

# DOCUMENTOS

**LA NECESARIA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE  
ACTIVIDADES ECONÓMICAS: SU ARTICULACIÓN  
COMO RECURSO DE LAS HACIENDAS LOCALES Y  
SU COORDINACIÓN DENTRO DEL SISTEMA  
TRIBUTARIO ESPAÑOL**

*Autor: Carlos María López Espadafor*  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Jaén

DOC. N.º 15/06



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONSIDERACIONES SOBRE LAS EXENCIONES EN EL IAE
- III. APUNTES SOBRE LA FORMA DE CUANTIFICACIÓN DEL IAE
- IV. RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL IAE
- V. CONSIDERACIONES ECONÓMICAS SOBRE EL IAE
- VI. LA COORDINACIÓN DEL IAE CON LA IMPOSICIÓN ESTATAL SOBRE LA RENTA
  - A. La doble imposición tras la reforma del IAE
  - B. El concepto de doble imposición
  - C. La contemplación del IAE dentro de los diferentes tipos de doble imposición
    - 1. Doble imposición interna y doble imposición internacional
    - 2. La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal
    - 3. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario
    - 4. Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios
  - D. El concepto de doble imposición ante las Haciendas Locales
  - E. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el IAE
  - F. De la incidencia en la base a la propuesta de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el IAE
- VII. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN NORMATIVA ACTUAL
  - A. Propuestas relativas a la coordinación de la imposición estatal sobre la renta con el IAE
  - B. Propuestas de modificación del TRLRHL



## I. INTRODUCCIÓN

La principal reforma operada en la disciplina del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>1</sup> en los últimos años se dio dentro de las modificaciones introducidas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Esta Ley fue sustituida por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>2</sup>, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En el desarrollo de este trabajo, como texto normativo vigente actualmente, debemos partir de las referencias normativas al citado Texto Refundido, si bien las normas que analizaremos, obviamente, son el resultado de la reforma operada en su momento por la mencionada Ley 51/2002.

La principal novedad introducida por la Ley 51/2002 fue dejar exentas a las personas físicas en el IAE, además de las sociedades que no superen el millón de euros como cifra de negocios.

Esto supuso una fuerte limitación de la autonomía financiera de las Corporaciones Locales, dado que, aunque se les compensaría por la pérdida de recaudación por este Impuesto, ya no disponían del núcleo esencial de contribuyentes sobre el que poder aumentar las cuotas a recaudar. Es decir, cuando las Corporaciones Locales ejerzan sus competencias normativas en relación a los elementos de cuantificación del IAE, esto ya no podrá afectar a las personas físicas ni a las entidades exentas; así, si una Corporación Local necesita mayores ingresos, ya no puede operar en relación a las mismas aumentando las cuotas por el IAE, pues tales cuotas en relación a ellas ya no existen.

Así, el ejercicio de la autonomía financiera local en busca de nuevos ingresos se ha traducido principalmente, en la amplia generalidad de los municipios, en un aumento, a veces desorbitado, de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De esta forma, el establecimiento de un beneficio fiscal en relación a un colectivo como es el de los empresarios o profesionales, en la práctica se ha traducido en una mayor tributación, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre la generalidad de los vecinos del municipio, la mayoría trabajadores que no pueden beneficiarse de la situación fiscal global que en la práctica beneficia a empresarios y profesionales frente a aquéllos. Y esto, no para compensar la pérdida de recaudación por las exenciones en el IAE, pues tal pérdida la compensaría el Estado con transferencias a las Corporaciones Locales, sino para compensar, en gran parte, el no poder decidir obtener mayores ingresos en relación a lo que era el núcleo esencial de contribuyentes que tributaban antiguamente en el IAE.

Pues bien, deberemos partir de las exenciones más importantes dentro del IAE, intentando poner de manifiesto cómo su configuración no es la más adecuada. A continuación nos ocuparemos de los problemas que plantea la cuantificación del Impuesto. Estas cuestiones deben ser obviamente analizadas desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria y, a la luz de éstos, proponer la reforma que resulte más conveniente.

Todo esto nos llevará a analizar la problemática del IAE en sí mismo considerado, intentando mejorar su articulación como recurso de las Haciendas Locales. Pero esta articulación del IAE no se puede entender aisladamente, sino que debe ser analizada en el contexto de su integración dentro de nuestro Sistema tributario y, especialmente, en relación a la imposición estatal sobre la renta.

Así, la citada reforma de las Haciendas Locales, que entró en vigor el uno de enero de 2003, debe ser analizada en el contexto del entorno normativo en el que se produjo. Recordemos que en esa misma fecha entró en vigor también una reforma de los impuestos estatales sobre la renta operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre. De alguna manera, el análisis de ciertos aspectos en la reforma de la imposición local debe realizarse teniendo en cuenta la reforma que se produjo al mismo tiempo en la imposición sobre la renta. O, mejor dicho, la falta de reforma de ciertos aspectos

---

<sup>1</sup> En adelante IAE.

<sup>2</sup> En adelante TRLRHL.



en la imposición local debe analizarse también tomando en consideración lo que no se ha hecho en la reforma de la imposición estatal y se debería haber realizado, en la integración de la imposición local y la estatal a la luz del índice renta. Todo ello sin olvidar la mayor presencia que la toma en consideración de la realidad de la renta debería tener en la estructuración de los impuestos locales.

La reforma del IAE, dentro de las medidas introducidas por la citada Ley 51/2002, puede ser analizada desde distintas perspectivas. También, desde distintas perspectivas se realizaban numerosas críticas a este Impuesto local.

Además, uno de los impuestos más criticados de nuestro Sistema tributario ha sido y es el IAE. Se ha criticado desde su forma de cuantificación, poco ajustada a la manifestación de capacidad económica gravada, hasta la propia existencia en sí de este Impuesto local. Hay que destacar, además, que la integración del mismo con el resto de figuras impositivas de nuestro Ordenamiento jurídico nunca ha sido la más acertada.

Con la citada reforma de las Haciendas Locales, se quiso liberar del IAE a la inmensa mayoría de los sujetos que venían tributando por el mismo, especialmente a los profesionales, dándose también la exención en relación a las pequeñas empresas.

A nadie le gusta pagar un impuesto, por mucho que se intente difundir la idea de solidaridad entre todos en el sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos. Pero si se quiere liberar a determinados sujetos de un impuesto, el dejarlos exentos del mismo no sería la única forma de hacerlo. También se podría conseguir un efecto económico similar concediéndoles un crédito de impuesto por su pago, de forma que lo pagado por un impuesto se pudiese deducir en la cuota de otro.

A nuestro entender, esto es lo que se debería haber hecho con el IAE. En vez de haber dejado a ciertos sujetos exentos del mismo, se debería haber permitido una deducción de su cuota en la cuota de los impuestos estatales sobre la renta, ya se tratase del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>3</sup>, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en función del tipo de sujeto del que se hubiese tratado. Y entendemos que tal medida se tendría que haber adoptado en relación no sólo a los sujetos cuya actividad se ha dejado exenta del IAE, sino con respecto a todos los sujetos pasivos de éste. Lo entendemos así por la propia racionalidad que debería existir en la integración de unas figuras tributarias con otras dentro de nuestro Sistema tributario si verdaderamente quiere funcionar como un verdadero Sistema. Además de ello, debemos tener también en cuenta la crítica que más adelante se realiza en relación a la manera en que se ha establecido el límite para determinar las entidades que quedan o no exentas del referido Impuesto local.

Como hemos apuntado, son muchas las críticas que se han venido haciendo al IAE y sin perjuicio de algún otro retoque del Impuesto en determinadas cuestiones, el peso central de la reforma del mismo consistió en dejar a determinados sujetos exentos de éste. Con ello se limitó considerablemente la autonomía financiera de las Corporaciones Locales, pues aunque se haya intentado defender que con la reforma citada se quiso aumentar tal autonomía, en relación al IAE no se ha dado tal aumento, al privar a aquéllas de un importante recurso en relación a los sujetos que se han dejado exentos del mismo. Bien es cierto que se compensa a las citadas Corporaciones con otro tipo de ingresos, pero con éstos la situación no es la misma que permitía la aplicación del Impuesto en estudio. Porque se conceda algo más de autonomía financiera local en otros ámbitos, como pueda ser puntualmente en relación a ciertas cuestiones en materia de fiscalidad inmobiliaria, la medida adoptada en relación al IAE supone una clara merma de tal autonomía, al actuar sobre una de las que eran las figuras centrales de la disciplina tributaria local.

Se podría haber respetado tal autonomía, no concediendo la exención, pero sí la propuesta deducción de la cuota del IAE en la cuota del correspondiente impuesto estatal sobre la renta. Con ello, los empresarios y profesionales no tendrían que cargar tampoco con el peso económico del IAE y las Corporaciones Locales habrían afianzado un importante eje de su autonomía financiera.

Por todo ello, no nos podemos resistir a la crítica del IAE. Se podría haber conseguido el mismo efecto sobre la situación de los empresarios y profesionales de otra forma, la citada, sin haber

---

<sup>3</sup> En adelante IRPF.

perjudicado a las Corporaciones Locales. Si el Estado verdaderamente quiere cargar con el peso económico de la supresión del IAE para un importantísimo número de sujetos, podría cargar con el mismo asumiendo la deducción en la cuota de los impuestos estatales propuesta, en vez de hacerlo compensando a las Corporaciones Locales con otros ingresos. Lo que sucede es que con la vía adoptada por el Estado, la de la exención y compensación con otro tipo de ingresos, se minan de manera muy importante las posibilidades de desarrollo de la autonomía financiera local de cara al futuro.

Al mejorar la fiscalidad de los empresarios y profesionales con la referida exención en el IAE, no se debe perder de vista que hay un ámbito que soporta una presión fiscal real en la práctica mucho más evidente y menos eludible, como es el ámbito de las rentas del trabajo. Habría que preguntarse hasta qué punto se ha mejorado ésta para las rentas medias en comparación con la mejora de la situación de empresarios y profesionales con la exención en el IAE. Es la eterna cuestión sin resolver.

Eran muchos los autores que se aplicaban en la crítica de la regulación del IAE en nuestra doctrina tributaria y creemos que, por todo lo expuesto, seguirán siendo muchos los que lo sigan criticando.

Ante la perspectiva del IAE, debemos partir de que si quisiéramos encontrar un campo impositivo donde sus figuras tributarias son especialmente criticadas no tenemos más remedio que detenernos en la esfera tributaria local. Dada la falta de capacidad legislativa de las Corporaciones Locales y siendo necesaria una ley para crear un tributo, dada la existencia del principio de legalidad y, su especificación, la reserva de ley en materia tributaria<sup>4</sup>, ha debido ser una ley estatal la que dotase de impuestos a las citadas Corporaciones. El Estado se encontró, se encuentra y se encontrará con que las manifestaciones de riqueza son limitadas y al final convergen en una riqueza única. Por mucho que estire su imaginación y por mucho que haga estirla a las Comunidades Autónomas, al final siempre es necesario volver sobre unas mismas perspectivas de contemplación de la riqueza. Por ello, siempre que se va a pagar un impuesto local, éste, cualquiera que sea, nos recuerda algún otro concepto impositivo al que hemos tenido que hacer frente en relación al acto o situación que nos lleva al pago del correspondiente impuesto.

Pero además, no sabemos si en un intento de simplificar las cosas para las Corporaciones Locales en la aplicación de sus tributos o, simplemente, para enmascarar esa redundancia impositiva que hace volver sobre el gravamen de unas mismas fuentes de riqueza<sup>5</sup>, lo cierto es que las figuras tributarias de que se termina dotando a los municipios suelen hacer agua por muchos frentes, siendo figuras de fácil crítica. De un lado, por su superposición con impuestos estatales y, de otro, por su estructura y configuración, que no suele ser la más acorde con un Sistema tributario moderno y con los principios constitucionales de justicia tributaria.

Para dotar a las Corporaciones Locales o a cualquier ente "inferior" al Estado, como, por ejemplo, las mismas Comunidades Autónomas, de un protagonismo tributario digno y de unos impuestos coherentes en sí mismos y con el Sistema tributario, al final tiene que terminar dándose una doble imposición, por mucho que ésta se limite, se enmascare o se le quiera dar otro nombre.

## II. CONSIDERACIONES SOBRE LAS EXENCIONES EN EL IAE

El alcance actual de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el IAE nos lo van a dar las categorías subjetivas actualmente sometidas a este Impuesto local después

---

<sup>4</sup> Cfr. los artículos 31.3 y 133 de la Constitución.

<sup>5</sup> En relación a la doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta, HERRERA MOLINA señala que «el legislador ha pretendido disimular la doble imposición disfrazando el hecho imponible y estableciendo un régimen objetivo de determinación de cuotas que lesiona de modo escandaloso el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica» (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 532).



de su reforma<sup>6</sup>. En relación a aquellos sujetos cuya actividad ha sido dejada exenta del IAE no se va a dar ya, pues, la mencionada doble imposición.

En primer lugar, no se va a dar la doble imposición para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos del IAE en que se desarrolle la misma<sup>7</sup>, pues durante ese tiempo estarían exentos de este Impuesto local<sup>8</sup>. Se trataría de una eliminación de la doble imposición, pero sólo temporal, en función de lo expuesto.

Pues bien, con la reforma del IAE van a quedar también exentas<sup>9</sup> del mismo «las personas físicas». De esta forma, ya no se daría una doble imposición entre este Impuesto y el IRPF cuando se trata de una persona física que de forma individual desarrolle una actividad empresarial o profesional. De esta manera, aunque también en relación a los empresarios individuales, la reforma ha tenido su gran campo de aplicación práctica en la exclusión de los profesionales del ámbito del IAE.

De otro lado, van a quedar también exentos de este Impuesto local «los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros». Así, para las personas jurídicas residentes y comunidades de bienes no se daría la doble imposición apuntada siempre que no se llegue a ese límite; si se supera, sí se daría la misma, al tener que pagarse este Impuesto local.

Por otra parte, se ha dispuesto que «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 1.000.000 de euros». Dado que son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tanto las personas físicas como las entidades, se plantea la duda de si las personas físicas no residentes en España estarán siempre exentas del IAE o sólo cuando actúen aquí a través de un establecimiento permanente que no supere el importe de la cifra de negocios citado. Entendemos que, como al hacer referencia a las personas físicas el TRLRHL habla directamente de éstas sin ningún requisito adicional y no habla expresamente de los sujetos pasivos del IRPF, la exención se dará de forma generalizada para cualquier persona física que desarrolle de forma individual una actividad empresarial o profesional en territorio español, con independencia de que sea o no residente en nuestro territorio.

Para que se pudiese dar la interpretación contraria, o sea, para que sí tuviesen que haber tributado las personas físicas no residentes cuya actividad superase el referido límite cuantitativo, creemos que el TRLRHL debería haber hablado expresamente de los sujetos pasivos del IRPF y no a secas de las personas físicas. Tengamos en cuenta que cuando se trata de la tributación de las entidades se parte de la mención expresa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y no se habla directamente de las correspondientes entidades.

