



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

PROBLEMAS DEL FEDERALISMO FISCAL EN ESPAÑA CON RESPECTO A LOS MUNICIPIOS: EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS*

(PROBLEMI DEL FEDERALISMO FISCALE IN SPAGNA CON RIFERIMENTO AI COMUNI: L'IMPOSTA SULLE ATTIVITÀ ECONOMICHE)

di Carlos María López Espadafor

ABSTRACT

In Spain, a municipality reform in order to improve the municipal finances is a pending issue, even before the financial crisis period. Nowadays, this reform seems practically impossible. The current situation is moving between the need of a bigger municipal responsibility in tax issues and the need of a state responsibility in its local tax law. In this context, it seems interesting to rethink the problem of the state tributary power and the local tributary power conflict.

SINTESI

In Spagna, una riforma delle municipalità volta a migliorare le finanze comunali è una questione rimasta in sospenso, da un tempo precedente al periodo di crisi finanziaria. Al giorno d'oggi, questa riforma sembra praticamente impossibile. La situazione attuale si muove tra la necessità di avere una responsabilità comunale più ampia in materia fiscale e la necessità di mantenere una responsabilità dello Stato nel suo diritto tributario locale. In questo contesto, sembra interessante riconsiderare il problema della potestà tributaria dello Stato e del conflitto col potere tributario locale.

SUMARIO: 1. Impuestos estatales versus impuestos locales 2. Diversidad de perspectivas en la consideración del Impuesto sobre Actividades Económicas 3. La

falta de coherencia en la imposición local 4. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el Impuesto sobre Actividades Económicas hasta la reforma de éste en el año 2002 5. Las propuestas de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el Impuesto sobre Actividades Económicas 6. Propuesta de mejora de la situación normativa actual en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas

1. Impuestos estatales versus impuestos locales

Uno de los impuestos más criticados dentro del Sistema tributario español, es el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Derecho español regula la confluencia entre los impuestos estatales y los impuestos autonómicos y la de estos últimos con los impuestos locales, estableciéndose en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Los límites a ambos supuestos y las vías de posible coordinación y compensación en relación al segundo supuesto apuntado.¹ Ahora bien, en los supuestos de colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales no encontramos normas generales que resuelvan tales casos de colisión o de doble imposición, a diferencia de lo que sucede en relación a los impuestos autonómicos, creados por ley del correspondiente parlamento autonómico; en función del Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, que le permite aprobar o crear sus propios tributos, dentro de los referidos límites, estos problemas se evitan o solucionan en atención a los citados límites establecidos en la LOFCA y concretados por la jurisprudencia constitucional, y por las vías de coordinación o compensación con las Haciendas Locales que pueden darse.

Cuando se trata de la doble imposición entre un impuesto local y un impuesto estatal, nos encontramos con una colisión diferente a la que se da cuando interviene

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (en adelante LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en concreto, entre las cuestiones afectadas por tal modificación, se encuentra la colisión entre los impuestos autonómicos y los impuestos locales, dentro del artículo 6 de aquélla.

un impuesto propio de una Comunidad Autónoma. Ante una colisión provocada por un impuesto autonómico, nos encontramos con un posible supuesto de doble imposición creado por leyes de dos entes públicos distintos: una ley de un parlamento autonómico y otra ley estatal, ya regule esta última un impuesto propiamente estatal o un impuesto local, dado que este último, en función de la inexistencia de poder legislativo en las Corporaciones Locales y la reserva de ley en materia tributaria, debe ser creado por ley y dicha ley debe ser estatal. Además, interviniendo un impuesto autonómico, nos encontramos con la citada LOFCA, como Ley Orgánica que impide o regula dicha doble imposición.

Cuando colisionan un impuesto estatal y otro local, la situación es bien distinta. Es una ley estatal la que crea al impuesto estatal en colisión y es otra ley también estatal la que crea el impuesto local con el que colisionaría aquel otro. El Estado es el responsable de dicha doble imposición, creando los dos impuestos en conflicto, aunque uno de los mismos vaya destinado a la financiación local, por ello corresponde esencialmente al Estado dar solución a los problemas de doble imposición que el mismo crea. Ahora bien, supuestos de doble imposición² entre los impuestos estatales y los impuestos locales se pueden dar tanto en relación a los impuestos locales de establecimiento obligatorio³, como en relación a los de establecimiento facultativo⁴. Lo que sucede es que en relación a estos últimos se podría defender cierta responsabilidad de la Corporación Local en los supuestos de colisión provocados por

² 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 (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).

³ Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

⁴ Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca.

los mismos, porque tratándose de impuestos de establecimiento facultativo cada municipio puede decidir si exigirlos o no en su término municipal, a diferencia de los de establecimiento obligatorio, que debe exigirlos necesariamente. Por ello, al describir ciertos supuestos de doble imposición que dejen en evidencia el problema expuesto, vamos a centrarnos en dos supuestos relativos a impuestos de exigencia obligatoria, como son los de la colisión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas con la imposición estatal sobre la renta. Todo esto sin desconocer que también existen evidentes supuestos de colisión entre los impuestos locales de exigencia facultativa y los impuestos locales, como es el ya tradicional entre la imposición estatal sobre la renta y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se agravó con la supresión de la antigua deducción en cuota por tal concepto, con el paso de la Ley 18/1991 a la Ley 40/1998, antiguas leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵, supresión que se mantiene en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actual Ley reguladora de este Impuesto.

De todos modos, como hemos apuntado, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto de establecimiento facultativo por los Ayuntamientos⁶, lo cual aporta corresponsabilidad en tales supuestos de colisión a la Corporación Local, por lo que preferimos centrarnos en el Impuesto sobre Actividades Económicas⁷, donde la exclusividad de la responsabilidad estatal es más evidente, dado que se trata, como hemos visto, de un impuesto de exigencia obligatoria en todos los municipios. Así, el problema analizado, en cuanto de responsabilidad esencialmente estatal, aparece residenciado en los impuestos locales de exigencia obligatoria⁸, dado que en los impuestos locales de establecimiento

⁵ En adelante IRPF.

⁶ Aunque de amplísima y tradicional aplicación en la inmensa mayoría de los municipios.

⁷ En adelante IAE.

⁸ Dentro de los impuestos locales de exigencia obligatoria por los municipios se encuentra también, como hemos visto, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, pero actualmente, dado que

facultativo pasa a primer plano la responsabilidad de la Corporación Local que lo exija.

Pues bien, en este tema que vamos a analizar, la solución sólo puede estar en su misma causa: la ley estatal. Esto viene a reafirmarse con la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta Ley se dispuso originariamente que «La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat». En el fundamento jurídico 140 de la citada Sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que «según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales». De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que «En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso “puede incluir la

este Impuesto local grava la titularidad de los referidos vehículos, no encontramos un claro supuesto de doble imposición entre el mismo y los impuestos estatales. Aunque de titularidad estatal, si bien cedido a las Comunidades Autónomas, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte recae sobre el consumo de éstos, mientras que el apuntado Impuesto local toma en consideración su titularidad, es decir, los grava en cuanto elementos patrimoniales. De esta forma, estaríamos ante dos índices distintos de capacidad económica, consumo (en el referido Impuesto estatal) y patrimonio (en el referido Impuesto local), con lo que no podríamos hablar de doble imposición en sentido estricto en este supuesto, si bien es obvio que ambos impuestos afectan a los vehículos, pero desde perspectivas muy distintas.

capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e" del art. 218.2 EAC», tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada Sentencia.

2. Diversidad de perspectivas en la consideración del Impuesto sobre Actividades Económicas

La reforma del IAE, dentro de las medidas introducidas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que reformó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, puede ser analizada desde distintas perspectivas. También desde distintas perspectivas se realizaban numerosas críticas a este Impuesto local. Pues bien, existe una de esas perspectivas desde la que se realizaba una crítica del IAE y desde la que puede realizarse también un análisis de la reforma que operó en el mismo la citada Ley 51/2002. Se trata de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta. Recordemos que actualmente el IAE, como los demás impuestos locales, se regula en similar sentido en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁹, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La referida 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 reforma realizada por la Ley 51/2002 se redujo el ámbito de tal doble imposición, al dejarse exenta del mismo la actividad de ciertos sujetos. En relación a éstos dejó de existir tal doble imposición, que sí persistió en relación al resto. En qué medida se daba esa doble imposición, el alcance con el que quedó después de la citada reforma 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 centrarán nuestra atención. Para ello hemos partido de una

⁹ En adelante TRLRHL.

delimitación general del fenómeno de la doble imposición, tal y como nosotros la entendemos, para después trasladarla a la problemática del IAE.

