

Problemas destacados del IAE

Emilio Aragonés Beltrán

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

1. Problemas constitucionales.

1.1. Constitucionalidad genérica del IAE. 1.1.1. Doctrina jurisprudencial. 1.1.2. Justificación constitucional del IAE. 1.2. STC 233/1999, de 16 de diciembre. 1.3. Inconstitucionalidades puntuales. 1.3.1. STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004. 1.3.2. STC 10/2005, de 20 de enero de 2005. 1.4. Problemas de constitucionalidad de la reforma por la Ley 51/2002.

2. Exención generalizada tras la Ley 51/2002.

2.1. Introducción. 2.2. Inicio de la actividad. 2.3. Personas físicas. 2.4. Cifra de negocios inferior a un millón de euros. 2.4.1. Supuestos de exención. 2.4.2. Reglas aplicables. 2.4.3. Desarrollo reglamentario.

3. Compensación a los entes locales.

3.1. Tramitación parlamentaria. 3.2. Examen de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002. 3.2.1. Principio general y finalidad. 3.2.2. Fórmula compensatoria legal. 3.2.3. Consolidación del importe de la compensación. 3.2.4. Normas instrumentales. 3.3. Normativa de desarrollo. 3.4. Resultados lesivos e injustos. 3.5. Reacción de los ayuntamientos afectados. 3.5.1. Reacción política. 3.5.2. Reacción jurídica. 3.5.3. Cuestión de inconstitucionalidad. 3.5.4. Recurso de amparo. 3.6. Principios constitucionales de autonomía y suficiencia financieras. 3.7. Principio de igualdad.

4. Tarifas del impuesto.

4.1. Significado y contenido. 4.2. Jurisprudencia y doctrina administrativa.

5. Coeficientes de ponderación y de situación.

5.1. Coeficiente de ponderación. 5.2. Coeficiente de situación. 5.2.1. Régimen legal. 5.2.2. Críticas doctrinales. 5.2.3. Jurisprudencia y doctrina administrativa.

6. Gestión compartida del IAE.

6.1. Justificación. 6.2. Competencias de la Administración Tributaria del Estado. 6.3. Delegación de competencias. 6.4. Competencias de los ayuntamientos. 6.5. Competencias en materia de inspección. 6.6. Recursos. 6.6.1. Recursos contra la matrícula. 6.6.2. Régimen de suspensión. 6.6.3. Recursos contra actos censales y liquidatorios. 6.6.4. Reclamaciones contra actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos.

1. Problemas constitucionales

1.1. Constitucionalidad genérica del IAE

1.1.1. Doctrina jurisprudencial

La implantación del impuesto sobre actividades económicas (IAE) el 1 de enero de 1992 provocó un alud de reclamaciones y recursos contencioso-administrativos que, formalmente, invocaban la inconstitucionalidad del impuesto, aunque, materialmente, respondían a opciones políticas disconformes con la introducción de un tributo de esta naturaleza, que gravaba entonces todas las actividades empresariales, profesionales y artísticas, excepto las relativas a la agricultura y ganadería (salvo la independiente), que ya desde el primer momento quedaron fuera de este tipo de tributación.

Tales impugnaciones fueron sistemáticamente rechazadas, primero por los tribunales superiores de justicia (entonces competentes para conocer de todos los recursos en la instancia), y, posteriormente, por el Tribunal Supremo. Además, pasado el primer ejercicio de aplicación, ya no se reprodujeron semejantes fenómenos de utilización de los tribunales de justicia para cometidos ajenos a los suyos propios definidos en la Constitución.

A manera de síntesis, cabe reseñar que la STS de 11 de febrero de 2004 (Recurso de casación núm. 10749/1998) destaca:

a) Que el IAE grava, simplemente, “el mero ejercicio”, en el territorio nacional, de las actividades empresariales, profesionales y artísticas, con lo que, por mor de tal cambio de objeto y de objetivo, no es consustancial al mismo lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto de cada contribuyente.

b) Que de esta forma, el llamado “objeto-material”, la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el “objeto-final” o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada.

c) Que ante la especial naturaleza del IAE y el concreto contenido de sus normas reguladoras no concurren los condicionantes precisos para poder estimar que el mencionado impuesto, globalmente considerado, sea contrario a la Constitución y a los principios institucionales, basados en la misma:

a) El principio de capacidad económica señalado en el artículo 31.1 de la CE no puede considerarse vulnerado por la existencia de una cuota míni-

ma determinada en función del ejercicio de actividades económicas, salvo, lógicamente, que tal cuota sea de tal intensidad que pueda llegar a tener un carácter y alcance confiscatorio o que pueda llegar a ser razonablemente superior a la cuota máxima (ya que entonces no sería susceptible de ser calificada de cuota mínima).

b) La cuota mínima no excede del quince por ciento del rendimiento neto medio presunto, de manera tal que no sólo no tiene carácter confiscatorio, sino que además es una cuota que queda por debajo de la mitad del tipo impositivo del impuesto de sociedades (con lo que, si bien puede criticarse dicha cuota mínima desde muchos puntos de vista, nunca puede serlo como vulneración del principio constitucional de capacidad económica).

1.1.2. Justificación constitucional del IAE

Por otra parte, el IAE supuso un intento de quebrar el manifiesto desequilibrio, dentro de la estructura impositiva municipal, de la tributación local en relación con el gravamen de la propiedad inmobiliaria.

Como resulta de los datos contenidos en las respectivas publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda-Dirección General de Coordinación con las haciendas territoriales sobre los presupuestos para los años 1993 a 1997 de las corporaciones locales y ciudades autónomas, lo presupuestado por IAE en tales años osciló entre el 19,99% y el 23% de los impuestos municipales, no alcanzado ni siquiera la mitad de lo que representa el IBI (entre el 44,54% y el 49,41%, según los ejercicios).

Demostrado que los tributos municipales se encuentran vinculados de forma excesiva a una concepción más tradicional de la riqueza que la relaciona fundamentalmente con la propiedad inmobiliaria, el mantenimiento íntegro del IAE tenía una justificación razonable y coherente de hacer partícipes de forma directa a los municipios del beneficio generado por todas aquellas actividades económicas que se ejerzan en sus respectivos términos municipales.

Las más recientes aportaciones doctrinales han rebajado también sustancialmente las iniciales críticas al IAE, afirmándose ahora que compatibiliza el carácter de impuesto propio de las corporaciones locales con su necesaria armonización, permite una correcta corresponsabilidad fiscal, es altamente perceptible, tiene un rendimiento potencialmente importante y su diseño es aceptable desde el punto de vista de la simplicidad.

Así, M. C. Trueba Cortés (“¿Es el IAE un buen impuesto local? Notas para el análisis económico del impuesto”, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 83, mayo-agosto de 1998, pág. 411), recoge la imposibilidad de encontrar

impuestos que cumplan exactamente los principios doctrinales ideales, siendo lo más que se puede aspirar el buscar impuestos que individualmente no se desvíen demasiado de estos principios y globalmente den lugar a un compromiso satisfactorio entre criterios.

Como afirma M. D. Piña Garrido (*"El impuesto sobre actividades económicas como impuesto local directo sobre la renta"*, en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 729), dado que el Tribunal Constitucional ha admitido el gravamen de renta o riqueza potencial como conforme con la Constitución, y ha reconocido también al legislador competencia para decidir la estructura y regulación de cada uno de los elementos del tributo, no hay razones constitucionales para exigir la utilización de un tipo de técnicas diferentes a las actuales en la determinación de las cuotas del IAE.

Como concluye S. Aníbarro Pérez (*La sujeción al impuesto sobre actividades económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 120-122), a través del IAE se pretende gravar el rendimiento económico que hipotéticamente y en términos medios se puede obtener mediante el ejercicio de las actividades gravadas, si bien la norma legal ha incorporado tan sólo el mero ejercicio de actividades a la definición del hecho imponible. En definitiva, el objeto imponible estaría constituido por el rendimiento económico que es susceptible de producir el ejercicio de las actividades sujetas: la ley presume o estima que cualquier persona que ejerce una actividad tiene un mínimo rendimiento, ya que, de lo contrario, no la ejercería, pues es obvio que todo el que va a ejercer una actividad prevé alcanzar al menos esos rendimientos mínimos.

Se grava la riqueza potencial o "renta virtual", sin que se vulnere el principio de capacidad económica cuando se grava la titularidad de fuentes teóricas de ingresos obtenidos a causa de la conducta del sujeto (STC 37/1997). Por lo tanto, se ha de tratar de renta presunta originada en la generalidad de los supuestos contemplados, por la presunción de la obtención de beneficios en la normalidad de los casos.

Estos métodos objetivos o de módulos pueden fomentar la eficiencia y competitividad económicas, al favorecer a quien obtiene rendimientos por encima de los mismos y penalizar a quien no los alcanza, pese a plantear problemas de equidad en relación con el principio de capacidad contributiva, entendido en sentido estricto. Por el contrario, las posibilidades de bolsas de fraude son mucho más limitadas en aquellos métodos objetivos.

De todo lo anterior se desprende la necesidad de prescindir del concepto de beneficio “medio” presunto y del tremendo límite máximo del quince por ciento, susceptible de teórica conversión en más del sesenta por ciento, acudiendo, por el contrario, a conceptos más propios del beneficio mínimo esperado o “aptitud fiscal presunta” y ajustando a ellos el tope máximo. Y, al propio tiempo, una constante labor de puesta al día de las tarifas, no obstante las evidentes dificultades políticas que ello implica, dado el gremialismo imperante en estos sectores económicos.

En consecuencia, superados los iniciales y comprensibles problemas de toda índole que originó el IAE, a finales de los años 90 las aguas habían vuelto a su cauce y, desde un punto de vista constitucional y técnico, no existía razón suficiente para propugnar su supresión, orillando de la imposición local a sectores económicos de tanta importancia como los empresariales y profesionales.

Como veremos enseguida, no lo entendió así el legislador de 2002, que instauró la exención generalizada del IAE actualmente vigente.

1.2. STC 233/1999, de 16 de diciembre

Llama la atención que las tachas de constitucionalidad genérica del IAE que se hicieron valer inicial y masivamente, hasta el colapso, ante los órganos jurisdiccionales, no se reprodujeron en los recursos de inconstitucionalidad directos interpuestos contra la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (de la LHL), que tras un retraso de más de una década fueron resueltos por la STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, pese a que en ellos se invocaron incontables motivos de impugnación.

Una primera aproximación a esta STC permite concluir en la constitucionalidad plena de la regulación legal del IAE:

–El fundamento jurídico 22 de la STC 233/1999 desestima la impugnación del artículo 60 de la LHL, destacando que la autonomía local que se reconoce en la Constitución no implica la necesidad de que la ley dote a las corporaciones locales de libertad para imponer o no cada uno de sus tributos propios. Según se recoge en el mismo fundamento, la elección de los citados en el citado precepto –y no otros– como tributos de carácter preceptivo no es en absoluto casual sino que, por el contrario, obedece a una justificación razonable. La matrícula del IAE tiene trascendencia en la delimitación del hecho imponible del IVA y en la regulación en el IRPF de los rendimientos de las actividades económicas. Es precisamente la igual-

dad básica en la tributación la que con toda seguridad se pretende conseguir con el establecimiento del deber de todos los ayuntamientos de exigir, no sólo el IVTM, sino también el IBI y el IAE. A mayor abundamiento, es preciso recordar que los citados constituyen en la actualidad los tributos locales de mayor trascendencia desde el punto de vista de la financiación de los entes locales, de donde se deduce que también el principio de suficiencia financiera estuvo muy presente en la mente del legislador a la hora de seleccionar qué tributos habían de ser necesariamente exigidos por todos los municipios, suficiencia financiera cuya efectividad, como hemos dicho en muchas ocasiones, corresponde garantizar al legislador estatal.

El fundamento jurídico 27 de la STC 233/1999 declara ajustados a la Constitución los artículos 88 y 89 de la LHL, señalando que no parece discutible que la disposición de un local para desarrollar la actividad económica de que se trate constituye una manifestación de capacidad económica que, desde la óptica del artículo 31.1 de la CE, fundamenta el incremento del gravamen.

–Se añade en el mismo fundamento jurídico que aunque la propia memoria que acompañaba al Proyecto de la LHL señala que el IAE nació con un “afán totalizador, sistematizador y simplificador de todo el sistema tributario local vigente hasta la fecha en relación con las actividades productivas”, lo que, entre otras cosas, ha supuesto la desaparición del impuesto municipal sobre la radicación (que gravaba la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal), y, en cierta medida, la integración de su materia imponible en el IAE a través del índice de situación, no se ofrecen argumentos que permitan concluir que esta medida, que cumple con la función recaudadora que reclama el principio de suficiencia financiera (artículo 142 de la CE), vulnera las exigencias del artículo 31.1 de la CE.

–El fundamento jurídico 29 de la misma STC 233/1999 desestima las impugnaciones de los apartados 2 y 3 del artículo 92 de la LHL, sobre gestión del impuesto.

1.3. Inconstitucionalidades puntuales

Por el contrario, dos recientes sentencias del Tribunal Constitucional han estimado sendas cuestiones de inconstitucionalidad sobre la regulación contenida o derivada de la LHL en materia de IAE, apreciando en ambos casos vulneración del principio de igualdad tributaria.

1.3.1. STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sección Segunda, mediante Auto de 31 de octubre de 1994, suscitó una cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 90.2 de la LHL, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

Diez años después, el Tribunal Constitucional estimó la cuestión y declaró que la redacción originaria del artículo 90.2 de la LHL, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del IAE en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la CE y, además, dado que la norma viene a gravar situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el artículo 31.1.

La STC 193/2004 destaca al respecto que el IAE pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado período temporal, que, en principio, coincide con el año natural, de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural. Precisamente porque las cuotas se exigen por la riqueza presumida a una actividad económica durante un año natural, la propia normativa reguladora del tributo prevé, en algunos casos, su reducción en aquellas situaciones en las que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural (por ejemplo, en los supuestos de “paralización de industrias”).

Esta previsión de cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación, no se contempla, sin embargo, hasta la Ley 22/1993, para los supuestos de bajas por cese en el ejercicio de las actividades económicas, en los que, aunque dichas actividades se hayan ejercido durante parte del año natural, se somete a tributación el beneficio medio presunto que correspondería al desarrollo de la actividad durante la totalidad de los trimestres que integran el año.

Por ello, ante el desarrollo de las mismas actividades económicas a lo largo de un idéntico período temporal (por ejemplo, un trimestre en los

casos de alta y un trimestre en los supuestos de baja), esto es, ante idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial (el beneficio medio presunto imputable al citado período temporal), la norma atribuye un diferente gravamen en función de que la ruptura del período impositivo general se haya producido como consecuencia del inicio (alta) o del cese (baja) en el ejercicio de la actividad.

El principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. No existe ninguna dificultad técnica para efectuar el ajuste en el IAE en los casos de cese en el ejercicio de actividades económicas, en función del número de trimestres de ejercicio efectivo de la actividad económica, y precisamente porque no existía ninguna dificultad técnica, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, sólo dos años después de que entrara en vigor el impuesto de actividades económicas (el día 1 de enero de 1992, en virtud de la disposición adicional tercera de la LHL, en la redacción que le dio la Ley 15/1991, de 6 de junio) vino a incorporar a la norma cuestionada un nuevo párrafo que equiparaba la tributación imputable al ejercicio de actividades económicas durante un período temporal inferior al período impositivo como consecuencia de una declaración de baja, con la derivada de períodos temporales también inferiores al año natural fruto de declaraciones de alta.

Se trata, en segundo lugar, de una diferencia de trato cuya justificación, ni razona el legislador, ni puede de todos modos vislumbrarse, dado que, en situaciones semejantes (régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, régimen especial simplificado en el impuesto sobre el valor añadido, declaraciones de inicio en el ejercicio de actividades económicas y paralización de industrias en el impuesto de actividades económicas) la normativa ha previsto el ajuste de la tributación al tiempo efectivo de ejercicio de una actividad económica, con independencia de que la causa que provoca la realización parcial del hecho imponible, una vez iniciado el período impositivo, sea el inicio de la actividad, su cese, o la existencia de alteraciones graves en su desarrollo (tales como la interdicción judicial, los incendios o las inundaciones).

Por ello, según concluye la STC 193/2004, el artículo 90.2 de la LHL, en su redacción originaria, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en

el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la CE. Pero, además, dado que, como hemos señalado, la norma viene a gravar situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el artículo 31.1.

1.3.2. STC 10/2005, de 20 de enero de 2005

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante Auto de 12 de enero de 2000, suscitó una primera cuestión de inconstitucionalidad sobre una norma preconstitucional, el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, en cuyo artículo 9.7 se declaraba la exención de “las cajas generales de ahorro popular” en la licencia fiscal del impuesto industrial, exención que había sido interpretada por el Tribunal Supremo como aplicable a la totalidad de la actividad –dual– desarrollada por éstas, a saber, no sólo a su actividad benéfico-social, sino también a la económico-financiera o mercantil-financiera.

Posteriormente, la misma sección suscitó otras veintisiete cuestiones, que se acumularon a la primera, siempre en pleitos en que se trataba bien de licencia fiscal previa a la aplicación del IAE, o bien de este último impuesto en los años 1992, 1993 y 1994, en virtud de lo previsto transitoriamente en la Ley de haciendas locales.

Con un retraso sensiblemente inferior a los dos supuestos citados, el Tribunal Constitucional tardó sólo cinco años en resolver las cuestiones, mediante la STC 10/2005, de 20 de enero de 2005, en la que se estiman tales cuestiones y se declara que la exención prevista en el artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, es contrario a la Constitución en la medida en que es aplicable a la parte mercantil de las cajas de ahorro y, por tanto, no se limita –como expresamente señalaría luego el artículo 24.1 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre– “a los montes de piedad y obras benéfico-sociales de las cajas expresamente autorizadas”.

Según la sentencia, la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria, al utilizarse un criterio de

reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo.

Con esta sentencia, se pone fin a una polémica que ha durado casi veinticinco años, pues desde 1981 existen infinidad de pronunciamientos judiciales encontrados sobre esta cuestión. Es de destacar que se trata, que se sepa, de la primera sentencia tributaria del supremo intérprete de la Constitución en la que se anula (o mejor, se declara derogado por ella) un precepto en perjuicio del contribuyente. Ello abre un campo inédito: la posibilidad de plantear cuestiones de inconstitucionalidad frente a preceptos legales que conceden indebidamente beneficios fiscales a determinados grupos de contribuyentes o que lesionan la autonomía financiera de las corporaciones locales, sin perjuicio del específico cauce del conflicto para la defensa de la autonomía local que abrió la Ley orgánica 7/1999, de 21 de abril, de reforma de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional.

Cabe destacar los siguientes pronunciamientos de la STC 10/2005:

–Es imprescindible delimitar la evolución legislativa que, desde sus orígenes, ha experimentado la exención discutida: a partir del Estatuto de 14 de marzo de 1933, las cajas de ahorro comienzan a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose, en su consideración jurídica, paulatinamente, a las restantes entidades financieras, consagrando lo que ya era una realidad. Con el del Plan de estabilización económica de 1959, las cajas de ahorro adquieren un carácter eminentemente mercantil (de hecho, la dotación a la obra social ya era sólo del cincuenta por ciento de sus beneficios). La Ley 40/1981, de 28 de octubre, por la que se aprobaban determinadas medidas sobre régimen jurídico de las corporaciones locales (consecuencia del Real decreto ley 3/1981, de 16 de enero, sobre régimen jurídico de la Administración local), fue la que en su artículo 24.1 limitó expresa y textualmente “las exenciones tributarias concedidas por el Estatuto de 14 de marzo de 1933, y disposiciones posteriores [...] en cuanto a los tributos municipales se refiere, a los montes de piedad y obras benéfico-sociales de las cajas expresamente autorizadas, estando sujetas a los mismos las demás actividades y, especialmente, las que desarrollen como establecimientos de crédito”. Como consecuencia de lo anterior, se produjeron una serie de regulaciones contradictorias con el objeto de incluir o excluir de la tributación por licencia fiscal a las cajas de ahorro. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, creó el impuesto sobre actividades económicas, el cual empezaría a exigirse a partir del día 1 de enero de 1991, fecha hasta la cual conti-

nuaría exigiéndose la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales y de artistas (disposición transitoria tercera). Esa Ley 39/1988 derogaba el título VIII del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril (título VIII, que regulaba las “haciendas locales”, en cuyo seno tenía cabida el artículo 279, que declaraba la exención para las cajas de ahorro), aunque, conforme al apartado 21 de esa misma disposición transitoria, respetaba la situación de quienes “a la fecha de comienzo de aplicación del impuesto sobre actividades económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales o en la licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas”, que “continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1993, inclusive”. Este límite máximo del disfrute de la exención fue posteriormente ampliado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo, de modificación del impuesto sobre actividades económicas, hasta el 31 de diciembre de 1994, como consecuencia del retraso de la entrada en vigor del impuesto hasta el día 1 de enero de 1992.

—Siendo cierto que la Constitución establece en el apartado 3 del artículo 133 el principio de reserva de ley en materia de beneficios fiscales, también lo es que este Tribunal ha venido manteniendo la doctrina de que no pueden anularse disposiciones legales o reglamentarias anteriores, ni por la ausencia de requisitos luego exigidos por la Constitución para su aprobación y que, entonces, no venían requeridos, ni por el hecho de que la Constitución haya exigido un determinado rango para la regulación de tales materias, dado que la reserva de ley no puede aplicarse retroactivamente.

—El órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de igualdad, pero ante la ley tributaria (artículo 31.1 de la CE). La igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el artículo 31.1 de la CE (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas). Desde esta perspectiva, la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social,

para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica.