En nuestra opinión, no cabe otra interpretación del TRLRHL. Y ello aunque algunas Órdenes Ministeriales en determinados puntos pudiesen llevar a confusión, en una aparente contravención de la Ley, haciendo pensar que la interpretación que realiza la Administración tributaria es otra distinta. Véanse, en tal sentido, la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación, y la Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

<sup>6</sup> En este punto, era necesario tomar en consideración la modificación del artículo 83 de la Ley de Haciendas Locales, realizada por el artículo vigésimo tercero de la Ley 51/2002, plasmada actualmente en el artículo 82 del TRLRHL.

<sup>7</sup> Es lógico que con respecto a los dos primeros años de actividad de la entidad se establezca una exención del IAE, dado que se trata de un período en que es fácil que en la misma no se produzcan resultados positivos, sino sólo pérdidas. De esta forma, tratándose de unos años en que es fácil que no existan rentas positivas, resulta justificada la referida exención.

<sup>8</sup> Letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

<sup>9</sup> Letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.



Por otra parte, fuera ya de la delimitación en sí de la referida exención, el que se hable en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 82 del TRLRHL expresamente del «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», tampoco puede llevarnos a una interpretación distinta de la expuesta *supra*. Tengamos en cuenta que este apartado 3 de lo que se ocupa es de la existencia o no del deber de presentar la correspondiente comunicación, por lo que no tendría que condicionar la existencia en sí de la exención, sin perjuicio de que la configuración de tal deber nos pueda parecer algo incompleta. Pero, como decimos, la discusión sobre la más o menos acertada o desacertada configuración de esta formalidad no puede condicionar la afirmación de la existencia sustantiva de la exención, realizándose la delimitación de este beneficio fiscal en el apartado 1 del citado artículo 82, tal y como hemos visto.

Además, realizar una interpretación contraria a la que nosotros mantenemos podría llevar a un resultado contrario al Derecho Comunitario Europeo. Y esto porque si una persona física residente en otro Estado miembro de la Unión Europea y normalmente, en la práctica, de nacionalidad de ese otro Estado, se viese obligada al pago del Impuesto, frente a una ilógica reducción del beneficio fiscal al ámbito de las personas físicas residentes en España, ello podría representar una violación del derecho de establecimiento y de las libertades de circulación consagradas en el Derecho Comunitario Europeo.

Pero con la analizada reforma no se ha eliminado totalmente la doble imposición del IAE con el IRPF. Como ya hemos adelantado, cuando se trate de comunidades de bienes u otros entes sin personalidad jurídica que superen la citada cifra de negocios, van a seguir estando sometidas al referido Impuesto local y si las mismas tienen algún o algunos partícipes o comuneros que sean personas físicas, en relación a éstos se seguiría dando una doble imposición entre el IRPF y el IAE, dado que se va a atribuir a los partícipes o comuneros la parte de los resultados de la entidad sin personalidad jurídica correspondiente a su participación en la misma, debiendo tributar por ella en el IRPF si son personas físicas residentes en territorio español. Obviamente, si se trata de una comunidad de bienes que por su cifra de negocios quede sometida al IAE y que tenga algún comunero sometido al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, también se va a dar la doble imposición con estos impuestos por la parte atribuible a estos comuneros en función de su porcentaje de participación en la entidad. Además, pensemos que si se trata de un comunero sometido al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tal doble imposición se daría con independencia de que fuese persona física o persona jurídica.

Dejando a un lado lo anterior, debemos fijarnos también en que, a efectos de la aplicación de las exenciones citadas, se ha establecido que «el importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre»<sup>10</sup>. Pues bien, en ese artículo 191 se dispone que «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 Impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».

Hacer depender la aplicación de una exención de la cifra de negocios no es lo más correcto, pues no sería lo más acorde con el principio constitucional de capacidad económica<sup>11</sup>. La cifra de negocios no constituye un índice de capacidad económica válido como para hacer depender del mismo la aplicación o no de una exención. A nuestro entender, si se quiere hacer depender la aplicación de la exención de algún límite, éste debería ser la renta de la entidad, como índice de capacidad económica válido. Piénsese en que ante empresas con un margen de beneficio distinto, será fácil que se den situaciones en las que una entidad tenga una mayor cifra de negocios que otra, pero una menor renta que ésta, si son los gastos de aquélla bastante mayores. Podría así, paradójicamente, quedar una entidad con importantes beneficios exenta, frente a otra entidad con pérdidas que no pudiese beneficiarse de la exención en función del importe de su cifra de negocios. Por todo ello, entendemos que el límite que se establece en relación a las entidades para no quedar sometidas al IAE no se configura de la manera más adecuada.

---

<sup>10</sup> Artículo 82.1.c.1.º del TRLRHL.

<sup>11</sup> Artículo 31.1 de la Constitución.



### III. APUNTES SOBRE LA FORMA DE CUANTIFICACIÓN DEL IAE

No podemos perder de vista el problema de la configuración del IAE como Impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria<sup>12</sup>.

Por ello, en aquello para lo que queda el IAE, debería reformarse éste para convertirlo en un impuesto que sólo gravase rentas reales y sólo en función de la cuantía de éstas, pudiendo llegar a pagarse hoy día incluso, como hemos apuntado, por entidades que no obtienen ninguna renta real, al poderse tratar de entidades que en el correspondiente ejercicio sólo hayan tenido pérdidas.

El hecho de que en el artículo 86 del TRLRHL se establezca que «sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo», no supone que el IAE se ajuste a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Téngase en cuenta que se parte de la cifra de negocios y no de la renta real generada por la actividad de la entidad, debiendo remitirnos aquí a lo ya expuesto, en páginas anteriores, sobre la toma en consideración del «importe neto de la cifra de negocios» dentro de la disciplina del IAE.

Todo lo expuesto nos deja ver una serie de problemas que siguen girando en torno al IAE y que van a hacer que este Impuesto local continúe siendo una de las figuras más criticables de nuestro Sistema tributario. Pero tales críticas se pueden hacer, no sólo en relación a la articulación en sí del IAE, sino también en relación a su falta de integración con los impuestos estatales sobre la renta. Y así, en este último sentido, la solución no vendría dada por la vía de la actuación sobre la normativa reguladora de este Impuesto local, sino que la actuación del legislador se debería dar sobre la regulación de los citados impuestos estatales, de la forma que exponemos más adelante.

Pero volviendo a la articulación en sí del IAE, debemos tener en cuenta que, frente a la utilización del expediente de la cifra de negocios, podemos encontrar, de forma aislada e insuficiente, alguna referencia expresa a la renta en la actual regulación de este Impuesto local. En el párrafo primero de la letra d) del apartado 2 del artículo 88 del TRLRHL se establece que, cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan en relación al IAE, se aplicará «una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada». Tendremos ocasión de volver ampliamente sobre esta bonificación, exponiendo la necesidad de su reforma.

### IV. RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL IAE

Como tendremos ocasión de exponer en este trabajo, la solución a la problemática del IAE debe venir de la mano de su integración con la imposición estatal sobre la renta, por la vía de la deducción de las cuotas de este Impuesto local en la cuota del correspondiente impuesto estatal. Ello no quita que para cumplir con el principio constitucional de capacidad económica se deban realizar ciertas modificaciones en la regulación de aquél. Nosotros proponemos una modificación, a nuestro entender, muy clara y muy sencilla.

<sup>12</sup> No mucho antes de la citada reforma del IAE, CHECA GONZÁLEZ señaló que «en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias insitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo» («El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46).

De todos modos, aunque un impuesto sobre las rentas reales empresariales de las entidades sustituyese al criticable IAE actual, la problemática de su doble imposición con la imposición estatal sobre la renta seguiría existiendo y podría ser afrontada desde los parámetros que exponemos más adelante.

A nuestro entender, en aquellos casos de pérdidas o resultados negativos en un determinado ejercicio, más que una bonificación de hasta una cincuenta por ciento de la cuota, debería establecerse una exención o bonificación total del Impuesto, mientras no existan rentas positivas en la entidad. Es decir, entendemos que una bonificación sólo de hasta el cincuenta por ciento en los casos de rentas negativas es insuficiente.

Al mismo tiempo, la citada bonificación de hasta el cincuenta por ciento se presenta como una medida que se deja en manos de las correspondientes ordenanzas fiscales, de forma que queda a elección de cada municipio el decidir si la aplica o no. Creemos que la aplicación de la misma no debería quedar a la elección de cada municipio, de manera que una medida como ésta debería establecerse en el TRLRHL de forma generalizada para todos los municipios, sin que las ordenanzas fiscales pudiesen establecer lo contrario. Es más, la no tributación que proponemos en el supuesto de pérdidas en la entidad, en caso de algún día establecerse, también debería presentarse como preceptiva en cualquier municipio, sin que a través de las ordenanzas fiscales se pudiese establecer la no aplicación de la misma.

Actualmente, el hecho de que tenga que tributar, aunque sea al 50 por ciento, en el IAE una entidad con pérdidas, no sólo se debería entender contrario al principio de capacidad económica, que no se habría puesto realmente en tal caso de manifiesto, sino que incluso más específicamente sería contrario a la prohibición de confiscatoriedad<sup>13</sup>, pues se le hace tributar a una entidad por el ejercicio de una actividad incluso cuando no le ha reportado ningún beneficio.

Más adelante nos ocupamos en profundidad de la doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta. En cuanto a los problemas de constitucionalidad que puede presentar la doble imposición en general, debemos fijarnos en que el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 6 de su Sentencia 242/2004, de 16 de diciembre, ha señalado que «incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas», añadiendo que «fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE». Pero junto a esto, debemos recordar la idea de igualdad también contemplada en ese artículo 31.1 de la Constitución y que debe servir como criterio inspirador de la aplicación del principio de capacidad económica ante las distintas formas de organización empresarial.

## V. CONSIDERACIONES ECONÓMICAS SOBRE EL IAE

Además de las consideraciones que se podrían realizar a la luz del principio de igualdad como inspirador del Sistema tributario a la hora de interpretar la aplicación del principio de capacidad económica a situaciones parecidas o similares, desde la perspectiva económica un principio rector de la incidencia impositiva en la organización empresarial debería ser el principio de neutralidad fiscal. La incidencia de la imposición en la empresa no debe depender de la forma de organización empresarial elegida, quebrando esto actualmente en sede del IAE.

En ocasiones el legislador realiza reformas impositivas amparándose en una búsqueda de la neutralidad fiscal, utilizando ésta como fundamento de las mismas, de forma que presenta como objetivo conseguir que el factor fiscal no deba condicionar ciertas opciones empresariales o económicas de los contribuyentes. En determinados supuestos esa neutralidad fiscal se presenta como un criterio guía de actuación en materia de creación normativa tributaria, siendo paradójicamente olvidado por el legislador en otras reformas impositivas. Si nos fijamos en las reformas operadas en los últimos años, podría dar la impresión de que nuestro legislador nacional se ha basado en una mayor

---

<sup>13</sup> Artículo 31.1 de nuestra Constitución.



búsqueda de la neutralidad impositiva en el ámbito de la fiscalidad internacional y especialmente en relación a las inversiones de las empresas extranjeras en España, intentando que la forma en que éstas se organicen o articulen no condicione las consecuencias fiscales de las mismas.

Pero, frente a esa búsqueda de la neutralidad fiscal en el plano de la internacionalización de las empresas, obviamente necesaria para la competitividad internacional de nuestro territorio como escenario de atracción de empresas extranjeras, no se puede decir que tal neutralidad se haya convertido en un principio o criterio general de actuación normativa respetado por el legislador tributario. Esto puede descubrirse si nos fijamos en ciertas reformas que se han producido en el ámbito de la fiscalidad de las empresas en una dimensión interna, en un plano distinto al de la búsqueda de no crear diferencias en relación a la organización de las inversiones de empresas extranjeras en España. En cierta medida parece primar la búsqueda de la neutralidad fiscal ante dimensiones internacionales, mientras ésta se descuida en un plano empresarial más interno.

Como muestra de ello, tomaremos en consideración desde esta perspectiva la citada reforma que se produjo en el IAE, desembocando en las diferencias impositivas analizadas. Se trata de un problema no ajeno totalmente a una dimensión internacional, en tanto que también afecta a las empresas no residentes en España, pero que ya en el plano de las empresas residentes pone de manifiesto unas diferencias impositivas entre las distintas formas de organización empresarial, que se alejan de los postulados de una neutralidad fiscal. No cabe duda de que la opción previa para la constitución de cualquier empresa es la de optar por una fórmula societaria o por la de empresario individual, sin perjuicio de la fórmula intermedia, por decirlo de alguna manera, de la comunidad de bienes. Ésta es una decisión que obviamente se debe tomar igualmente en el plano interno, sin perjuicio de sus posibles consecuencias también en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Pues bien, por ejemplo el legislador tributario se ha mostrado más preocupado de la búsqueda de la neutralidad fiscal ante la opción de las empresas no residentes en España de operar en nuestro territorio a través de una sociedad filial o de un establecimiento permanente, olvidando en ciertos supuestos tal neutralidad cuando se trata de la opción para un empresario de elegir entre la forma de empresario individual o la de empresario societario, opción que puede demostrar su problemática, para empezar, en el simple plano interno, sin perjuicio de la dimensión internacional que se le pueda añadir. Si la forma de organización empresarial puede condicionar el disfrute o no de un determinado beneficio fiscal, con ello se quiebra la neutralidad fiscal, tan buscada y defendida por el legislador en otros ámbitos impositivos.

Lo que a veces se intenta presentar por el legislador como un criterio inspirador de ciertas reformas en el plano de la fiscalidad internacional, habría que plantearse en qué medida sería más conveniente que se convirtiese en un principio general de actuación normativa tributaria también en el plano interno. Con ello no queremos decir que siempre en el plano interno quiebre la neutralidad fiscal ante las distintas formas de organización empresarial, pues existen evidentes muestras de la misma. Lo que sucede es que existen otros supuestos en los que el descuido de ésta es evidente e ilógico, lo que debería ser solventado.

Obviamente, uno de los factores que inciden en mayor medida en la vida económica de la empresa es el factor fiscal. Los impuestos pueden incluso condicionar la organización de la empresa, adoptando ésta una forma u otra, dependiendo del régimen fiscal al que quiera estar sometido un empresario. Pero esta decisión no viene condicionada sólo por la contemplación de un impuesto aisladamente considerado, sino por el conjunto de impuestos que recaen sobre una misma manifestación de riqueza. Puede existir una forma de organización empresarial que gire esencialmente alrededor de una figura impositiva que grave los beneficios de la empresa. Pero existen otras formas de organización de la misma que parten de la contemplación de distintos impuestos que se acumulan sobre los referidos beneficios. De esta forma, la organización de la empresa se puede ver condicionada por el hecho de que sobre los beneficios de la misma incidan al mismo tiempo varios impuestos y no sólo una única figura impositiva.

Hasta un cierto nivel, la principal opción que se presenta al empresario a la hora de determinar la forma de la empresa es optar por presentarse como empresario individual persona física o crear una sociedad, persona jurídica. Todo ello sin perjuicio de que se pueda optar, entre varios sujetos, por crear una comunidad de bienes; pero en este supuesto los resultados de la actividad se atribuyen directamente a los comuneros o partícipes en la misma.

Pero en la elección entre la forma de empresario individual y la forma de empresario societario, el contribuyente se presenta ante la opción de someterse a un solo impuesto que grave sus rentas como persona física o que se apliquen dos impuestos: uno que grave las rentas de la sociedad y otro que después grave los beneficios que se le distribuyen como dividendo. Se trata, pues, de someterse sólo al IRPF o de someterse a éste por los dividendos procedentes de la distribución de las rentas que previamente han tributado en el Impuesto sobre Sociedades.