Además, uno de los impuestos más criticados en nuestro Sistema tributario ha sido y es el IAE. Se ha criticado desde su forma de cuantificación, poco ajustada a la manifestación de riqueza 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 reforma de las Haciendas Locales del año 2002, 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 puede 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.

Esto es, a nuestro entender, 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 trate del IRPF, 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 no sólo en relación a los sujetos que se han dejado exentos del IAE, sino en relación 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 tal, es decir, como un verdadero Sistema. Además de ello, también debemos tener en cuenta lo criticable que resulta la manera en que se ha establecido el límite para determinar las entidades que quedan o no exentas del mismo

y sobre la que volveremos más adelante.

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 pretendido defender que con la reforma citada se intentaba aumentar tal autonomía, en relación al IAE no se dio tal aumento, al privar a aquéllas de un importante recurso en relación a los sujetos que se dejaron exentos del mismo. Bien es cierto que se estableció la compensación a las citadas Corporaciones con otro tipo de ingresos, pero con éstos la situación no es la misma que permitía la aplicación del referido Impuesto. Porque se concediese 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 supuso 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 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 minaron 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 la fiscalidad de estas últimas en comparación con la mejora que se produjo 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, por todo lo expuesto, después de la reforma de este Impuesto, siguieron siendo muchos los que lo han seguido criticando. Nosotros nos vamos a centrar en tal crítica desde la perspectiva de la doble imposición con la imposición estatal sobre la renta. Para ello partimos, como hemos apuntado, de una delimitación general del fenómeno de la doble imposición y, en función de ello, aplicaremos tal delimitación a la confluencia del IAE con los impuestos estatales sobre la renta y analizaremos cómo debería haberse articulado tal confluencia.

3. La falta de coherencia en la imposición local

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. Como hemos apuntado, 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 tributaria¹⁰, ha debido ser una ley estatal la que dotase de impuestos a las citadas Corporaciones. El Estado se encontró, se encuentra y se

¹⁰ Cfr. los artículos 31.3 y 133 de la Constitución.

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 se debe hacer frente en relación al acto o situación que lleva al pago del correspondiente impuesto.

Pero además, no se sabe 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, 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.

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 se debe reconocer como tal, no enmascarándola de forma que se llegue 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 han pecado y aún siguen pecando los impuestos locales.

Cuando se hace referencia a la doble imposición diciendo de ésta que supone la coincidencia de dos impuestos en un mismo hecho imponible se está circunscribiendo este fenómeno a una idea falta de lógica y rigor jurídico y se está contribuyendo a enmascarar el peso o trascendencia real de las colisiones de impuestos.

En la línea de lo que hemos expuesto *supra*, no tiene sentido exigir, para poder afirmar que se da una doble imposición entre dos impuestos, que tengan el mismo hecho imponible, pues esto es de lógica imposible o incongruente. Si dos impuestos coincidiesen en todos los elementos y aspectos de su hecho imponible, es decir, si el aspecto material, el aspecto espacial, el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo del elemento objetivo de su hecho imponible y, al mismo tiempo, el elemento subjetivo del mismo son iguales en los dos impuestos, no estaríamos en realidad ante dos impuestos distintos, aunque tuviesen distinta denominación, sino que estaríamos en el fondo ante un mismo impuesto. No tendría sentido que existiesen dos impuestos en los que los aspectos y elementos del hecho imponible fuesen totalmente idénticos, pues, de ser así tendríamos dos impuestos iguales, algo ilógico en un Sistema tributario y, por tanto, poco imaginable. Ya hemos apuntado que siempre debe cambiar algo, aunque sea su ámbito de aplicación territorial, o la cualidad de alguno de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, ya sea en su posición activa o en su posición pasiva, o algún otro punto de alguno de esos elementos y aspectos.

Bien es cierto, como hemos dicho, que a veces se habla de que dos impuestos tienen el mismo hecho imponible, pero haciéndolo de una manera informal, buscando economía de lenguaje al transmitir la idea y pensando sólo más bien en que dos

impuestos en lo que están coincidiendo es en el aspecto material del elemento objetivo de sus hechos imposables.