—El artículo 9.7 del Decreto 3313/1966 está viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la Constitución española, no resulta compatible con su artículo 14 en relación con el artículo 31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla, al no servir a tales efectos la justificación histórica de su exclusivo carácter benéfico, con lo cual se convierte, no sólo en una norma inválida, sino también derogada [STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1.a)]. Y es así porque la justificación histórica del trato dispar a las cajas de ahorro (actividad principal benéfico-social sin ánimo de lucro) decae desde el momento en que su naturaleza adquiere un carácter eminentemente mercantil, pues, si bien desde el Estatuto para las cajas generales de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 estas entidades empezaron a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose paulatinamente en su actividad a las restantes entidades financieras, como se ha visto, es a partir del Plan de estabilización económica de 1959 y de la Ley 2/1962, de 14 de abril, de bases de ordenación del crédito y la banca, cuando la normativa equipara a las cajas de ahorro con las restantes instituciones financieras, permitiéndoles el ejercicio de la actividad crediticia en condiciones de igualdad, pasando, en consecuencia, a ser su actividad principal, la económica, y la accesoria, la benéfico-social, lo que se vería confirmado por el Decreto 1838/1975, de 3 de julio, regulando la creación de cajas de ahorros y la distribución de los beneficios líquidos de estas entidades.

—El mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de “todos” de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el artículo 31.1 de la CE establece. La extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

—A mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el Derecho comunitario, al que nuestro ordenamiento debe permanecer abierto ex artículo 93 de la CE desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto, puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, que consideró contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen “en una situación más favorable que a otros contribuyentes”, y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscitado, versaba precisamente sobre legislación española (la Ley 13/1971), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito.

1.4. Problemas de constitucionalidad de la reforma por la Ley 51/2002

Descartadas como hemos visto las alegaciones genéricas de la regulación originaria del IAE, la polémica constitucional ha vuelto a reproducirse con motivo de la reforma de la Ley 51/2002.

Destaca al respecto el Dictamen del Consell Consultiu de Catalunya núm. 236, de 18 de febrero de 2003 (*Butlletí Oficial del Parlament de Catalunya* núm. 395, de 21 de febrero de 2003), que concluye sosteniendo que la exclusión de los dos colectivos de personas físicas y de personas jurídicas con cifra de negocios inferior a un millón de euros, vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de igualdad del artículo 14 de la misma CE. La argumentación esencial es la siguiente:

1) El hecho imponible, constituido por el simple ejercicio de cualquier actividad económica, se limita al diez por ciento de los sujetos pasivos, con lo que no sólo se desnaturaliza el impuesto, sino que se vulnera el principio constitucional de generalidad de los tributos (artículo 31.1 de la CE).

2) Las entidades con una cifra de negocios superior a un millón de euros pagarán el impuesto, aunque no obtengan beneficios, mientras que las entidades que no alcancen este nivel de cifra de negocios no pagarán, aunque obtengan beneficios, vulnerándose el principio de capacidad económica.

3) Desde el punto de vista de la igualdad, las exenciones sólo son constitucionalmente válidas si responden a finalidades de interés general que

las justifiquen (especialmente, STS 96/2002, de 25 de abril). En el caso, ateniendo a los principios de capacidad económica propios del IAE, la forma jurídica, persona física o jurídica, no es un hecho que permita diferenciar a los dos colectivos: la personificación no incide en la capacidad económica que está vinculada al hecho imponible del IAE, que no está determinado por los ingresos económicos, sino únicamente por la mera posibilidad de ejercer una actividad económica, y esta posibilidad es la misma si se es persona física o jurídica.

La nueva regulación del IAE introduce una clara discriminación no justificada entre grupos o categorías que se encuentran en situación homogénea. Existe una discriminación entre las sociedades y las entidades sin personalidad jurídica, por un lado, y por otro, las personas físicas, pues estas últimas quedan exentas, en todo caso, del pago del impuesto.

Si el IAE grava el simple ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, ninguna incidencia tiene la forma jurídica de ejercer esta actividad. Por tanto, no existe ninguna finalidad de interés general que pueda justificar la exención establecida, lo que comporta la vulneración del principio de igualdad.

En mi opinión, el único argumento que puede cuestionar la constitucionalidad de la reforma por la Ley 51/2002 es el último de los resumidos. Pero precisamente en sentido inverso al propuesto: lo que vulnera el principio de igualdad tributaria es que las personas físicas con cifra de negocios superior a un millón de euros estén exentas.

Pero no interpuesto ningún recurso de inconstitucionalidad directo contra la reforma, la articulación de este motivo de inconstitucionalidad es bien problemático: obviamente, las personas jurídicas no podrán invocarlo, porque la inconstitucionalidad le es ajena, mientras que las personas físicas, por la propia hipótesis, no verán gravadas sus actividades cualquiera que sea su cifra de negocios.

Se trata, por tanto, de una inconstitucionalidad que favorece al contribuyente y perjudica a las corporaciones locales, lo que dificulta enormemente su articulación procesal. Cabría pensar, quizá, en un recurso contencioso-administrativo de cualquier entidad local contra un acto de gestión censal de la Administración Tributaria del Estado del que derivara la exención de todas las personas físicas, para suscitar en él la cuestión de inconstitucionalidad de la exención de las personas físicas que giren más de un millón de euros.

2. Exención generalizada tras la Ley 51/2002

2.1. Introducción

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LHL, modificó en profundidad toda la regulación de los beneficios fiscales del IAE. Y lo hizo en un doble sentido: en primer lugar, reformando totalmente el artículo 83 de la LHL, para introducir en él la esencial exención para todas las personas físicas y para las sociedades con una cifra de negocio inferior a un millón de euros. Y en segundo lugar, estableciendo nuevas bonificaciones, obligatorias y potestativas, en el nuevo artículo 89 de la LHL. Tales preceptos han pasado a ser, respectivamente, los artículos 82 y 88 del Texto refundido aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En efecto, el “tema estrella” de la reforma de la LHL por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, fue la llamada “supresión del IAE”. No hubo tal, sin embargo, sino que se declararon exentas a las personas físicas y a las personas jurídicas y entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros en el ejercicio anterior.

Según los datos oficiales facilitados en el discurso del ministro de Hacienda en la presentación ante el Congreso de los Diputados del proyecto de ley, la referida exención representó que 2.118.000 autónomos, profesionales y pequeñas empresas dejaron de pagar, a partir del 1 de enero de 2003, el IAE, lo que representa el 92% de los contribuyentes.

Por el contrario, al ocho por ciento que sigue pagando el IAE, que no se suprime sino que se mantiene sólo con reformas, se le incrementó la cuota, según los mismos datos oficiales, en un 32,1% de media (que resulta de la aplicación del coeficiente de ponderación que se introduce).

Esta solución legislativa fue motivada por estrictas razones políticas, de marcado tinte electoralista, y resultó por completo ajena a las motivaciones técnicas resaltadas por la Comisión de Expertos, de cuyo informe destacan las siguientes afirmaciones, absolutamente desconocidas en la Ley 51/2002:

–En cuanto al principio de suficiencia financiera, el IAE constituye una importante vía de financiación de la Hacienda local, de cuya magnitud da idea el hecho de que es el recurso tributario, después del IBI, que más recursos financieros genera. El IAE era la segunda fuente de ingresos impositivos de los ayuntamientos, con un peso económico importante (1.803 millones de euros / 300.000 millones de pesetas) lo que representaba un siete por ciento del volumen total de ingresos de los municipios.

–El mantenimiento del IAE como figura tributaria local ha sido cuestionado en los últimos años, desde diversos ámbitos, fundamentalmente por las disfunciones que, en ocasiones, se producen entre los resultados económicos –variables por su propia naturaleza– y la cuantificación de las cuotas del impuesto conformadas sobre la base de elementos tributarios fijos.

–La comisión considera razonable la existencia de un tributo que someta a gravamen las actividades económicas por parte de las haciendas locales.

–Cualquier modificación del actual sistema tributario local en relación con las actividades económicas debe basarse, entre otros extremos, en procurar no trasladar a otros grupos de contribuyentes los ingresos derivados del gravamen actual de las actividades económicas.

–Ninguna de las fórmulas alternativas estudiadas por la comisión, mediante el análisis de la información disponible, han dado un resultado aceptable. De las diversas alternativas analizadas, la que ocasionaría menores disfunciones e inconvenientes sería optar por el mantenimiento del impuesto, iniciando simultáneamente un proceso de reforma a fin de alcanzar una mayor adecuación del impuesto a los rendimientos reales de las actividades económicas. Alternativamente, si lo que se pretende es disminuir la carga tributaria de determinados colectivos, otra opción asumible sería la de habilitar la deducción de las cuotas básicas satisfechas por el IAE de las cuotas a pagar por el impuesto sobre la renta o el de sociedades siempre y cuando se cumpliesen los requisitos que se estimasen adecuados a fin de eximir de tributación a los colectivos que se pretenda.

La opción legislativa escogida fue justamente la contraria a la recomendada por la Comisión de Expertos: se eximió a las personas físicas y a las jurídicas con cifra de negocios inferior a un millón de euros, opciones ambas desaconsejadas por sus inconvenientes, y se mantuvo para el resto, potenciando para él las disfunciones básicas del impuesto. Además, para compensar la pérdida de ingresos hubieron de aumentarse los tipos máximos de los demás impuestos y establecerse una compensación (que se analiza posteriormente) a cargo del Estado, procedente de la tributación, esencialmente, de los consumidores en general y de los que perciben sus ingresos por nómina (que en esto se ha convertido, en realidad, el IRPF).

Concretamente, la Comisión de Expertos señala en su informe como única ventaja de la exoneración de personas físicas y/o en función de la cifra de negocios la relativa sencillez de su implantación y el carácter relevante de la cifra de negocios. Por el contrario, destaca los siguientes inconvenientes:

–Exoneración de personas físicas: a) un análisis de los sectores económicos en que son mayoría los titulares bajo la forma de personas físicas pondría de manifiesto que quedarían fuera del tributo ciertos profesionales, personas físicas, de elevada capacidad económica; b) el mantenimiento de la gestión censal, al dejar fuera a las personas físicas, sería de complicada realización, y c) también debe dejarse apuntado que esta alternativa supondría un medio para mitigar –no para hacer desaparecer– las críticas al IAE.

–Exoneración por cifra de negocios: a) el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, dependiendo del tipo de bienes y servicios comercializados, y del valor añadido y margen de beneficio de cada sector económico; b) si no se solventara de alguna forma, existiría un error de salto; c) el sistema de control implicaría cierta complejidad procedimental, y d) el mantenimiento de la gestión censal se complicaría.

2.2. Inicio de la actividad

Según el artículo 82.1.b) del Texto refundido de la LHL, están exentos del IAE los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma.

En el Proyecto de la después Ley 51/2002, que se aprobó por el Congreso de los Diputados sin introducir cambio alguno de relevancia, la exención venía referida al primer período impositivo. La ampliación de la exención de uno a dos ejercicios se llevó a cabo por el Senado, “como consecuencia de la petición de la Federación Española de Municipios y Provincias”, según el “mensaje motivado” del Senado.

Según añade el precepto legal, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

Al respecto, señala la Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0344-03, de 5 de marzo de 2003, la no-aplicación de la exención por inicio de la actividad de persona jurídica que se da de alta en el IAE en un municipio por una actividad que ya venía desarrollando con anterioridad en otro municipio, pues en tal supuesto no se produce (con el alta en el nuevo municipio) el inicio del ejercicio de una actividad “en territorio

español”, ya que tal inicio se había producido con anterioridad, por lo cual no se producirá respecto del segundo municipio la circunstancia que permite la aplicación de la exención del artículo 83.1.b) de la LHL, reformada por la Ley 51/2002, considerándose que lo señalado anteriormente deriva directamente de lo previsto en el citado artículo 83.1.b) de la LHL, sin que resulte necesario especificarlo así en la ordenanza fiscal.

En la redacción dada al artículo 83.4 de la LHL por la Ley 51/2002, esta exención tenía carácter rogado y se concedía, cuando procediera, a instancia de parte. Tal precepto, sin embargo, fue modificado por el artículo 15 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre de 2003), eliminándose la referencia al párrafo b) del apartado 1 del propio artículo 83 de la LHL. De esta forma, la exención de la letra b), relativa a inicio de la actividad deja de ser rogada, para convertirse en automática.

Esta modificación no venía prevista en el proyecto de ley que terminó siendo la Ley 62/2003, siendo introducida en virtud de la incorporación en el Senado de la enmienda núm. 608, justificada en que esta medida facilita y simplifica la gestión del impuesto y reduce las cargas formales de los sujetos pasivos.

En todo caso, los sujetos pasivos que hayan aplicado esta exención (ahora, hay que entender: a los que automáticamente se les haya aplicado) presentarán la comunicación relativa a la exención de la letra c), en su caso, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad.

Según la disposición transitoria séptima de la Ley 51/2002, que regula las “bonificaciones por inicio de actividad en el impuesto sobre actividades económicas”, en relación con los sujetos pasivos del impuesto sobre actividades económicas respecto de los cuales, a la entrada en vigor de la propia Ley 51/2002, no estando exentos del pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en la misma, se estuvieran aplicando las bonificaciones en la cuota por inicio de actividad anteriormente reguladas en la nota común 2.^a a la sección primera y en la nota común 1.^a a la sección segunda, de las tarifas aprobadas por el Real decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, continuarán aplicándose dichas bonificaciones, en los términos previstos en las citadas notas comunes, hasta la finalización del correspondiente período de aplicación de la bonificación.

La nueva exención por inicio de la actividad ha dado lugar a diversas consultas de la Dirección General de Tributos. Además de la ya citada núm. 0344-03, de 5 de marzo de 2003, cabe reseñar las siguientes:

–Consulta núm. 0616-03, de 7 de mayo de 2003, en la que se informa de las siguientes cuestiones:

1) La exención se aplica al sujeto pasivo que inicie una actividad en territorio español, independientemente de que sea contribuyente por el impuesto sobre la renta de no residentes, sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, sociedad civil, entidad del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria.

2) Sólo el inicio del ejercicio de una actividad económica en territorio español tiene el beneficio fiscal que supone esta exención que se comenta. El inicio del ejercicio de la actividad supone que esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede éste, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica.

3) La exención tiene una duración de dos períodos impositivos del IAE en que se desarrolle la actividad económica cuyo ejercicio se ha iniciado, es decir, los dos primeros períodos impositivos.

4) La apertura en el mismo municipio de un nuevo centro de trabajo para la misma actividad que ya se venía ejerciendo, no da derecho a la aplicación de esta exención.

5) En caso de cese de un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad y posterior inicio de la misma actividad, no concurrirían los requisitos para la aplicación de la exención.

–Consulta núm. 0713-03, de 29 de mayo de 2003, sobre régimen aplicable en el IAE a una sociedad constituida en el año 2002 que inicia su actividad económica en el año 2003, y coeficiente de ponderación aplicable a una sociedad que no indica el importe neto de la cifra de negocio. Se concluye que si la sociedad en cuestión inició la actividad económica en territorio español en el año 2003, estará exenta del pago durante los dos primeros períodos impositivos del impuesto sobre actividades económicas en que se desarrolle la misma, es decir, el de 2003 y el de 2004. El coeficiente de ponderación a aplicar, si no se ha presentado el modelo 848 correspondiente, sería el previsto para el supuesto de “sin cifra de negocio”, es decir, el 1,31, sin perjuicio de la regularización posterior que pudiera resultar pertinente.

–Consulta núm. 1067-03, de 30 de julio de 2003, que reitera el criterio anterior y añade:

1) El ejercicio de las actividades económicas gravadas por el impuesto se probará por cualquier medio admisible en Derecho, de acuerdo con los

artículos 81 de la Ley 39/1988 y 13 del Real decreto 243/1995, de 17 de febrero. La prueba del ejercicio de una actividad económica abarca no sólo su ejercicio actual, sino también su inicio y, en su caso, su cese. En el caso del inicio de la actividad, a los efectos de la exención de la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988, se exige que esa actividad económica no se haya desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede éste, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica.

2) Para la prueba del inicio del ejercicio de una actividad económica en territorio español se admite en particular cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales, junto a los demás medios de prueba previstos en el artículo 13 del Real decreto 243/1995. En materia de prueba, rige el principio de valoración libre y conjunta de todas las pruebas encontradas, sin que exista una jerarquía o validez probatoria superior de unos medios probatorios sobre otros.

3) En los supuestos de reinicio de la actividad económica o de sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988.

–Consulta núm. 1501-03, de 1 de octubre de 2003, que reitera el contenido de la consulta anterior de 30 de julio de 2003 y se refiere además a los siguientes supuestos concretos:

a) Constitución en 2003 de una sociedad, cuya actividad económica es la misma que la de uno de los socios. Sería un problema de prueba, de tal manera que si la nueva sociedad fundada sucede, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, sea o no socio o partícipe de la nueva sociedad, no procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de la LHL. En principio, y en el caso de comienzo de actividad por una sociedad nueva, que no existía antes, si no resulta probada la sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, sea o no socio o partícipe de la nueva sociedad, debe estimarse la exención de inicio de actividad, por cuanto que en este supuesto nunca puede haber reinicio de actividad en territorio español.

b) Sociedad que se constituye y comienza su actividad en agosto de 2002, según escritura y estatutos fundacionales, dándose de alta en el impuesto sobre actividades económicas con fecha de inicio de su actividad el 1 de enero de 2003: el órgano de gestión o, en su caso, de inspección tributaria competente, deberá realizar los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse mediante la correspondiente resolución administrativa. En el caso de que resulte probado que la sociedad nueva constituida en el año 2002 inició la actividad en ese año, habrá de estarse a lo previsto en la disposición adicional octava de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

–Consulta núm. 1782-03, de 31 de octubre de 2003, referida a una empresa francesa dedicada a la distribución y venta de langostinos congelados, que tiene en España una “oficina de representación” y cuenta en España también con un almacén frigorífico, en que se deposita la mercancía que pertenece a la empresa de Francia, haciéndose la facturación desde Francia a los clientes españoles: en el caso de que la oficina de representación a la que alude la consulta realice actividades que constituyan la realización del hecho imponible descrito estará sujeta al IAE. Dado que la entidad consultante es residente en Francia se aplica lo previsto en el Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición, cuyo ámbito alcanza también al IAE, pero en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del citado convenio, dicho tributo únicamente podrá ser exigido a aquellas entidades residentes en Francia que operen en España por medio de un establecimiento permanente situado en territorio español. En caso contrario, le será aplicable el beneficio fiscal establecido en el convenio y no estará obligada, en este supuesto, a tributar por el impuesto sobre actividades económicas. En caso de que operara con establecimiento permanente, la entidad no residente estará obligada a contribuir por el mencionado impuesto por las actividades que efectivamente realice en territorio español, salvo que resulte de aplicación la exención introducida por la Ley 51/2002.

–Consulta núm. 1882-03, de 12 de noviembre de 2003, referida al inicio, en el año 2002, del ejercicio de actividad económica en territorio español de la sociedad limitada consultante: el hecho de haberse iniciado el ejercicio de la actividad económica en el año 2002 no exime a la sociedad del pago del IAE para el período impositivo de 2003, ya que no goza de la exención de inicio de actividad, siéndole aplicable el menor de los coeficientes de ponderación previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 87 de la LHL, es decir, el coeficiente de ponderación 1,29.

–La Consulta núm. 1271-04, de 25 de mayo de 2004, hace de nuevo referencia a la exención en el IAE del período impositivo de 2004 de los sujetos pasivos, excepto las personas físicas, que iniciaron su actividad durante el ejercicio 2002. La contestación recoge el reiterado criterio en relación con la disposición adicional octava de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, actualmente recogida en la disposición adicional duodécima del TRLHL: no será de aplicación la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 82 a los sujetos pasivos que hubieran iniciado el ejercicio de su actividad económica en el año 2002, ya que la exención de inicio sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003. El hecho de haberse iniciado por una persona jurídica o entidad el ejercicio de la actividad económica en el año 2002 no exime del pago del IAE para el período impositivo de 2003, ya que la ley prescribe que es aplicable el menor de los coeficientes de ponderación previstos en el cuadro que se recoge actualmente en el artículo 86 del TRLHL.

En el mismo sentido se pronuncian las consultas núms. 1277-04, de 31 de mayo de 2004, y 1294-04, de 3 de junio de 2004.

Sobre estos problemas planteados por la aplicación transitoria de la reforma por la Ley 51/2002, pueden consultarse: M. J. Caamaño, “Situación transitoria de las haciendas locales en el ejercicio 2003: Algunos problemas de la reforma del IAE”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero de 2004; y J. I. Rubio de Urquía, “¿Qué sucede con el IAE cuando el ejercicio de la actividad se ha iniciado el año 2002?”, en *Tributos Locales*, núm. 36, enero de 2004, págs. 7-9.

2.3. Personas físicas

Están exentas las personas físicas, sin ningún otro requisito adicional –primer inciso de la letra b) del artículo 82.1 del Texto refundido de la LHL.

Además, si bien se dispone que por orden ministerial se establecerá en qué supuestos, la aplicación de esta exención (y la de menos de un millón de euros de cifra de negocio) exigirá la presentación de una comunicación dirigida al órgano competente para la gestión del impuesto, en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos en dicha letra para la aplicación de la exención; dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el IRPF (artículo 82.3, primer párrafo, del TRLHL).

En el proyecto de ley, la mención era a las personas físicas (“dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de personas físicas”). La modificación de la referencia por la de contribuyentes por el IRPF es consecuencia de la enmienda núm. 229 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), con la siguiente justificación: “En el caso de personas físicas no residentes con establecimiento permanente, su límite para aplicar la exención es de un millón de euros, por lo que estas personas físicas sí deberán efectuar la comunicación a que se refiere el precepto si cumplen los requisitos para la aplicación de dicho beneficio fiscal.”