Esta primera aproximación a las acumulaciones de impuestos sobre la actividad empresarial se puede complicar, obviamente, cuando se trata de formas más complejas en la actuación de la empresa. No obstante, la primera opción básica es la que diferencia entre la disciplina fiscal del empresario individual y la problemática fiscal de las sociedades. A partir de ahí, cuando del plano interno pasamos al tráfico internacional de las empresas las acumulaciones de impuestos sobre los beneficios empresariales adquieren una mayor complejidad, desde el momento en que a los impuestos pagados en el interior de nuestro Estado se puedan sumar los soportados en el extranjero.

En relación a este trabajo, debemos partir de que la neutralidad impositiva debería presidir el fenómeno fiscal, de manera que no sea el factor tributario el que determine la forma de organización a elegir por el empresario, sino que tal opción venga determinada por otros factores intrínsecos a la empresa, como su volumen, tipo de actividad o dimensión del mercado en el que opere. Esta neutralidad impositiva podría ser contemplada desde una perspectiva interna y desde otra internacional, que se corresponderían, respectivamente, con la problemática de la doble imposición interna y de la doble imposición internacional, en el sentido de que éstas no deberían limitar aquélla.

Pues bien, partimos en esta investigación de los siguientes parámetros e hipótesis de trabajo: el factor fiscal tiene una importante incidencia económica en la empresa; la incidencia del factor fiscal se produce en función de la forma de organización empresarial; la incidencia del factor fiscal no debe ser analizada desde la perspectiva aislada de cada impuesto, sino desde la perspectiva de la plurimposición, es decir, de la pluralidad de impuestos que inciden sobre la empresa.

Existe una doble dimensión de la neutralidad impositiva, interna y externa o internacional, debiendo buscarse por el legislador tributario en ambos ámbitos.

Nos encontramos con supuestos de plurimposición dentro de nuestro Sistema impositivo, que se dan con respecto a diferentes formas de organización empresarial, rompiendo, en algún caso, con la neutralidad impositiva que se debería dar en relación con las diversas opciones empresariales.

Quizás la más evidente quiebra de la neutralidad impositiva en relación a tales opciones se dio con la citada reforma del IAE. Este Impuesto actualmente sólo se exige, como hemos visto, a las entidades que superen una determinada cifra de ingresos o volumen de operaciones. Las personas físicas no tributan ya por este Impuesto local con independencia de cuál sea su cifra de ingresos. De esta forma, el IAE se ha convertido en un límite o condicionante a la libre elección entre la forma empresarial societaria o la forma de empresario individual.

Hemos apuntado que las entidades no van a tributar en el IAE cuando no superen una determinada cifra de ingresos. A nuestro entender, el hecho de que se parta para conceder la exención de la cifra de ingresos o volumen de operaciones y no de la renta o ganancia real de la entidad resulta sumamente criticable, pues puede darse la situación de que una entidad con menor renta que otra tenga que tributar por este Impuesto, por el hecho de que su cifra de ingresos sea mayor, aunque su ganancia efectiva sea menor. Así pues, esto no se presenta como lo más justo, ni como lo más conveniente para la neutralidad impositiva, pues condiciona enormemente el volumen de operaciones que se quiera adoptar para la empresa.

De otro lado, un profesional o empresario persona física no va a tributar en el IAE aunque su cifra de ingresos esté muy por encima de la que el TRLRHL fija para conceder la exención de este Impuesto a las entidades. Por otra parte, en la práctica, se podría dar el caso de que un profesional o empresario persona física con una renta real superior a la renta de una sociedad quede exento del IAE, mientras que la segunda sí quede sometida a este Impuesto.

Si quisiéramos individualizar cuál es la manifestación de capacidad económica que se quiere gravar con el IAE, no tendríamos más remedio que afirmar que es la renta empresarial, es decir las ganancias de la empresa, aunque se trata de meras rentas presuntas o potenciales e incluso a veces ficticias, pues se puede dar el caso de que una entidad llegue a tributar en este Impuesto



local, sin haber llegado a tener una ganancia efectiva, habiendo tenido sólo pérdidas. Esto resultaría confiscatorio para el patrimonio empresarial.

Una vez determinado que el IAE es en el fondo un Impuesto sobre la renta, queda en evidencia que se da una doble imposición entre este Impuesto local y el correspondiente impuesto estatal sobre la renta: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes o IRPF, cuando, en relación a este último Impuesto, se trate de comuneros o partícipes –personas físicas– en una comunidad de bienes que haya tributado por el IAE, dado que los resultados de ésta se atribuyen a aquéllos, que deben tributar por los mismos.

La solución que nosotros proponemos para resolver tal doble imposición consistiría, en una primera aproximación, en deducir en la cuota del correspondiente impuesto estatal la cuota satisfecha por el referido Impuesto local. De tal forma que lo que va a parar a las arcas de la Corporación Local fuese una cantidad que ya no se le tuviese que pagar al Estado, al restarse de los impuestos de titularidad de éste. Se trataría de una solución que debería aplicarse con independencia del tipo de empresa de que se tratase.

Si el Estado quiere cargar económicamente con la supresión del IAE, en principio, el mismo coste le supone dejar exentas a las empresas y después compensar por otra vía a los municipios, que permitir que se pague este Impuesto local y después recibir tal cantidad de menos en sus impuestos, al permitir la deducción de aquél, no en la base de éstos, sino en su cuota. Además, este sistema respetaría en mayor medida la autonomía financiera de las Corporaciones Locales, que no tendrían que depender en tanta medida de las transferencias del Estado.

De todos modos, lo más respetuoso con la neutralidad impositiva sería que la solución que se adoptase fuese la misma con independencia de la forma empresarial elegida.

Por otra parte, las cuestiones apuntadas, en relación a la incidencia del factor fiscal en el ámbito empresarial, nos demuestran cómo tal factor constituye un elemento esencial a tener en cuenta en el desarrollo y organización de la empresa.

La incidencia del factor fiscal en materia empresarial no debe ser estudiada sólo desde la perspectiva de cada impuesto aisladamente considerado, sino a partir de las acumulaciones de impuestos que se dan sobre la actividad de una determinada empresa. Esto pone de manifiesto la relevancia de la incidencia de la doble imposición o plurimposición sobre las formas de organización empresarial.

Dependiendo de la forma de organización empresarial de que se trate puede variar considerablemente el alcance de la plurimposición sobre la actividad y resultados de la empresa.

El legislador fiscal, para un mayor desarrollo de la actividad empresarial en sus distintas formas, debe actuar en un doble sentido, en relación a la plurimposición. En primer lugar, se deben reducir al máximo los efectos económicos de la plurimposición sobre la empresa. Esto se puede hacer o bien reduciendo el número de tributos que inciden sobre una misma actividad empresarial o consiguiendo una integración entre los mismos, de forma que lo pagado por unos se pueda deducir en la cuota de otros y no simplemente en la base de éstos como mero gasto.

En segundo lugar, en relación a la incidencia de la plurimposición en las formas de organización empresarial, el legislador debería realizar las reformas necesarias para conseguir una mayor neutralidad fiscal con respecto a la empresa. Es decir, se deberían realizar las reformas fiscales necesarias para que el optar por una forma u otra de organización empresarial no provoque diferencias económicas en la empresa, en función de la opción elegida. El factor fiscal no debería presentarse como un condicionante económico que determine la forma de organización de la empresa, sino que debería tenderse a una situación de neutralidad fiscal, de manera que la incidencia económica de la imposición, doble imposición o plurimposición sobre la empresa sea la misma con independencia de la forma de organización adoptada.

Proceder en el sentido que se propone representaría el impulso de un factor de certeza y seguridad para la empresa y un estímulo económico a su creación y desarrollo. Se alcanzaría con ello una mayor neutralidad fiscal, ya no sólo en el plano internacional, sino también en una dimensión interna.

Pues bien, las páginas que siguen las dedicamos al análisis de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, analizando en qué medida se deben coordinar éstos con aquél.

## VI. LA COORDINACIÓN DEL IAE CON LA IMPOSICIÓN ESTATAL SOBRE LA RENTA

### A. La doble imposición tras la reforma del IAE

La mencionada reforma del IAE, dentro de las medidas que introdujo por la citada Ley 51/2002, puede ser analizada, como hemos apuntado, desde distintas perspectivas. Igualmente, desde distintas perspectivas se realizaban numerosas críticas a este Impuesto local. Una de esas perspectivas desde la que se realizaba una crítica de la situación del IAE y desde la que puede realizarse también un análisis de la reforma operada en el mismo por esa Ley 51/2002, vigente en igual sentido a la luz del actual TRLRHL, es la de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta.

Ya hemos apuntado los datos esenciales de tal duplicidad impositiva. Esta doble imposición era criticable en su antiguo alcance y todavía hoy en su alcance actual se deben realizar ciertas críticas en relación a la misma. Con la citada reforma se redujo el ámbito de tal doble imposición, al haberse dejado exenta del mismo la actividad de ciertos sujetos. En relación a éstos ya no va a existir tal doble imposición, que sí persiste en relación al resto. En qué medida se daba esa doble imposición, el alcance con el que queda hoy día y los mecanismos que se podrían haber utilizado para eliminarla o los que se deberían utilizar para eliminar tal doble imposición en los supuestos en que aún existe, son cuestiones que centran nuestra atención. Para ello debemos partir de una delimitación general del fenómeno de la doble imposición, tal y como nosotros la entendemos, para después trasladarla a la problemática del IAE.

### B. El concepto de doble imposición

Con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento. Normalmente la doctrina para referirse a este fenómeno habla simplemente, como hemos hecho, de "doble imposición" y no de plurimposición<sup>14</sup>. Pero se puede usar también el término plurimposición, ante la posibilidad de que en relación a un problema de este tipo podamos encontrar en algunos casos con la incidencia de más de dos impuestos. Obviamente, esto no quita que sea totalmente correcto, a nuestro entender, hablar de doble imposición cuando sean sólo dos los impuestos que inciden.

El fenómeno que intentamos estudiar no se mueve sólo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo<sup>15</sup>. Mientras el hecho imponible se presentaría como el acto o situación cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Nosotros, bajo la denominación de doble imposición, incluimos la incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 27.

<sup>15</sup> Señala PÉREZ DE AYALA BECERRIL que «el fenómeno de la doble imposición será, pues, aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible» («El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394).

Ante esta afirmación, simplemente habría que apuntar, reiterando lo dicho *supra*, que en aquellos casos en los que intervengan más de dos figuras impositivas resulta más correcto hablar de "plurimposición" que de "doble imposición", a pesar de la difusión tan generalizada que encuentra esta última expresión.

<sup>16</sup> Tras destacar que «con la existencia de varios Entes territoriales (art. 137 de la CE) y con distinto poder financiero nos podemos encontrar con importantes desequilibrios en el sistema tributario considerado unitariamente», señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ que «en este sentido es importante atender al objeto imponible más que al hecho imponible para evitar que una misma capacidad económica pueda ser gravada dos o más veces o también en exceso» («El principio de no confiscación y las Haciendas Locales», en *El sistema económico en la Constitución Española*, Volumen II, XV Jornadas de estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1543).

Si al dar contenido al concepto de doble imposición fuésemos excesivamente estrictos, ciñendo éste sólo a los casos en que dos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Al actuar de una forma tan estricta, nos veríamos obligados a ceñirnos a una disección precisa del hecho imponible en todos sus componentes. Como sabemos, dentro del hecho imponible se puede distinguir entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Y dentro del elemento objetivo habría que distinguir entre un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo. Si para estar ante un caso de doble imposición exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidieran todos los elementos y aspectos mencionados. Y la existencia de dos impuestos con todos esos elementos y aspectos de sus hechos imponibles coincidentes, vendría a suponer la existencia de dos impuestos en la práctica idénticos.

Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el período impositivo se dan de la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, o sea, si la base se calcula de la misma forma, en definitiva, si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica serían lo mismo. Y no tiene sentido que en un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales. Sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen en uno de ellos, ahorrándose así el coste de recaudación del otro. Algo debe cambiar siempre: por ejemplo el sujeto activo, la forma de cuantificar la base o su ámbito de aplicación territorial, siendo, por lo menos, el de uno más amplio que el del otro, comprendiendo aquél a éste. De no ser así, la existencia de dos impuestos con hechos imponibles idénticos implicaría la existencia de dos impuestos en la práctica iguales, algo ilógico y que no encontramos en nuestro actual sistema tributario.

Cosa distinta es que, sin ser demasiado estrictos, buscando agilidad y facilidad de comprensión en la exposición, digamos que dos impuestos recaen sobre un mismo hecho imponible, porque simplemente coincidan, al menos parcialmente, los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de los dos impuestos, resaltando la existencia de un caso de doble imposición, aunque no coincidan los restantes elementos y aspectos de sus hechos imponibles. Esto último sí lo vemos viable en análisis doctrinales de la realidad tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la doble imposición que, en este último sentido, se podría reconocer entre el IRPF y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Pero aun así, desde esta última perspectiva más amplia, si los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de dos impuestos son similares, es muy probable que el objeto de gravamen de ambos impuestos sea casi el mismo, lo cual volvería a reconducir el tema de la doble imposición desde el ámbito del hecho imponible al del objeto de gravamen.

Una distinción de conceptos que se sitúa en la base de esta problemática la encontramos en SAINZ DE BUJANDA, quien señalaba lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible»<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 336.



Más concretamente, FERREIRO distingue entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo<sup>18</sup>.

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

Esto sin perjuicio de impuestos donde existe una traslación jurídica de la carga tributaria o en los que, al menos, se propicia una traslación económica de la misma. Impuestos que, aun gravando por ejemplo un acto de tráfico de bienes o una transmisión, a través de los mecanismos descritos lo que consiguen es recaer realmente sobre el consumo.

Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

En la delimitación de los conceptos en análisis, a raíz de la interpretación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional ha señalado: «Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria", según reza el artículo 28 de la vigente<sup>19</sup> Ley General Tributaria»<sup>20</sup>.

Ha destacado FERREIRO que «la riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo. Puede, por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible». Añade que «la riqueza que se quiere gravar pertenece así al mundo de los fines del legislador y puede no estar expresamente indicada en las normas que regulan el tributo». Pero, de otro lado, señala este autor que «en cambio, la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, es obvio, a la norma que define el hecho imponible»<sup>21</sup>. Por otra parte, señala ALBIÑANA que «el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo»<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> «El objeto del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 24 y ss. Aplicando estos conceptos a la disciplina del IAE, PAGÉS I GALTÉS señala que «sin duda alguna es el beneficio susceptible de generar la actividad lo que pretende gravar el legislador, el objeto-fin del IAE», añadiendo que «al no coincidir el objeto-fin con el objeto-material, el gravamen se exige se produzca o no dicho beneficio, bastando el mero ejercicio de la actividad para que se devengue el tributo» (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 78).

<sup>19</sup> Téngase presente el momento en que se pronunciaba el Tribunal Constitucional, bajo la vigencia de la antigua Ley General Tributaria.

