

DOCUMENTOS

LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA HACIENDA LOCAL A LOS 25 AÑOS DE LA CONSTITUCIÓN (*)

Autor: *Francisco Poveda Blanco*
Universidad de Alicante

DOC. N.º 4/05

(*) El contenido de este artículo se corresponde con la Ponencia presentada por su autor a las Jornadas que bajo el título de *La Hacienda Local a los 25 años de la Constitución* organizaron conjuntamente el Instituto de Estudios Fiscales y la Dirección General del Catastro en el año 2003, al que se han incorporado algunas propuestas que a juicio del autor se podrían considerar ante la necesaria reforma del impuesto.



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

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS
 2. LA IMPOSICIÓN MUNICIPAL SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LOS 25 AÑOS TRANCURRIDOS
 - 2.1. Características de la imposición sobre la actividad económica en el año 1978
 - 2.1.1. La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial
 - 2.1.2. El Impuesto sobre la Radicación
 3. LA REFORMA EMPRENDIDA MEDIANTE LA LEY 39/1998, REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES
 - 3.1. Los condicionantes a la fiscalidad sobre las actividades económicas en la reforma de la LRHL
 - 3.2. Características del IAE
 - 3.2.1. Aspectos que subsistieron en el IAE
 - 3.3. Las luces y las sombras del IAE
 4. EVOLUCIÓN DEL IAE HASTA LA REFORMA DE LA LEY 51/2002
 5. LA REFORMA DE LA LEY 51/2002
 6. LA FISCALIDAD MUNICIPAL SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS 25 AÑOS DESPUÉS
 7. CONCLUSIÓN RESPECTO AL PRESENTE
 8. ALGUNAS ALTERNATIVAS DE FUTURO
 9. REFLEXIÓN FINAL
- ANEXO. Clasificación de las actividades según el criterio seguido para la determinación de las cuotas
- BIBLIOGRAFÍA

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Podría señalarse alguna figura más remota, pero hay unanimidad en decir que la raíz más lejana de la imposición sobre la actividad económica se sitúa en la Contribución de Patentes o Patente de Comercio, debida a José Bonaparte –Decretos de 19/11/1810 y 10/12/1811– mediante cuyo pago se podía obtener el documento o patente que permitía ejercer una determinada actividad mercantil, y en el Subsidio de Comercio de 1824. Con la reforma de Mon-Santillán de 1845, se estableció el Subsidio de la Industria y el Comercio que se desdoblaba en un derecho fijo –cuya cuantía obedecía en general a las bases de población– y otro proporcional –10 por 100 de los alquileres correspondientes a la casa del contribuyente y a los locales destinados al comercio o industria– adquiriendo, así, definitivamente arraigo en nuestro país la tributación sobre los rendimientos de la industria y el comercio, que paradójicamente adoleció de modernidad al emplear el régimen de cuota y no el de cupo¹.

Los múltiples avatares que acaecieron a partir de entonces en torno a la Hacienda, de los que hemos de prescindir por razones de tiempo y espacio, afectaron considerablemente a la evolución de la tributación sobre las actividades económicas, en la que destacamos los siguientes hitos dignos de consideración: la eliminación de la cuota proporcional e instauración de un sistema de pago por agremiación en 1847; la supresión de diversos tributos en 1869 que daría lugar a la Contribución Industrial, a la vez que se fraguaban las bases para una nueva reforma; los frustrados intentos del legislador por vincular las cuotas al capital de la industria y comercio y el beneficio medio y a cambio, la modificación de las tarifas en mayo de 1870.

En la reforma de 1922 se sometieron a gravamen por la Tarifa II de Utilidades los beneficios que obtuvieran determinados comerciantes e industriales; el RDL de 11/5/1926, la escindiría, de nuevo en dos gravámenes: la cuota de tarifa, entendida como "normal" que actuó como "importe mínimo" sin agotar la capacidad contributiva y la cuota complementaria, fijada en función de las ventas u operaciones cobradas según tipos de gravamen diferenciados (del 0,25 al 2 por 100) para cada industria o clases de industrias, en un nuevo intento de alcanzar la flexibilidad tributaria adaptando la carga fiscal a la efectiva capacidad del contribuyente; y su nuevo fracaso², razón por la que la cuota complementaria sería suprimida en 1940.