2.4. Cifra de negocios inferior a un millón de euros

2.4.1. Supuestos de exención

También están exentos del IAE:

–Los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT/2003, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

De acuerdo con la Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0522-03, de 10 de abril de 2003, tratándose de dos personas físicas residentes en España, que ejercen una actividad profesional y están dados, cada uno, de alta en el epígrafe correspondiente del IAE, actúan cada uno de ellos en su propio nombre y por su cuenta, por lo cual estos profesionales están exentos en todo caso del impuesto por ser personas físicas residentes en España, se infiere la existencia de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, de sociedad civil o de entidad del artículo 33 de la Ley general tributaria que actúe como tal, en su nombre y por su cuenta, ya que expresamente se declara que no existe ninguna fórmula asociativa entre los dos profesionales, es decir, que cada uno trabaja en nombre y por cuenta propia. No obstante, si existiese una entidad del artículo 33 de la Ley general tributaria, que actuase directamente y por cuenta propia frente a los clientes, dicha entidad sería sujeto pasivo del IAE y estaría exenta si el importe neto de su cifra de negocios fuese inferior a un millón de euros. En tal caso, el importe neto de la cifra de negocios se determinaría y calcularía de acuerdo con el artículo 83.1.c) de la LHL: para su cálculo se tendría en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por la entidad sujeto pasivo, con independencia de los pactos internos habidos entre los socios o comuneros en relación con la imputación o atribución de rentas, rendimientos y propiedades de bienes y derechos y de obligaciones.

La mención a las sociedades civiles no venía prevista en el proyecto de ley. Su inclusión se debe a la enmienda núm. 228 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), con la siguiente justificación: “En primer lugar, la redacción actual del artículo 21 del proyecto de ley deja al margen de la exención del IAE a las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica. En la medida en que no tengan personalidad jurídica, estas sociedades serían una de las entidades del artículo 33 de la Ley general tributaria, por lo que la exención del IAE les sería de aplicación. Ahora bien, si dichas sociedades tienen personalidad jurídica, no serían consideradas ni como entes del artículo 33 de la LGT ni como sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (tributan en régimen de atribución de rentas en el IRPF). En estos casos, no quedarían exentas del IAE, lo cual no parece coherente.”

–En cuanto a los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de no residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

Respecto a los problemas que plantea la exención relativa a los no residentes, ha de consultarse C. de la Cecha González e I. Merino Jara (*La reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, págs. 128-133). La exención sólo se refiere a los contribuyentes no residentes que operen mediante establecimiento permanente (artículo 14.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre), concepto que aparece detallado en el artículo 5 del modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE. Por su parte, la noción interna de establecimiento permanente se contiene en el artículo 12.1.a) de la citada Ley 41/1998, que ha sido modificada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y de las leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes.

2.4.2. Reglas aplicables

Para la aplicación de esta exención se tendrán en cuenta las siguientes reglas contenidas en la misma letra c) del artículo 82.1 del TRLHL:

Primera. El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto refundido de la Ley de sociedades anónimas (Real decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre).

Para la determinación del importe de la cifra de negocios habrá de tenerse en cuenta, si fuere necesario, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 16 de mayo de 1991, que establece los

criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios (BOE núm. 16/1992, de 18 de enero de 1992).

La resolución se dicta en virtud de lo previsto en la disposición final quinta del Real decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y regula en su norma primera el "Importe neto de la cifra de negocios": el importe neto de la cifra anual de negocios, que aparece en las partidas 1 y 1.a), del haber de las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes a los modelos normal y abreviados incluidos en el Plan general de contabilidad, respectivamente, se obtendrá de la agregación de las ventas, prestaciones de servicios y se minorará por el importe de las devoluciones y *rappels* sobre ventas.

La norma segunda regula los componentes positivos de la cifra de negocios. La norma tercera, los componentes negativos de la cifra de negocios. La norma cuarta las cuentas en participación. La norma quinta, los negocios en común. La sexta, los comisionistas. La séptima, las actividades en régimen de depósito. Y la octava, los ejercicios inferiores al año.

Ha de advertirse que el importe neto de la cifra de negocios, y relacionada con él, la dimensión de las entidades, está teniendo un gran predicamento últimamente. Así, el artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que regula la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo, declara exentos de la misma a "los sujetos pasivos que tengan la consideración de entidades de reducida dimensión de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades".

Según el citado artículo 191 de la Ley de sociedades anónimas, el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los 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 IVA y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

Segunda. El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades o de los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de no residentes, el del *período impositivo* cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.

El texto final de la LHL altera las previsiones iniciales del proyecto de ley, que se refería, simplemente, al importe neto de la cifra de negocios del

período impositivo anterior. El texto final procede de la enmienda núm. 228 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), con la siguiente justificación: “Por otra parte, para la determinación de la exención, se sustituye como punto de referencia la cifra de negocios del año anterior al de devengo del IAE por la correspondiente al período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de no residentes hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el *artículo 33 de la LGT*, el importe neto de la cifra de negocio será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo del IAE, todo ello con objeto de agilizar la gestión y la recaudación del impuesto, tal y como ha sido solicitado por la Federación Española de Municipios y Provincias.”

En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la *LGT/2003*, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Según la Consulta núm. 0905-04, de 1 de abril de 2004, tratándose de una sociedad limitada que se dedica a la promoción y venta de viviendas, y que en los tres últimos ejercicios (2001, 2002 y 2003) su importe neto de la cifra de negocios no superó el millón de euros, salvo en el ejercicio 2003, que desea saber el régimen de exención en el IAE en función de la cifra neta de negocio y sus efectos en la declaración de metros vendidos, concluye:

a) Respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002, la *Ley 39/1998* no establecía exención en función del importe neto de la cifra de negocio, por lo que la entidad en esos períodos estaba sujeta y no exenta del pago del IAE, si bien no tenía obligación de declarar los metros vendidos en enero de los respectivos años siguientes, al no efectuarse venta alguna.

b) Respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, de acuerdo con la exención prevista en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad consultante está exenta del pago del IAE, no teniendo obligación de declarar las enajenaciones que se hayan efectuado en dichos ejercicios, ya que esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el período en que las enajenaciones tuvieron lugar.

c) Respecto al impuesto correspondiente al ejercicio 2005, y en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad no estará exenta del

pago del IAE, por lo que tendrá la obligación de declarar en enero de 2006 los metros cuadrados edificados o a edificar cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año 2005, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas en dicho ejercicio.

Tercera. Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el *conjunto de las actividades económicas* ejercidas por el mismo. No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de comercio, el importe neto de la cifra de negocio se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, entendiéndose que los casos del artículo 42 del Código de comercio son los recogidos en la sección primera del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (Real decreto 1815/1991, de 20 de diciembre).

Al respecto, la consulta núm. 1002-04, de 16 de abril de 2004, examina el supuesto de una sociedad limitada que es matriz de un grupo de empresas que forman un *holding* empresarial, tributando todas las empresas integrantes del grupo por el impuesto sobre sociedades en régimen individual y no tienen obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados. Se señala que a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del TRLHL, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados. Por tanto, si el importe neto de la cifra de negocio correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por las entidades integrantes del grupo no están exentas del impuesto en función del importe neto de la cifra de negocio. Lo determinante, a estos efectos, es la existencia de un grupo en los términos del Código de comercio, no la tributación en el impuesto sobre sociedades ni la obligatoriedad o no de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.

Por su parte, la consulta núm. 1356-04, de 28 de junio de 2004, se refiere a las empresas radicadas en varios municipios y que forman parte de un grupo de sociedades, cuya dominante tiene su sede social en otro municipio: cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto

de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados, debiéndose de aplicar sobre todas las cuotas del IAE.

Cuarta. En el supuesto de los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de *no residentes*, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

Quienes no tengan derecho a la exención tienen una obligación especial. Según el último párrafo del artículo 90.2 del TRLHL, deberán:

–Comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios.

–Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en el importe neto de su cifra de negocios cuando tal variación suponga: a) la modificación de la aplicación o no de esta exención, o b) una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación.

–El ministro de Hacienda establecerá los supuestos en que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que habrán de presentarse por vía telemática.

2.4.3. Desarrollo reglamentario

La Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de enero de 2003 (BOE núm. 24, de 28 de enero de 2003) ha restringido enormemente la obligación de la presentación de la comunicación en relación con el importe neto de la cifra de negocio.

Estarán exonerados de tal obligación todos aquellos a quienes alcance la exención del IAE (cifra de negocios inferior a un millón de euros). También lo estarán aquellos obligados al pago del IAE a los que no resulte de aplicación la exención si la cifra del importe neto de la cifra de negocio ya constare en anterior declaración, sea la del impuesto de sociedades, o en la declaración informativa prevista en la Ley del IRPF para sociedades civiles y entidades del artículo 35.4 de la LGT/2003.

Se dictan, no obstante, normas especiales para las entidades que forman parte de un grupo de sociedades o para personas o entidades no residentes con varios establecimientos permanentes en España.

La misma orden aprueba el modelo de declaración y fija el plazo y el lugar para su presentación.

3. Compensación a los entes locales

3.1. Tramitación parlamentaria

El proyecto de lo que se convertiría en la Ley 51/2002, pese a establecer la analizada exención para el 92% de los contribuyentes del IAE, no contenía previsión compensatoria alguna a los ayuntamientos.

Es más: explícitamente se establecía, con carácter general, que “A efectos de lo establecido en esta ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se extenderá a aquellos supuestos de beneficios fiscales en relación con los cuales la normativa vigente sí prevé en la actualidad la realización de compensaciones económicas por parte del Estado”. Así continuó plasmado en la disposición adicional tercera (“Beneficios fiscales”) de la Ley 51/2002.

La pretendida justificación de este inicial criterio se encontraba en que la propia Ley 51/2002 establecía un nuevo modelo de participación de las corporaciones locales en los tributos del Estado que, teóricamente, compensaría las mermas recaudatorias por los nuevos beneficios fiscales, principalmente los establecidos en el IAE.

Sin embargo, la Ley 51/2002 entró en vigor el 1 de enero de 2003, cuatro días después de su publicación. Pero tal entrada en vigor se refirió únicamente a sus normas tributarias (capítulo I), porque el nuevo modelo de financiación (capítulo II) no entró en vigor sino el 1 de enero de 2004 y habrá de ser objeto de desarrollo anual por las leyes de presupuestos generales del Estado.

Este desfase entre la entrada en vigor de unas y otras normas provocó la mayor reacción municipal contra el proyecto de ley, que finalmente se solventó mediante la inclusión de la disposición adicional décima, donde se regulan las “Compensaciones a favor de las entidades locales por pérdida de ingresos derivada de la reforma del impuesto sobre actividades económicas”. Ha de entenderse que esta disposición adicional décima era una excepción a lo previsto con carácter general en la disposición adicional tercera que ha quedado transcrita.

Dicha disposición adicional décima procede de la Enmienda núm. 269 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), cuya justificación era la siguiente:

“En primer lugar, se pretende recoger en el texto de la Ley de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales el acuerdo entre el Gobierno y la FEMP para compensar la posible pérdida de recaudación que se produzca en el sector local como consecuencia de la reforma del IAE.

“En segundo lugar, se definen los procedimientos de cálculo de la compensación, de los anticipos a cuenta de dicha compensación y su liquidación y de los efectos de la misma.

“En tercer lugar, al haberse acordado que la compensación se consolidará de cara a la financiación de años sucesivos, se fijan los puntos de conexión con el modelo de participación en los tributos del Estado que se recoge en la ley.

“Con objeto de dotar al nuevo modelo de un carácter estable y evitar incertidumbres se habilita al Ministerio de Hacienda para que pueda fijar plazos preclusivos de forma que el modelo no quede abierto a la espera de que alguna entidad local remita la información precisa para el cálculo de las compensaciones.

“Finalmente, se habilita al Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, para que regule los aspectos formales y materiales del proceso de compensación: contenido y modelo de certificaciones, método de remisión de datos, comprobaciones, etcétera.”

A los efectos que aquí interesan cabe destacar de esta justificación de la enmienda los siguientes aspectos:

a) Con la disposición adicional décima se pretendió se pretende recoger legalmente un acuerdo entre el Gobierno y la Federación Española de Municipios y Provincias.

Este proceder no es insólito en la legislación de las haciendas locales, en que la representación de los entes locales ha intervenido significativamente, tanto en la redacción original de la LHL de 1988 como en las reformas posteriores, en particular la llevada a cabo por la Ley 50/1998.

Pero no está exento de serios problemas, porque se lleva a la discusión política de partidos el contenido mismo de la financiación de las haciendas locales, incluido en el célebre “Pacto Local”, que desde finales de 1993 definió su objetivo de clarificar el ámbito competencial de la Administración local.

El “Pacto Local” ha sido invocado en las leyes de modificaciones parciales de distintas leyes sectoriales (aunque algunas tan importantes como la Ley orgánica del Tribunal Constitucional), y también en las modificaciones

introducidas por la Ley 50/1998, de medidas para 1999, vía enmienda, aunque la cuestión no resultó pacífica. En efecto, las enmiendas presentadas en el Congreso por el grupo mayoritario (en especial, la núm. 288) se justificaron en el acuerdo alcanzado con la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) para la reforma del sistema de financiación de las entidades locales, contenido en de la LHL, que se dice comprende la modificación en dos fases del ordenamiento tributario local, también regulado en dicha ley, concluyéndose que “en particular, y por lo que se refiere a la materia tributaria, en su primera fase el acuerdo alcanza tanto a las normas generales de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos y demás ingresos de Derecho público de las entidades locales, como a la regulación específica de los impuestos municipales” (*Boletín de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados* núm. 142-4, de 4 de noviembre de 1998, pág. 161).

Pero en los debates parlamentarios se provocó una seria trifulca al respecto, al afirmarse por el grupo de la oposición que “en estos momentos no hay un acuerdo global entre la FEMP y el Gobierno” y las enmiendas no son producto de ningún acuerdo, sino una propuesta que el propio Gobierno ha presentado a la FEMP para su discusión (*Diario de Sesiones* núm. 568, Comisión de Economía, Comercio e Industria, de 10 de noviembre de 1998, pág. 16598). Más contundente fue el debate en el Pleno del día 19 de noviembre de 1998, afirmándose por el mismo grupo que se trataba de “un inigualable alarde de confusión” y respondiéndose por el mayoritario que se acordó en la “subcomisión de régimen económico, financiero y fiscal” de la FEMP con representantes de todos los grupos políticos.

Esta intervención de las representaciones locales, en todo caso, no viene formalizada en ley alguna y responde más bien a una tradición en la regulación de las haciendas locales. M. Sierra Tomás (*La aplicación de la Ley de haciendas locales de 1998. Aspectos jurídicos y económicos*, Marcial Pons-Escuela d'Administració Pública de Catalunya, Madrid, 1998, págs. 81-98) relata en detalle lo que llama “proceso negociador” de la mismísima LHL, mencionando incluso las limitaciones que los pactos alcanzados suponían en la práctica a la soberanía parlamentaria (pág. 97).

b) La finalidad de la enmienda es compensar la posible pérdida de recaudación que se produzca en el sector local como consecuencia de la reforma del IAE.

Aquí destaca que se califique de “posible” la pérdida de recaudación, cuando en teoría y salvo supuestos ciertamente excepcionales y patológicos, tal pérdida ha de resultar evidente.

Además, se incide ya en un serio error de partida: acudir al concepto de “recaudación” que se refiere a la recaudación efectivamente producida, prescindiendo del concepto que hubiera resultado procedente, esto es, los ingresos teóricos derivados de uno u otro régimen legal (con o sin exenciones).

c) La enmienda define los procedimientos de cálculo de la compensación, de los anticipos a cuenta de dicha compensación y su liquidación y de los efectos de la misma.

Aquí se encuentra la raíz de los problemas posteriores, pues, como veremos, la realidad demuestra que los procedimientos de cálculo establecidos dan un resultado disconforme con el principio general de compensación que se proclama. Jurídicamente, el resultado no resulta aceptable, pues, por definición, los procedimientos han de estar al servicio de la norma sustantiva que se pretende alcanzar con ellos, y nunca al revés.

d) El acuerdo entre el Gobierno y la FEMP que se quiere plasmar legislativamente establecía una novedad esencial, la consolidación de la compensación de cara a la financiación de años sucesivos.

De esta forma, una compensación referida a un concreto ejercicio se consolida indefinidamente, lo que, unido a la influencia en la recaudación de las decisiones municipales sobre la aplicación de los coeficientes (de población y de situación), necesariamente ha tenido que propiciar, por una parte, una cierta “picaresca” municipal para ver aumentada la recaudación de años anteriores y disminuir la del ejercicio de 2003; y, por otra parte, ha dado lugar a resultados inicuos, cuando no absurdos, en no pocos supuestos.

3.2. Examen de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002

3.2.1. Principio general y finalidad

El apartado 1 de la disposición adicional proclama la finalidad de la compensación que se establece:

- Preservar el principio de suficiencia financiera de las entidades locales.
- Dar cobertura a la posible merma de ingresos que aquéllas pudieran experimentar como consecuencia de la reforma del impuesto sobre actividades económicas.

El principio general queda plasmado así: el Estado compensará a las entidades locales por la pérdida de recaudación de este impuesto en el año de su entrada en vigor, es decir, el año 2003.

De esta forma, la propia norma legal hace una explícita referencia al principio constitucional de suficiencia financiera de las entidades locales, recogido en el artículo 142 de la CE (“Las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las comunidades autónomas”).

La propia ley está declarando que de no existir la compensación el principio constitucional de suficiencia financiera no quedaría preservado, lo que quiere decir que se vulneraría. Surge así una clara dimensión constitucional del problema: la compensación es una exigencia constitucional; su insuficiencia o su deficiencia supondrá vulnerar un precepto constitucional.

Además, la interpretación de los restantes apartados de la propia regulación de la compensación, así como de las normas reglamentarias de desarrollo, habrá de hacerse desde este punto de partida constitucional. En particular, esta conclusión habrá de ser de ineludible aplicación para los órganos jurisdiccionales, pues como dispone el artículo 5.1 de la Ley orgánica del Poder Judicial, “La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los jueces y tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos”.

Por otra parte, la referencia básica de la compensación es “dar cobertura” a la posible merma de ingresos experimentada por las reforma del IAE (léase, por la exención generalizada que se establece). La “merma de ingresos” es la clave de bóveda de la compensación.

Sin embargo, la confusión se introduce acto seguido, porque se predica que la compensación hará referencia a la pérdida de recaudación de este impuesto en el año de su entrada en vigor (2003). Los negociadores de este acuerdo, por lo visto, no pudieron sustraerse a una visión “contable” y no jurídica del problema. Al aceptar la referencia a la “recaudación”, en seguida se plantean los problemas, porque al pretender una suma cero entre lo recaudado efectivamente en un ejercicio o en otro, necesariamente han de entrar en juego circunstancias particulares que pueden distorsionar totalmente el principio general de evitar la merma de ingresos y de preservar el principio de suficiencia financiera.

La referencia nunca debió hacerse a la “recaudación”, variable y contingente por su propia definición, sino a la “pérdida real” derivada directamente de la reforma del IAE. Tal pérdida real debe resultar de la comparación de dos parámetros: 1.º matrícula teórica del IAE en el ejercicio de 2003 que hubiera resultado de la normativa previa a la Ley 51/2002), y 2.º padrón real del IAE en el mismo ejercicio de 2003, resultante de la aplicación de la normativa contenida en la Ley 51/2002.

3.2.2. Fórmula compensatoria legal

El apartado 2 de la disposición adicional décima de referencia prescinde de esa “pérdida real” y hace referencia hasta por tres veces al concepto de “recaudación líquida”: la pérdida compensable será la expresión de la diferencia entre la recaudación líquida del año 2003 y la recaudación líquida del año 2000.

De esta forma, además, al utilizar semejante fórmula, la ley se retrotrae a la recaudación líquida no del año inmediatamente anterior sino a la de dos años anteriores, la del año 2000. Se quiere hacer frente con ello a posibles actuaciones municipales distorsionadoras a partir del llamado “efecto anuncio” de la reforma del IAE, que se suponía conllevaría pérdidas de ingresos que pudiera ser objeto de compensación.

Por otra parte, la propia ley define lo que ha de entenderse por recaudación líquida: la recaudación tanto del ejercicio corriente como de ejercicios cerrados. Con ello, el resultado de la compensación podrá convertirse en totalmente aleatorio (un auténtico “bingo”), por la inclusión de anteriores ejercicios cerrados, lo que implicará desviaciones de todo tipo, en particular los derivados de la ejecución de sentencias judiciales, pronunciadas varios años después, y en un doble sentido posible, ya sea el ingreso de liquidaciones confirmadas que hubieran estado suspendidas, ya sea la realización de devolución de ingresos como indebidos por sentencias anulatorias de liquidaciones ingresadas (en ambos casos, con una diferencia temporal que puede alcanzar hasta los cinco o seis años, y, en casos excepcionales, los trece años, como ocurre con la analizada STC 10/2005, de 20 de enero de 2005, que anula la injusta exención tributaria transitoria de las actividades mercantiles de las cajas de ahorros de los ejercicios del IAE de 1992, 1993 y 1994 y cuyas liquidaciones suspendidas se ingresarán, como pronto, en el año 2005).

Adicionalmente, para el cálculo de la recaudación líquida se deberán efectuar dos ajustes:

a) El primero de ellos, referido a la no-inclusión en la recaudación líquida del año 2003 de la derivada de la distribución de la cuota nacional establecida en la propia Ley 51/2003 por el llamado “servicio de telefonía móvil”, es pertinente y no ofrece mayores problemas, al tratarse de un nuevo epígrafe introducido por tal ley.

b) El segundo de los ajustes es enormemente problemático: en la recaudación líquida no se incluirá la derivada de las modificaciones incluidas en ordenanzas fiscales que hayan entrado en vigor con posterioridad al 1 de enero de 1998 que afecten a los coeficientes, índices y recargos regulados en los artículos 88, 89 y 124 de la redacción previa a la Ley 51/2002 de la LHL, o que establezcan, conforme a lo regulado en el artículo 88 según la redacción dada por la Ley 51/2002, un coeficiente inferior al que resulte de multiplicar, en cada caso, el coeficiente y el índice vigentes con anterioridad al 1 de enero de 1999 que vayan a sustituir.

Así se dispone en la actual redacción de este apartado 2 de la disposición adicional décima, introducida por la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que aclara que se aplicarán los coeficientes e índices en vigor después del 1 de enero de 1998 (en la redacción originaria era después del 1 de enero de 1999, con lo que quedaba muy confuso si se refería a coeficientes e índices de situación vigentes en el ejercicio de 1998 o en el de 1999).