<sup>20</sup> Fundamento Jurídico 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido, y con remisión a la Sentencia anterior, se pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico cuarto de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

<sup>21</sup> «El objeto del tributo», *cit.*, pág. 234.

<sup>22</sup> *Sistema Tributario Español y Comparado*, segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 76.

De otro lado, TEJERIZO, a la vista del artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se ocupa de la «naturaleza y objeto» de este Impuesto, ha señalado que «no es habitual que las normas que



Si tomamos como ejemplo el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el mismo se señala que este Impuesto es un tributo que «recae sobre el consumo», aunque sean otras las operaciones gravadas. El gravamen de la manifestación de riqueza que supone el consumo sería el objeto-fin del tributo, pues, independientemente de que se grave el tráfico de bienes y servicios, el mecanismo de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido hace que este Impuesto incida sobre el consumo de los mismos. Así pues, en relación a este Impuesto, el objeto-fin del tributo encontraría incluso un reflejo expreso en la letra de la Ley. Y aunque no existiese tal referencia expresa, el mecanismo de aplicación del Impuesto dejaría ver la verdadera finalidad del mismo.

De todas las consideraciones efectuadas se desprende que el objeto del tributo se mueve en el plano jurídico, pues tanto la riqueza efectivamente gravada, como la que se encuentra en la intención última del legislador, encuentran un reflejo en la ley, si no expresamente en ocasiones, sí al menos deducible del análisis de la misma. Por ello vemos poco afortunada la referencia que hemos recogido del Tribunal Constitucional al «objeto del tributo» como «realidad que pertenece al plano de lo fáctico», sobre todo si se tiene en cuenta que seguidamente afirma que «por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico».

En relación a un mismo objeto impositivo o riqueza gravada el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Esto puede determinar que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición en relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada.

Con respecto al fenómeno de la plurimposición, hablaba EINAUDI<sup>23</sup> de «el mito de los dobles de impuesto» («*il mito dei doppi d'imposta*»). Señalaba que la doble imposición, después de la de los fantasmas, se presenta como «otra obsesionante aparición propia de la escena financiera. Tan obsesionante, que los más la ven donde ella en realidad no existe». Se planteaba este autor -a la luz del Ordenamiento tributario italiano en su tiempo- si sea quizás una doble imposición el estar obligados a pagar al Erario del Estado primero el impuesto sobre los terrenos y después el impuesto complementario sobre la renta, y después incluso los gravámenes sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta. A tal interrogante respondía negativamente, señalando que el legislador puede recaudar una determinada cantidad de un solo golpe o dividir su pago en varias cuotas, llamando a una impuesto sobre la renta de los terrenos, a la otra impuesto complementario sobre la renta y a la tercera, o a un conjunto de terceras, impuestos sobre los diversos bienes de consumo. Destacaba este autor que aquí no existe una doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre varios títulos impositivos de una sola carga impositiva, fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

Añadía EINAUDI que no es, igualmente, un caso de doble imposición «el pagar, por el mismo título, por ejemplo de posesión de terrenos, impuestos al Estado, a la provincia, al municipio, al consorcio de regadíos o de carreteras, a la asociación sindical, al instituto de aseguración por los infortunios agrícolas etc. etc.». Este autor al respecto señalaba: «¿Es quizás un *doppio* proveer, con la misma renta, a los servicios recibidos del panadero, del carnicero, del sastre, del zapatero, del encargado de la casa y así indefinidamente? Por la misma razón, no es un *doppio* proveer a pagar, con aquella única renta, con la cual se adquieren a decenas o a centenares los deseados bienes privados, también los distintos servicios de las categorías de entes públicos, los cuales tienen poder impositivo. El Estado provee a las vías de gran comunicación; la provincia a las que afectan a varios municipios, el municipio a las propias de su territorio, el consorcio a la pequeña carretera vecinal. ¿Por qué no se debería tributar a los cuatro entes?».

---

regulan las distintas figuras tributarias aludan a estos extremos, y aunque la opinión de algunos autores es favorable a tal circunstancia, creemos que estas normas definidoras no añaden nada a la regulación del tributo, incluso en una opinión extrema se podría negar a este tipo de preceptos la categoría de normas jurídicas por cuanto no incorporan un mandato imperativo. Sin llegar a mantener esta postura, lo que queremos indicar es que la naturaleza, y aun el objeto de gravamen, se pueden extraer del conjunto de la regularización del tributo, sin necesidad de su mención expresa, que únicamente cumpliría una función didáctica» («El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 19).

De todas formas, se ha ido convirtiendo en usual que el legislador se pronuncie expresamente en la Ley propia de cada impuesto sobre el objeto de gravamen y naturaleza del mismo.

<sup>23</sup> *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, seconda edizione, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, págs. 38 a 46.

Explicando en qué consistía verdadera y solamente la doble imposición para él, EINAUDI señalaba: «El *doppio* no surge cuando se paga dos veces sobre la misma renta, o a dos entes distintos. Aquí, quizás, existe el *troppo* (demasiado). El *doppio* surge cuando *le mort saisit le vif*, cuando *la forme prime le fond*, cuando la lógica formal se sobrepone a la lógica sustancial, cuando el legislador se deja arrastrar por la lógica aparente de una definición, de un sistema, de un instrumento a imaginar la existencia de algo que no existe en la realidad o, si existe, tiene dimensiones menores que las imaginadas. El *troppo* puede ser impuesto por la necesidad y ser consciente y razonadamente querido. El *doppio* es hijo del error. También el error puede ser querido; pero es querido hasta que no se descubre que es un error». Añadía este autor que «quizás, en vez de *doppio d'imposta*, se podría hablar de un *incongruo od illogico d'imposta*; pero el uso de la palabra "*doppio*" es también apropiado porque ayuda a hacer ver que en la base del error está un juego visivo por el que la misma renta, la misma cosa, cambiada de aspecto, aparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole cambiar un fantasma jurídico por una realidad sustancial». Señalaba EINAUDI que a veces la doble imposición es «grosera» y a todos aparente, siendo otras veces sutil y estando escondida. Destacaba este autor que quizás la doble imposición más grosera es la de la reaparición de la misma renta primero bajo la especie de renta de una sociedad mercantil y después de renta de los accionistas de la misma sociedad<sup>24</sup>.

La delimitación del concepto de doble imposición que nos da EINAUDI no nos sirve para abarcar la complejidad del fenómeno que intentamos estudiar. Las delimitaciones conceptuales de este autor se mueven en un ámbito más reducido de lo que hemos expuesto y presentaremos en las páginas posteriores como doble imposición.

Recapitulando hasta aquí, podríamos decir, pues, que el fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imponible sobre un mismo objeto de gravamen.

El fenómeno de la plurimposición se presenta en ciertos casos como inevitable, pero no debería sobrepasar ciertos límites. Las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen hipotizables, aunque se especifiquen desde distintas perspectivas, en principio son limitados. Y para contemplar la capacidad económica global de un sujeto y conseguir que cobre actuación práctica la autonomía financiera de entes menores al Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta conveniente<sup>25</sup>, que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imponibles, provocando situaciones de sujeción a varios impuestos. Lo que no se puede permitir es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios.

Existen cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. Un sistema impositivo podría hipotizarse en base a sólo cuatro impuestos generales: uno sobre la renta, otro sobre el patrimonio, otro sobre el consumo y otro sobre el tráfico de bienes (y esto sin perjuicio de los problemas que puede presentar la delimitación entre las ideas de consumo y tráfico de bienes, en cuanto realidades con vinculaciones entre sí). Si sólo existiesen esos cuatro impuestos en un sistema tributario no se darían, en principio, en sentido estricto, problemas de doble imposición o plurimposición interna. Pero también es posible que las finalidades, objetivos y funciones a que debe dar cumplimiento la mecánica de un sistema impositivo moderno, no encontrasen su mejor forma de actuación en un sistema que sólo se compusiese de esos cuatro impuestos. Es por ello por lo que veríamos como necesario el fenómeno de la doble imposición, siempre y cuando no se sobrepasen ciertos límites racionales, jurídicos y económicos, de los que los Estados contemporáneos frecuentemente prescinden.

Pues bien, la problemática en análisis del IAE puede perfectamente trasladarse al concepto de doble imposición que aquí proponemos, dado que el objeto de gravamen de éste estaría constituido por la renta (potencial o presunta), también gravada, en su concreción más o menos real, por el correspondiente impuesto estatal.

<sup>24</sup> Por otra parte, INGROSSO usa el concepto «doble imposición» sólo para hacer referencia a los casos de doble imposición internacional, hablando, por el contrario, de «*imposizione multipla*» para hacer referencia a los casos en que se da sobre un mismo bien la incidencia de impuestos distintos o de impuestos de entes de Derecho Público distintos dentro de un mismo Estado (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Vol. II, Jovene, Napoli, 1937, pág. 762).

<sup>25</sup> Piénsese como ejemplo de posible doble imposición conveniente la que se podría dar en relación a ciertos impuestos autonómicos extrafiscales.



## C. La contemplación del IAE dentro de los diferentes tipos de doble imposición

### 1. Doble imposición interna y doble imposición internacional

Tradicionalmente se distingue entre doble imposición interna y doble imposición internacional. La doble imposición interna se daría en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero inferiores a éste, como, por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios. Serán los impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal los que pueden producir una doble imposición interna. En los casos de los Estados federales los problemas ocasionados en esta materia por los tributos de los Estados que integran la federación de Estados entre sí o por los de uno de éstos en su confluencia con impuestos de la federación serán problemas de doble imposición interna<sup>26</sup>. Piénsese en que, en los supuestos de Estados federales, cada uno de los Estados que componen la federación no se rige en sus relaciones con ésta y con los demás Estados integrantes de la misma revestido de soberanía internacional. Es la federación de Estados la que aparece dotada de soberanía internacional frente a Estados extranjeros, o sea, ante Estados no integrados en la federación.

La doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que confluye el Poder Tributario de un Estado o de alguno de los entes integrados en su estructura política con el Poder Tributario de otro Estado o de alguno de sus mencionados entes inferiores o con el Poder Tributario de una organización internacional. Además de los casos tradicionalmente estudiados por la doctrina de doble imposición internacional ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos, se deberían tener en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributario de los Estados.

Las organizaciones internacionales suelen ser titulares de un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes. Para evitar la doble imposición efectiva entre estos impuestos y los impuestos que en los Estados miembros de la correspondiente organización internacional gravarían la renta de tales funcionarios y agentes, a través de convenios internacionales normalmente se establece la exención en los impuestos de los Estados miembros de los rendimientos satisfechos a sus funcionarios y agentes por la organización y gravados por ésta.

Pero la Unión Europea nos muestra cómo el Poder Tributario de las organizaciones internacionales no tiene porqué reducirse al mencionado impuesto sobre los salarios de sus funcionarios y agentes, al ser titular también de otros recursos propios de naturaleza tributaria –como son los derechos de aduana–, que podrían en teoría ocasionar –y en la práctica ocasionan– casos de doble imposición con tributos de los Estados miembros, supuestos que habría que calificar de doble imposición internacional. No serían, sin embargo, supuestos de doble imposición internacional los ocasionados por la confluencia, dentro de un mismo Estado, de impuestos armonizados por la Unión Europea, pero de titularidad estatal, con otros impuestos también estatales, hayan sido o no objeto de armonización fiscal. De esta forma, por ejemplo, calificaríamos de doble imposición internacional la confluencia de los derechos de aduana con el Impuesto sobre el Valor Añadido y de doble imposición interna la confluencia de este último con los impuestos especiales.

Existen supuestos concretos, casos económicos individualizables, que pueden hacer surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional. Se trataría de realidades económicas únicas a las que se vincularían estructuras de doble imposición interna e internacional, pero pudiéndose distinguir en la teoría y en la práctica los problemas relativos a uno y otro tipo de doble imposición.

Piénsese al respecto en un supuesto en el que una persona física residente en el Estado A obtenga en el Estado B rendimientos consistentes en dividendos distribuidos por una sociedad residente en este segundo Estado, en su calidad de socio de la misma. El mencionado sujeto debería tributar en el Estado B, a través del impuesto que grave en éste las rentas de las personas físicas no

<sup>26</sup> Distingue XAVIER entre «doble tributación internacional» y «doble tributación interterritorial», refiriendo la primera a la colisión de sistemas fiscales de Estados soberanos distintos y la segunda a la colisión de ordenamientos tributarios que correspondan a «espacios fiscales autónomos dentro de un mismo Estado, como los Estados federados, los cantones, las regiones o los territorios» (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, Sao Paulo, 1977, págs. 59 y 60).

residentes, al mismo tiempo que en este mismo Estado la sociedad que distribuye los dividendos debe tributar por el impuesto que grava la renta de las personas jurídicas residentes. Por su parte, la persona física-accionista, en principio, deberá en el Estado A, en el que es residente, –si se siguen en el mismo criterios de tributación similares a los que se utilizan en España y en la mayoría de los Estados desarrollados para el gravamen de las rentas transnacionales– incluir los rendimientos que le suponen los dividendos en su renta mundial a efectos del gravamen de la misma a través del impuesto personal que grava la renta de las personas físicas en tal Estado.

En relación al acto de obtención de renta por la persona física se daría un caso de doble imposición internacional, al gravarse los dividendos obtenidos por este sujeto como renta en el Estado A y en el Estado B, y otro de doble imposición interna en el Estado B, al recaer en éste sobre la renta obtenida y distribuida por la sociedad el impuesto que grava la renta de ésta (persona jurídica) y el impuesto que grava la renta de la persona física, al recibirla ésta como dividendo. Así pues, ante un mismo acto de obtención de renta (percepción de dividendos) se pueden dar, no obstante, problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional, diferenciables entre sí en la teoría y en la práctica.

Pues bien, la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, de la que nos vamos a ocupar en este trabajo, constituye un supuesto de doble imposición interna. Ahora bien, la entidad no residente en España que tribute en nuestro país por el IAE, puede encontrarse normalmente con que después sus rentas tributen además en su Estado de residencia, con lo que también existiría en el fondo una doble imposición entre nuestro IAE y el impuesto sobre la renta que pague la entidad en su Estado de residencia. Este impuesto extranjero no sólo se superpondría a nuestro Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sino también a nuestro IAE, que habría gravado la renta presunta o potencial de la entidad. Esta última colisión de impuestos se movería ya en sede de doble imposición internacional.

## 2. *La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal*

Siguiendo a FASOLIS<sup>27</sup>, se puede distinguir entre doble imposición material y doble imposición formal. Señalaba este autor que la doble imposición material no se presenta como expresamente deseada en un sistema fiscal que se inspire en una justa y general repartición de las cargas tributarias, mientras que la doble imposición formal se presenta como querida y deseada por el legislador. Destaca que la doble imposición formal no constituye propiamente algo injusto, sino más bien un medio de técnica fiscal para obtener un mayor agravio del sujeto pasivo en función de su mayor capacidad contributiva o bien para intentar luchar contra la excesiva disparidad de las riquezas. La doble imposición formal tendría así un doble objetivo, uno propiamente financiero y de justicia tributaria y otro socio-económico.