La Ley de Reforma Tributaria de 26/12/1957, integró en el Impuesto de Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, dos figuras diferenciadas, sobre el ejercicio de la actividad (Licencia Fiscal) y sobre la obtención de beneficios (Cuota de Beneficios), reincorporando a las empresas societarias sin distinción y excluyendo a los profesionales y artistas que eran reconducidos a su propia Licencia Fiscal.

Ambas Licencias Fiscales pervivieron con apenas leves cambios en la Ley 11/6/1964, con el carácter de impuesto "mínimo" y a cuenta de los Generales sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas o de la Cuota por Beneficios del mismo Impuesto Industrial cuando la persona física estaba sujeta a dicha cuota proporcional.

La aprobación de la Ley 44/1978 del IRPF suprimió la Cuota por Beneficios del impuesto Industrial y conservó la Licencias Fiscales, como tributos reales gestionados por el Estado, con el

¹ Teniendo en cuenta la época de su aprobación y siendo justificado por el coautor de la reforma, D. Ramón de Santillán, por el carácter variable de la riqueza industrial y comercial y la conseguida mediante el ejercicio profesional que no admitían el establecimiento de un cupo total a repartir provincial o localmente, de ahí que se optara para regular el derecho proporcional por el sistema francés, que se fijaba en ciertos signos externos, eligiéndose por nuestro legislador el alquiler del local, frente al método inglés basado en la estimación directa de la utilidad. (Albiñana García-Quintana 1986: 732-733.)

² El citado autor en relación con el fracaso del último intento por aproximar el gravamen a la capacidad efectiva manifiesta "Los antecedentes históricos son suficientes para resaltar cómo la Contribución especial intentó una y otra vez su flexibilización para responder a la real o efectiva capacidad contributiva de las actividades comerciales, industriales y profesionales". (Albiñana García-Quintana 1986: 734.)



empleo de las Tarifas aprobadas por Orden de 6/6/1974. Dejaron así de ser impuestos a cuenta de los personales sobre la renta, ganando plena autonomía en su inserción en el sistema fiscal local al atribuírsele a los entes locales su recaudación aunque la gestión siguió siendo del Estado, sin perjuicio de prever fórmulas de colaboración por parte de las Corporaciones locales (Orden de 17/11/1981).

Por otro camino, con escasa raigambre histórica discurría el Impuesto Municipal sobre la Radicación (en adelante IR), el componente fiscal que por agregación daría lugar al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Creado mediante leyes especiales de Barcelona (1960) y Madrid (1963), con el título de Arbitrio, autorizándose su establecimiento por Ley de 1975 en las capitales de provincia y en los demás municipios con población de derecho superior a 100.000 habitantes gravaba la utilización de locales para el ejercicio de actividades industriales, comerciales y profesionales.

Con bastante retraso desde el inicio de la modernización de la Administración tributaria en España, se afrontó la reforma de la Hacienda local mediante la Ley 39/1988 (LRHL) que con la aprobación del IAE, certificó la defunción de las Licencias Fiscales y del IR, a los que vino a sustituir, heredando la estructura de aquéllas e incorporando la superficie de los locales como un elemento tributario más a cambio de este último. Las dificultades para la elaboración de las nuevas tarifas, que no fueron pocas, obligaron a retrasar su aplicación hasta 1992.

En su período de pervivencia, y hasta el año 2002, el impuesto sufrió numerosos cambios, en ningún caso sustanciales, que si bien pulieron algunos defectos, incorporaron nuevos epígrafes, actualizaron linealmente las cuotas, favorecieron la iniciación en las actividades empresariales y la contratación de obreros, que, aun acercando al impuesto hacia posiciones algo menos controvertidas, no impidieron su congénito alejamiento del principio de capacidad contributiva ni modernizaron su añeja estructura, objeto de constantes críticas tanto de la doctrina científica como administrativa³.

La voluntad política de procurar su reforma, especialmente referida al objetivo primigenio de eliminar su pago para un buen número de contribuyentes, ha dado origen, finalmente, a través de la Ley 51/2002 a un importante cambio, que nos presenta al impuesto en su estado actual, como término de estos 25 años transcurridos desde la aprobación de la Constitución.