Pues bien, existe esa utilización de tal referencia, hecha cuando uno no va buscando precisamente la rigurosidad jurídica, sino la rapidez en el hablar, aun sabiendo que lo hace más bien por los derroteros de lo común y no de lo estrictamente jurídico. Pero fuera de tales casos, hablar de doble imposición como sinónimo de impuestos con hechos imposables iguales, además de estar falto de rigor, no ayuda a descubrir la verdadera realidad de los solapamientos entre impuestos.

Por todo ello, entendemos más correcto aplicar el calificativo de doble imposición a aquellos supuestos en que dos impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, porque sus hechos imposables se han configurado sobre un mismo objeto de gravamen, eso sí, contemplándolo desde dos perspectivas distintas. Sobre un mismo objeto de gravamen se pueden idear varios impuestos, pero a partir de hechos imposables distintos, es decir, sobre un mismo objeto de gravamen se podrían idear impuestos distintos. Piénsese en la prohibición que se establece en el citado artículo 6 de la LOFCA, que lo que está prohibiendo es que una Comunidad Autónoma cree un impuesto en el que el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible sea idéntico al que exista en un impuesto estatal o local. No interpretarlo así carecería de sentido y cuando el Tribunal Constitucional, en base a la originaria redacción de la LOFCA, ha señalado que un impuesto autonómico no podrá tener el mismo hecho imponible que ya tenga un impuesto estatal, lo que más claramente debería haber dicho es que un impuesto autonómico no puede coincidir con uno estatal en el aspecto material del elemento objetivo de su hecho imponible; a partir de la citada reforma de la LOFCA tal limitación relativa al hecho imponible se debe hacer extensiva también a la limitación de la colisión de los impuestos autonómicos con los locales.

Pero lo que sí está claro y reconocido por el Tribunal Constitucional¹¹ que se puede

¹¹ En las Sentencias ya citadas.

dar es que una Comunidad Autónoma establezca un impuesto sobre un objeto de gravamen ya sometido a un impuesto estatal, es decir, que sobre un mismo objeto de gravamen se configuren dos hechos imponibles distintos: uno en un impuesto estatal y otro en un impuesto autonómico. Algo lógico si se piensa en lo limitadas que son las manifestaciones de riqueza.

Bástenos esto simplemente para reconducirnos al concepto de doble imposición como incidencia de dos impuestos sobre un mismo objeto de gravamen, entendiendo 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 han venido teniendo los impuestos locales dentro de nuestro Sistema impositivo.

4. El alcance de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el Impuesto sobre Actividades Económicas hasta la reforma de éste en el año 2002

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 a partir del mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional, o, si se quiere de otra manera más rigurosa, como apuntábamos, 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 estatales sobre la renta.

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 ejercicio de una actividad empresarial o profesional en sí mismo no es 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. 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 o 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, sin perjuicio de la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas.

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, 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 esencialmente 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 impuesto local, aunque creado por el Estado y de aplicación obligatoria en los municipios. Si el IAE se regula por una ley estatal y es el Estado el único que puede

regular sus elementos esenciales¹², 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 pierda 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 político¹³ se proponía tal deducción en cuota para la articulación del IAE con los impuestos estatales.

El legislador no optó 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

¹² Pudiendo regular las Corporaciones Locales a través de sus Ordenanzas sólo aquellos aspectos que la Ley –estatal (TRLRHL)- deja a las mismas, siempre dentro de los límites fijados por aquélla.

¹³ 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.

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 veremos más adelante, se puede seguir dando cierta doble imposición del IAE con el IRPF cuando se trate de comunidades de bienes que superen 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.

5. Las propuestas de actuación en la cuota de los impuestos estatales, en su integración con el Impuesto sobre Actividades Económicas

El IAE vino a sustituir a las antiguas Licencias Fiscales. Este Impuesto municipal¹⁴ aparece regulado en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. En el apartado 1 de ese artículo 78 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».

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

¹⁴ Sobre el IAE las Diputaciones Provinciales, como recurso de las provincias, podrán establecer un recargo regulado en el artículo 134 del TRLRHL.