Si tuviésemos que trasladar esta clasificación conceptual de FASOLIS a nuestro actual Ordenamiento jurídico-tributario, nos encontraríamos con que, para gravar en mayor medida una superior capacidad contributiva, el método elegido por el legislador tributario no suele ser (o no debería ser en principio) el de superponer figuras tributarias sino el de hacer progresivos los tipos de gravamen. De todas formas, ciertas diferenciaciones entre distintos tipos de contribuyentes a través de superposiciones de figuras impositivas sí se pueden encontrar en nuestro sistema tributario. Piénsese, por ejemplo, en cierta medida y con las correspondientes matizaciones, en la confluencia entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Si un sujeto vive de su trabajo, por obtener las rentas derivadas del mismo tributará en el IRPF. Ahora bien, si otro sujeto, con el mismo nivel de renta que el anterior, obtiene tales rentas del capital, no sólo tendrá que tributar por las mismas en el IRPF, sino que, además, por la titularidad del citado capital tendría que tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio. Ya sea porque se reconoce un mayor nivel de capacidad económica por el hecho de ser titular de un capital, dado que el mismo mañana puede seguir existiendo aunque una persona podría perder su capacidad de trabajo (aunque un capital también puede desaparecer y la pérdida de la fuerza de trabajo reemplazarse por el derecho a una pensión), ya sea porque la distinta condición de trabajador o "capitalista" merecen en un determinado momento una diferente contemplación desde los esquemas de justicia tributaria imperantes en la comunidad socio-jurídica, lo claro es que los dos tipos de contribuyentes, trabajador y

<sup>27</sup> *Le doppie imposizioni*, Casa Editrice S. Lapi, Città di Castello, 1914, págs. 15-16 y 24-25.



capitalista –aunque en la práctica social esta diferenciación entre sujetos no se encuentre ya tan polarizada y cada vez sea más frecuente que se mezclen las figuras aunque sólo sea por los ahorros de los trabajadores–, encuentran una diferenciación de trato al tener que hacer frente el segundo en principio al pago del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pero nosotros, intentando darle un mayor alcance práctico al concepto de doble imposición formal y, así, a la distinción entre doble imposición material y formal, extenderíamos también esta última a aquellos casos en que la doble imposición aparece provocada por un impuesto extrafiscal. De tal forma que la superposición de un impuesto con otro se deba, no necesariamente a la contemplación de una mayor capacidad contributiva, sino a la consecución de cualquier finalidad amparada constitucionalmente, como pueden ser ciertos objetivos extrafiscales.

Por tanto, propondríamos mantener esta distinción, dándole un mayor alcance práctico, al seguir hablando de doble imposición material para aquellos casos de acumulación de gravámenes que pudiesen resultar contrarios a los principios de justicia tributaria o, al menos, a una construcción racional del Sistema tributario, pero hablando de doble imposición formal también cuando la superposición de figuras tributarias es utilizada activamente por el legislador tributario para conseguir una finalidad amparada constitucionalmente, como puede ser un objetivo extrafiscal.

Piénsese, en este sentido, pudiendo calificarse de casos de doble imposición formal, en la confluencia del Impuesto sobre el Valor Añadido con los impuestos especiales, en cuanto impuestos que gravan consumos de productos específicos que pueden tener efectos nocivos para la sociedad o que implican unos elevados costes sociales, intentando conseguir, con la más elevada presión fiscal que en tales casos estos impuestos provocan, reducir los citados consumos.

Pero, en cierta medida, con la reforma del IAE, habríamos pasado a encontrarnos en nuestro Ordenamiento tributario con un posible caso de doble imposición formal, incluso en el sentido en el que la entendía FASOLIS, es decir, como un supuesto querido y deseado por el legislador para conseguir una mayor presión fiscal sobre el sujeto pasivo. De esta forma, la doble imposición entre el IAE y el Impuesto sobre Sociedades o entre el IAE y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes se podría calificar de formal. Con ella se grava en mayor medida a las entidades que superan una determinada cifra de negocios, frente a las entidades que no la superen o frente a las personas físicas, que, como hemos visto, no van a tributar ya por el IAE, al darse una exención para las mismas. Así pues, en tales casos de exención en el IAE no se daría ya una doble imposición con el correspondiente impuesto sobre la renta.

Que califiquemos de formal esa doble imposición no quiere decir que la aceptemos. Pero si quisiéramos reconducir la forma de actuar del legislador en este supuesto a los referidos conceptos, habría que hablar de doble imposición formal. Frente a ello, desde la perspectiva de los principios materiales de justicia tributaria, debería calificarse más bien de doble imposición material, en cuanto que no se ajusta a lo deseable en un Sistema fiscal basado en tales principios.

### *3. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario*

Nuestro Estado es de estructura territorial compleja. La parte orgánica de nuestra Constitución se ocupa de la delimitación e interrelación de los poderes de los distintos entes públicos del territorio nacional. Dispone el artículo 137 de nuestra Constitución que «el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas Entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Entre los poderes de estos entes destaca como esencial su Poder Tributario.

Nuestra Constitución nos presenta una estructura territorial descentralizada, donde tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son titulares de un Poder Tributario para poder hacer frente a su autonomía financiera. En un Estado centralizado se puede entender que el Poder Tributario del Estado sea "originario" y el de los otros entes territoriales inferiores al mismo "derivado" de aquél. Pero no sucede así en un Estado descentralizado como el nuestro. Por ello, cuando nuestra Constitución dispone en su artículo 133.1 que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», esta referencia a la «potestad originaria» del Estado en materia tributaria no puede ser entendida en el sentido de que el Estado sea el origen del Poder Tributario de los otros entes territoriales, dado que el apartado 2 del

mismo artículo 133 de la Constitución dispone que «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Se presenta así la Constitución como el fundamento jurídico no sólo del Poder Tributario del Estado, sino también del Poder Tributario de estos otros entes. Ha sido el pueblo el que a través de la Constitución ha concedido Poder Tributario a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales y no el Estado a través de la Ley.

La expresión «potestad originaria» referida en este contexto al Estado sólo puede identificarse así con que la Constitución es el único límite jurídico al Poder Tributario del Estado –dejando ahora al margen de nuestras consideraciones las implicaciones en materia tributaria del Derecho Comunitario Europeo, que de todas formas encuentran anclaje en nuestra Constitución en su artículo 93–, mientras el Poder Tributario de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales puede verse limitado o regulado por la ley estatal, pero sólo en cuanto lo permita la Constitución<sup>28</sup>.

El artículo 31.3 de nuestra Constitución dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». En materia tributaria rige el principio de legalidad y su especificación el principio de reserva de ley. No puede crearse un tributo si no es a través de una ley. Las Comunidades Autónomas poseen capacidad legislativa dentro del ámbito de sus competencias. Así, en tal ámbito y respetando los límites establecidos por la Constitución, pueden crear tributos a través de las leyes de sus propios Parlamentos autonómicos. Debemos recordar que las leyes autonómicas no se encontrarán con respecto a las estatales en una relación de jerarquía, sino de competencia, debiendo moverse unas y otras en sus respectivos ámbitos competenciales delimitados por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

Distinta es la situación de las Corporaciones Locales, las cuales no pueden crear leyes y, por lo tanto, tampoco leyes tributarias. El establecimiento de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales sólo puede producirse mediante ley. Y dado que, como acabamos de señalar, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa, éstas no podrán crear leyes tributarias.

El artículo 142 de nuestra Constitución dispone que «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». Junto a esto debemos recordar que el artículo 133.2 de la Constitución habla de la posibilidad de las Corporaciones Locales de establecer y exigir tributos. Entonces ¿cómo debemos interpretar el poder de establecer tributos de éstas si no poseen potestad legislativa? Las Corporaciones Locales deberán partir de las leyes estatales y, en base a éstas, deberán exigir los tributos que en las mismas se presenten como de establecimiento obligatorio y podrán optar o no por establecer a través de sus ordenanzas –que son manifestación de potestad reglamentaria– los tributos que en aquéllas se presenten como de establecimiento facultativo. Con respecto a unos y otros, las Corporaciones Locales, en uso de su potestad reglamentaria, podrán desarrollar los aspectos de sus tributos que las leyes estatales, previa delimitación de sus elementos esenciales, dejan a la competencia de aquéllas, respetando los límites del principio de legalidad y de la reserva de ley en materia tributaria.

La intervención de distintos entes públicos en la vida tributaria dentro de nuestro Ordenamiento jurídico se presenta en la base de problemas de doble imposición interna, debido a la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de tributos de diferentes entes públicos. Esto no quita que exista también la doble imposición ocasionada por varios impuestos de un mismo ente público.

Aun admitiendo la existencia de una esencial coordinación entre los distintos niveles impositivos internos, no por ello desaparecen los casos de doble imposición interna en nuestro Ordenamiento jurídico. Las manifestaciones de capacidad económica son limitadas y si se quiere dotar de impuestos a los distintos niveles de entes con autonomía financiera necesariamente nos encontraremos con el fenómeno de la doble imposición interna, dado que los posibles objetos de gravamen –y sobre todo en su contemplación más general– se ven sometidos a los impuestos estatales. Así pues,

---

<sup>28</sup> Piénsese en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en relación a éstas, y en el TRLRHL en relación a las Corporaciones Locales.

en principio, la articulación de impuestos de los que sean titulares entes inferiores al Estado, conllevará, en general, la doble imposición sobre los objetos impositivos ya gravados por este último<sup>29</sup>.

Otra cosa será ver las medidas que se pueden utilizar para amortiguar la doble imposición entre los distintos niveles impositivos, o sea, entre los impuestos del Estado y los de los otros entes públicos. Y en este sentido se podrían dar diversas opciones. Desde luego, si se opta por no dotar a los entes inferiores al Estado de un impuesto que podría entrar en colisión con uno estatal, se evitaría esa doble imposición; el Estado debería, en tal caso, compensar al ente inferior con transferencias o subvenciones con cargo a fondos del Presupuesto estatal, para suplir las necesidades financieras que la falta de ese impuesto ocasionaría al ente inferior. Por otra parte, si es la Ley estatal la que, dando plasmación a un esquema básico previsto en la Constitución, debe regular el establecimiento de los impuestos de los entes inferiores o las directrices conforme a las cuales éstos deban estructurarse, esa misma Ley estatal podría prohibir al ente inferior establecer el impuesto, si es ese un ente inferior que en principio puede establecer tributos<sup>30</sup>; o bien, si fuese la propia Ley estatal la que estableciera el impuesto del ente inferior, esa Ley estatal podría amortiguar la doble imposición reduciendo la presión fiscal en los impuestos en colisión. Y esto último lo podría hacer reduciendo la cuantía de la carga tributaria a través de tipos de gravamen bajos o no demasiado altos en uno o en los dos impuestos, o bien considerando a uno de los impuestos gasto deducible para calcular la base imponible del otro, o permitiendo la deducción de la cuota de uno de los impuestos en la cuota del otro.

En relación a la posibilidad de deducción de la cuota de uno de los impuestos en colisión para la determinación de la deuda tributaria por el otro, —desde una perspectiva hacendística y a la luz de los problemas del federalismo fiscal de Estados Unidos y Canadá— DUE y FRIEDLANDER señalan que «un crédito total por el impuesto pagado a la unidad inferior de gobierno contra la deuda de impuesto a una superior elimina los problemas de concurrencia de varios poderes fiscales e incrementa así la capacidad de imposición de las unidades inferiores, pero no elimina de por sí la redundancia administrativa». Destacan estos autores que «de esta forma se elimina el temor de las unidades menores de aplicar el impuesto para no experimentar un receso en la actividad económica; si alguna unidad no aplica el gravamen, sus residentes no pagarán menos impuesto, dado que el gobierno central recibirá todos los ingresos. La puesta en práctica del sistema sin un aumento en las tasas impositivas del gobierno central aumenta la capacidad de imposición de las unidades inferiores comparada con la de aquél». Añaden estos autores que «si se concede el crédito nada más que por una parte del impuesto pagado en vez de por el total, la doble imposición desaparece sólo en parte. En el caso que el impuesto sea deducible como gasto para la determinación de la renta imponible y no del gravamen abonable de la unidad superior, el gobierno de ésta sufraga sólo una parte del costo del aumento en los impuestos de la unidad inferior»<sup>31</sup>.

Ante cada supuesto se debería analizar qué método para evitar o atenuar la doble imposición interna sería el más conveniente y acorde con la realidad económica que se quiere gravar.

Todo acto de delimitación, diferenciación o división del Poder Tributario entre distintos entes conlleva necesariamente la creación de unas reglas para que los Poderes Tributarios diferenciados de esos entes no colisionen entre sí, o para que, en caso de colisionar, no se trate propiamente de una colisión, sino de una confluencia armonizada. Confluencia que, en principio, respondería a las necesidades recaudatorias de los entes titulares de los distintos Poderes Tributarios, y armonización que, principalmente, respondería a las garantías, derechos y necesidades del contribuyente, en

<sup>29</sup> Sobre este problema, en relación a las Haciendas Locales, se detiene CALVO ORTEGA, poniendo de manifiesto que «el avance de los grandes impuestos sobre la renta, sobre los incrementos patrimoniales (en el supuesto de que constituyan una figura independiente), sobre el patrimonio y sobre el consumo, cada vez más generales y más personificados, deja un estrecho margen a la imposición municipal propia, entendiéndose por tal aquella que tradicional y actualmente tiene un objeto de gravamen no sometido a los citados impuestos estatales. La doble imposición (un mismo sujeto es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible y, en el caso que nos interesa, por dos poderes tributarios diversos) parece punto menos que inevitable» («Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, *Lex Nova*, Valladolid, 1991, pág. 37).

<sup>30</sup> Piénsese en la prohibición, contenida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de establecimiento de impuestos autonómicos con el mismo hecho imponible ya gravado por un impuesto estatal o piénsese en los límites que se dan, en base a esa misma Ley, en relación a los tributos propios de las Comunidades Autónomas con respecto a las materias impositivas gravadas por los impuestos locales.

<sup>31</sup> *Análisis económico de los impuestos y del sector público* (Traducción al castellano por Ateneo de Buenos Aires; supervisión de la traducción por E.J. REIG), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, pág. 620.



cuanto plasmación de los principios constitucionales de justicia tributaria y de reparto justo de la carga tributaria. Sin duda alguna, es obvio también que tal armonización, armonía o integración, debe responder igualmente a intereses generales del ente, como pueda ser el fomento de la riqueza general.

Cuando entes soberanos<sup>32</sup> confluyen entre sí en relación a pretensiones de naturaleza tributaria, debe ser un acuerdo de los mismos el que determine los criterios de confluencia o armonización. Y esto salvo que exista una tercera instancia –piénsese en el caso de la Unión Europea, forjada bajo los esquemas de la integración y la supranacionalidad y no bajo los esquemas de las simples organizaciones internacionales de cooperación– a la que se le haya atribuido el ejercicio de competencias soberanas en este punto y entonces sería esa tercera instancia la que podría establecer las reglas para dirimir los conflictos en materia tributaria entre entes soberanos.