Aparte la chapuza legislativa que evidencia esta corrección en la redacción, resulta que no ha tenido ninguna eficacia práctica, porque en la Resolución de 24 de noviembre de 2003, que después se reseñará, se dispone la aplicación de los coeficientes de 1999. Así se ha mantenido por el Ministerio de Hacienda y por la mayoría de los ayuntamientos (cfr. A. Acín Ferrer, “La compensación por pérdida de ingresos de IAE”, Seminari de Dret Local, Barcelona, 17 de diciembre de 2004, versión mecanografiada). De esta forma, los ayuntamientos pueden optar, según les resulte más beneficioso, por aplicar los coeficientes de 1999 (criterio ministerial) o de 1998 (criterio legal). Una complicación más.

Es claro que con este ajuste se pretende hacer frente a actuaciones municipales, en la fijación de los índices y coeficientes, que tendieran a aumentar la cifra de recaudación líquida del año 2000 (el ya citado “efecto anuncio”) o a disminuir la cifra de recaudación líquida del año 2003, para así conseguir una compensación más alta.

Ha de entenderse que tales actuaciones municipales serían torticeras, en base a puras especulaciones con el futuro del IAE y de la posible com-

pensación de pérdidas recaudatorias. Pero tal como está redactada la norma afecta a todos los municipios, con independencia del ánimo con que hayan fijado los índices o coeficientes. De esta forma, ahora se pagará un coste enorme por decisiones tomadas en 1997 o en 1998 que bien pudieron ser totalmente legítimas y ajenas a cualquier ánimo de ver aumentada una hipotética compensación.

Además, con este previsto ajuste se ve claramente coartada la potestad legal de aplicar unos u otros índices para el ejercicio 2003, pues se obliga prácticamente a mantener los de 1998 o 1999 si no se quiere ver seriamente disminuido el importe de la compensación. Y, en todo caso, tal mantenimiento de los índices de dichos años obliga a una explícita modificación de la ordenanza para 2003, incluyendo en el ahora coeficiente de situación (artículo 88 de la LHL, después de la reforma por la Ley 51/2002; ahora, artículo 87 del texto refundido) lo que anteriormente era el coeficiente de población.

En caso de no modificarse la ordenanza, los efectos son devastadores para el ayuntamiento, como resulta del siguiente supuesto real que señala A. Acín (*op. cit.*): un Ayuntamiento que tenía establecido en sus ordenanzas de 1998 o 1999 un coeficiente de población (muy normal) de 1,4 y unos índices de situación de 1, 1,2, 1,5; y que para 2003 no modificó su ordenanza, habría de aplicar los mismos índices de situación que el año anterior, pero no el coeficiente de población, desaparecido desde el 1 de enero de 2003. Pues bien, en este caso, la aplicación del criterio legal para determinar la compensación ha obligado al ayuntamiento a ajustar su recaudación de 2003 multiplicándola por el coeficiente 1,4, lo que supone un incremento del cuarenta por ciento (con la paralela reducción del importe de la compensación).

Si el anterior es un caso en que se pierde de forma harto incomprensible un porcentaje significativo de la compensación, pueden existir actuaciones municipales tendentes a lo contrario, esto es, a reducir sustancialmente la recaudación líquida obtenida en 2003, para así aumentar el importe de la compensación. Se trataría, en principio, de actuaciones recaudatorias torticeras e irregulares, tales como retrasar en exceso el período de cobro o facilitar suspensiones generalizadas.

El legislador ha pretendido hacer frente a este problema, pero no atendiendo a esa finalidad torticera e individualizada, sino con una norma de carácter general en la que pueden entrar todos, "justos y pecadores", pues las deficiencias recaudatorias pueden deberse a multitud de factores, tanto ilegítimos como legítimos.

En efecto, la disposición adicional 26 de la Ley 61/2003, de Presupuestos Generales del Estado para 2004, establece que:

“Para el cálculo de la compensación aprobada mediante la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en el supuesto de que se produzca una reducción sustancial en los porcentajes de recaudación obtenida en el año 2003, y previa audiencia de la entidad local, se podrá aplicar, sobre el montante de los derechos liquidados en aquel ejercicio, el porcentaje de recaudación que, por el impuesto sobre actividades económicas, hubiere obtenido aquélla en el último ejercicio conocido por la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial.

“Se considerará reducción sustancial en los porcentajes de recaudación sobre los derechos liquidados, correspondientes al ejercicio 2003 para cada entidad local, la diferencia superior en más de diez puntos porcentuales en relación con el ejercicio de referencia definido en el párrafo anterior.”

Esta disposición plantea serios problemas. En primer lugar, aunque el efecto previsto de aplicación del porcentaje de recaudación de IAE en el último ejercicio conocido, aparece configurado como objetivo, al establecerse que lo será “previa audiencia de la entidad local”, debe sostenerse que si de tal audiencia resulta justificado que no ha existido ninguna irregularidad recaudatoria, sino que la reducción de los porcentajes de recaudación se debe a causas ajenas a la voluntad de la entidad local, no podrá aplicarse aquel efecto. No obstante, esta interpretación genera una manifiesta inseguridad jurídica y deja al criterio de la Administración del Estado aplicar o no el repetido efecto.

Pero, en segundo lugar, resulta que esa discrecionalidad, cuando no puro arbitrio, se consagra legalmente en cuanto no se establece dicho efecto con carácter preceptivo y automático, sino que “se podrá aplicar”, a manera de amenaza o aviso legal para entidades excesivamente “pícaras”. Es una forma de legislar ajena a un Estado de derecho y potenciadora de todo tipo de suspicacias sobre el verdadero propósito del legislador (¿ya tenía en mente al ayuntamiento o ayuntamientos concretos?, ¿eran del mismo partido político entonces mayoritario en las cámaras legislativas o del de la oposición?).

3.2.3. Consolidación del importe de la compensación

Según el apartado 3 de la disposición adicional décima comentada, el importe de la compensación (se insiste: minorado en la recaudación por “servicio de telefonía móvil”) se consolidará en el modelo de participación de las entidades locales en los tributos del Estado.

De esta forma, todos los errores, despistes, injusticias y picarescas varias que hayan podido concurrir en la determinación de la compensación inicial del año 2003, se proyectan indefinidamente a ejercicios futuros.

Además, las reglas contenidas en el propio apartado 3 de la disposición adicional décima establecían un tratamiento desigual y discriminatorio para unas y otras entidades locales:

–Entidades locales a las que se cede un porcentaje del rendimiento de determinados tributos estatales (capitales de provincia y municipios de más de 75.000 habitantes): verán incrementada su participación en el Fondo Complementario de Financiación del año 2004.

–Restantes entidades locales: la participación total en el año base se incrementará en el importe de la suma de las compensaciones que se reconozcan a dichos municipios.

–En ningún caso la financiación que perciba cada municipio en el futuro podrá ser inferior a la que resulte, en términos brutos, de la liquidación definitiva del año 2003 incrementada en la compensación que se le reconozca.

De esta forma, la previsión de la disposición adicional era favorable a los grandes municipios, pues para ellos se establecía un incremento de la compensación reconocida individualmente, en paralelo al rendimiento de los tributos estatales de los que se cede un porcentaje. En cambio, para los restantes municipios, no se establecía tal incremento, en orden a que pueda evolucionar.

Sin embargo, la Ley de Presupuestos para el año 2005 corrige este tratamiento desigual, de forma que el importe de la liquidación definitiva de la compensación por IAE reconocida a cada municipio evolucionará aplicándose el índice de evolución de tributos del Estado.

Así se desprende de los apartados tres y cinco del artículo 75 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005:

“Tres. En la cuantía anterior se integrará, incrementado en los mismos términos que los ingresos tributarios del Estado en 2005 respecto de 2004, el montante de las compensaciones definitivas a los municipios por las mermas de ingresos derivadas de la reforma del impuesto sobre actividades económicas, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales.

“La incorporación, para cada municipio, de este componente, se realizará en los términos establecidos en el apartado cinco de este artículo.

“Cinco. En la cuantía que resulte de la aplicación de las normas del apartado anterior, se integrará, incrementado en los mismos términos que los ingresos tributarios del Estado en 2005 respecto de 2004, en su caso, para cada municipio, el importe de la compensación definitiva por mermas de ingresos derivada de la reforma del impuesto sobre actividades económicas, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales.”

3.2.4. Normas instrumentales

El resto de los apartados de la disposición adicional décima (apartados 4 a 7) se refiere a cuestiones instrumentales:

–El apartado 4 regula los anticipos a cuenta de la previsible merma de recaudación, a efectuar en el último trimestre del año 2003.

Su cálculo se realiza tomando como base la matrícula del impuesto del año 2000 y un avance de la matrícula del año 2003, considerando los contribuyentes susceptibles de ser declarados exentos, los coeficientes, índices y recargos aplicables sobre las cuotas mínimas de la tarifa del impuesto y los ajustes recogidos en el apartado 2.

–El apartado 5 se refiere al cálculo del importe de la compensación definitiva de cada entidad local y a la liquidación de los anticipos a cuenta, a efectuar durante el año 2004.

Se tomarán como base los importes certificados por el interventor local o, en su caso, por el órgano competente que tenga atribuida la gestión recaudatoria de este tributo.

El Ministerio de Hacienda podrá fijar plazos preclusivos de remisión de la información que se precise tanto para el cálculo de las entregas a cuenta como de la liquidación definitiva y se entenderá que las entidades locales que incumplan este plazo renuncian a la percepción del anticipo a cuenta o de la propia compensación.

Este carácter preclusivo de los plazos resulta explicado así en la ya transcrita enmienda: “Con objeto de dotar al nuevo modelo de un carácter estable y evitar incertidumbres se habilita al Ministerio de Hacienda para que pueda fijar plazos preclusivos de forma que el modelo no quede abierto a la espera de que alguna entidad local remita la información precisa para el cálculo de las compensaciones.”

–El apartado 6 remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 para la determinación del procedimiento de cancelación, con cargo a la participación de los entes locales en los tributos del Estado, de los saldos deudores resultantes de la liquidación de las entregas a cuenta.

En tal sentido, el apartado dos del artículo 64 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, hizo referencia a la liquidación definitiva de la misma compensación, mientras que el apartado tres del mismo precepto regula el reembolso de los eventuales saldos deudores:

“Dos. La liquidación definitiva de la compensación por pérdidas de ingresos derivadas de la reforma del impuesto sobre actividades económicas se deberá realizar en los términos de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales y de las normas que se hubieren dictado para su desarrollo.

“Tres. Los saldos deudores que se pudieran derivar de las liquidaciones a las que se refieren los apartados anteriores serán reembolsados por las corporaciones locales afectadas mediante compensación con cargo a las entregas a cuenta que, en concepto de participación en los tributos del Estado definida en la sección 3.ª y en la subsección 1.ª de la sección 5.ª de este capítulo, se perciban con posterioridad a la mencionada liquidación, en un período máximo de tres años, mediante retenciones trimestrales equivalentes al veinticinco por ciento de una entrega mensual, salvo que, aplicando este criterio, se exceda el plazo señalado, en cuyo caso se ajustará la frecuencia y la cuantía de las retenciones correspondientes al objeto de que no se produzca esta situación.”

–Por fin, el apartado 7 habilita al Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, para realizar las actuaciones y comprobaciones necesarias para la gestión y pago de estas compensaciones, pudiendo dictar las instrucciones precisas al efecto y fijar procedimientos normalizados de transmisión de la información tributaria y presupuestaria relativa al IAE.

3.3. Normativa de desarrollo

Para el desarrollo de la habilitación del apartado 7 de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002 han de tenerse en cuenta:

A) La Orden HAC/3154/2003, de 12 de noviembre, por la que se establece el plazo de remisión de información para el cálculo de la liquidación defini-

tiva de la compensación a favor de las entidades locales por pérdida de ingresos derivada de la reforma del impuesto sobre actividades económicas.

Su preámbulo reitera que el objetivo fundamental de la Ley 51/2002 era contribuir de manera decidida a la consecución de la suficiencia financiera de las entidades locales, razón de ser de la disposición adicional.

Y se dispone que las entidades locales afectadas debían presentar dentro de los dos primeros meses de 2004 la correspondiente solicitud y la documentación adicional precisa, que, mediante resolución, establezca la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, pudiéndose delegar la solicitud de la compensación.

B) La Resolución de 19 de noviembre de 2003, de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, por la que se establece la base de cálculo del anticipo a cuenta de la liquidación definitiva de la compensación a favor de las entidades locales por pérdida de ingresos derivada de la reforma del impuesto sobre actividades económicas (BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 2003).

Se reitera lo expresado en el preámbulo de la anterior orden sobre el objetivo fundamental de la Ley 51/2002 y regula la base de cálculo del anticipo a cuenta: se utilizará como base la pérdida de recaudación estimada para el ejercicio de 2003 respecto de la real, o, en su defecto, estimada, para el ejercicio 2000. Se considerará como recaudación real la que, deducida de la liquidación del presupuesto de cada entidad local correspondiente al ejercicio 2000, figure en la base de datos de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial.

Según constata A. Acín (*op. cit.*), al estimarse la recaudación de 2003 en base a la matrícula provisional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que contenía numerosas omisiones y errores, resultó una cuantificación de los anticipos gravemente lesiva para muchos ayuntamientos.

C) La Resolución de 24 de noviembre de 2003, de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, por la que se desarrolla el procedimiento de compensación a favor de las entidades locales por pérdida de ingresos derivada de la reforma del impuesto sobre actividades económicas (BOE núm. 289, de 3 de diciembre de 2003; corrección de errores en BOE núm. 301, de 17 de diciembre de 2003).

Su preámbulo reitera una vez más el objetivo fundamental de la Ley 61/2002 de contribuir de manera decidida a la consecución de la suficiencia financiera de las entidades locales. Y proclama como finalidad de la propia resolución dotar de una mayor transparencia al procedimiento

administrativo que se va a desarrollar, a través de dos elementos básicos: la definición detallada de elementos determinantes de la compensación y la fijación de las actuaciones administrativas previas que deberán conducir al reconocimiento de la misma a favor de las entidades locales.

La resolución consta de los siguientes apartados:

1. Ámbito subjetivo.
2. Anticipo a cuenta: competencia y definición.
3. Estimación de la recaudación del impuesto sobre actividades económicas, correspondiente al período impositivo de 2000, a efectos del anticipo a cuenta.
4. Estimación de la recaudación del impuesto sobre actividades económicas, correspondiente al período impositivo de 2003, a efectos del anticipo a cuenta.
5. Liquidación definitiva: solicitud y criterios de cálculo.
6. Recaudación del impuesto sobre actividades económicas, a efectos de la liquidación definitiva.
7. Liquidación definitiva: suministro de información y comprobación.
8. Liquidación definitiva: comunicación.

En suma, con la cumplimentación de los registros informáticos definidos en esta resolución se trataba de comparar la recaudación líquida de los ejercicios de 2000 y de 2003, afectada en ambos términos por los coeficientes vigentes en 1998 o 1999. Sólo hay pérdida compensable cuando la recaudación líquida de 2000 es mayor que la de 2003 y la diferencia a compensar es la diferencia entre estas magnitudes.

3.4. Resultados lesivos e injustos

Como ya ha quedado apuntado, los resultados de la aplicación del modelo establecido en la disposición adicional décima de la Ley 51/2002 y en sus normas de desarrollo han sido, como era previsible, inicuos y lesivos para los ayuntamientos, injusticia y perjuicio que se prolongará en el tiempo, al consolidarse la compensación.

Ello ha sido debido, esencialmente, a las dos señaladas distorsiones del modelo:

A) En lugar de atenderse a la “pérdida real” de ingresos, esto es, al resultado de la aplicación de las finalidades proclamadas en el apartado 1 de la disposición adicional (preservar el principio de suficiencia financiera y dar cobertura a la merma de ingresos experimentada por la reforma del IAE),

se ha tenido que acudir al modelo legal, del que resulta una “pérdida legal” de ingresos que sólo por verdadera casualidad es equiparable a aquella “pérdida real”.

La pérdida real exigía, jurídicamente, la comparación entre la matrícula teórica del IAE del año 2003, que hubiera resultado de la normativa anterior a la Ley 51/2002, con el padrón real del mismo impuesto y año 2003.

En consecuencia, el elemento esencial debiera ser el acudir al concepto esencial de “derechos reconocidos”, prescindiendo de la recaudación efectiva y líquida, y, sobre todo, de la por completo errónea e injusta, equiparación de recaudación líquida no sólo del ejercicio corriente sino también de ejercicios cerrados.

Al ser éste el criterio legal, el resultado puede ser totalmente aleatorio, propio del azar, y ello tanto respecto de la recaudación de 2000 como de la referida a 2003:

–La recaudación del año 2000 puede haber sido anormalmente alta o baja, por causas totalmente ajenas a la voluntad o a la discrecionalidad municipales.

Por ejemplo, será anormalmente baja la recaudación si la ordenanza del ejercicio 2000 o de los años anteriores estuviera impugnada, con suspensiones cuantiosas en la recaudación. Y sobre todo, será anormalmente baja, si durante el año 2000 hubo de procederse a devoluciones de ingresos indebidos de importancia, derivados bien de resoluciones económico-administrativas relativas a la gestión censal o bien de sentencias judiciales.

Por el contrario, la recaudación a tener en cuenta será anormalmente alta en la hipótesis contraria: si en el año 2000 se ingresaron elevadas sumas procedentes de la ejecución de resoluciones o sentencias referidas a liquidaciones giradas por ejercicios anteriores y que se encontraban suspendidas.

–Unos efectos parecidos pueden producirse en la recaudación del año 2003: cabe que la recaudación sea anormalmente alta porque en ese ejercicio de 2003 se cobren liquidaciones de ejercicios anteriores que hubieran estado suspendidas (bien por resoluciones o sentencias desestimatorias o bien por el resultado de la actividad inspectora en 2003 respecto de ejercicios anteriores). Más anormalidad aún puede producirse si se trata de impugnaciones y suspensiones de las ordenanzas de ejercicios anteriores, que se desestiman, y acaba la suspensión en 2003.

En sentido contrario: no hay actividad inspectora ninguna en 2003 o no hay resoluciones y sentencias que levantan suspensiones.

De todo lo anterior se desprende un resultado totalmente desolador: por una parte, para conseguir una mayor compensación (y consolidada) se está propiciando nada menos que una mayor laxitud en la inspección, pues cuando más se inspeccione en 2003 y se recaude por ello, menos compensación se recibirá; por otra parte, se coloca el resultado final del modelo a la peor de las eventualidades posibles: el funcionamiento y rapidez de los tribunales económico-administrativos, los tribunales de justicia y hasta el Tribunal Constitucional.

Cabría pensar incluso en el llamado “efecto mariposa” propio de la teoría del caos: en una comunidad autónoma, los magistrados del tribunal superior se adscriben a los planes de refuerzo y despachan los asuntos más rápidamente: sus sentencias (sean estimatorias: devolución de ingresos; o desestimatorias: levantamiento de la suspensión y producción de ingresos) producen sus efectos antes de los ejercicios de 2000 o de 2003. En otra comunidad autónoma, no hay tal adscripción: sus sentencias se demoran y sus efectos se producen precisamente en tales ejercicios.

Y todo ello de forma aleatoria: por ejemplo, los efectos de la citada STC 10/2005, sobre la exención de las cajas de ahorros, se refiere a liquidaciones de los ejercicios de 1992, 1992 y 1994. Su ejecución e importante repercusión en los ingresos se producirá en 2005, pero, de haberse planteado la cuestión no en el año 2000 (los pleitos son de 1996), sino antes, o de haberse reducido la tardanza en el fallo del Tribunal Constitucional, bien hubiera podido suceder que tal importante volumen de ingresos para los ayuntamientos catalanes a los que afecta hubiera tenido lugar en 2003.

Todo ello conduce precisamente al mencionado caos; lo decisivo es la casualidad, la suerte o desgracia, lo aleatorio. Estamos ante un puro juego de azar.

Por otra parte, ya ha quedado mencionado el problema derivado de la disposición adicional octava de la Ley 51/2002: las cuotas liquidadas a quienes iniciaron las actividades en el año 2002 y cuyo volumen de actividad en ningún modo llega a un millón de euros, no deberían incrementar la recaudación del año 2003, pues jamás tendrán continuidad. Pero el ministerio ha interpretado que cualquiera que sea su volumen de actividad, los sujetos pasivos no personas físicas que iniciaron su actividad en 2002 deben tributar por IAE en 2003. Y de esta forma, la Agencia Tributaria liquidó y recaudó las cuotas provinciales y nacionales en 2003, y su importe hubo de computarse en el sustraendo de la fórmula derivada del modelo legal.

B) La segunda de las distorsiones deriva del ajuste relativo a los coeficientes. Aquí el azar favorece al ayuntamiento “espabilado” y perjudica al que lo no lo es.

Así, cabe que el coeficiente de población se hubiera aplicado en 1998 o 1999 en un elevado porcentaje, por una legítima decisión política de aumentar la presión fiscal, ajena a cualquier picaresca o “efecto anuncio”. Tal decisión se puede convertir en un factor que distorsiona todo el cálculo de la compensación: al crecer el sustraendo de la fórmula legal, disminuirá el importe de la compensación. Y propiciará posibles casos, como el ya comentado de no modificación de la ordenanza para 2003, que obligará a ajustar la recaudación de ese año como si en el mismo estuviera vigente aquel porcentaje de población, ya desaparecido.

El reconocimiento de la autonomía local, que justifica la introducción de los coeficientes de población y de situación, debiera haber excluido de los cálculos su aplicación, que, en definitiva, ponen en cuestión el ejercicio de aquella autonomía local.

Por fin, ha de mencionarse la posibilidad de que algún ayuntamiento no tenga derecho a compensación alguna. No habrá problema si ello es debido a que en el mismo sean esenciales las actividades que siguen sin exención y cuya tributación aumenta sustancialmente (el resultado sería el mismo de aplicarse la correcta compensación por “pérdida real”, que no la habría); si, por el contrario, es debido a mayores o menores devoluciones de ingresos, mayores o menores ingresos y mayor o menor eficacia de la inspección, o a decisiones legítimas sobre la aplicación de los coeficientes, habrá que imputarla al azar y a la incorrección jurídica de la fórmula legal de compensación.