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 referida reforma, debemos tener en cuenta que lo único que se podía hacer era deducir en la base del primero la cuota del segundo como gasto dentro de la contabilidad del sujeto, con lo cual no se eliminaba la doble imposición entre ambos impuestos. Con la exención de las personas físicas en el IAE desapareció tal doble imposición, sin perjuicio de lo que hemos expuesto *supra* en relación a hipotéticos casos de entidades sin personalidad jurídica que, en función de su cifra de negocios, tributasen en el IAE y que tuviesen comuneros o partícipes que fuesen personas físicas residentes en España. De todos modos, en relación a la colisión del IAE con el Impuesto sobre Sociedades, sigue quedando la deducción de la cuota de aquél dentro de la base de éste como gasto en la contabilidad de la entidad, salvo para aquellas entidades que han quedado exentas del IAE al no alcanzar el 1.000.000 de euros de importe neto de la cifra de negocios, no existiendo en tales supuestos la referida doble imposición¹⁵.

En el citado artículo 78 del TRLRHL hemos visto que se presenta el IAE como un impuesto directo y directos son los impuestos que gravan la renta o el patrimonio. Está claro que no es el patrimonio aquello sobre lo que incide este Impuesto local, sino que incide sobre la renta originada por las mencionadas actividades. El IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes también gravan la renta.

De esta manera, nos encontramos con 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 presuntas. Con

¹⁵ Artículo 82 del TRLRHL.

referencia al IAE, en un momento anterior a su referida 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»¹⁶.

Así pues, basándonos en su mera existencia y al margen de su realidad cuantitativa, hasta el establecimiento de la referida exención, debemos entender que venía existiendo una doble imposición entre el IAE y el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, en relación respectivamente al ámbito subjetivo de cada uno de éstos, dada la íntima e inescindible conexión entre el objeto de gravamen de aquél y los objetos de gravamen de estos otros.

En cuanto a los mecanismos jurídicos que se podrían haber utilizado para paliar los efectos económicos de la mencionada doble imposición, 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 presunta-, como consecuencia y no como

¹⁶ «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28.

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 misma¹⁷, como suele suceder con los gastos deducibles en base.

Por todo lo expuesto, más que la citada exención, 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.

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 todo 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 IBI y los impuestos estatales¹⁸.

¹⁷ 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 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 da 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 el establecimiento de la deducción del IAE en la cuota de los mismos, tal y como exponemos, en los supuestos en que aún se tenga que pagar.

¹⁸ 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 IBI y estos últimos, es aceptada por GARCÍA LUIS, el cual reconoce que algunas de las razones apuntadas por aquel autor en relación a la problemática del IBI -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,

Así pues, si nos fijamos en los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en favor del sistema que propone como solución de integración entre el IBI y los impuestos estatales¹⁹, 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 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 marcase la norma estatal- de esas cuotas mínimas -exceso establecido por los Ayuntamientos-, se hubiese podido practicar una deducción en la base. 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.

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

obviamente- («Impuesto sobre Actividades Económicas», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 455 y 456).

¹⁹ Véanse tales argumentos en *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 45 a 48.

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, lejos de recoger las propuestas que de *lege ferenda* había venido realizando la doctrina sobre la integración del IRPF con el IAE, optó por la vía de la referida exención, lo cual restó autonomía financiera a las Corporaciones Locales, a pesar de las correspondientes compensaciones a éstas.

6. Propuesta de mejora de la situación normativa actual en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas

Como hemos expuesto, en relación a las personas físicas, profesionales o empresarios individuales, se eliminó 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 casos de entidades que superan la referida 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 normativa estatal 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.

Pero todo esto por lo que atañe al 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 tributaria²⁰.

²⁰ 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

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, pagándose hoy día incluso por entidades que no obtienen ninguna renta real, al poderse tratar de entidades que en el correspondiente ejercicio sólo hayan tenido pérdidas²¹.

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, siendo evidente que no es lo más ajustado al principio constitucional de capacidad económica en materia tributaria²² la toma en consideración del «importe neto de la cifra de negocios» dentro de la disciplina del IAE.

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 del IAE. El artículo 88 del TRLRHL establece en el párrafo primero de la letra d) de su apartado 2 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

suprimirse en atención a las exigencias ínsitas 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 expuestos.

²¹ Sin perjuicio de la bonificación de la que nos ocupamos en este apartado.

²² Artículo 31.1 de la Constitución.

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».

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

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 expuesta.