Dentro de un Estado soberano contemporáneo la soberanía reside en el pueblo. Y es el pueblo el que, a través de la Constitución que el mismo aprueba, delimita los entes que pueden constituirse dentro de su territorio soberano y los poderes de los mismos. Pero el pueblo no lo delimita todo en la Constitución, sino sólo lo que considera esencial. El resto lo delimita el Estado, titular de los máximos intereses generales y de solidaridad entre los distintos entes territoriales y entre sus ciudadanos. El Estado, así pues, deberá determinar la confluencia entre los poderes de los entes menores, sin desconocer o negar la esencia y existencia de los mismos. El Estado, llegado el caso, tiene que sacrificar su recaudación, reconociendo las correspondientes deducciones para la determinación de la carga tributaria de sus impuestos, para garantizar la suficiencia financiera de los entes locales. Sin ese sacrificio se podría producir una superposición de impuestos que podría llegar a entenderse contraria a la justicia tributaria. Del mismo modo, tal intervención normativa del Estado no podrá anular totalmente la iniciativa tributaria de las Comunidades Autónomas, aunque ello implique la correspondiente doble imposición sobre un mismo objeto de gravamen.

La doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta se presenta como una confluencia entre el Poder Tributario de las Corporaciones Locales y el Poder Tributario del Estado. Pero, como hemos visto, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa. El IAE es un impuesto local de exigencia obligatoria, que ha sido establecido por el Estado y regulado por éste en el TRLRHL. De esta forma, obviamente, corresponde al Estado adoptar los mecanismos necesarios para eliminar la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta y lo lógico es que tales medidas se adopten en relación a estos últimos.

#### 4. *Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios*

Ante el gravamen de una determinada manifestación de riqueza se puede dar una doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo o sobre varios, ya se realice a través de una sola figura impositiva o de varias. El tráfico de la riqueza y las distintas posiciones de los sujetos tomadas en consideración por la ley tributaria en relación con las diversas manifestaciones de capacidad económica, hacen ver supuestos en los que el gravamen sobre un determinado sujeto se ve conectado con la imposición que recae sobre otro. Así se podría hablar de casos de doble imposición que afectan sólo a un sujeto pasivo y de casos que afectan a varios.

Como supuesto de doble imposición en el que se ven implicados dos sujetos estaría el gravamen de los beneficios societarios a través de un impuesto a cargo de la sociedad y la tributación al mismo tiempo de los dividendos resultantes de la distribución de esos mismos beneficios mediante el impuesto que grava la renta de los socios. Por otra parte, como supuesto de doble imposición en relación a un único sujeto, podría presentarse el caso en que la propiedad de un bien inmueble es gravada por un impuesto real a cargo de su titular, debiendo éste, además, incluir el valor de tal bien en la base imponible de un impuesto general y personal que grave la totalidad de su patrimonio.

En principio, si nos fijamos en la doble imposición entre el IAE y el Impuesto sobre Sociedades o entre el IAE y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la analizaríamos como un supuesto de doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo. Pero si nos fijamos en una comunidad de bienes que tribute en el IAE, nos podríamos encontrar con una doble imposición en relación a distintos sujetos pasivos: la comunidad de bienes sería el sujeto pasivo del IAE y los comuneros serían

---

<sup>32</sup> Esto sin desconocer la relatividad del concepto de soberanía actualmente y, en especial, en su operatividad en el campo tributario.

sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta que colisionarían con ese Impuesto local; tratándose de comuneros personas físicas residentes en España la doble imposición se daría entre el IRPF y el IAE; pensemos que las rentas de la comunidad de bienes se atribuirían a sus comuneros y si éstos son personas físicas residentes tributarían por las mismas en el IRPF. Así pues, en relación al IAE podrían individualizarse tanto supuestos de doble imposición en relación a un mismo sujeto pasivo, como supuestos de doble imposición en relación a distintos sujetos pasivos.

#### **D. El concepto de doble imposición ante las Haciendas Locales**

Como hemos podido apreciar, no es necesariamente ilegítimo o criticable por sí mismo el hecho de que exista una doble imposición o incluso una plurimposición, lo criticable es que esa imposición sea excesiva. En un hipotético caso de laboratorio, no habría inconveniente en que, en otro sistema distinto del vigente, existiesen tres impuestos que recayesen, aunque desde distintas perspectivas, sobre una misma manifestación de capacidad económica, uno en favor del Estado, otro en favor de las Comunidades Autónomas y otro en favor de las Corporaciones Locales, cada uno con un tipo de gravamen del diez por ciento. Esto sería, en principio, en el plano de la carga fiscal que soportaría el contribuyente, similar a si existiese sobre tal manifestación de capacidad económica un solo impuesto de titularidad estatal con un tipo de gravamen del treinta por ciento y que luego el Estado transfiriese una tercera parte de lo recaudado a las Comunidades Autónomas y otra tercera parte a las Corporaciones Locales. Lo que no se podrá hacer nunca es que en cada uno de los tres niveles impositivos mencionados, estatal, autonómico y local, existiese un impuesto distinto sobre esa manifestación de capacidad económica teniendo cada uno un tipo de gravamen del 30 por ciento, porque entonces ya se habría llegado a una confiscatoriedad.

El distribuir una materia impositiva entre los distintos niveles de entes territoriales, cada uno titular de su propio impuesto, acarrea un mayor coste global de gestión y recaudación, y un posible mayor coste indirecto y esfuerzo de declaración y autoliquidación para el contribuyente. Pero, frente a este inconveniente, tiene la ventaja de que quizás pueda ser más respetuoso con la autonomía financiera de cada uno de esos entes, que es lo que verdaderamente garantiza la efectividad práctica de su autonomía política, pues de nada sirve el poder decidir en qué actuar, conllevando la actuación un gasto, si no existe una autonomía para procurarse los ingresos necesarios para garantizar ese gasto. Además, la fragmentación de las materias impositivas entre los distintos niveles de entes, más allá de la intensidad con que la citada autonomía se ejerza, les hace empezar a sentir a los mismos tal autonomía, lo que luego les impulsa a progresar en el desarrollo de la misma.

Quizás en la idea, no por usual menos descartable, de que cualquiera de los dos extremos en las opciones anteriores puede evidenciar sus problemas o defectos, la búsqueda de un cierto equilibrio sin negar las dos posiciones pueda en algún sentido reducirlos o mitigarlos.

Por todo ello, a las cosas hay que llamarlas por su nombre y cuando existe una situación de doble imposición o plurimposición reconocerla como tal, no enmascarándola de forma que se lleve a construcciones impositivas ilógicas. No ajustar una figura tributaria a lo que realmente quiere gravar desemboca en impuestos con elementos faltos de sentido. Y cuando se empiezan a gravar manifestaciones de riqueza no reales o efectivas, sino potenciales o presuntas, y se desvincula la forma de cuantificación del impuesto de lo que realmente se quiere gravar, al final se desemboca en figuras tributarias que ni se sostienen en sí mismas, ni encajan bien en un Sistema impositivo en cuanto tal, es decir, en cuanto Sistema. Pues bien, de algo de todo esto ha pecado y aún sigue pecando el IAE.

Recordemos el concepto de doble imposición ya expuesto *supra* como incidencia de dos impuestos sobre un mismo objeto de gravamen, entendiéndolo éste en el sentido de manifestación de riqueza sometida a imposición. Y ello con independencia de que tal doble imposición la consideremos como aceptable o rechazable, como legítima o ilegítima, como confiscatoria o no, en definitiva, como justa o injusta o, más aun, como constitucional o inconstitucional. Esto nos lo dará un análisis ulterior. Y, así, podrán existir supuestos de doble imposición justificables y supuestos de doble imposición criticables.

Pues bien, esa idea de doble imposición como incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza gravable es la que nos puede llevar a contemplar la verdadera dimensión de la ubicación que ha venido teniendo el IAE dentro de nuestro Sistema impositivo.

## **E. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el IAE**

Fijándonos en la situación existente hasta el 31 de diciembre de 2002, o sea, hasta la referida reforma de la Ley de Haciendas Locales, se podía reconocer, en el sentido expuesto, una doble imposición del IAE con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes dependiendo del tipo de sujeto que quedase sometido al mismo.

El hecho imponible del IAE se definía y se describe, como hemos visto, a partir del mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, o, si se quiere de otra manera más rigurosa, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible consiste en el mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Frente a ello, en los tres impuestos estatales citados, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible está representado por la obtención de renta. De esta forma, tal aspecto del hecho imponible varía del IAE a esos impuestos sobre la renta estatales.

También hemos tenido ya ocasión de exponer que esa diferencia con respecto al hecho imponible no se daba o no se da sin embargo con respecto al objeto de gravamen, pues aunque en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes se viene hablando claramente de la renta como objeto de gravamen, también con respecto al IAE hay que hablar de la renta como su verdadero objeto de gravamen, aunque en este caso se haya silenciado por el legislador tal evidencia, quizás intentando enmascarar su carácter presunto o potencial, cuestión que ha estado y sigue estando abierta a todo tipo de críticas y tachas de inconstitucionalidad.

El mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional en sí mismo puede no ser una manifestación de capacidad económica real; lo que puede serlo es la renta obtenida como consecuencia de tal ejercicio. Éste va dirigido a la obtención de la misma. Las manifestaciones de capacidad económica, como hemos dicho, son limitadas y la manifestación de capacidad económica que se podría reconocer en relación al IAE sería la renta derivada del ejercicio de las citadas actividades<sup>33</sup>. Al mismo tiempo, tales rentas empresariales o profesionales, rendimientos de actividades económicas en la actual terminología del IRPF, se gravan en este Impuesto, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo del tipo de sujeto que obtiene la renta. Se trata, como hemos apuntado y sabemos, de tres impuestos de titularidad estatal.

De la doble imposición de que estamos hablando aquí es sólo de la doble imposición interna y no de la internacional. Como hemos apuntado, se da doble imposición interna cuando se trata de la colisión de impuestos de un mismo ente o de varios entes integrados en un mismo Estado. También ya hemos indicado que se da doble imposición internacional cuando se trata de la colisión de impuestos de Estados distintos o de la colisión de un impuesto de un Estado con un impuesto de una organización internacional. Cuando hablamos de impuestos de un Estado lo hacemos en un sentido amplio, refiriéndonos a los impuestos de los distintos entes integrados en un territorio estatal; pero hemos hablado de Estado porque frente a tales entes sólo sería aquél el que tiene personalidad jurídica de Derecho internacional, como sucede también con las organizaciones internacionales.

A la vista de todo ello, se podría extender más allá de sus tradicionales límites el análisis de la doble imposición ocasionada por el IAE entrando en el ámbito de la doble imposición internacional, si analizamos su confluencia con un impuesto sobre la renta pagado en un país extranjero: sería el caso, por ejemplo, como ya hemos tenido ocasión de exponer, de una sociedad no residente que desarrollase una actividad empresarial en España y que aquí, junto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes tuviese que pagar también el IAE. Así, la presión fiscal global soportada sobre su renta en España no viene determinada sólo por el pago de aquel Impuesto estatal, sino también por el de este Impuesto local. De ahí que en el fondo también existiría una doble imposición entre el IAE y el impuesto sobre la renta pagado en el Estado de residencia de la entidad. Pero el análisis de este punto se sale de las pretensiones de este trabajo. Además, se aparta de la idea que queremos poner de manifiesto, con lo que abandonamos aquí esa perspectiva de la doble imposición internacional, que en sus esquemas clásicos, en relación a ese ejemplo, se analizaría en función de la confluencia del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con el impuesto que grave su renta en el Estado de residencia de la entidad.

Nos vamos a mover, pues, en el ámbito de la doble imposición interna. En concreto, en el supuesto que analizamos, de una doble imposición entre impuestos de titularidad estatal y un im-

<sup>33</sup> Véase ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 229.



puesto local, aunque creado por el Estado y de aplicación obligatoria en los municipios. Si el IAE se creó por una ley estatal y es el Estado el único que puede regular sus elementos esenciales<sup>34</sup>, correspondería al mismo arbitrar las medidas necesarias para atenuar o eliminar la doble imposición entre este Impuesto local y el correspondiente impuesto estatal. Es más, le toca al Estado la determinación de la integración entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, para que no se trate de un mero solapamiento de impuestos, sino que los mismos actúen como piezas de un Sistema impositivo, donde una no pierde la perspectiva o referencia de la otra.

Hasta la reforma del IAE, como hemos visto, éste se solapaba con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No se articulaban medidas para integrar de una forma más o menos completa aquel Impuesto local con estos impuestos estatales. Lo único que sucedía, es que, dentro del mecanismo de aplicación de los impuestos estatales sobre la renta, el IAE se deducía al calcular la base como un gasto más, dentro de la contabilidad del empresario o profesional, siempre y cuando se tratase de supuestos en que resultase deducible tal gasto. Pero esto no era suficiente para eliminar la doble imposición entre el analizado Impuesto local y los impuestos estatales.

Para eliminar los efectos económicos de tal doble imposición hubiese sido necesario que la deducción se hubiese practicado en la cuota de los impuestos estatales y no en base. Desde la doctrina y desde algún partido político se proponía tal deducción en cuota para la articulación del IAE con los impuestos estatales.

Véase, en este sentido, la «Proposición de Ley relativa a la deducción de las cuotas pagadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas» (122/000127), presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 9 de mayo de 2001 (publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 21 de mayo de 2001), pero que fue rechazada<sup>35</sup>.

Como hemos expuesto, el legislador no ha optado por esta solución, sino por dejar exentos del IAE a algunos de los sujetos que antes tributaban en éste, especialmente a las personas físicas, aunque también a ciertas entidades en función de su cifra de negocios. No ha sido propiamente una integración de figuras impositivas en el sentido en que propugnaba la doctrina, sino simplemente una eliminación de la doble imposición para un sector de sujetos, al no hacerles tributar ya por uno de los impuestos de los dos a que antes estaban sometidos, es decir, al no hacerles tributar ya en este Impuesto local. Pero para el resto de sujetos que continúan tributando por el IAE se sigue dando una doble imposición de éste con el Impuesto sobre Sociedades o con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dependiendo de la residencia de la entidad. No obstante, como hemos visto, se puede seguir dando cierta doble imposición del IAE con el IRPF cuando se trata de comunidades de bienes que superan la referida cifra de negocios, en el caso de que alguno o algunos de sus comuneros o partícipes sean personas físicas residentes en territorio español.

En relación a las entidades que siguen estando sometidas al IAE, dado que no se les ha querido excluir de este Impuesto, al menos, para eliminar su doble imposición con el correspondiente impuesto estatal, se debería haber permitido una deducción por aquél en la cuota de éste.

#### **F. De la incidencia en la base a la propuesta de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el IAE**

El IAE vino a sustituir a las antiguas Licencias Fiscales. Este Impuesto municipal<sup>36</sup> aparece regulado en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. En el apartado 1 de ese artículo 78 de este Texto Refundido se dispone que «el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

<sup>34</sup> Pudiendo regular las Corporaciones Locales a través de sus Ordenanzas sólo aquellos aspectos que la norma estatal deja a las mismas, siempre dentro de los límites fijados por aquélla.

<sup>35</sup> Tendremos ocasión más adelante de volver con mayor detenimiento sobre esta Proposición de Ley.

<sup>36</sup> Sobre el IAE las Diputaciones Provinciales, como recurso de las provincias, podrán establecer un recargo regulado en el artículo 134 del TRLRHL.

En este precepto se presenta como hecho imponible del IAE el «mero ejercicio» de las mencionadas actividades empresariales, profesionales o artísticas. Por ello, en principio, el hecho imponible de este Impuesto es distinto de los del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, dado que en estos dos últimos constituye su hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo.