Y téngase en cuenta que igual de incorrecto e injusto será que, por ese azar, algunos o muchos ayuntamientos hayan recibido una compensación legal superior a la real que les hubiere correspondido. Aquí se vulneraría el principio de solidaridad, así como el de generalidad tributaria, teniéndose que detraer del erario, formado esencialmente por el IVA y el IRPF, unas cantidades que no debieron haberse percibido.

3.5. Reacción de los ayuntamientos afectados

3.5.1. Reacción política

Una primera reacción de los ayuntamientos afectados podrá ser de carácter político, esto es, solicitar negociaciones para conseguir compensacio-

nes adicionales que obvian las injusticias resultantes de la aplicación de la fórmula legal.

Sin perjuicio de su legitimidad e incluso explicación, tal reacción es del todo contraria a los principios que deben presidir la tributación local. Es uno de los efectos más nocivos de la reforma del IAE de 2002, considerada en su conjunto. El sistema anterior respetaba los principios de autonomía y responsabilidad financiera: potenciación de los recursos propios para hacer frente al gasto propio y principio de que quien es responsable de las decisiones de gasto lo es igualmente para decidir subir más o menos los tributos (“accountability”, fórmula mágica del conocido “Informe Layfield”)

Ahora, al dependerse de una decisión política del poder central sobre la compensación y sobre el importe de la participación en los tributos del Estado, que se concreta cada año en la Ley de presupuestos, entran en juego todos los inconvenientes de la negociación política y desaparece en gran medida la percepción de la responsabilidad financiera. En tal sentido, la Carta Europea de la Autonomía Local establece en su artículo 3.1 que por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes.

3.5.2. Reacción jurídica

La dificultad de la reacción jurídica de los ayuntamientos nace de que las resoluciones administrativas en esta materia de compensación son acordes con el resultado de la resolución de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial. Resultado que surge de la aplicación de unas determinadas aplicaciones informáticas, que por ello mismo sólo pueden impugnarse o bien por existencia de errores de hecho o bien por la ilegalidad de la propia resolución.

Los errores de hecho deben corregirse sin más, o acudir al correspondiente proceso contencioso-administrativo para instar su subsanación.

La ilegalidad de la resolución citada podría basarse, en primer lugar, en no ajustarse a la norma de rango legal que desarrolla, en este caso, la disposición adicional décima de la Ley 51/2002. No es éste el caso: la injusticia de los resultados no provienen del desarrollo reglamentario, sino de la propia norma legal, en particular cuando comprende dentro de las recaudaciones líquidas las correspondientes a ejercicios cerrados y cuando obliga a realizar el ajuste según los coeficientes de los ejercicios de 1998 o 1999.

Por tanto, no cabe otro recurso que acudir al Tribunal Constitucional para que declare inconstitucionales esos dos concretos particulares de la disposición adicional décima. No se acudió directamente mediante el complejo sistema de conflicto en defensa de la autonomía local, por lo que los únicos remedios posibles serán, o bien interesar el planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad al órgano jurisdiccional que conozca de los recursos interpuestos contra las resoluciones fijando las compensaciones, o bien al más problemático recurso de amparo, que exige la vulneración de alguno de los derechos de los artículos 14 a 30 de la Constitución.

Así resulta del examen de las actuaciones ya practicadas en la realidad. La resolución de la Dirección General de Financiación Territorial de 23 de julio de 2004 ha desestimado todas las peticiones de compensaciones complementarias a las que resultan de la aplicación de la fórmula legal y reglamentaria. Y lo hace con una sucinta pero contundente fundamentación, que se lleva a la parte dispositiva: "En el supuesto de que por los ayuntamientos se hubieran planteado cuestiones no ajustadas a lo establecido en la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, deberán considerarse denegadas, al carecer de cobertura y fundamento legal."

En consecuencia, sólo impugnando, a través de los medios necesarios, la propia disposición adicional, cuya inconstitucionalidad sólo puede finalmente declararse por el Tribunal Constitucional, cabrá conseguir, finalmente, una compensación que se adecue a la "pérdida real".

3.5.3. Cuestión de inconstitucionalidad

Para hacer factible que el órgano jurisdiccional que conoce de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra la referida resolución de 23 de julio de 2004 pueda plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, resulta indispensable que esa concreta pretensión se formule de forma específica, con detallada exposición de todos sus presupuestos:

a) Juicio de relevancia: exposición de que la disconformidad a Derecho de la compensación recibida (o la denegación de la complementaria para compensar la "pérdida legal") responde precisamente de la aplicación de la norma con rango legal. No ofrece mayores dificultades a la vista del propio contenido de la resolución administrativa.

b) Extremos concretos de la disposición adicional décima que se estiman contrarios a la Constitución: habrán de ser, por una parte, el inciso "como

de ejercicios cerrados” del primer párrafo de apartado 2; y, por otra parte, la totalidad del párrafo segundo del mismo apartado 2, en que se establece el ajuste correspondiente a los coeficientes e índices de 1998 o 1999.

c) Por fin, habrán de concretarse los preceptos constitucionales que se estiman vulnerados y habrán de razonarse suficientemente las vulneraciones que se predicen.

3.5.4. Recurso de amparo

Ante una eventual desestimación del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, la única reacción jurídica posible sería el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

Pero tal recurso de amparo sólo cabe cuando se invoque la vulneración de alguno de los derechos comprendidos en los artículos 14 a 30 de la Constitución. El único de tales derechos que pudiera invocarse en el caso es el de igualdad del artículo 14 de la CE.

3.6. Principios constitucionales de autonomía y suficiencia financieras

No cabe obviar que algunos autores han sostenido que el principio constitucional de suficiencia financiera de las haciendas locales, que proclama el artículo 142 de la CE, tiene una escasa densidad normativa, adolece de ambigüedad y vaciedad e incluso que se trata de una norma “de mera cortesía”.

Tal precepto, no obstante, ha de ponerse en relación con el principio de autonomía de los municipios, consagrado en el artículo 140 de la propia Constitución, de lo que resulta un principio general de autonomía financiera.

Aquí es la propia disposición adicional décima de la Ley 51/2002, como ya ha quedado destacado, la que en su apartado 1 hace una explícita referencia al principio constitucional de suficiencia financiera de las entidades locales, recogido en el artículo 142 de la CE (“Las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las comunidades autónomas”).

La propia ley está declarando que de no existir la compensación el principio constitucional de suficiencia financiera no quedaría preservado, lo que quiere decir que se vulneraría. Surge así una clara dimensión constitucional del problema: la compensación es una exigencia constitucional; su insuficiencia o su deficiencia supondrá vulnerar un precepto constitucional.

Sobre estos principios, bastará aquí compendiar cuanto se afirma al respecto en el reciente “Borrador de Libro blanco para la reforma del gobierno local en España”, dado a conocer por el ministerio del ramo el 17 de enero de 2005, bien entendido que las propuestas de reforma legislativa que se hacen no son sino meras concreciones de postulados constitucionales, siendo la Constitución una auténtica norma jurídica de efectos directos, no obstante tal falta actual de concreción:

a) Respecto de la incorporación del principio de suficiencia financiera, destaca del apartado 1.1.3. del borrador que tal suficiencia financiera de las entidades locales enmarca las posibilidades reales de la autonomía local, pues, sin medios económicos suficientes, el principio de autonomía local no pasa de ser una mera declaración formal. El artículo 9 de la Carta Europea de la Autonomía Local (CEAL) configura la participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas como un derecho de las entidades locales a recibir financiación, incondicionada en cuanto a su destino y periódica en su percepción, que consista en una participación en los tributos recaudados por el Estado y las comunidades autónomas en el ejercicio económico inmediatamente anterior. De esta forma, el aumento o disminución de ingresos tributarios de la Hacienda general tendría su lógica correspondencia en el aumento o disminución de recursos de las entidades locales.

b) Sobre la dimensión financiera de la autonomía local, subraya el apartado 3 del mismo borrador la doctrina constitucional según la cual ha de entenderse que se ejercita la competencia exclusiva sobre la “Hacienda general” cuando “la normativa estatal tenga por objeto la regulación de las instituciones comunes a las distintas haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las haciendas de las corporaciones locales”, así como cuando la finalidad de la misma “sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las haciendas locales garantizada por el artículo 142 de la CE” [STC 233/1999, FJ 4.B)]. En todo caso, cualesquiera que sean los puntos de separación y contacto entre ambos títulos competenciales, lo que sí resulta indubitado es que corresponde a la competencia estatal el diseño del sistema de financiación de las entidades locales [STC 179/1985, FJ 1; reiterado en la STC 233/1999, FJ 4.B)]. Tarea para la que el legislador estatal dispone de cierta “libertad de configuración” (STC 192/2000, FJ 10), siempre y cuando se atenga –como es palmario– a los límites necesarios que se derivan de la consagración constitucional de la autonomía financiera local.

c) Acerca de la garantía constitucional de la suficiencia financiera, el apartado 3.1 del borrador afirma con rotundidad que “la suficiencia de ingresos constituye, obviamente, el presupuesto material inexcusable de la autonomía financiera –de la autonomía, sin más–, razón por la cual el constituyente quiso garantizarla expresamente en el artículo 142 de la CE”.

Y, lo que resulta esencial para el caso, se recuerda la doctrina constitucional según la cual sea cual fuere la vía a través de la cual dicho compromiso se articule, lo que sí resulta constitucionalmente obligado es que el reparto de los fondos entre las diferentes entidades locales habrá de efectuarse “conforme a criterios objetivos y razonables, pues en caso contrario podrían resultar vulnerados los principios constitucionales de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” (STC 150/1990, FJ 12).

d) En cuanto a la autonomía financiera local en la vertiente de los ingresos, el epígrafe 3.2. del repetido borrador pone de manifiesto que la preceptiva lectura del artículo 142 de la CE a la luz del principio de autonomía no puede sino conducir a la conclusión de que la atribución de un cierto margen de maniobra local respecto de los tributos propios resulta constitucionalmente obligada. Y así ha venido a reconocerlo –como no podía ser de otra manera– el Tribunal Constitucional, que reiteradamente ha señalado que la autonomía local “posee también una proyección en el terreno tributario”, debiendo en consecuencia el legislador, no sólo asignar a las entidades locales determinados tributos propios, sino también “reconocerles una intervención en su establecimiento o exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la norma fundamental” (STC 221/1992, FJ 8; asimismo, por ejemplo, STC 19/1987, FJ 5). Así, pues, “en virtud de la autonomía de los entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los acuerdos adoptados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio” [STC 233/1999, FJ 10.C)].

e) Por fin, el epígrafe 1.4.7. del borrador se refiere a las garantías de suficiencia financiera para el ejercicio de las competencias. Se afirma que es indudable que deben tener cabida en la futura Ley de bases aquellas medidas de naturaleza financiera incardinadas directamente a salvaguardar que las entidades locales ejerzan de un modo verdaderamente autónomo sus propias competencias. Así, dado que la capacidad para disponer libremente de los recursos financieros se considera un elemento integrante de la autonomía local constitucionalmente protegida (por todas, STC 109/1998, FJ

10), parece oportuno mencionar expresamente en la Ley de bases que, para la financiación de las competencias propias, las entidades locales han de disponer fundamentalmente de ingresos no afectados. Aunque no sea estrictamente necesaria su incorporación, habida cuenta de que esta regla se asume nítidamente en el artículo 9.1 de la CEAL, puede resultar conveniente en aras de la seguridad jurídica que se reitera en la Ley de bases. Su formulación, por lo demás, no debería ser muy diferente a la contenida en el referido artículo 9.1 de la CEAL, de forma que se indicase que para el desempeño de sus competencias propias, deberá proveerse a los gobiernos locales de un volumen de recursos suficientes de naturaleza incondicionada, que gestionarán libremente en ejercicio de su autonomía.

3.7. Principio de igualdad

Ya ha quedado reseñado que el borrador de Libro blanco hace explícita mención al fundamento 12 de la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990. En lo que aquí interesa, afirma literalmente:

“Es claro que, como señalan acertadamente los recurrentes, las transferencias y subvenciones de las comunidades autónomas a los entes locales deben distribuirse conforme a criterios objetivos y razonables, pues en caso contrario podrían resultar vulnerados los principios constitucionales de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

Ha de resultar igualmente claro, y así lo sostiene el propio borrador, que la misma exigencia de “criterios objetivos y razonables” debe aplicarse a cualquier reparto de fondos. Y también, a cualquier compensación por la merma de ingresos, cual ocurre en la prevista para “dar cobertura a la posible merma de ingresos” por la reforma del IAE, tal como se proclama en el apartado 1 de la disposición adicional décima de la Ley 51/2002, que, se insiste, explícitamente se hace “con la finalidad de preservar el principio de suficiencia financiera de las entidades locales”.

Más rotundamente aún, como hemos visto, los preámbulos de todas las normas de desarrollo de la misma disposición adicional afirman que “el objetivo fundamental de la Ley 51/2002 era contribuir de manera decidida a la consecución de la suficiencia financiera de las entidades locales, razón de ser de la disposición adicional”.

Ocurre, sin embargo, que los dos incisos ya señalados de la disposición adicional responden a criterios que, lejos de ser objetivos y razonables, propician los resultados analizados, aleatorios e irracionales.

Se vulneran, pues, como declara el propio Tribunal Constitucional, los principios constitucionales de igualdad (artículo 14 de la CE) e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE).

El primero de ellos es uno de los derechos susceptibles de invocación en el recurso de amparo. No parece difícil articular la desigualdad discriminatoria e irrazonables que producen los incisos mencionados de la disposición adicional décima, con ejemplos tanto teóricos como reales, sobre todo en relación con la mención relativa a los ejercicios cerrados.

4. Tarifas del impuesto

4.1. Significado y contenido

Las tarifas del IAE constituyen el instrumento esencial del impuesto. Sin las tarifas resultaría inaplicable, tratándose de un instrumento complejo, que exige estudiar su aspecto formal o método de aprobación y modificación, y su aspecto sustantivo o contenido (cfr. J. I. Rubio de Urquía, *Ley reguladora de haciendas locales*, Madrid, Publicaciones Abella, 1989, págs. 331-334; y *Ley reguladora de haciendas locales*, segunda edición, Madrid, Publicaciones Abella, 1996, págs. 520-525).

La fórmula de aprobación de las tarifas e instrucción recogida en la LHL estaba condicionada por dos circunstancias:

Primera. La complejidad, estrictamente técnica, y la propia extensión de las tarifas, que convertían en inviable su inserción en el proyecto de ley y su ulterior tramitación parlamentaria como tal proyecto.

Segunda. Al contener las tarifas elementos esenciales del impuesto, tales como la especificación del hecho imponible (actividades) y la cuota, su aprobación viene sujeta al principio constitucional de reserva de ley tributaria. Esta circunstancia no se tenía en cuenta en el anterior sistema de las licencias fiscales, cuyas tarifas se aprobaban por vía reglamentaria, con las consiguientes críticas.

La solución se ha encontrado en el mecanismo constitucional de la delegación legislativa, pues según la norma que se comenta, las tarifas e instrucción habían de aprobarse por real decreto legislativo del Gobierno, será dictado en virtud de la propia delegación legislativa contenida en la de la LHL y al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución.

De esta forma, el originario artículo 86.1 de la LHL era, en realidad, una ley de bases, y los reales decretos legislativos que se han dictado a su amparo son textos articulados de la misma:

–El Real decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas e instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

–El Real decreto legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas correspondientes a la actividad ganadera independiente.

En cuanto al contenido de las tarifas, son tres sus elementos esenciales (cfr. la regla 1.^a de la instrucción):

Primero. La relación de actividades. En la medida de lo posible, debieran recogerse la totalidad de las actividades posibles, pero la falta de especificación de una determinada actividad en las tarifas no significa que la misma no quede sujeta a gravamen.

Segundo. La relación de cuotas correspondientes a las actividades gravadas.

Tercero. La instrucción para la aplicación de las tarifas, que es el elemento normativo de éstas, necesario para su aplicación. Se trata de un auténtico reglamento del impuesto, aunque su rango es legal.

4.2. Jurisprudencia y doctrina administrativa

Como advierte la mejor doctrina (cfr. J. J. Ferreiro Lapatza, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 222), las tarifas del IAE son tan excesivamente complicadas y minuciosas que han provocado millares de consultas de unos contribuyentes admirados y perplejos ante tanta finura clasificatoria digna de los mejores entomólogos.

Actualmente, hay que añadir una voluminosa jurisprudencia al respecto. Sólo cabe una reseña de la jurisprudencia más destacada y de la doctrina administrativa más reciente (J. A. Irala Galán, *La gestión, inspección y doctrina administrativa del impuesto sobre actividades económicas*, Madrid, Civitas, 1995, dedica casi mil páginas –págs. 793 a 1736– de su obra a reproducir exactamente 1.004 contestaciones a las consultas producidas desde el 24 de octubre de 1990 hasta el 28 de junio de 1994).

Jurisprudencia destacada (por epígrafes de las tarifas)

–Calificación jurídica: la determinación del epígrafe del IAE es una operación de calificación jurídica que no puede formar parte de la declaración censal de inicio de actividad, por lo que debe anularse la sanción impuesta por la comisión de una infracción del artículo 78 de la LGT, por haber declarado el contribuyente incorrectamente el epígrafe de IAE correspon-

diente a la actividad (STSJ de Aragón de 8 de septiembre de 2000, comentada en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, de mayo de 2001).

–Grupo 151 (producción, transporte y distribución de energía eléctrica): STS de 15 de junio de 1996 (nulidad de las normas cuarta y quinta del grupo 151).

–Grupo 647 (comercio al por menor de productos alimenticios y bebidas en general): STSJ de Galicia de 14 de marzo de 1997; en sentido contrario: STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 1997 (superficie de los locales). STSJ de Asturias de 13 de septiembre de 2002: más del noventa por ciento de lo facturado perteneciente a alimentos, bebidas y droguería.

–Epígrafe 647.3 (comercio al por menor): STSJ de Asturias de 14 de enero de 2003 (relación con el Epígrafe 647.3).

–Epígrafe 652.1 (farmacias: comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal): STSJ de Castilla y León (Burgos) de 7 de noviembre de 1996 y de 7 de febrero de 1997 (fórmulas magistrales).

–Epígrafe 661.2 (comercio en grandes superficies): STSJ de Madrid de 25 de noviembre de 1997 (centro comercial e hipermercado). SAN de 27 de febrero de 2004 (superficie: inclusión de aparcamientos subterráneos).

–Epígrafe 661.3 (actividad de supermercado): STSJ de Asturias de 17 diciembre de 2002 (relación con epígrafe 653.3); STSJ de Cataluña de 19 de diciembre de 2002 (alimentación infantil: epígrafe 662.2); STSJ de Asturias de 20 de febrero de 2003 (relación con epígrafe 647.2); *id.*: STSJ de Asturias de 23 de septiembre de 2004.

–Epígrafe 662.2 (comercio al por menor): STSJ de Cantabria de 19 de febrero de 1998 (carácter mixto o integrado del comercio).

–Epígrafe 691.2 (reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos): STS de 2 de julio de 1992 (beneficio medio presunto).

–Epígrafe 751.1 (aparcamientos): STSJ de Asturias de 22 de abril de 1998 (guarda y custodia); sobre la determinación de la superficie gravable: STS de 22 de mayo de 2002 (aplicación del módulo del 55%).

–Grupo 812 (cajas de ahorros): STS de 30 de abril de 1998 (doctrina legal).

–Epígrafe 823 (actividades de seguros de vida y no vida): STSJ de Madrid de 22 de julio de 2002 (relación con los epígrafes 821 y 822).

–Epígrafe 832 (actividades de intermediación en el sector de seguros): STSJ de Cataluña de 30 de octubre de 2002 (llevadas a cabo por entidad bancaria).

–Epígrafe 833 (promoción inmobiliaria): STSJ de Aragón de 10 de octubre de 2002 (distinción entre epígrafes 833.1 y 833.2); STSJ de Asturias de 27 de octubre de 2004 (actos preparatorios).

–Epígrafe 833.1 (promoción de terrenos): STSJ de Andalucía (Granada) de 24 de marzo de 2003 (ejercicios de actividad).

–Epígrafe 833.2 (promoción de edificaciones): Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (adjudicaciones inmobiliarias realizadas por una cooperativa); STSJ de Andalucía (Granada) de 24 de marzo de 2003 (metros cuadrados de espacios libres destinados a zonas de esparcimiento, recreo y ajardinadas); STSJ de Castilla y León (Burgos) de 26 de marzo de 2004 (superficie destinada a jardines).

–Epígrafe 849 (reparto correspondencia): STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de noviembre de 2002 (oficinas de correos que realizan operaciones propias de una oficina bancaria).

–Epígrafe 931 (actividades de enseñanza reglada): STSJ de Madrid de 21 de junio de 2002 (incremento del veinticinco por ciento en el caso de prestarse el servicio de media pensión).

–Epígrafe 932.1 (academias de peluquería): STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 1998 (academia y prácticas).

–Epígrafe 969.4 (máquinas recreativas y de azar): STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 1996 (actividades distintas); STSJ de Madrid de 15 de noviembre de 2002 (titular del establecimiento/propietario de las máquinas: no doble imposición).

–Epígrafe 969.7 (otras máquinas automáticas): STSJ de Cataluña de 17 de septiembre de 2002 (cajeros automáticos situados fuera de las oficinas bancarias).

–Nota común primera (inicio actividad profesional) de la sección segunda: STSJ de Castilla-La Mancha de 7 de mayo de 1996 (alta no materializada).

–Regla 14 de la instrucción (potencia instalada): STSJ de Cataluña de 21 de enero de 2005 (aire acondicionado, afección directa a la producción).

–Regla 14 de la instrucción (sectores en crisis): STS de 6 de julio de 2002: declara la aplicación a empresas siderúrgicas del tratamiento fiscal previsto para los sectores declarados en crisis; STSJ de Andalucía (Sevilla) de 31 de octubre de 2002 (minería del carbón).