2. LA IMPOSICIÓN MUNICIPAL SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LOS 25 AÑOS TRANSCURRIDOS

El título que distingue a este trabajo sugiere analizar la situación vigente en la imposición municipal respecto a la materia objeto de estudio en el año de aprobación de la CE, y siguiendo su evolución, acceder al de la situación actual, veinticinco años más tarde. Dada la amplitud de las actuaciones habidas en estos cinco lustros, y debido a la lógica restricción, limitaré el análisis a los aspectos más relevantes, con voluntad de síntesis y excluyendo de la comparación a la fiscalidad de profesionales y artistas en las que apenas ha habido cambios.

2.1. Características de la imposición sobre la actividad económica en el año 1978

En el año de aprobación de nuestra Constitución distinguiremos, los aspectos más destacados que concurrían en los dos impuestos cuya refundición daría lugar a la creación del IAE.

³ Vid. Giménez Reyna (2002: 30) "Ahí está como el asunto estelar de la reforma, la desaparición del Impuesto sobre Actividades Económicas... se trata pues, como decía el Alcalde —refiriéndose al de Madrid, Alvarez del Manzano— de un impuesto caduco, el más caduco del sistema fiscal español, en cuanto que no responde al principio de capacidad económica que exige nuestra Constitución y nuestras leyes".

2.1.1. *La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial*

La Licencia Fiscal, que venía siendo objeto de reiteradas demandas municipales con el fin de mejorar su capacidad recaudatoria, sufriría, de inmediato, una importante modificación con ocasión de la reforma procurada por la aprobación de la Instrucción de 7/3/1981. Cabe citar como principales características de dicho impuesto las siguientes:

— Su naturaleza de directo, de producto y de carácter real, adscrito a la Hacienda local y gestionado por la estatal, aunque se permitiría, por medio de la Orden de 17/11/1981, establecer fórmulas de colaboración para su gestión por las corporaciones locales.

— Gravaba el mero ejercicio de la actividad económica haciendo abstracción del rendimiento efectivo, incluso en caso de pérdidas.

— Contaba con estructura indiciaria y procedimiento de liquidación atípico,—sin base imponible ni tipo de gravamen—. Las cuotas se calculaban mediante las Tarifas aprobadas por elevación común lineal, a través de la OM de 6/6/1974, que, al igual que el impuesto por aprobación de la Instrucción, serían objeto de profunda reforma mediante el RD 791/1981. En éstas, se diferenciaba un elevado número⁴ de actividades, siguiendo la CNAE, a las que se les asignaron cuotas fijas, cuotas por clases y de patente, o elementos tributarios que, aplicados en un máximo de dos para cada actividad, permitían calcular las cuotas por medio de los valores unitarios establecidos. Los nuevos valores asignados suponían un importante aumento de la carga fiscal que en muchos casos se duplicaba, por lo que se previó su aplicación gradual hasta el año 1983, para los sectores más afectados por el cambio.

— Los principales elementos tributarios utilizados para ello eran: Obreros, kilovatios de potencia instalada, bases de población, aforo de local, número de máquinas u otros más adecuados a la naturaleza concreta de la correspondiente actividad: toneladas de carga, número de vehículos en transporte; tazas, tenedores o categoría del establecimiento en el sector de restauración, etc.

— Por mandato legal, las cuotas tarifadas no podían superar el 15% del beneficio medio presunto de cada actividad.

— La modulación municipal de las cuotas se podía hacer a través del llamado recargo municipal que en cuantía mínima del 70% podía elevarse hasta un 100%.

— Sobre la cuota se aplicaba el Recargo Provincial para el que se establecía una alícuota del 40%.

— El período impositivo coincidía con el año natural, salvo el año del inicio en la actividad y su devengo era el primer día del período impositivo.

— El importe de la cuota mínima por actividad se fijó en 3.000 pesetas, y se elevaría a 3.960 pesetas partir de 1981.

— Las cuotas se diferenciaban en prorrateables por semestres, e irreducibles.

— Su convivencia junto a los impuestos sobre la renta e, incluso, con el municipal sobre la Radicación, de los que era impuesto a cuenta, propiciaban que se le acusara de doble imposición.

2.1.2. *El Impuesto sobre la Radicación*

De entre las características definitorias de este polémico gravamen municipal distinguimos⁵:

⁴ Sólo en el ámbito de las actividades empresariales se incorporaron 2.182 epígrafes diferenciados. *Vid.* Cuadro 1 anexo.

⁵ Como resulta fácil comprobar las características de este Impuesto fueron perfectamente entronizadas con las de las Licencias Fiscales para configurar el IAE. *Vid.* cuadro 4 anexo.