En relación a la integración entre el IRPF y el IAE, cuando los sujetos pasivos de aquél tributaban por éste, antes de su reforma, debemos tener en cuenta que la solución a la que nos venía llevando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antigua Ley reguladora del IRPF, era una solución similar a la que nos llevó la Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora de este Impuesto estatal anterior a la Ley 40/1998, en su evolución normativa. A la misma solución nos llevaría hoy el Texto Refundido de la Ley reguladora del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, si bien se da hoy, como hemos visto, una exención del IAE para las personas físicas, sin perjuicio de los problemas apuntados en relación a éstas cuando son partícipes en una comunidad de bienes.

La tradicional remisión que en materia de determinación de los rendimientos netos de actividades económicas se ha venido realizando a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, nos venía colocando ante una situación de deducción del IAE en la base del IRPF, a la hora de determinar los rendimientos netos.

Hemos apuntado que en el IAE el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del Impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas potenciales o presuntas. Con referencia al IAE, ya mucho antes de su reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló que el gravar «beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias»<sup>37</sup>.

Antiguamente, la deducción en base se vinculaba al concepto de gasto necesario para la obtención de ingresos. Ahora bien, había que plantearse si el IAE era verdaderamente un gasto necesario para la obtención de los correspondientes ingresos. Tengamos en cuenta que, sin perjuicio de la remisión de los artículos 41 y 42 de la Ley 18/1991 a las normas del Impuesto sobre Sociedades en este punto, el artículo 41 de esa misma Ley, antes de su reforma por la Ley 66/1997, preveía como deducibles los «gastos necesarios» para la obtención de los correspondientes ingresos. Se imponía, ante tal referencia, la necesidad de analizar la adecuación conceptual y sistemática de la deducción del IAE como gasto.

Debemos tener en cuenta que un gasto necesario para la obtención de un ingreso es un desembolso que se realiza precisamente "para" algo, "para" la obtención del ingreso. Y el IAE no se pagaría precisamente "para" obtener un ingreso, sino que se pagaría "por" algo, en concreto, "por" la realización de la actividad generadora del ingreso, o sea, por el ejercicio de la actividad generadora de la renta que constituye su objeto imponible.

Bien es cierto que, como hipótesis de laboratorio, un incumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias por el IAE, negándose rotundamente a pagarlo en los sucesivos ejercicios, podría haber cargado al empresario o profesional con un porcentaje de deudas por cuotas, sanciones e intereses que le hiciese inviable la vida económica de su actividad. Así, "para" poder desarrollar con éxito su actividad económica habría debido pagar el IAE. Desde esta retorcida argumentación se podría haber llegado a hacer aparecer al IAE como gasto necesario para la obtención de los ingresos. Pero, obviamente, parece más lógico presentar, en general, al IAE, en cuanto impuesto sobre la renta —aunque potencial o presunta—, como consecuencia y no como presupuesto. Téngase en cuenta que el impago del IAE no produciría la nulidad o ineficacia de los actos privados de comercio en que se manifiesta el ejercicio de la actividad económica. Y un Impuesto, el IAE, que tiene por objeto de gravamen la renta, no se puede presentar conceptualmente como algo que sea necesario para la obtención de la misma.

En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales* (2002), que precedió a la referida Reforma, se señaló como un inconveniente para la adopción de un sistema de deducción del IAE en la cuota de los impuestos

---

<sup>37</sup> «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28.

estatales sobre la renta, el siguiente: «Su configuración como deducción en la cuota, rompería el esquema general liquidatorio del IRPF e IS». La referencia a este punto la realizó la citada Comisión después de destacar la deducción del IAE «como gasto a efectos del cálculo del beneficio o rendimiento neto de la actividad». Pues bien, frente a esa pretendida ruptura del esquema general liquidatorio de esos impuestos, entendemos que la falta de coherencia se daba con su deducción como gasto en base, en función de lo que exponemos. Además, las deducciones en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial se dan en función de conceptos o pagos de naturaleza tributaria. Por todo ello, frente a lo argumentado por la mencionada Comisión, creemos que lo más acorde con la coherencia que debería presidir precisamente el esquema liquidatorio de los impuestos estatales sobre la renta sería la deducción del IAE en la cuota de los mismos, tal y como exponemos.

Recapitulando, nos encontrábamos, pues, con una remisión en el artículo 42 de la Ley 18/1991 a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales en el régimen de estimación directa. Eso suponía que en tales casos en el IRPF había que partir del resultado contable del empresario o profesional para determinar los rendimientos netos de su actividad. En la contabilidad del empresario o profesional habría incidido como gasto fiscal la cuota satisfecha por el IAE. Ahora bien, todo esto se enfrentaba en su momento al requisito de "necesario" que, según el artículo 41 de la Ley 18/1991, debía cumplir todo gasto deducible en el régimen de estimación directa de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales. De todas formas, sabemos que en relación a tales rendimientos, cuando se determinaban a través del desaparecido régimen de estimación objetiva por coeficientes, la deducibilidad del IAE como gasto para la determinación de los rendimientos netos, encontraba pleno amparo en las previsiones del artículo 30 del antiguo Reglamento del IRPF. Y obviamente no hubiese tenido sentido poder deducir un gasto -en este caso el IAE- en el régimen de estimación objetiva por coeficientes y no en el régimen de estimación directa. Recuérdese que la estimación objetiva por coeficientes partía en el IRPF del principio de la deducibilidad de sólo una parte de los gastos que eran deducibles en el régimen de estimación directa. Por tanto, no cabe duda de que, también en estimación directa en el IRPF, era deducible de los rendimientos íntegros de las actividades empresariales o profesionales (hoy actividades económicas) la correspondiente cuota del IAE.

Por todo lo expuesto, lo más lógico, a primera vista, conceptual y sistemáticamente, de cara a una reforma normativa, hubiese sido arbitrar la deducción de las cuotas pagadas por el IAE en la cuota del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Sería la cuota de un impuesto que, como crédito de impuesto, se habría deducido de la cuota de otro, total o parcialmente, para eliminar o atenuar, respectivamente, la doble imposición interna por tales impuestos.

De todos modos, como hemos visto, con la Ley 40/1998, todo quedó en una simple remisión a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades, remisión que obviamente se mantuvo en el citado Texto Refundido de la Ley reguladora del IRPF.

Ahora bien, aunque la deducción del IAE en cuota habría eliminado la doble imposición, un análisis profundo de las repercusiones de tal deducción en cuota podría hacernos ver que no serían todas ventajas y sí podría tener algún inconveniente. Se podrían traer aquí a colación y reproducirse, en lo que a la naturaleza de este otro Impuesto local son aplicables, los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en relación a las técnicas de coordinación entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales<sup>38</sup>.

Así pues, si nos fijamos en los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en favor del sistema que propone como solución de integración entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales<sup>39</sup>, vemos que tales argumentos pueden en gran medida encontrar acomodo en la problemática de la integración del IAE con los impuestos estatales citados. Por ello un buen sistema de resolución de la doble imposición entre este último Impuesto local y el IRPF o el Impuesto sobre

<sup>38</sup> La aplicación en relación al problema de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales de la solución propuesta por SIMÓN ACOSTA con respecto a la doble imposición entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y estos últimos, es asumida por GARCÍA LUIS, quien reconoce que algunas de las razones apuntadas por aquel autor en relación a la problemática del Impuesto sobre Bienes Inmuebles -en su integración con los impuestos estatales- serían trasladables a la que estamos analizando en relación al IAE -la de su integración con los impuestos estatales, obviamente- («Impuesto sobre Actividades Económicas», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, *cit.*, págs. 455 y 456).

<sup>39</sup> Véanse tales argumentos en *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 45 a 48.

Sociedades hubiese sido el de permitir la deducción en la cuota de estos impuestos estatales de la cuota mínima del IAE que según la norma estatal se debía exigir por los Ayuntamientos. Y por aquello en lo que las cuotas por este Impuesto local excediesen –obviamente, siempre dentro de los límites que marcara la normativa estatal– de esas cuotas mínimas –exceso establecido por los Ayuntamientos–, se hubiese podido practicar una deducción en la base. Y así, téngase en cuenta que con este sistema se habría conservado la responsabilidad política de las Corporaciones municipales por su posible influencia en el aumento de la carga fiscal por la citada doble imposición, dado que al deducirse el mencionado exceso en la base no se eliminaría totalmente la doble imposición en relación al mismo, sino que simplemente se atenuaría.

Eso sí, debemos precisar aquí que la deducción que se hubiese debido realizar en base, entendemos que lo más respetuoso con la lógica conceptual de los impuestos en juego habría sido practicarla en la base imponible para calcular la base liquidable y no en los rendimientos íntegros para calcular los rendimientos netos que se integran en la base imponible. Ello por las razones apuntadas al desarrollar la crítica a la inclusión del IAE dentro del antiguo concepto de gasto deducible en cuanto necesario para la obtención de los ingresos. En cierto modo, la modificación que se introdujo en el artículo 41 de la Ley 18/1991 por la Ley 66/1997, suprimiendo la referencia a gastos necesarios, mitigó en cierto modo el problema, dejando simplemente una remisión a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades y así al resultado contable; esta remisión se mantuvo, como hemos apuntado, en la Ley 40/1998 y en el Texto Refundido de la Ley del IRPF que sustituyó a aquélla.

Lo que sí resulta altamente criticable es el sistema que se vino aplicando en relación a la atenuación de la doble imposición por el IAE, que podría haber creado en el ciudadano-contribuyente de no afianzada cultura tributaria la "ilusión" de que, al poder "restar" de alguna manera (en sede de base) las cuotas por este impuesto local al determinar la deuda tributaria del correspondiente impuesto estatal, sólo habría cargado económicamente una vez con la deuda tributaria -por el gravamen sobre la renta- que se corresponde con el montante de la cuota del impuesto local, lo cual, obviamente, sólo se habría producido si la deducción se hubiese podido practicar en cuota.

El legislador, en la Ley 40/1998, lejos de recoger las propuestas que de *lege ferenda* había venido realizando la doctrina sobre la integración del IRPF con el IAE, vino a seguir una línea continuista de la que regía en la Ley 18/1991, sin avanzar, pues, en la solución del problema descrito y hasta llegar a la situación actual, fruto de la estudiada reforma. Así, la aparente solución dada al problema vino de la mano de las exenciones en el IAE y no de las deducciones en el IRPF. Y el Proyecto de Ley que se está tramitando en la actualidad en relación a la reforma de la imposición sobre la renta tampoco aporta nada al respecto, en relación a ninguno de los impuestos estatales sobre la renta.

## VII. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN NORMATIVA ACTUAL

### A. Propuestas relativas a la coordinación de la imposición estatal sobre la renta con el IAE

Como hemos expuesto, en relación a las personas físicas, profesionales o empresarios individuales, se ha eliminado la doble imposición entre el IRPF y el IAE, al dejarlas exentas de éste. Pero, como también hemos visto *supra*, quedan supuestos en los que se sigue dando una doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta. Se trata de los supuestos de entidades que superan una determinada cifra de negocios y que están sometidas al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y de entidades sin personalidad jurídica que superen igualmente dicha cifra, dándose en este último supuesto la doble imposición con el impuesto estatal en el que tenga que tributar el comunero o partícipe de este último tipo de entidades en función de su condición: IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Pues bien, en todos esos supuestos en que se sigue pagando el IAE se debería permitir una deducción en la cuota de los citados impuestos estatales de las cuotas satisfechas por el analizado Impuesto local. Incluso en el supuesto de comuneros personas físicas residentes, cuya comunidad de bienes tenga que pagar el IAE, se les debería permitir deducir en la cuota del IRPF la parte, de la cuota del IAE satisfecha por la entidad, correspondiente a la participación del comunero en ésta.



En todos los supuestos en que entendemos que se debe permitir la deducción de la cuota del IAE en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o incluso, en los casos apuntados, en la cuota del IRPF, tal deducción se debería realizar en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial, dado el carácter impositivo del concepto que debería dar derecho a la deducción.

Obviamente, en el caso de sujetos exentos del IAE no se debería dar ninguna deducción en la cuota de los citados impuestos estatales, pues eso supondría un doble beneficio fiscal no justificable, al no haberse soportado el citado Impuesto local.

De otro lado, cuando se tiene que pagar el IAE, es el Estado el que provoca la doble imposición, pues es éste el que ha creado el IAE, aunque su titularidad sea local. Para ello, su actuación debería centrarse en los impuestos estatales, a través del establecimiento de la deducción propuesta en la cuota de éstos. La deducción en base, como gasto, dentro de la contabilidad de la entidad, que sigue quedando para los sujetos pasivos que continúan tributando en el IAE, no elimina la doble imposición de este Impuesto local con el correspondiente impuesto estatal, por lo que se debería avanzar en el sentido de la deducción en cuota que se propone.

Para aquellos supuestos en los que, por ausencia de cuota (positiva) en el correspondiente impuesto estatal sobre la renta, no se pudiese absorber tal deducción, entendemos que tal problema podría salvarse articulando el legislador la citada deducción de forma que, si no se pudiese practicar en relación al correspondiente período impositivo, pudiese practicarse en los ejercicios siguientes, por ejemplo, apuntando un posible plazo, en los cuatro años posteriores. Al tratarse de la deducción de la cuota de un impuesto local en la de un impuesto estatal, no creemos que tal deducción debiese estructurarse de forma que pudiese determinar, por sí misma, una cuota diferencial negativa, en el sentido de que, practicándose antes de la deducción de los pagos a cuenta, pudiese determinar una cantidad negativa a devolver, que los pagos a cuenta, en su caso, vinieran a hacer más negativa, es decir, que éstos vendrían a acrecentar la cantidad negativa. Entendemos que, de estructurarse esta deducción, al practicarla, si nos diese una cantidad negativa, la cuota debería quedar a cero y, de ahí, poder restar los pagos a cuenta, que sí determinarían, por sí mismos, una cantidad a devolver. La parte que no hubiese podido deducirse quedaría pendiente de deducción para los ejercicios posteriores. Todo ello porque tratándose de la deducción de un impuesto de un ente público en la cuota de otro, darle el mismo tratamiento que a los pagos a cuenta podría resultar a primera vista excesivo. De todos modos, no perdamos de vista que la deducción en cuota que proponemos para su articulación por el legislador, alcanzaría sólo a aquella cuota o porción de cuota que resultase de la cuantificación mínima derivada de la norma (estatal), mientras que de existir un exceso sobre ese mínimo, en función de que el correspondiente municipio hubiese aumentado los elementos de cuantificación del IAE dentro de lo que la ley le permite, en relación a tal exceso sólo se debería permitir su deducción en la base del correspondiente impuesto estatal como gasto. De esta forma, quedaría evidenciada la responsabilidad política de la correspondiente Corporación Local en el aumento de los efectos económicos de la referida doble imposición.

La reforma apuntada implicaría la reforma de los Textos Refundidos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y debería ser incorporada al Proyecto de nueva Ley del IRPF y por la que se modifican también esos otros impuestos estatales. Se tendría que establecer en todos estos impuestos una deducción en cuota y suprimir las citadas exenciones en el TRLRHL. Con ello se conseguiría una mayor neutralidad fiscal con respecto a las diferentes formas de organización empresarial.