Doctrina administrativa más reciente (por orden alfabético de las actividades: pueden verse en www.aeat.es, Dirección General de Tributos)

–Actividad de servicios, clasificación en las tarifas del impuesto: consulta núm. 1084-02, de 16 de julio de 2002.

–Actividades artísticas, lugar de realización de las mismas: consulta núm. 0691-02, de 6 de mayo de 2002.

- Agente colegiado de la propiedad inmobiliaria y gestor de fincas: consulta núm. 0915-02, de 13 de junio de 2002.
- Agentes urbanizadores a que se refiere la Ley 6/1994 de la Comunidad Valenciana, reguladora de la actividad urbanística: actuaciones: consulta núm. 1539-02, de 11 de octubre de 2002.
- Agrupación de interés económico. Sujeción al impuesto: consulta núm. 0023-02, de 15 de enero de 2002.
- Aislantes, fabricación de aislantes a partir de materiales diversos; consulta núm. 0560-03, de 23 de abril de 2003.
- Almacenamiento de mercancías ajenas por consignatario de buques: consulta núm. 0121-04, de 3 de febrero de 2004.
- Almacenes populares: comercio mixto o integrado en ellos: consulta núm. 1940-02, de 12 de diciembre de 2002.
- Alquiler de locales industriales: valor catastral a considerar: consulta núm. 2023-03, de 1 de diciembre de 2003.
- Animales vivos: rúbricas que habilitan para la compra-venta de los mismos: consulta núm. 0676-02, de 6 de mayo de 2002.
- Antenas de televisión: instalación: consulta núm. 1697-02, de 7 de noviembre de 2002.
- Aparatos y medios audiovisuales: comercio al por menor. Alquiler de aparatos y medios audiovisuales. Instalación de antenas de televisión: consulta núm. 1697-02, de 7 de noviembre de 2002.
- Arroz: secado, almacenamiento y venta al por mayor: consulta núm. 0122-03, de 30 de enero de 2003.
- Artista que dispone de locales para el ejercicio de su actividad. Clasificación de la actividad de marionetista: consulta núm. 0690-02, de 6 de mayo de 2002.
- Atención e información a viajeros de ferrocarril: lugar de realización de la actividad de prestación de tales servicios auxiliares: consulta núm. 0120-03, de 30 de enero de 2003.
- Automóvil, cómputo como elemento tributario: consulta núm. 1953-02, de 17 de diciembre de 2002.
- Avicultura de carne: lugar de realización de la actividad de incubación de huevos del epígrafe 413.4: consulta núm. 1500-04, de 1 de octubre de 2003.
- Barcos, aislamiento y revestimiento térmico: consulta núm. 1733-02, de 12 de noviembre de 2002.
- Barnizado y aplicación de molduras de puertas de madera y su venta a

particulares y a empresas. Instalación de las mismas. Lugar de realización de la actividad: consulta núm. 0601-02, de 16 de abril de 2002.

–Bebidas alcohólicas: venta al menor: consulta núm. 0912-03, de 1 de julio de 2003.

–Cajas fuertes y cerraduras de seguridad, apertura. Clasificación: consulta núm. 0871-02, de 5 de junio de 2002.

–Captación de agua: epígrafe 161.2. Lugar de realización de la actividad. Exacción y distribución de cuotas: consulta núm. 0132-02, de 1 de febrero de 2002.

–Carrocerías y remolques de vehículos industriales: fabricación y reparación de carrocerías. Comercio al por menor de repuestos y accesorios para vehículos: consulta núm. 0534-02, de 3 de abril de 2002.

–Carteles informativos sobre eventos, fabricación e instalación: consulta núm. 0247-04, de 10 de febrero de 2004.

–Casa rural: el consultante es propietario de una casa rural que está rehabilitando con el fin de dedicarla a su alquiler como “casa rural no compartida”, con todo su mobiliario y enseres y por períodos de tiempo muy variados (fines de semanas, semanas, quincenas e incluso meses). El arrendamiento se efectuará sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera, tan solo una limpieza general antes de la entrada de nuevos clientes: consulta núm. 1821-02, de 25 de noviembre de 2002.

–Casas rurales: alquiler, consulta núm. 0570-03, de 24 de abril de 2003.

–Cesión de espacios en fachadas para publicidad. Clasificación: consulta núm. 0136-2, de 1 de febrero de 2002.

–Cetrería: exterminio y ahuyentación de animales dañinos en aeropuertos a través de la aplicación de artes cetreras: consulta núm. 0707-01, de 5 de abril de 2001.

–Comercio al por menor de prensa y revistas. Comercio al por menor de masas fritas: consulta núm. 0786-02, de 23 de mayo de 2002.

–Compra-venta de dominios de Internet: consulta núm. 0442-02, de 15 de marzo de 2002.

–Comunidad de bienes: captación y afiliación de socios para otra entidad. Clasificación: consulta núm. 0014-03, de 10 de enero de 2003.

–Compra-venta y rehabilitación de inmuebles. Clasificación: consulta núm. 1083-02, de 16 de julio de 2002.

–Conexión y transmisión electrónica de datos comerciales o de productos a las empresas, a través de redes informáticas como internet o similares: consulta núm. 0417-02, de 13 de marzo de 2002.

–Conserjería, jardinería y limpieza a comunidades de vecinos: consulta núm. 1239-02, de 9 de septiembre de 2002.

–Consortio de actuación urbanística para la promoción tecnológica, comercial y de servicios en un área geográfica. Hecho imponible: consulta núm. 0168-03, de 10 de febrero de 2003.

–Deportistas: Comercio al menor de complementos alimenticios para ellos: consulta núm. 1507-03, de 1 de octubre de 2003.

–Depósitos de residuos: elemento tributario superficie de los locales en la actividad de depósito de residuos inertes: consulta núm. 1108-02, de 19 de julio de 2002.

–Depósitos y almacenes de mercancías. Embotellamiento de gases licuados del petróleo: consulta núm. 1131-02, de 25 de julio de 2002.

–Desguace de vehículos. Diversas actividades relacionadas con el reciclado de residuos: consulta núm. 1438-02, de 1 de octubre de 2002.

–Detergentes y productos de limpieza, fabricación: consulta núm. 0430-04, de 27 de febrero de 2004.

–Elaboración de proyectos por un ingeniero y venta de material de construcción: consulta núm. 0104-03, de 28 de enero de 2003.

–Elementos afectos al equipo industrial: consulta núm. 0535-02, de 3 de abril de 2002.

–Embalaje de residuos a empresa de Melilla: consulta núm. 1218-04, de 12 de mayo de 2004.

–Embotellamiento de gases licuados del petróleo: consulta núm. 1131-02, de 25 de julio de 2002.

–Enmarchado de cuadros, grabados, litografías y similares: consulta núm. 1051-02, de 9 de julio de 2002.

–Extintores: instalación, mantenimiento y reparación de sistemas contra incendios. Recarga de extintores: consulta núm. 1696-02, de 7 de noviembre de 2002.

–Fabricación de artículos de ferretería y cerrajería. Pintado de los artículos: consulta núm. 0924-03, de 2 de julio de 2003.

–Farmacia: venta de gafas pregraduadas en una oficina de farmacia: consulta núm. 0013-03, de 9 de enero de 2003.

–Fontanero: consideración o no como local de un pequeño espacio en una estantería del domicilio particular de un fontanero para guardar documentos: consulta núm. 0021-02, de 14 de enero de 2002.

–Formación profesional: investigación sobre necesidades de la misma y elaboración de contenidos informáticos para cubrir dichas necesidades: consulta núm. 1076-02, de 12 de julio de 2002.

- Formación y entretenimiento: lugar de realización de las actividades: consulta núm. 0031-03, de 14 de enero de 2003.
- Fuerzas armadas: suministro de equipos de aire acondicionado para uso doméstico. Clasificación: consulta núm. 0093-02, de 25 de enero de 2002.
- Gas natural, distribución: consulta núm. 1922-04, de 20 de octubre de 2004.
- Gestión administrativa, servicios del Grupo 849.7. Facultades. Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria: consulta núm. 1178-02, de 4 de septiembre de 2002.
- Gestor de fincas: consulta núm. 0915-02, de 13 de junio de 2002.
- Grandes superficies: comercio al por menor en ellas de artículos de bricolaje, hogar, construcción, decoración y jardinería: consulta núm. 0949-02, de 20 de junio de 2002
- Guionista, crítico literario y de cine: consulta núm. 0971-03, de 11 de julio de 2003.
- Helados: fabricación y cesión de uso de los medios de frío necesarios para su comercialización: consulta núm. 1043-02, de 8 de julio de 2002.
- Hipermercados: elemento tributario “superficie de los locales” en los hipermercados: consulta núm. 1005-02, de 2 de julio de 2002.
- Hipermercados: elemento tributario “superficie de los locales” en los hipermercados: consulta núm. 0950-02, de 20 de junio de 2002.
- Hormigón preparado, fabricación, consulta núm. 0011-04, de 9 de enero de 2004.
- Ingeniero y venta de material de construcción: consulta núm. 0104-03, de 28 de enero de 2003.
- Internet: compra-venta de dominios: consulta núm. 0442-02, de 15 de marzo de 2002.
- Internet: conexión y transmisión electrónica de datos comerciales o de productos a las empresas, a través de redes informáticas como internet o similares: consulta núm. 0417-02, de 13 de marzo de 2002.
- Internet: servicios eróticos: consulta núm. 0850-02, de 4 de junio de 2002.
- Locales comerciales, mantenimiento: consulta núm. 0717-03, de 29 de mayo de 2003.
- Marionetista: clasificación de la actividad: consulta núm. 0690-02, de 6 de mayo de 2002
- Masas fritas: comercio al por menor: consulta núm. 0786-02, de 23 de mayo de 2002.
- Medicamentos, transporte y distribución desde almacenes a farmacias: consulta núm. 1084-04, de 26 de abril de 2004.

–Mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia del Epígrafe 849.5. Lugar de realización de la actividad: consulta núm. 0067-02, de 22 de enero de 2002.

–Minas: elaboración de proyectos, estudios, informes y asesoramientos mineros: consulta núm. 1050-02, de 9 de julio de 2002.

–Moqueta por metros para estands de ferias y similares, alquiler: consulta núm. 1176-02, de 4 de septiembre de 2002.

–Motos acuáticas: consulta núm. 1044-02, de 8 de julio de 2002.

–Número de obreros: consulta núm. 0577-02, de 10 de abril de 2002.

–Obra pública hidráulica, explotación para la captación, tratamiento y distribución de agua. Control y seguimiento de la ejecución de obras públicas: consulta núm. 1856-02, de 27 de noviembre de 2002.

–Ordenadores, reparación: consulta núm. 0121-03, de 30 de enero de 2003.

–Óxido de zinc, fabricación: consulta núm. 0466-04, de 2 de marzo de 2004.

–Parque acuático matriculado en el epígrafe 981.3. Consideración de los toboganes como elemento tributario “atracción”. Forma de computar la superficie ocupada por tales toboganes: consulta núm. 1787-02, de 21 de noviembre de 2002.

–Piedra artificial: fabricación y colocación en obra: consulta núm. 0040-03, de 17 de enero de 2003.

–Pisos y apartamentos para fines de semana: Clasificación: consulta núm. 1217-02, de 5 de septiembre de 2002.

–Pista de aterrizaje para pequeñas aeronaves privadas. Clasificación: consulta núm. 1291-02, de 12 de septiembre de 2002.

–Placas para buzones con alta en el epígrafe 653.3, grabación y venta: consulta núm. 0381-02, de 8 de marzo de 2002 y consulta núm. 0380-02, de 8 de marzo de 2002.

–Plantas modulares de gas natural líquido para suministro individual a empresas: instalación. Aportación de los elementos instalados. Alquiler de dichas plantas: consulta núm. 1436-02, de 1 de octubre de 2002.

–Potencia instalada: consulta núm. 0577-02, de 10 de abril de 2002.

–Prácticos de puertos: consulta núm. 1206-03, de 5 de septiembre de 2003; consulta núm. 1208-03, de 5 de septiembre de 2003; consulta núm. 1209-03, de 5 de septiembre de 2003; consulta núm. 1210-03, de 5 de septiembre de 2003; consulta núm. 1211-03, de 5 de septiembre de 2003; consulta núm. 1336-03, de 17 de septiembre de 2003; consulta núm. 1339-03, de

17 de septiembre de 2003; consulta núm. 1339-03, de 17 de septiembre de 2003.

–Prensa y revistas: comercio al por menor. Comercio al por menor de masas fritas: consulta núm. 0786-02, de 23 de mayo de 2002.

–Primates: estudio de su conducta: consulta núm. 1781-02, de 20 de noviembre de 2002

–Producción de energía eléctrica y producción de vapor: elemento tributario “superficie de los locales”: consulta núm. 2064-03, de 3 de diciembre de 2003.

–Productos petrolíferos: Instalaciones para almacenamiento y suministro de los mismos: consulta núm. 0710-02, de 10 de mayo de 2002.

–Productos de alimentación, venta a realizar por una persona física: consulta núm. 0077-03, de 21 de enero de 2003.

–Programas informáticos: venta: consulta núm. 0970-03, de 11 de julio de 2003.

–Promoción inmobiliaria de edificaciones en fincas cuyos terrenos no están totalmente ocupados por la edificación: consulta núm. 1350-02, de 18 de septiembre de 2002.

–Propiedad inmobiliaria, servicios prestados en diversos locales: consulta núm. 1082-02, de 16 de julio de 2002.

–Publicidad: cesión de espacios en fachadas. Clasificación: consulta núm. 0136-02, de 1 de febrero de 2002.

–Quioscos de helados: consulta núm. 1008-02, de 2 de julio de 2002.

–Rebaje, pulido y abrillantado de suelos: consulta núm. 0085-03, de 22 de enero de 2003.

–Recubrimientos metálicos mediante electrólisis y por encargo, de piezas inyectadas en plástico ABS previamente fabricadas por sus clientes. Potencia instalada: consulta núm. 0769-02, de 21 de mayo de 2002.

–Seguros: entidades aseguradoras. Clasificación: consulta núm. 0810-02, de 28 de mayo de 2002.

–Servicios eróticos a través de líneas telefónicas o de la red internet: consulta núm. 0850-02, de 4 de junio de 2002.

–Soluciones para perfusión, tales como sueros y demás soluciones para uso medicinal: fabricación: consulta núm. 1207-03, de 5 de septiembre de 2003.

–Suelos en obra nueva o en reforma de edificaciones: rebaje, pulido y abrillantado: consulta núm. 0961-03, de 9 de julio de 2003; consulta núm. 1233-03, de 10 de septiembre de 2003; consulta núm. 1264-04, de 20 de mayo de 2004.

–Superficie: un comerciante dado de alta en el epígrafe 647.2 comparte una sala de ventas de 126 metros cuadrados de superficie total con otro comerciante, que ocupa de modo exclusivo y directo para su actividad una superficie de 12 metros cuadrados, y se encuentra matriculado en el epígrafe 642.2: consulta núm. 1433-02, de 1 de octubre de 2002.

–Surtidores, mangueras, compresores y tanques de gasolineras. Revisión de los mismos: clasificación y lugar de realización de la actividad: consulta núm. 0606-02, de 17 de abril de 2002.

–Telefonía fija: servicio: interpretación del elemento tributario “abonado” correspondiente al epígrafe 761.1: consulta núm. 1226-03, de 8 de septiembre de 2003.

–Teléfonos móviles, reparación y ajuste: consulta núm. 1244-04, de 18 de mayo de 2004.

–Testeo de circuitos electrónicos, fabricación de maquinaria de los mismos: consulta núm. 0860-02, de 4 de junio de 2002.

–Toboganes: consulta núm. 1787-02, de 21 de noviembre de 2002.

–Transporte de mercancías por carretera. Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia: consulta núm. 0012-02, de 11 de enero de 2002.

–Transporte de mercancías propias: consulta núm. 0387-03, de 10 de marzo de 2003.

–Triciclos, alquiler: consulta núm. 0209-02, de 8 de febrero de 2002.

–Varadero, explotación. Guardia y custodia de motos acuáticas: consulta núm. 1044-02, de 8 de julio de 2002.

–Vehículos, tratamiento al final de su vida útil, así como la reutilización, reciclado y valorización del vehículo o partes del mismo: consulta núm. 0762-04, de 25 de marzo de 2004.

–Ventas de seguros cobrando comisiones: consulta núm. 0162-04, de 5 de febrero de 2004.

–Yogures y natillas con aromas añadidos, fabricación: clasificación en las tarifas: consulta núm. 0133-02, de 1 de febrero de 2002.

5. Coeficientes de ponderación y de situación

5.1. Coeficiente de ponderación

Quienes después de la reforma por la Ley 51/2002 sigan pagando el IAE, verán incrementada su cuota por la aplicación de un coeficiente de pon-

deración determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, de acuerdo con el cuadro (que se aplicará sobre las cuotas de tarifa) establecido actualmente en el artículo 86 del Texto refundido de la LHL.

A los efectos de la aplicación de este coeficiente, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por el mismo y se determinará de acuerdo con lo señalado para la exención.

Con este coeficiente, el IAE se aproxima grandemente a un impuesto sobre la cifra de negocios, que, debe recordarse, podrá diferir enormemente de los beneficios.

El coeficiente de ponderación no ha sido bien recibido por la doctrina que se ha ocupado del tema. Así, F. Poveda Blanco (“La reforma del impuesto sobre actividades económicas. Una revisión crítica”, en *Tributos Locales*, núm. 25, enero de 2003, pág. 23) destaca las siguientes críticas al precepto:

Primero. Se articula la aplicación de un coeficiente de ponderación cuya cuantía es dependiente del importe neto de la cifra de negocios, pero que no es el correspondiente al ejercicio en curso, ni siquiera al anterior, sino al que se ha fijado en la referencia legal y que, en general, será el penúltimo, lo que convierte en anacrónica a la connotación entre la cifra de negocios y el coeficiente modulador de la cuota.

Segundo. El coeficiente es de aplicación obligatoria, con lo que se pierde, frente al coeficiente corrector anterior, la capacidad discrecional que poseían los municipios, y que será aplicable no sólo a las cuotas de ámbito municipal sino, también, a las provinciales y nacionales, pues así se dice expresamente.

Tercero. La fijación de este coeficiente corrector y su extensión a todas las modalidades de cuota obedece al intento de compensar la disminución de las cuotas que se va a producir en todos los contribuyentes sujetos y no exentos como resultado de la supresión del elemento tributario “número de obreros” y que, indefectiblemente, se contempla en la mayoría de las actividades de las cuatro primeras divisiones de las tarifas actividades industriales y en algunas de las restantes de la sección primera, actividades empresariales.

Cuarto. Sin embargo, este razonamiento no supone más que una especulación, y, aunque parezca razonable, hay que precisar que en los casos de actividades cuyos correspondientes epígrafes de las tarifas no contem-

plen para la determinación de sus cuotas el elemento tributario “número de obreros”, se verán perjudicados por la obligatoria aplicación del coeficiente de ponderación previsto.

Quinto. Es absurdo establecer un coeficiente de ponderación a través de un cuadro en el que, a una diferencia de cifra de negocio tan elevada entre los escalones extremos –se pasa de uno a más de cien millones de euros–, se aplique como factor de ponderación tan solo un aumento de 0,06 –pasa de 1,29 a 1,35–, que indica la escasa trascendencia económica que se otorga a los diferentes tramos. Además, si su aplicación es obligatoria, ¿por qué no se elimina la parte mínima 1,29 que, en todo caso, podría aplicarse sobre todas las cuotas, elevando el importe de las tarifas en dicha cuantía y dejando la opción a los municipios de poder aprobar un coeficiente multiplicador hasta un importe legal predeterminado, en beneficio de una mayor autonomía municipal y de una mejora de la suficiencia financiera?

Sexto. No menos sorprendente resulta que se haya incluido un tramo con el título “sin cifra de negocio”, al que se le asigna el coeficiente 1,31. ¿Qué significa esto? ¿Cómo es posible que se instrumente un coeficiente para cuando no se sabe o no se tiene cifra de negocio si el conocimiento de su cuantía es *conditio sine qua non* para estar sujeto y determinar si cabe o no la exención?

Tampoco es favorable la opinión manifestada por C. Checa González e I. Merino Jara (*La reforma de la Ley reguladora de haciendas locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 148). Para estos autores, debiera acudir a los beneficios económicos ciertos o reales de la actividad en todos los casos, y nunca a la cifra de negocios. La verdadera razón de ser del coeficiente de ponderación hay que encontrarla en el intento de paliar la pérdida de recaudación producto de las exenciones reconocidas. Concluyen estos autores señalando que “nos parece injusto que tengan que ser los sujetos pasivos los que corran con una parte de las alegrías electoralistas del Gobierno”.

Por su parte, la *Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0713-03, de 29 de mayo de 2003*, se refiere a sociedad que no indica el importe neto de la cifra de negocio. Dicha sociedad no está exonerada de su obligación de comunicar conforme a la *Orden ministerial HAC/85/2003*, de 23 de enero, el importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con el Modelo 848, en el plazo comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efecto la comunicación en el IAE, pero en el

supuesto de que tampoco haya presentado el modelo 848 correspondiente, el coeficiente a aplicar inicialmente sería el previsto en el artículo 87 de la LHL para el supuesto de “sin cifra de negocio”, es decir, el 1,31, sin perjuicio de la regularización posterior que pudiera resultar pertinente.

La *Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 1882-03, de 12 de noviembre de 2003*, contempla el supuesto del inicio, en el año 2002, del ejercicio de actividad económica en territorio español de la sociedad limitada consultante. La consulta comienza por reproducir la disposición adicional octava de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, añadiendo que, como consecuencia de la misma, no será de aplicación la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 83 de la LHL a las sociedades que hubieran iniciado el ejercicio de su actividad económica en el ejercicio 2002, ya que la exención de inicio sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003. Asimismo, la disposición adicional octava prescribe que si la actividad se hubiera iniciado en el período impositivo 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 87 de la LHL. Por todo lo anterior, el hecho de haberse iniciado el ejercicio de la actividad económica en el año 2002 no exime a la sociedad del pago del IAE para el período impositivo de 2003, ya que no goza de la exención de inicio de actividad, siéndole aplicable el menor de los coeficientes de ponderación previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 87 de la LHL, es decir, el coeficiente de ponderación 1,29.