- Gravaba a los locales sitios en el término municipal utilizados para fines industriales, comerciales y actividades profesionales.
- La base imponible la constituía la superficie total comprendida en el polígono del local, excluyendo la parte no sujeta a gravamen.
- Cada local daba lugar a una liquidación diferenciada.
- La cuota se determinaba multiplicando la base por una cantidad fija por m² en función de la categoría de la calle en la que estuviese el local y podía ser corregida en función de la actividad del local según coeficientes fijados atendiendo a las tarifas de la LF.
- Sobre la cuota resultante podían aplicarse bonificaciones según la actividad desarrollada en el local o las características del mismo: superficies descubiertas destinadas a depósitos o almacenes, actividades de temporada, camping, instalaciones deportivas, enseñanza, etc. y, también, un recargo de hasta un 30 por 100 por ubicación inadecuada.

La doctrina científica, que en general planteaba serios reparos a las Licencias Fiscales por razones de inadecuada estructura, empleo del método indiciario, falta de coordinación con el principio de capacidad de pago, inadecuación de las Tarifas a la realidad económica, inapropiado empleo de cuotas fijas, etc., exigía, a su vez, la supresión del Impuesto sobre la Radicación cuya pervivencia en el sistema jamás había sido pacífica, por lo que, en uno y otro caso, se confiaba en la actuación legislativa⁶ cuando se afrontara la ansiada reforma del sistema impositivo municipal, asignatura pendiente desde que se aprobó la Constitución.

3. LA REFORMA EMPRENDIDA MEDIANTE LA LEY 39/1988, REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

En efecto, la Hacienda estatal, a partir de la Ley 50/1977, seguida de las Ley 44/1978 del IRPF y la 61/1978 del IS, y la Hacienda autonómica, mediante la LOFCA de 1980, habían sido objeto de cambios importantes, como consecuencia de su adaptación a la nueva ordenación territorial procurada por la Constitución y por la modernización que se estaba inculcando al conjunto de nuestra fiscalidad, mientras la añeja hacienda local reclamaba la atención que se propugnaba desde los artículos 137 y 142 de la CE para alcanzar el cumplimiento de los principios de autonomía municipal y suficiencia financiera, acabando así con la endémica pobreza que había caracterizado a los municipios españoles desde los tiempos más remotos.

Pese a la incuestionable necesidad de afrontar la organización del sector local, dado el estado de deterioro administrativo y financiero que padecía, la reforma se vio aplazada hasta que se procuró solución a la construcción del llamado "Estado de las autonomías". Ya en el año 1985 se atendió a una necesidad que no tenía espera al aprobarse la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local, que pese a la importancia de su contenido, no pudo ordenar íntegramente el régimen financiero, sólo atendido en algunos aspectos generales, quedando aplazada, una vez más, la atribución a los entes locales de un sistema fiscal acorde a las exigencias constitucionales y que les permitiera gobernarse con suficiente nivel de autonomía y garantías financieras, alcanzando, si cabe, un mayor grado de perceptibilidad que mejorase su nivel de corresponsabilidad fiscal.

Con la aprobación de la LRHL, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, se culminaría el proceso de reforma del conjunto de la Hacienda democrática española, al diseñar un nuevo modelo de sistema fiscal para los municipios y provincias. Con igual, sino mayor, confianza que en ocasiones

⁶ Cfr. *Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales. Criterios y Técnicas de Valoración*. (Poveda 1982: 121-140.)

anteriores, se pretendió solucionar los graves defectos que en materia financiera habían caracterizado a lo largo de la historia a la Hacienda local. Por ello, el legislador no se reprimió en proclamar en la exposición de motivos su deuda histórica con estas instituciones y en confesar cómo los antecedentes de similares actuaciones vinieron jalonados por continuos fracasos reformistas con los que se quería acabar, al fin, mediante los medios y recursos que procuraría la nueva Ley.

3.1. Los condicionantes a la fiscalidad sobre las actividades económicas en la reforma de la LRHL

El tiempo transcurrido desde entonces, nos permite atisbar con mayor grado de objetividad la actuación reformadora de 1988 en esta materia, y, aunque la realidad nos muestra como dato indefectible la unánime crítica de la doctrina científica y la frontal oposición de los contribuyentes afectados, que daría pié a los proyectos políticos de procurar una pronta contrarreforma, es conveniente reconocer que el IAE, derivado de ella, vino afectado por no pocos condicionantes inductores⁷, tales como:

— La fiscalidad sobre las actividades económicas contaba en nuestro país con una extensa tradición que, en todo caso, es un activo deseable y no extraño a otros sistemas fiscales.