Para terminar este apartado, debemos fijarnos en una propuesta normativa presentada en las Cortes en el sentido de la deducción de las cuotas del IAE en las cuotas de los impuestos estatales sobre la renta. Se trata de la ya citada Proposición de Ley (122/000127) relativa a la deducción de las cuotas pagadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas, presentada por el Grupo Parlamentario socialista en la anterior Legislatura y que, dada la mayoría del Grupo Popular vigente en aquel momento, fue rechazada. Recogemos aquí su contenido, dado que se trata de la única propuesta normativa presentada en las Cortes en firme que haya defendido la deducción de las cuotas del citado Impuesto local en las cuotas de los referidos impuestos estatales. Dado el momento de su redacción, las referencias en la misma no se hacen a los actuales Textos Refundidos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, sino a sus antiguas Leyes reguladoras. De todos modos, cualquier adaptación en tal sentido que se pensase efectuar, ya tendría que idearse en relación a la futura nueva Ley del IRPF en tramitación parlamentaria.



Para empezar, es de destacar que en la Exposición de Motivos de esa Proposición de Ley se hablase al efecto de que «la articulación, pues, de las medidas que se estimen oportunas no puede desconocer la necesidad de respetar los principios, constitucionalmente garantizados (artículos 140 y 142 CE), de autonomía y suficiencia financiera de las Corporaciones Locales».

Pues bien, el articulado de esta Proposición de Ley era el siguiente:

*«Artículo 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Uno. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se añade un nuevo apartado f) al artículo 65 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, con la siguiente redacción:*

*“f) Las cuotas mínimas municipales, provinciales y nacionales previstas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por los Reales Decretos Legislativos 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto, así como el 50 por ciento de los recargos provinciales sobre las cuotas mínimas de dicho impuesto, satisfechas por el contribuyente en el ejercicio, siempre que el mismo determine el rendimiento de su actividad económica en el régimen de estimación objetiva o en el régimen de estimación directa simplificada, con el máximo de 50.000 pesetas por cada actividad sujeta.*

*En ningún caso será objeto de esta deducción la parte de cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas que corresponda a la aplicación de los coeficientes correctores e índices de situación previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Las cantidades deducidas de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero anterior será incompatible con la consideración de las mismas como partida deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad”.*

*Dos. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, los apartados 1 y 2 del artículo 85 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, quedan redactados en los siguientes términos:*

*“1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre Actividades Económicas a que se refieren las letras e) y f) del artículo 65 de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.*

*Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.*

*2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre Actividades Económicas a que se refieren las letras e) y f) del artículo 65 de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan”.*

*Artículo 2. Impuesto sobre Sociedades.*

*Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se añade una nueva letra e) al artículo 39 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente redacción:*

*“e) Las cuotas mínimas municipales, provinciales y nacionales previstas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por los Reales Decretos Legislativos 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto, así como el 50 por ciento de los recargos provinciales sobre las cuotas mínimas de dicho impuesto, satisfechas por el sujeto pasivo en el ejercicio, siempre que al mismo sea aplicable el régimen espe-*



*cial de las empresas de reducida dimensión previsto en el Capítulo XII del Título VIII de esta Ley, con el máximo de 50.000 pesetas por cada actividad sujeta.*

*En ningún caso será objeto de esta deducción la parte de cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas que corresponda a la aplicación de los coeficientes correctores e índices de situación previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

*Las cantidades deducidas de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero anterior será incompatible con la consideración de las mismas como partida deducible para la determinación de la base imponible del impuesto”.*

Sobre esta proposición, que en su día fue rechazada, podemos realizar las siguientes consideraciones.

En primer lugar, debemos señalar que en la Exposición de Motivos de esta Proposición de Ley ya se adelantaba que «en tanto se pretende que las medidas afecten especialmente a las pequeñas empresas y a los trabajadores autónomos de un determinado nivel de ingresos, los beneficios se circunscriben a aquellos contribuyentes que cumplan dichos requisitos, limitándose, de un lado, el ámbito subjetivo de aplicación y, de otro, la cuantía máxima de la deducción». Frente a ello, debemos señalar que, en la línea de lo ya expuesto *supra*, entendemos que no se debería limitar la deducción en cuota, haciéndola extensiva a todo tipo de empresarios, individuales o societarios. Aun en el caso de que se quisiese optar por limitar tal derecho, entendemos que tal limitación no se debería hacer en función de la cifra de ingresos de la actividad –como se pretendía en esa Proposición– sino en función de la renta real que genere, obviamente con las necesarias salvedades relativas al régimen de estimación objetiva en el IRPF.

En segundo lugar, entendemos que no sería necesario establecer la devolución en función de las cuotas del IAE, como si fuesen pagos a cuenta de los impuestos estatales sobre la renta. No tienen esta condición y proceden de cuotas pagadas a otro ente público distinto del Estado, por lo que éste no debería verse obligado a su devolución. De esta forma, lo primero que habría que deducir de la cuota líquida serían las cuotas del IAE y si como consecuencia de ello resultase una cantidad negativa se tomaría como cuota cero<sup>40</sup>, de la que sí se podrían restar los pagos a cuenta determinando una cantidad negativa a devolver. Todo ello sin perjuicio de que las cuotas del IAE que no se hubiesen podido deducir en cuota en un determinado ejercicio, pudiera establecerse que se pudiesen deducir en los cuatro años siguientes.

En tercer lugar, entendemos que la deducción en cuota debería establecerse no sólo para el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, como se hacía en esa Proposición de Ley, sino que se debería extender también al Impuesto sobre la Renta de No residentes.

En cuarto lugar, lo ideal sería que la deducción no estuviese limitada en su cuantía. Pero, de todas formas, a pesar de ese límite, hay que valorar muy positivamente que en esa Proposición de Ley se pensase en el establecimiento de la deducción de las cuotas del IAE en las cuotas de los impuestos estatales sobre la renta.

## **B. Propuestas de modificación del TRLRHL**

Lo anterior se fija en el problema de la doble imposición que sigue generando el IAE con respecto a la imposición estatal sobre la renta, en los supuestos descritos. Tal perspectiva no nos hace perder de vista el problema de la configuración del IAE como Impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria.

Hemos visto una serie de problemas que siguen girando en torno al IAE y que van a hacer que este Impuesto local continúe siendo una de las figuras más criticables de nuestro Sistema tributario. Pero tales críticas se pueden hacer, no sólo en relación a la articulación en sí del IAE, sino también, como hemos visto, en relación a su falta de integración con los impuestos estatales sobre la renta. Y así, en este último sentido, la solución no vendría dada por la vía de la actuación sobre la

<sup>40</sup> Sería algo similar a lo que sucede con la deducción para evitar la doble imposición internacional en el IRPF.

normativa reguladora de este Impuesto local, sino que la actuación del legislador se debería dar sobre la regulación de los citados impuestos estatales, como hemos intentado explicar.

Comprendemos que esta reforma es más compleja, pues afectaría a la modificación de la regulación de cuatro impuestos: IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e IAE. Pero, al menos y como más urgente y sin perjuicio de lo anterior, podría realizarse en el TRLRHL una modificación más simple en el sentido que exponemos a continuación, fijándonos esencialmente en las entidades con pérdidas.

Dado que en el apartado 1 del artículo 88 del TRLRHL se establecen las bonificaciones que obligatoriamente tienen que aplicar los municipios en el IAE y en el apartado 2 de este mismo artículo se prevén bonificaciones facultativas para los municipios, que éstos pueden decidir, en sus ordenanzas fiscales, aplicar o no, entendemos que se podría añadir una nueva letra c) al apartado 1 y modificar la letra d) del apartado 2.

*Así, el nuevo artículo 88.1.c) del TRLRHL podría establecer lo siguiente:*

*«1. Sobre la cuota del Impuesto se aplicarán, en todo caso, las siguientes bonificaciones:*

*c) Una bonificación del 100 por 100 de la cuota, cuando la renta de la entidad haya sido negativa en el correspondiente ejercicio».*

Dado que en los casos de renta negativa ya existía una bonificación facultativa para los municipios del 50 por 100, de establecerse la propuesta anteriormente, tales casos ya se sacarían de la letra d) del apartado 2 del artículo 88, que ya sólo se ocuparía de las rentas bajas, inferiores a una determinada cantidad. Así, el artículo 88.2.d), párrafo primero, del TRLRHL podría establecer lo siguiente:

*«2. Cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan, se aplicarán las siguientes bonificaciones:*

*d) Una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta inferior a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del Impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada».*

De todos modos, el legislador es consciente de que durante los primeros años de actividad es fácil que se produzcan pérdidas y que esto debe tomarse en consideración en la estructura del IAE. Ya hemos hecho referencia *supra* a que existe una exención del IAE durante los dos primeros años de actividad de la entidad. Finalizados éstos, existe una bonificación limitada en el tiempo. En concreto, en el artículo 88.1.b) del TRLRHL se establece que sobre la cuota del IAE se aplicará, en todo caso, «una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en el artículo 82.1.b)». De todas maneras, lo limitado de esta bonificación no viene a resolver los problemas planteados, debiendo darse una no tributación en el IAE en cualquier ejercicio con pérdidas.

Hemos hablado de una necesaria bonificación del 100 por 100 en la cuota del IAE para los casos de rentas negativas. Esto se traduce en una no tributación para la que quizás no fuese lo más correcto que se hablase de bonificación en la cuota, porque ésta ni siquiera debería llegar a existir. Pero sería un mal menor dentro de la inadecuada forma de cuantificación del IAE, que debería basarse en mayor medida en el elemento renta y no en el elemento cifra de negocios. De todas formas, creemos que sería la vía más rápida para la solución de un problema urgente y que vendría a coordinarse con la otra bonificación que podría quedar para las entidades que no llegasen a un mínimo de renta. Entendemos que tampoco habría sido correcto hablar en los casos de pérdidas de exención, pues ahí nos enfrentaríamos a la inadecuada configuración del hecho imponible del IAE, en cuanto que viene a chocar con su objeto de gravamen, que claramente debe ser reconocido como la renta. De todos modos, al mismo resultado se llegaría dejando exentas a esas entidades que tengan pérdidas. Lo que sucede es que en la configuración actual de las exenciones en el IAE sólo se habla de la cifra de negocios y para encontrar la referencia a la renta en la estructura del IAE debemos remitirnos a sede de bonificaciones. Para no romper con la estructura actual de la regulación del Im-

puesto, la modificación podría operarse como hemos descrito en esta sede, por muy llamativa que pudiese resultar una bonificación del 100 por 100 en cuanto tal. Además, llegando hasta la cuantificación de una cuota, aunque luego sea para bonificarla al 100 por 100, quedarían calculadas unas cuotas que dejarían de percibir las Corporaciones Locales y por las que debería compensar a éstas el Estado, dada la responsabilidad de éste, al ser una medida aprobada por una ley estatal, por muy justa que ésta sea, pero intentando no perjudicar aun más la financiación de las Corporaciones Locales. Sea como fuere, dejamos patente la mayor modificación que debería recibir en profundidad la problemática del IAE, que debe ser contemplada dentro del contexto de la imposición sobre la renta en nuestro Sistema impositivo.

Desde otra perspectiva, entre una bonificación de un 100 por 100 de la cuota del IAE en caso de entidades con rentas negativas y una bonificación de hasta el 50 por 100 para entidades que no lleguen a un mínimo de renta, se podría establecer una solución gradual, en el sentido de una bonificación que fuese creciendo progresivamente en sentido inverso a la renta de la entidad. Se podría tratar de una bonificación gradual entre un cero y un 100 por 100. Este último porcentaje lo aplicarían las entidades con una renta negativa o igual a cero. La bonificación del cero por ciento, o sea, la no posibilidad de aplicar bonificación, se podría dar para aquellas entidades que superaran un mínimo de renta que se estableciese. Entre ambos extremos, podrían existir distintos porcentajes de bonificación, mayores cuanto menor fuese la renta de la entidad.

De todos modos, entre una bonificación como ésta, que lo ideal sería que fuese de aplicación obligatoria para los municipios, o una bonificación, simplemente potestativa para los municipios, de hasta el 50 por ciento, cuando no se llegue a un mínimo de renta, como la que hoy puede existir al amparo del TRLRHL, a añadir a la no tributación en caso de pérdidas que debería existir, el Estado deberá valorar en cada momento por cuanto podría compensar a las Corporaciones Locales por la pérdida de ingresos que esas medidas, aunque justas para las entidades sometidas al Impuesto, comportarían para tales Corporaciones.

Ante una bonificación progresiva entre el cero y el 100 por 100, como la descrita, adquiriría mayor fundamento el poder hablar de bonificación incluso en aquellos casos de una total no tributación.

Y frente a las preferencias de unos y otros, ante cada caso, por el término bonificación o el término deducción<sup>41</sup>, creemos que aquí se justificaría en mayor medida el primero<sup>42</sup>, pues la reducción de la cuota no se daría en función de otro concepto a añadir a la actividad en sí de la entidad o en función de una característica de la misma, sino sólo en atención a la cuantía de la renta<sup>43</sup>, cuya obtención es esencial, en principio, a la propia existencia de la entidad sometida al Impuesto. Se partiría sólo de la realidad económica, como realidad cuantitativa, sin añadirle ninguna condición cualitativa.

Sea como fuere, lo más importante y urgente para que la normativa del IAE dentro del TRLRHL se ajuste a los principios constitucionales de justicia tributaria, es que no se dé una tributación en los casos de entidades con rentas negativas, por encima de la denominación que se le dé al instrumento que concrete esa no tributación.

---

<sup>41</sup> La Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en el apartado 5 de su artículo 56 establece que «la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo». En el apartado 6 de ese mismo artículo se dispone que «la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo».

Estas definiciones de cuota líquida y cuota diferencial parecen ajustarse a los esquemas del Impuesto de estructura más completa, como es el IRPF, donde aparecen deducciones tanto de la cuota íntegra, como de la cuota líquida. De todos modos, en relación a la cuota líquida, se habla en el citado precepto de bonificaciones quedando abierto a que en cada impuesto, normalmente de estructura más simple, se pueda utilizar el término bonificación o el término deducción, en la mayoría de los casos de forma más o menos “caprichosa” por el legislador tributario o dejándose llevar por los antecedentes normativos en la materia.

De todos modos, en esta Ley no se definen los conceptos de deducción y de bonificación.

<sup>42</sup> Se trata de términos donde suele jugar la preferencia o el capricho de cada autor. Por ejemplo, ALBIÑANA, en su *Términos tributarios y afines*, dice de las «bonificaciones tributarias» que «son desgravaciones de dicha naturaleza que se aplican o instrumentan mediante porcentajes o coeficientes que giran sobre las bases imponibles o las cuotas tributarias», añadiendo que «forman parte de los beneficios fiscales que tanta importancia tienen en el sistema tributario español (art. 2.1, segundo párrafo, LGT)» (Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, pág. 27). Frente a ello, en esa misma obra, de definición de términos tributarios, no define este autor las deducciones, es decir, no se ocupa de este otro término o no lo contempla directamente.

<sup>43</sup> Los pagos a cuenta también se deducen en función de los ingresos, pero por ese concepto a cuenta y no por la cuantía definitiva de la renta en sí.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.



- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe “Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)”.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antigueira Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Angel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/5 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/5 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública ¿Política de género? Buscando caminos.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fintela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* José Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galan Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.