5.2. Coeficiente de situación

5.2.1. Régimen legal

La Ley 51/2002 llevó a cabo una sorprendente unificación de los anteriores coeficiente municipal e índice de situación, en un único coeficiente de situación: sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación, los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique (artículo 87 del Texto refundido de la LHL):

–Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.

–A los efectos de la fijación del coeficiente de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada municipio no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9.

–En los municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el coeficiente de situación.

–La diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.

Esta unificación es técnicamente disparatada, y, a buen seguro, fuente de innumerables litigios. En efecto, se unifican cosas que según la jurisprudencia responden a cuestiones por completo diversas, en particular porque el índice de situación es controlable judicialmente, mientras que no lo es el coeficiente municipal. Aunque la intención legislativa parece ser aumentar la autonomía municipal en la fijación de tipos impositivos, el resultado puede ser el inverso: ahora será controlable judicialmente el coeficiente de situación, que engloba a los dos anteriores.

Sin embargo, la novedad esencial consiste en que se destopan los límites en función de la población, de forma que la tributación total podrá ser la misma en todos los municipios, con el consiguiente posible aumento de la presión tributaria en los de menor población.

En suma, el margen que se da a los ayuntamientos es enorme y el aumento de las cuotas (además del índice de ponderación) puede ser porcentualmente muy elevado, sobre todo en los municipios pequeños.

5.2.2. Críticas doctrinales

Sobre esta modulación municipal por coeficiente de situación destaca F. Poveda Blanco (“La reforma del impuesto sobre actividades económicas. Una revisión crítica”, en *Tributos Locales*, núm. 25, enero de 2003, pág. 23 y ss.) que si en la norma anterior la modulación de las cuotas municipales se realizaba a través de dos elementos multiplicadores, el coeficiente corrector y el índice de situación, siendo potestativa la aplicación de ambos y pudiendo adoptar valores diferenciados a opción municipal, de acuerdo con el nuevo contenido ambos coeficientes quedan reducidos a tan sólo uno, el de situación, de forma que la diferencia de cuotas vendrá condicionada exclusivamente por la ubicación del negocio, y ello sólo en el supuesto en que se realice con empleo de local, lo que no siempre ocurrirá.

Advierte el mismo autor que aunque el establecimiento del umbral de tributación en más de un millón de euros de importe neto de cifra de negocios y la exigencia de que el titular no sea persona física puede hacer pensar que los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto serán grandes compañías que presumiblemente se sirvan de local para el ejercicio de la

actividad, no debe olvidarse que de acuerdo con la regla quinta, B, de la instrucción reguladora, ciertas actividades se entienden realizadas, en todo caso, sin empleo local. Es el caso de la minería, producción, transporte y distribución de energía eléctrica, construcción, etc., en cuyo caso no se les podrá aplicar sobre la cuota el coeficiente de situación.

Es preocupante para este autor que no se precise que debe tratarse sólo de las cuotas de ámbito municipal y, por el contrario, al hacerse una referencia genérica, se extienda su aplicación a toda clase de cuotas. A mayor abundamiento, cabe igual interpretación, al analizar textualmente su contenido (“las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior”), ya que tales cuotas modificadas son todas, y, a tenor de ello, el coeficiente de situación tendrá que aplicarse, también, sobre las cuotas de ámbito provincial y nacional, contrariamente a la situación anterior en la que estas dos últimas categorías no eran objeto de modulación, entre otras razones porque eran omnicomprensivas de los importes correspondientes a todos los locales empleados y sitios en diferentes términos municipales. Por ello, se plantea una duda que se nos antoja insoluble: ¿qué coeficiente se va a aplicar sobre las cuotas provinciales o nacionales si la cuota viene referida a una provincia o a todo el territorio español en el que se pueden tener múltiples centros de actividad sitas en diferentes municipios?; es más, ¿a qué ayuntamiento, de entre los muchos municipios en los que se realice la actividad, corresponderá fijar la cuantía del coeficiente de ponderación de la situación en el caso de cuotas provinciales o nacionales? Está claro que a ninguno, y es evidente que se ha cometido un error al no precisar que las cuotas que han de ser objeto de ponderación son, exclusivamente, las municipales.

En todo caso, el criterio de este autor es crítico con la nueva regulación: se convierte de este modo el elemento tributario local y, en particular, por su situación en un factor decisivo para regular la cuantía de la carga tributaria. Y si ya era denunciado el excesivo protagonismo del elemento tributario “superficie del local” por su papel preeminente en el cálculo de la cuota, por la complejidad de su cálculo, y por la uniformidad de su valor, cualquiera que fuere la naturaleza de la actividad desarrollada, frente a la versatilidad de los negocios, resulta ahora, todavía si cabe, más reforzado en su influyente intervención al quedar como único factor determinante del mayor o menor importe de la cuota y, por ende, más injusta es su desproporcionada relevancia.

En cuanto a los posibles coeficientes a aplicar, el mismo autor destaca los siguientes aspectos:

Primero. Respecto de apartado 2 (“Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8”), señala que no cabe duda de que los municipios se encuentran ante un nuevo espectro de comportamiento a la hora de fijar el coeficiente modulador mucho más amplio que el que hasta la fecha pueden aplicar, que oscila entre 0,5 y 2; de modo que si antes de la reforma el índice de situación podía llegar a multiplicar hasta por cuatro el valor mínimo que alcanzaba la cuota si se aplicaba el límite inferior, con la nueva regulación se puede llegar a multiplicar hasta por nueve veces y media dicha cuantía.

La pregunta surge al contemplar las cantidades asignadas a modo de límites inferior y superior del tramo legal propuesto: ¿de dónde salen tales importes? Hay que confesar que el legislador no ha sido nada original, puesto que, tanto uno como otro, son el resultado de multiplicar los límites inferiores y superiores de comportamiento para el coeficiente corrector y el índice de situación anteriores, que se han visto imbricados, dando origen al nuevo coeficiente de ponderación que resulta, como decimos, de la integración de ambos.

Así ocurre que el coeficiente de corrección municipal podía oscilar para los municipios con base de población superior a cien mil habitantes entre un mínimo de 0,8 y un máximo de 1,9, y el índice de situación para cada categoría de calle se podía aprobar entre los valores 0,5 y 2. Por ello, la cuota municipal siguiendo la normativa anterior se obtenía así:

$$\text{cuota tributaria municipal} = \text{cuota de tarifa} \times \text{coeficiente corrector (entre 0,8 y 1,9)} \times \text{índice de situación (entre 0,5 y 2)}$$

Si tomamos los límites inferiores de uno y otro y los multiplicamos, obtendremos el nuevo límite inferior del índice de situación previsto. Es decir: $0,8 \times 0,5 = 0,4$. Y si repetimos la multiplicación respecto a los límites superiores de uno y otro obtendremos el nuevo límite superior. Así, $1,9 \times 2 = 3,8$, quedando definitivamente:

$$\text{cuota tributaria} = \text{cuota de tarifa ponderada} \times \text{índice de situación (entre 0,4 y 3,8)}$$

Vemos como ha desaparecido la posibilidad de aplicar niveles máximos distintos de coeficientes correctores en función de la base de población del municipio en el que se desarrolla la actividad, lo que resulta razonable por carecer de fundamento y ser discriminatoria la potestad de fijar tipos más elevados cuanto mayor fuese el tamaño de la población.

Cabe entender, también, que en los supuestos en los que el ejercicio de la actividad no se sirva de local, no se podrá aplicar coeficiente de situación, perdiéndose la posibilidad municipal de modular la cuota, en detrimento de los principios de autonomía y suficiencia, siendo la cuota tributaria la que resulte directamente de la aplicación de las tarifas. Y otro tanto ocurrirá cuando los municipios no hagan uso de su potestad para aprobar una escala de coeficientes que pondere la situación física del local. Así que, frente a la situación anterior, en la que los municipios gozaban siempre del derecho a modular la cuota, al menos a través del coeficiente corrector aunque no aprobasen índices de situación, con la nueva norma, la ausencia de local, porque materialmente así ocurra o porque por definición se entiendan realizadas las actividades sin uso del mismo, como es el caso de las actividades de promoción, construcción, etcétera, impide ejercer la potestad municipal a modular la cuota, con la consiguiente pérdida de autonomía y suficiencia financiera.

Segundo. El apartado 3 establece un límite máximo y mínimo respecto al número de categorías de calles que podrá establecer cada municipio, para lo que se toman de la regulación anterior las cuantías límite pero excluyendo que la potestad municipal varíe según bases de población al equiparar el mínimo dos categorías de calles y el máximo nueve para todos los municipios, cualquiera que sea el número de sus habitantes.

Tercero. En los apartados 4 y 5 se contiene, sin modificación alguna respecto a la regulación anterior, la cautela que sirve de impedimento para fijar el coeficiente de situación en los municipios en los que no se pueda distinguir más de una categoría de calle y la exigencia que requiere una diferencia de valor de los coeficientes aplicables a dos categorías contiguas de al menos 0,10.

Cuarto. Cuestión distinta y en modo alguno baladí es la de analizar cómo se va a actuar en cada municipio a la hora de establecer una escala de coeficientes que ponderen la situación física de los distintos locales atendiendo a la categoría de las calles en la que se encuentren.

Desde una interpretación del principio de la capacidad de pago lógica, y tanto en el sentido de intentar relacionar la cuota con el rendimiento susceptible de los negocios o con el valor patrimonial de la ubicación, parece lógico pensar que las vías urbanas más céntricas debieran tener asignado un mayor coeficiente de situación y de esta forma procuró la Administración resolver la total ausencia de criterios clasificatorios de calles sugiriendo la conveniencia de atender a las posibilidades económi-

cas que cada vía pública ofrezca (*vid.* consulta de la DGCHT de 10 de febrero de 1992).

Sin embargo, el cambio radical que sufrirá el impuesto con la supresión de los contribuyentes personas físicas, de todos los profesionales y artistas y de todas las actividades empresariales que desarrollándose por una entidad no alcancen la cifra neta de negocio de un millón de euros anuales, hace presumible que las empresas que queden como contribuyentes no exentos sean grandes empresas, en la mayoría de los casos de carácter industrial o grandes centros comerciales que, salvo contadas y conocidas excepciones, se ubicarán en las afueras del término municipal, por lo que el dictado del principio de capacidad contributiva y suficiencia recaudatoria aconsejan establecer los valores más altos para las vías urbanas menos céntricas, en contradicción con lo que dicta la razón, a la vez que se habrá de actuar de espaldas a este criterio a la hora de fijar coeficientes, en particular para ciertas avenidas y calles en las que se sitúe algún gran establecimiento comercial. En todo caso, se producirán situaciones insólitas dictadas más desde la intencionalidad de buscar el éxito recaudatorio que no desde la correlación con el valor de mercado o la capacidad de negocio que puedan tener las vías públicas.

5.2.3. Jurisprudencia y doctrina administrativa

Toda la jurisprudencia recaída sobre el anterior índice de situación, en especial la necesidad de motivación del mismo y la posibilidad de su control jurisdiccional, es a partir del 1 de enero de 2003 aplicable al nuevo coeficiente de situación.

Entre la jurisprudencia más reciente destaca la siguiente:

–La STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de abril de 2002 reitera la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1998, de la que cabe resaltar: que las facultades de los ayuntamientos no pueden significar, en manera alguna, que en el establecimiento de esas cuotas o esos índices la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a criterio alguno dentro de los márgenes permitidos por los preceptos habilitantes y, mucho menos, sin que el criterio que definitivamente adopte –esto es, la cuantificación concreta de tales índices o coeficientes– quede excluido de la obligada fiscalización jurisdiccional si es impugnado por el o los legítimamente interesados, principalmente por los obligados tributarios; que también los coeficientes e índices en cuestión, esenciales para la determinación de la cuota, han de obedecer a criterios razonados

y razonables donde los principios de capacidad económica y proporcionalidad sean, por supuesto, tenidos en cuenta, y en este punto la motivación en la ordenanza fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios. La sala de Valencia anula la ordenanza correspondiente por no existir atisbo alguno en el expediente administrativo, que pueda indicarnos, ni siquiera de modo indiciario, cuáles han sido los criterios que ha seguido la administración para la modificación de los índices que se actualiza en el acto recurrido.

–La STS de 27 de abril de 2001 reitera, respecto del alcance de la discrecionalidad en la fijación de los índices de situación a efectos del IAE, su motivación y el control jurisdiccional correspondiente, la misma STS de 23 de enero de 1998: la verificación de que el ejercicio de ese poder tributario derivado se desarrolla dentro de las previsiones legales, el que no puede ser substraído al control jurisdiccional, cualquiera que sea el grado de discrecionalidad o de libertad que las leyes permitan a las administraciones locales en su desarrollo, y menos aún tan pronto se tenga en cuenta, como es sabido, que las potestades discrecionales están sujetas a su revisión por los tribunales en los elementos de los actos correspondientes que no participen de esa naturaleza e, incluso, en el que pueda calificarse de estrictamente discrecional, en cuanto el fin que con él se persiga es, en todo caso, susceptible de fiscalización jurisdiccional, fundamentalmente mediante la técnica de los principios y la motivación que, en cualquier circunstancia, debe siempre acompañarle.

–Para la STS de 22 de febrero de 2000, como las categorías de las calles son el elemento fundamental para la aplicación de los índices de situación, es claro que deberán establecerse aquéllas en función de los rendimientos netos medios presuntos que obtengan las empresas según las calles, de manera que una técnica fiscal depurada podría incluso desembocar en distintas clasificaciones de categorías de calles, según actividades, pues es innegable, por ejemplo, que para los despachos profesionales (abogados, notarios, médicos, etc.) rigen criterios valorativos, distintos que para las actividades comerciales.

–La STSJ de Cataluña de 6 de junio de 2002 reitera que el control jurisdiccional en este supuesto de clasificación de calles no ha de alcanzar sólo a los aspectos procedimentales y al respeto de los elementos legales reglados, sino que comprende también la atribución concreta a cada calle o

tramo de ella de una determinada categoría, pues aunque para ello exista un amplio margen de discrecionalidad técnica en el ayuntamiento, nunca cabe confundir tal discrecionalidad con la soberanía política, por lo que el ejercicio de potestades discrecionales de carácter técnico podrá ser controlado jurisdiccionalmente cuando no se trate de meras opiniones o criterios del recurrente, sino que exista una prueba adecuada y suficiente que ponga de manifiesto que la corporación local ha incurrido en error al llevar a cabo la clasificación o ha prescindido de los necesarios estudios o informes al respecto. Yendo más allá, la STS de 6 de marzo de 1987 afirmó incluso que la concreta clasificación de una calle de esta capital correspondía en principio a las ordenanzas municipales, aun cuando ello no implique el ejercicio de potestad discrecional alguna, pues tal calificación jerarquizada ha de ser adecuada a las características de cada vía pública y guardar una interrelación proporcionada y razonable, por lo cual la inclusión en una u otra categoría es, por tanto, enjuiciable judicialmente en virtud de las circunstancias de hecho determinantes de la norma en cuestión.

En análogo sentido, pueden consultarse las STSJ de Cataluña de 31 de octubre de 2001 (comentada por J. L. Pérez Ron en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, noviembre de 2002), de 31 de enero de 2001 y de 10 de febrero de 2000.

–La STSJ de Cataluña de 19 de diciembre de 2002 declara que, pese a la modificación total de los criterios definitorios de cada una de las categorías en el municipio, procediendo al examen de la situación de las calles con arreglo a dichos nuevos criterios, la nulidad de la modificación de la categoría previa de determinadas calles por aplicación de los nuevos criterios, por la ausencia de cualquier género de informe en el que se motive el cambio de categoría de las calles objeto del pleito, en la efectiva concurrencia en las mismas de los indicadores que caracterizan a cada una de las categorías de las calles, creándose una situación de indeterminación respecto de la base imponible a satisfacer.

–La STS de 7 de junio de 2003 se refiere al índice de situación de garajes subterráneos en relación con la situación física del local, concluyendo que ha de aplicarse el índice de categoría de la calle donde se encuentre el acceso principal, según la normativa municipal. La recurrente aducía que como los viales subterráneos del complejo Azca de Madrid no tienen denominación alguna, el ayuntamiento debió aplicar el índice correspondiente a las calles de última categoría, pero el acceso se produce, en definitiva, por la calle General Perón, de primera categoría, que será la aplicable.

En cuanto a la doctrina de la Dirección General de Tributos es de actual interés la contenida en las *consultas* núm. 442-03, de 25 de marzo de 2003, núm. 518-03, de 10 de abril de 2003, y núm. 684-03, de 21 de mayo de 2003, las tres de idéntico tenor literal y que contestan a la cuestión de cuál debe ser el coeficiente de situación aplicable en aquellos municipios que no hayan modificado sus ordenanzas fiscales del IAE antes del 1 de abril de 2003.

La dirección general considera que lo más acorde con la letra y el espíritu de la reforma llevada a cabo por la Ley 51/2002 es entender que, en el supuesto planteado, será aplicable como “coeficiente de situación” (del vigente artículo 88 de la LHL) el que el ayuntamiento tuviera establecido en su ordenanza como “índice de situación” (de la anterior redacción del artículo 89 de la LHL). Dicho parámetro estará siempre dentro de los límites, mínimo y máximo, fijados para el coeficiente de situación por la vigente redacción del artículo 88 de la LHL. Se considera que, desde un punto de vista jurídico y material, el nuevo “coeficiente de situación” equivale al anterior “índice de situación”, en su regulación y en el fundamento de su aplicación. La redacción actual del artículo 88 de la LHL es equivalente a la anterior redacción de su artículo 89, con la excepción de sus límites y la supresión de las diferenciaciones anteriormente fijadas en función de la población del municipio. De esta manera, el “coeficiente de situación” seguirá la suerte del anterior “índice de situación”, incluso en el supuesto de que un ayuntamiento no tuviese fijada con anterioridad una escala de índices de situación, supuesto en el que no se aplicará tampoco coeficiente de situación (o, lo que es lo mismo, éste será equivalente a 1 en tal supuesto).

Por su parte, la *consulta de la Dirección General de Tributos* núm. 1500-03, de 1 de octubre de 2003, señala, respecto del lugar de realización de la actividad de incubación de huevos del epígrafe 413.4 de la sección primera de las tarifas del IAE, que para el cálculo de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de ganadería independiente no será de aplicación el elemento tributario superficie regulado en la gregla 14.1.F) de la instrucción general, y sobre dichas cuotas tampoco será de aplicación el coeficiente de situación previsto en el artículo 88 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, según la redacción dada al mismo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

6. Gestión compartida del IAE

6.1. Justificación

Al igual que ocurre con la gestión del IBI, se trata de una gestión compartida, dual o bifronte, en la que interviene tanto la Administración Tributaria del Estado como el ayuntamiento respectivo. Si en el IBI se distingue entre gestión catastral y gestión tributaria o liquidatoria, en el IAE hay que diferenciar entre gestión censal y gestión tributaria.

Si la justificación de la reserva competencial estatal en materia de gestión catastral ha sido discutida, menos justificación aún tiene la misma reserva referida a la gestión censal.

No hay ningún interés supramunicipal real que justifique semejante invasión en el ámbito de la autonomía local, pues nunca podrá encontrarse en el principio de eficacia encumbrado sobre tal autonomía. Una señal en tal sentido la ha ofrecido el propio legislador al hacer posible la delegación de las competencias de gestión censal en los entes locales, si bien exigiendo unas características que hacen pensar en aquéllos precisamente más capacitados para hacer frente a la misma (J. J. Nieto Montero, *La gestión de los impuestos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pág. 99).

Aunque en menor medida que respecto del IBI, también en el IAE resulta necesario un nuevo régimen legal que ponga orden en el laberinto competencial, así como la indispensable coordinación entre administraciones, pues el interesado no puede resultar la víctima de la sutileza, el solapamiento, las fricciones o las abstenciones de aquéllas.

En todo caso, el fundamento jurídico 29 de la STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, rechaza los recursos de inconstitucionalidad promovidos contra el artículo 92 de la LHL.

Con todo, cabe destacar dos importantes diferencias entre el IBI y el IAE en cuanto a su régimen competencial (cfr. J. J. Nieto Montero, *op. cit.*, 1997, págs. 96-97): primera, la competencia estatal en materia de inspección abarca en el IAE a todo el impuesto y no sólo a los aspectos meramente censales, cual ocurre con la inspección catastral en el IBI; y segunda, la gestión censal incluye potestades que indudablemente pertenecen al ámbito de la gestión tributaria, fundamentalmente la fijación de las cuotas de tarifa o "mínimas", mientras que en el IBI la gestión catastral abarca sólo hasta la determinación de las bases imposables y, en su caso, de las bases liquidables.

Paradójicamente, sin embargo, aun siendo más amplias o extensas las competencias estatales en materia censal, es posible su delegación íntegra en los ayuntamientos, mientras que la delegación de la gestión catastral está mucho más limitada. La explicación hay que encontrarla en la diferente justificación de una y otra reserva competencial, sin duda mucho menos explicable en materia de IAE.

En relación con la gestión compartida y la indefensión, la STSJ de Madrid de 28 de octubre de 1996 recuerda que el recurrente no estaba obligado a darse de alta para la actividad de abogado de empresa con retribución fija por el trabajo realizado con carácter exclusivo y en local de la empleadora, por tratarse de un supuesto de no sujeción. Y una vez que se dio de alta sin tener que hacerlo, había de pedir la baja a la Administración estatal. Pero aunque sea a esta Administración a la que debe dirigirse para hacer su solicitud de baja en la matrícula, la falta de solicitud, sin embargo, no produce efecto alguno convalidante del acto ahora combatido. Esta sala ha declarado con reiteración que en los casos de impuestos cuya gestión corresponde a una administración distinta de la encargada de la liquidación y recaudación, no puede tal distribución competencial producir en el recurrente una confusión que le lleve a situaciones de indefensión.