— El pago de la Licencia Fiscal, conocido familiarmente como "contribución", así se llamaba, también, a las Contribuciones Urbana y Rústica, estaba muy arraigado y considerado como un gasto propio del ejercicio de la actividad, sin perjuicio de que la doctrina científica repudiara la arcaica estructura que les caracterizaba.

— La Licencia Fiscal procuraba un importantísimo valor añadido en materia censal en beneficio de la mejor gestión tributaria en los impuestos sobre la renta, el patrimonio, sucesiones y donaciones, aportando una impagable información en beneficio de los estudios macroeconómicos.

— Las finanzas municipales adolecían de una crónica insuficiencia financiera que no permitía prescindir de ningún instrumento fiscal, antes bien exigían incorporar nuevas figuras que fueran capaces de procurar mayores recursos.

— Sin embargo, las limitaciones constitucionales y las impuestas por la hacienda estatal y autonómica, para evitar la concurrencia tributaria sobre los mismos hechos imponibles, personas o territorios, hacía prácticamente imposible concebir nuevos impuestos que aportasen fondos sustitutivos en cuantía suficiente para no acrecentar en demasía la fiscalidad sobre las actividades económicas.

— El propósito de simplificar el sistema impositivo municipal venía unido a la demanda inaplazable por suprimir el Impuesto sobre la Radicación y, a la vez, en el marco de la fiscalidad sobre las actividades económicas por métodos indiciarios, era injustificable desdeñar el cómputo de la superficie entre los elementos tributarios, lo que exigiría su incorporación.

Todo ello habría de converger en la prolongación de la imposición sobre las actividades económicas respetando la estructura de la Licencia Fiscal con el aditamento de la integración del Impuesto sobre la Radicación. El resultado no impidió la crítica doctrinal, porque, si bien se entendía la necesaria continuidad de la imposición municipal sobre las actividades económicas, ello no debía significar la pervivencia de las técnicas indiciarias, la conservación de la rigidez y el anacronismo del procedimiento liquidatorio de que adolecían los predecesores, ni la aplicación con escasa o nula inspiración en la efectiva capacidad del contribuyente, ni de su tosquedad y complejidad sobreañadida.

Acerca de esta dificultad, se ha alegado (Rubio de Urquía 2000) que la función censal que desempeñaba exigía conservar la estructura clasificatoria basada en la CNAE y en la CNO; que era imprescindible municipalizar el impuesto; insertar en él los aspectos básicos del Impuesto sobre la Radicación, superficie del local y la categoría de la vía pública en la que se ubicase; localizar territorialmente las actividades en un determinado punto geográfico, sin que se pudiera obviar la perviven-

⁷ Desde su posición en cierto modo protagonista nos aporta una excelente visión de las razones que forzaron al resultado final (Rubio de Urquía, J. I. 2000b:9-11).



cia de algunas cuotas provinciales y nacionales e introducir los factores de modulación municipal –el coeficiente corrector y el índice de situación– además de la continuidad en la financiación provincial por vía del Recargo, como proyección de los principios constitucionales de autonomía y suficiencia.

El resultado de ello sería el IAE, nacido al amparo de la reforma procurada por medio de la LRHL y cuya implantación no entraría en vigor hasta el 1/1/1992, con notable retraso respecto al resto de los impuestos del sistema, por la dificultad que supuso la elaboración de las Tarifas y la Instrucción, y sin poder evitar la feroz crítica de que fue objeto por la doctrina.

3.2. Características del IAE

En la Exposición de Motivos de la LRHL se dice "En el campo de los recursos tributarios la reforma ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible..." ¿Se puede hablar de cambios sustanciales, de modernización de estructuras y de perfección en el aprovechamiento de la materia imponible en la fiscalidad municipal sobre la actividad económica que nació de la reforma? Para dar respuesta a ello, convendría analizar la estructura del nuevo impuesto, matizando los conceptos que tuvieron continuidad y aquellos otros que fueron objeto de reforma.