6.2. Competencias de la Administración Tributaria del Estado

Vienen reguladas actualmente en el apartado 1 del artículo 91 del Texto refundido de la de la LHL. Son las siguientes:

Primera. Formación de la matrícula del impuesto (cfr. artículo 2 del Real decreto 243/1995). Este precepto ha sido reformado por el Real decreto 1041/2003, limitando la matrícula específica del IAE a los sujetos pasivos no exentos de pago del IAE: a) se modifica la composición de los censos de los sujetos pasivos, limitándolos a los “sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas y no estén exentos del impuesto”, y b) se suprime en la matrícula del IAE la constancia para cada sujeto pasivo y actividad, de la “exención solicitada o concedida o cualquier otro beneficio fiscal aplicable”.

Segunda. Calificación de las actividades económicas gravadas, lo que supone una importante tarea de subsunción de las actividades en las tarifas.

Tercera. Señalamiento de las cuotas correspondientes, esto es, las que deriven de las tarifas, con aplicación, en su caso, del elemento de superficie previsto en la instrucción.

Cuarta. En general, la gestión censal del tributo, en la que se incluye la gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración.

Sin perjuicio de estas competencias estatales, la notificación de los actos censales puede ser practicada por los ayuntamientos o por la Administración del Estado, juntamente con la notificación de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias. Así se desarrolla por el artículo 14 del Real decreto 243/1995.

Como recuerda la Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995, el artículo 92.2 de la LHL encomendó a los ayuntamientos la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria del impuesto en cuestión, comprendiendo dicha competencia, entre otras, la función “de realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias”, así como la resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos, lo cual no se ha cumplido en el presente caso por haber sido dirigida la reclamación contra dicho acto liquidatorio por el interesado al TEAR de Cataluña, al que según lo expuesto no correspondía conocer de la materia; siendo esto así, no cabe sino confirmar el pronunciamiento del indicado tribunal en la resolución recurrida de declararse incompetente por razón de la materia para conocer de la liquidación impugnada. El apartado 1 del mismo artículo 92 citado atribuye a la Administración Tributaria del Estado “el señalamiento de las cuotas correspondientes”, así como la formación de la matrícula de impuesto, indicando asimismo que el conocimiento contra ello correspondería a los tribunales económico-administrativos, lo cual resalta más aún la corrección del pronunciamiento a que nos hemos referido.

Por su parte, la STS de 7 de marzo de 1998, relativa a la competencia para reducciones de la cuota, afirma que es evidente la confusión que introduce así el ayuntamiento entre las funciones que le son propias y las de la Administración fiscal, pues la formación de la matrícula y sus rectificaciones incumben a ésta, en virtud del apartado 1 del artículo 92, en tanto que a tenor del apartado 2, la concesión o reducción de exenciones –y por tanto, también de las reducciones de la cuota– son competencia de los ayuntamientos. Por tanto, la doctrina de la sentencia recurrida no contiene ninguna afirmación de que la rectificación de la matrícula corresponda a los ayuntamientos, como parece dar a entender el recurrente, cuyo recurso ha de ser desestimado por todo ello.

6.3. Delegación de competencias

Las funciones estatales mencionadas, sólo en el caso de cuotas municipales (excluyendo, por tanto, las provinciales y nacionales) pueden ser delegadas en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades reconocidas por las leyes, y comunidades autónomas que lo soliciten, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Los artículos 20 a 25 del citado Real decreto 243/1995, de 17 de febrero, desarrollan esta delegación de competencias en materia de gestión censal. Han sido modificados por el Real decreto 1041/2003, con la finalidad, según su exposición de motivos, de mejorar este mecanismo que, razonablemente, habrá de verse afectado en la práctica vista la reducción que va a producirse en la matrícula del impuesto, que sólo ha de incluir a los obligados al pago de éste.

En concreto, se da nueva redacción a los artículos 20, 21 y 22, al apartado 1 del artículo 24 y, finalmente, al apartado 2 del artículo 25. Estas alteraciones van dirigidas:

a) En primer lugar, a recoger que la delegación censal pueda efectuarse en favor de otras entidades reconocidas por las leyes, además de en favor de las diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y comunidades autónomas.

b) Además, al eliminar como requisito para la solicitud de la delegación de la gestión censal del impuesto la previa asunción de la inspección, se admite la posibilidad de que estas entidades puedan solicitar simultáneamente la delegación de ambas.

c) Por otra parte, se incluye entre las causas de la revocación de la delegación de la gestión censal el incumplimiento sobrevenido de las condiciones exigidas para acceder a ella.

d) Asimismo, y con la finalidad de agilizar los mecanismos de intercambio de información censal, se suprime la exigencia de que las remisiones de esta información se efectúen en la forma que se determine en una orden del ministro de Hacienda, lo que permitirá que la estructura de los soportes informáticos se acuerde con las entidades delegadas.

Por otra parte, la Ley 51/2002, si bien no modificó el originario artículo 92 de la LHL, sí introdujo alteraciones en el régimen de delegación de la gestión censal e inspección del IAE.

Las reglas transitorias se contenían en la disposición transitoria duodécima de la Ley 51/2002, que fue desarrollada por la *Orden HAC/1765/2003*,

de 16 de junio, por la que se concede la delegación de la inspección del impuesto sobre actividades económicas a diversos ayuntamientos, diputaciones y comunidad autónoma; y por la *Orden HAC /1766/2003, de 24 de junio*, por la que se delega la gestión censal del impuesto sobre actividades económicas en diversos ayuntamientos y diputaciones provinciales.

6.4. Competencias de los ayuntamientos

Las competencias de los ayuntamientos en la gestión del IAE vienen mencionadas actualmente en el apartado 2 del artículo 91 del Texto refundido de la LHL.

Genéricamente, se refiere a la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria del impuesto. Específicamente, comprenderá:

- 1) Funciones de concesión y denegación de exenciones.
- 2) Realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias.
- 3) Emisión de los instrumentos de cobro.
- 4) Resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos.
- 5) Resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos.
- 6) Actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este párrafo.

Desde la Ley 50/1998 quedó suprimido el informe técnico previo del órgano competente de la Administración Tributaria del Estado en materia de exenciones, con posterior traslado a éste de la resolución que se adopte.

Recuerda la Resolución del TEAC de 20 de julio de 1994 que del artículo 92 de la LHL se desprende que la gestión tributaria (acto de liquidación) del IAE, esto es, la gestión distinta de la censal, corresponde a los ayuntamientos. Por todo lo cual en base a lo expuesto en cuanto a los motivos de impugnación formulados por el reclamante que se dirigen contra la liquidación, este tribunal es incompetente por razón de la materia para conocer de dicha controversia.

En materia de devolución de ingresos indebidos, la STS de 10 de junio de 2002 (Recurso de casación núm. 2190/1997) declara que si la recaudación de las licencias fiscales correspondía al Patronato Provincial de Recaudación también es el órgano competente para la devolución de los ingresos indebidos, que ha de ajustarse a lo previsto en el artículo 155 de la LGT y en su desarrollo reglamentario y, por ende, a lo establecido en el

artículo 15.1.b) del Real decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que prevé, como es el caso del supuesto aquí enjuiciado, que “cuando la liquidación y recaudación del [...] tributo correspondan a órganos de administraciones tributarias distintas, la devolución se reconocerá y practicará por el órgano que tenga asumida la recaudación en el momento en que se proceda a la devolución”, sin perjuicio de las compensaciones o reintegros que, en la relación interna patronato-ayuntamiento, en su caso procedan.

6.5. Competencias en materia de inspección

Según el apartado 3 del artículo 91 del Texto refundido de la LHL, la inspección del IAE se lleva a cabo, como regla general, por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado, pero con dos importantes precisiones: *Primera*. La posibilidad de delegaciones en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares u otras entidades locales reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten; y *Segunda*. las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas entidades.

El artículo 18 del Real decreto 243/1995 contiene los siguientes principios generales: en el ejercicio de sus funciones, la inspección desarrollará las actuaciones de comprobación e investigación relativas a este impuesto, practicará las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y notificará la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de inspección tributaria, todo ello tanto en relación a cuotas provinciales y nacionales como a cuotas municipales. Cabe, no obstante, la atribución de las funciones de inspección, referida exclusivamente a los supuestos de tributación por cuota municipal, a las entidades citadas que lo soliciten con dos meses de antelación al inicio del período impositivo en el que se pretende que comience a surtir efecto. El apartado 4 del mismo artículo 18 regula los recursos contra los actos derivados de las actuaciones de inspección.

Los apartados 2 y 3 del artículo 18 del Real decreto 243/1995 han sido modificados por el Real decreto 1041/2003 para:

- a) Dar cabida entre las entidades que pueden asumir competencias en materia de inspección del IAE a las “entidades reconocidas por las leyes”.
- b) Modificar el plazo en que puede ser solicitada la delegación de competencias.
- c) Establecer la forma en que se llevará a cabo la delegación.

d) Incluir a las “entidades recogidas por las leyes” entre las entidades con las que podrá establecer la Administración Tributaria del Estado fórmulas de colaboración.

La STSJ de Madrid de 26 de julio de 2002 (Recurso contencioso-administrativo núm. 2413/1998) recuerda que las facultades de inspección de los ayuntamientos, para las inclusiones, exclusiones y alteraciones de datos contenidos de los censos son funciones de colaboración delegadas por la Administración del Estado, de manera que los ayuntamientos pueden recabar de la Administración estatal la modificación de los datos censales, pero no realizar y aplicar directamente su modificación. Por ello, es nula la liquidación girada aplicando un epígrafe distinto del que aparece en la matrícula del impuesto, debiéndose retrotraer las actuaciones, para que el ayuntamiento notifique la inclusión en la matrícula que ha efectuado con instrucción de los recursos procedentes.

6.6. Recursos

El apartado 4 del artículo 91 del Texto refundido de la LHL reserva a los tribunales económico-administrativos del Estado la competencia para el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra actos de gestión censal o de inspección del IAE, ya sean dictados por la propia Administración Tributaria del Estado o en virtud de delegación.

La diversidad de supuestos posibles, y la distinta articulación de los recursos administrativos tributarios según se trate del Estado o de una entidad local, ha obligado al Real decreto 243/1995 a detallar en cada caso el régimen de recursos, tal como se resume a continuación.

6.6.1. Recursos contra la matrícula

Se regulan en el artículo 4 del Real decreto 243/1995 y son diferentes según la Administración que dicte el acto, ya sea de inclusión de un sujeto pasivo en la matrícula, o de su exclusión o de alteración de cualquiera de los datos que contiene la propia matrícula:

Primero. Si es la Administración Tributaria del Estado o la comunidad autónoma: recurso de reposición potestativo ante el órgano competente o reclamación económico-administrativa ante el tribunal correspondiente.

Segundo. Si es una entidad local: recurso de reposición del artículo 14.2 de la LHL y contra la resolución de éste reclamación económico-administrativa ante el Tribunal correspondiente.

Es un supuesto excepcional de reclamación económico-administrativa contra la resolución de una reposición tributaria local, que lleva a dudar de la identidad entre el recurso de reposición del artículo 14 de la LHL, donde se regula como previo al contencioso-administrativo, y este novedoso recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa. J. Nieto Montero (1997, *op. cit.*, pág. 131) entiende que estamos ante otro recurso de reposición, si bien los plazos y formas de su tramitación coincidirá con las señaladas con carácter general en el artículo 14 de la LHL. Adviértase, sin embargo, que la reposición se configura como obligatoria, de manera que se han yuxtapuesto ambos regímenes impugnatorios.

La Resolución del TEAC de 17 de febrero de 1998 señala el carácter preceptivo del recurso de reposición en los casos de inspección delegada, afirmando que si es una entidad local la que dicta los indicados actos (de inspección del IAE) a que se refiere el artículo 18.4 del Real decreto 243/1995 de gestión, la reclamación económico-administrativa deberá ir precedida del recurso de reposición a que se refiere el artículo 14.4 de la LHL, y sólo los acuerdos dictados por éstas en reposición abren la posibilidad de su impugnación en vía económico-administrativa, a diferencia de lo que ocurre cuando dichos actos son dictados por la Administración del Estado, comunidades autónomas, en cuyo caso el recurso de reposición es facultativo.

En la actual regulación del recurso de reposición (artículo 14.2 de la LHL, redactado según la Ley 50/1998) se hace mención explícita al mismo como previo a la reclamación económico-administrativa:

–En la letra A) –con la rúbrica “Objeto y naturaleza”– se dispone que “son impugnables mediante el presente recurso de reposición todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus tributos propios y de sus restantes ingresos de Derecho público. Lo anterior se entiende sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales; en tales casos, cuando los actos hayan sido dictados por una entidad local, el presente recurso de reposición será previo a la reclamación económico-administrativa”.

–En la letra O –con la rúbrica “Impugnación de la resolución”–, se establece que “Contra la resolución del recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso, pudiendo los interesados interponer directamente recurso contencioso-administrativo, todo ello sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la interposición de reclamaciones

económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales”.

6.6.2. Régimen de suspensión

La interposición de estos recursos contra la matrícula sólo origina la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes cuando así se acuerde expresamente por el órgano administrativo o el tribunal económico-administrativo competente, y no siguiendo las reglas propias de los recursos y reclamaciones tributarias, sino conforme al artículo 111 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común.

En materia de suspensión, la STSJ de Madrid de 23 de enero de 1996 insiste en que el hoy recurrente solicitó, a través del recurso de reposición pertinente, la suspensión del acto de aplicación y efectividad del IAE, ofreciendo al mismo tiempo aval bancario que reunía las condiciones objetivas del artículo 14.4 de la LHL, solicitud que tuvo su entrada en el ayuntamiento demandado el 2 de febrero de 1994. Hasta el mes de septiembre de ese mismo año ninguna resolución adoptó dicha corporación al respecto, y que en la fecha indicada se limitó a decretar el apremio consiguiente al impago de las liquidaciones. Obviamente, transcurrieron más de siete meses entre la solicitud efectuada y el apremio acordado sin que el ayuntamiento proveyese sobre la petición de suspensión, ni ofreciese plazo para subsanar la circunstancia de que –por evidente error–, el aval se hubiese constituido en favor del Tesoro Público.

Sobre el efecto no suspensivo de los actos liquidatorios subsiguientes, a que se refiere el último párrafo del artículo 4.1 del Real decreto 243/1995, ha de tenerse en cuenta lo que se dispone actualmente en el último párrafo del artículo 224.1 de la nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

Según tal precepto, si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

Aquí se produce una excepción a la excepción: ni siquiera mediante la aportación de garantía típica se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación derivada de un acto censal que se impugna en liquidación.

Se trata de una materia muy polémica en la práctica, consecuencia de la llamada gestión compartida o bifronte de dos concretos impuestos locales: el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre actividades económicas (IAE). En ellos, la Administración Tributaria del Estado mantiene las llamadas gestiones catastral y censal, mientras que las administraciones locales ostentan la gestión liquidatoria, consecuencia de aquéllas.

Si se impugna el acto catastral (así, típicamente, la fijación del valor catastral) o censal (típicamente, la calificación de la actividad), se suscita el problema de si tal impugnación produce efectos suspensivos sobre la posibilidad de girar liquidaciones por los respectivos ayuntamientos.

La respuesta es negativa, tanto en la normativa previa a la LGT/2003 como en la contenida en este precepto. Pero ha de advertirse: primero, que llama la atención que esta cuestión se regule exclusivamente en el recurso de reposición cuando es común con las reclamaciones económico-administrativas; y segundo, que la norma establece que “por este hecho” (la impugnación) no se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse.

Ello quiere decir que, no obstante la presente norma, siempre cabrá interesar y acordar la suspensión, pero ésta no se regirá por la normativa específicamente tributaria de suspensiones, sino por la general contenida en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común.

Así se recoge explícitamente en el párrafo último del artículo 4.1 del Real decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del impuesto sobre actividades económicas: la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra los actos censales no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el tribunal económico-administrativo competente, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Aunque en materia de IBI, las normas legales al respecto parecen, literalmente entendidas, excluir en todo caso la suspensión en casos de impugnación de valores catastrales, tal entendimiento sería manifiestamente inconstitucional, pues la doctrina del Tribunal Constitucional incluye el derecho a la tutela cautelar dentro del derecho a la tutela judicial efectiva. Ha entenderse, por tanto, que rige el mismo criterio que en materia de IAE: por el solo hecho de la impugnación del acto catastral no

se suspende el procedimiento de cobro de la liquidación, ni rige tampoco el régimen específico de suspensión tributaria, pero sí el general del artículo 111 de la Ley 30/1992.

En la práctica, este sistema produce muy indeseables efectos, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal.

En ese momento, sin embargo, según el texto del artículo 224.1.III de la LGT/2003, se producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.

En tal sentido, se viene declarando por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (por ejemplo, en el Recurso núm. 1009/2002) que en estos casos de la muy problemática gestión compartida o bifronte del IBI (igual que ocurre con el IAE) la solución a la que hay que llegar ha de consistir en entender que la impugnación de los actos catastrales o censales no suspende por sí misma la ejecutividad de las liquidaciones que los aplican. A partir de ahí, se ofrecen al interesado dos posibilidades: a) si discrepa de las liquidaciones únicamente por el contenido del acto censal o catastral, sólo cabrá la suspensión de las liquidaciones si a la vez se consigue la suspensión del propio acto censal o catastral, la cual no podrá regirse por las reglas generales de la suspensión de liquidaciones tributarias, sino por las generales contenidas en la Ley de procedimiento administrativo común; así se recoge explícitamente en el artículo 4.1, párrafo último, del Real decreto 243/1995, de 17 de febrero, para el IAE, y hay que entender igualmente aplicable al IBI, como resulta actualmente del artículo 11.4 de la Ley 58/2002, del catastro inmobiliario (artículo 29.4 del Texto refundido aprobado por Real decreto legislativo 1/2004, de 4 de marzo, publicado el 8 del corriente mes de marzo); y b) si se discrepa de las liquidaciones por causas distintas, atinentes a las competencias liquidatorias de los ayuntamientos, habrá de impugnarlas separadamente ante el juzgado de lo contencioso-administrativo competente, rigiéndose la suspensión por las reglas generales de las liquidaciones tributarias, y quedando ceñido el pleito a esas causas distintas.

Por tanto, se añade en la misma resolución, la impugnación de los valores o actos catastrales no puede suponer la suspensión de las liquidaciones, no impugnadas por otros motivos o causas, de manera que habrá de ingresarse el importe de aquellas liquidaciones, sin perjuicio, claro es, del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado si prosperara la impugnación de aquellos valores, computándose el plazo de tal devolución desde la finalización de la impugnación del valor catastral (aquí, la sentencia que recaiga en el pleito principal), y así se recoge explícitamente y con claridad en el artículo 224.1, último párrafo de la nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003).

Sin embargo, en la práctica no dejan de producirse confusiones entre firmeza y ejecutividad. Así el auto dictado por el mismo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el Recurso núm. 1390/2000 señala que se confunde claramente la firmeza con la ejecutividad, que por cierto es la que permite girar liquidaciones aun en el caso de impugnarse los actos censales (cfr. el artículo 224.1, párrafo tercero, de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que recoge el criterio aplicable con anterioridad). Y de idéntica y la misma manera en que la impugnación de los actos censales no impide su ejecutividad y girarse así las correspondiente liquidaciones, la anulación por el TEAR competente de esos actos censales, conlleva la nulidad de las liquidaciones y la devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado, y ello con carácter inmediato e incluso retroactivo, sin esperar a la firmeza definitiva, en virtud de la propia ejecutividad de la resolución económico-administrativa y a salvo de lo que se acuerde como medida cautelar, lo que no es el caso. Lo contrario parte de una inadmisibile desigualdad entre las partes, pretendiendo al unísono la ejecutividad de las resoluciones favorables, con independencia de su firmeza, y la no-ejecutividad de las desfavorables, invocando aquí la no firmeza, lo cual es contrario a todos los principios jurídicos. En definitiva, anulados los actos censales por el TEAR, y a salvo lo que pudiera acordarse cautelarmente, esa anulación es ejecutiva, no obstante su impugnación jurisdiccional por el ente administrativo acreedor del IAE, por lo que debe acordarse imperativamente y de oficio la anulación de las liquidaciones anteriores acordes con el acto censal anulado, con devolución de lo indebido ingresado y de sus intereses o gastos de avales, así como girar las sucesivas liquidaciones de acuerdo con lo que resulte de la anulación de tales actos censales, todo ello sin perjuicio de lo que proceda para la hipótesis de estimación del recurso contencioso-administrativo.

6.6.3. Recursos contra actos censales y liquidatorios

Se regulan en el artículo 15 del Real decreto 243/1995, que distingue también según la Administración que lleve a cabo la gestión censal:

Primero. Si se trata de la Administración Tributaria del Estado, previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los tribunales económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan.

Asimismo, corresponderá a los mismos tribunales económico-administrativos el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra actos dictados por órganos de la Administración Tributaria del Estado, cuando tuviesen atribuidas las competencias de gestión del Impuesto.

Segundo. Si es una entidad local, se interpondrá previamente el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la LHL, y contra la resolución de éste, reclamación económico-administrativa ante el tribunal correspondiente.

Tercero. Si es una comunidad autónoma, previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los tribunales económico-administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de naturaleza censal.

Según el párrafo 4 del artículo 11, los actos de inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos podrán ser objeto de los recursos contemplados en este artículo 15 del Real decreto 243/1995.

6.6.4. Reclamaciones contra actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos

Vienen reguladas en el artículo 18.4 del Real decreto 243/1995, que diferencia:

Primero. Si son dictados por la Administración Tributaria del Estado o por las comunidades autónomas, cabrá reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la entidad autora del acto.

Segundo. Si son dictados por una entidad local, cabrá reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos del Estado, previa interposición del recurso de reposición regulado en el artículo 14.4 de la LHL.

La STS de 25 de septiembre de 2001, dictada en recurso de casación en interés de la ley, contiene acerca de la controvertida gestión compartida del IAE una detallada y explícita descripción de cada una de las competencias, municipales y estatales.