3.2.1. Aspectos que subsistieron en el IAE

El análisis de los artículos que regularon el recién aprobado IAE en la LRHL permite aseverar que se conservaron las características básicas de las Licencias Fiscales y del Impuesto sobre la Radicación y, en consecuencia, pese al criterio del legislador y a la necesidad de modernizar su estructura y los aspectos sustantivos de aquellos, el IAE no constituyó, en sí mismo, un impuesto de nuevo diseño sino la integración de los derogados, subrogándose en su anterior filosofía, pese a que ofrezca algunos cambios importantes como se desprende del cuadro 4.

A su vez, el análisis de las tarifas y de las Instrucciones reguladoras nos permite establecer otros puntos de conexión y relativos cambios que, en síntesis, podemos resumir:

3.2.1.1. Respecto a la línea de identidad

a) Las tarifas del IAE y de las Licencias Fiscales siguieron la estructura de la CNAE y de la CNO, aunque se realizase una gran labor de simplificación al reducir los 2.182 epígrafes diferentes a tan solo 821 (cuadro 1).

b) Dicha simplificación, empero, no se acompañó de un alejamiento de las técnicas indicativas y objetivas para el cálculo de las cuotas con la consiguiente aproximación a criterios más flexibles, pues las nuevas cuotas siguieron evaluándose mediante cuotas fijas para el 100% de las actividades profesionales y artísticas, y, como puede observarse en el cuadro 1, respecto a las actividades empresariales, el 15,95% de cuotas fijas y el 6,05% de cuotas de patente, existentes en la LF empresarial, devienen en el 22,78% del total de las cuotas del IAE, suponiendo las cuotas variables en función de los elementos tributarios número de obreros y kilovatios en este impuesto el 51,65% del total, frente al 51% en la Licencia Fiscal, sin que apenas se incluyesen nuevos elementos tributarios, salvo la incorporación de la superficie de los locales a cambio de la supresión del Impuesto sobre la Radicación.

c) Se optó por la continuidad en la estructura del impuesto, sin empleo de base imponible ni tipo impositivo, con iguales tipos genéricos de actividades, notas distintivas y facultades comunes; se aprecia la semejanza del concepto de local, y de la unidad y separación del mismo; la sujeción de las actividades pese a no hallarse tarifadas; identidad en las tres clases de cuotas, tras eliminar el concepto de cuota de patente; fijación de una "cuota mínima"; continuidad en el requisito de al menos un 20% como oscilación mínima del elemento tributario para calificarle como variación; en la reducción de cuotas por paralización de industrias; sectores en crisis; etc.

3.2.1.2. Cuestiones que fueron materia de supresión

a) Se eliminó como tipo de actividad a la artesanía, subsumiéndola en la de fabricación y del hecho imponible, a la contratación de obras, suministros y servicios.

b) Desapareció el efecto multiplicador de los turnos de trabajo, el precintado para los equipos de reserva y la simultaneidad para un gran número de supuestos, especialmente de comercio, al ampliar el contenido de los distintos epígrafes por medio de su integración a través de notas.

c) Se suprimió la amplia casuística de facultades, previstas en la LF por las normas de la Instrucción, a ciertas actuaciones complementarias a cambio del pago de recargos sobre la cuota.

d) Se eliminó el recargo municipal sobre la cuota, de aplicación obligatoria por cuantía mínima del 70% y que podía elevarse discrecionalmente hasta el 100%.

3.2.1.3. Novedades contempladas en el nuevo impuesto

No puede decirse que fueran sustanciales; no obstante, a las ya citadas recogidas en la LRHL –coeficiente corrector, índice de situación, etc.– se incorporó:

a) Una mayor precisión en el concepto de lugar de realización de las actividades y del concepto de superficie del local que se incorporó como elemento tributario.

b) El concepto de "cuota cero" para actividades de escaso rendimiento.

c) La modalidad de cuota municipal especial por local indirectamente afecto a la actividad para almacenes y depósitos cerrados al público, centros de cálculo y de dirección, oficinas administrativas, etc.

d) Inclusión en el hecho imponible del arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, con un alto umbral determinante de pago efectivo.

e) Incorporación a las Tarifas, por inclusión de la división 0, de la actividad ganadera independiente.

3.3. Las luces y las sombras del IAE

Como ya hemos visto, la aprobación del IAE no supuso el nacimiento *ex novo* de un impuesto, antes bien, se produjo la integración en una sola figura impositiva, a la que se otorgó nuevo título, de los impuestos que fueron sus antecesores en el ámbito de la fiscalidad municipal sobre la actividad económica.

Como resultado de la refundición, se produjo la simplificación del número de impuestos y una reducción importante de los costes de gestión, la minoración de las actividades tarifadas, y con ello una reducción en los dígitos empleados para su distinción, que pasaron de seis a cuatro, y se otorgó una gran capacidad a los municipios para modular las cuotas, mediante el luengo intervalo procurado por el coeficiente corrector y el índice de situación, que materializaron notablemente los principios constitucionales inspiradores de la reforma, especialmente el de suficiencia financiera, mejorado por la mayor capacidad recaudatoria que procuró la elevación sustancial de las cuotas de las tarifas y de la cuantía fijada a título de cuota mínima que se duplicó.

Sin embargo, se acrecentó la complejidad del proceso de liquidación: al incorporar como un nuevo elemento tributario a la superficie del local de la actividad, complicando hasta límites innecesarios su valoración⁸; al diferenciar el cálculo de las cuotas entre cuatro modalidades previstas –municipa-

⁸ Su cálculo no es la resultante de una operación simple y directa; antes bien, es preciso tener en cuenta diversas reglas de cuantificación que dependen del destino del local, sus características de edificación, la superficie, tipo de actividad ejercida, clase e importe de la cuota de la Tarifa, existencia o no en el municipio del Impuesto sobre la Radicación en 1991, así como de la aplicación de diversos cuadros y porcentajes de ponderación.



les, normales y especiales, provinciales y nacionales—; al incorporar la modulación municipal, establecer la aplicación de una bonificación decreciente y transitoria en los municipios en los que en el año 1991 no estuviese el Impuesto sobre la Radicación. Y todo ello, sin que, a cambio, el impuesto dejase de ser indiciario⁹, ni mejorase la bondad de la cuantificación, ni se aproximase, siquiera, a la efectiva capacidad contributiva de los sujetos pasivos, respecto a la que se actuó extramuros; ni se evitó la doble imposición, aunque se reconozca su arraigo general en el ámbito de la imposición municipal; ni se superaron los supuestos de dudosa confiscatoriedad, ni las posibles situaciones analógicas de "error de salto", acerca de todo lo cual, entre otros aspectos más¹⁰, la doctrina científica situó con pleno derecho el centro de sus críticas¹¹.

4. EVOLUCIÓN DEL IAE HASTA LA REFORMA DE LA LEY 51/2002

Es necesario reconocer que el IAE había sufrido, hasta la última reforma, un relativo proceso de cambio a través de múltiples normas que aun siendo de diferente rango actuaron sobre él, incluso antes de su entrada en vigor, así ocurrió respecto a su vigencia que, prevista inicialmente para el 1/1/1991, fue retrasada hasta el 1992 por la Ley 5/1990, que la prorrogó para las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras y concedió una nueva delegación legislativa al Gobierno para la aprobación de las tarifas y de la Instrucción, y el RDL 4/1990, que modificó parcialmente el IAE y fijó como inicio de su aplicación el 1/1/1992, hasta la Ley 6/1991, que supliría a la norma anterior excluyendo del gravamen a las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras; mientras que el RD 1172/1991 contempló, inicialmente, las normas de gestión que serían sustituidas por las recogidas a través del importante RD 243/1995.

A través de la Ley 18/1991 del IRPF, de otras muchas normas extravagantes y de las diferentes Leyes de Presupuestos y las de Acompañamiento, se contemplaron múltiples cambios, tales como: incorporación de nuevas rúbricas a las Tarifas; posibilidad de solicitud de devolución parcial en caso de baja en la actividad; modificación del coeficiente corrector municipal que pasaría de un límite mínimo de 1 a 0,8 y de un máximo 2 a 1,9; regulación de la escala de índices de situación; incorporación de beneficios fiscales, en especial para las Fundaciones, aplicación de un coeficiente de bonificación del 40% a la superficie en la actividad comercial de venta al por menor de muebles; elevación lineal del 3,5% para todas las cuotas; cambios en la exacción y distribución de cuotas, y en los modelos de declaración; asunción en las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación en entidades delegadas; establecimiento de beneficios fiscales previstos en la Ley a través de decisiones municipales; nueva regulación del recurso de reposición; aprobación de Ordenanzas fiscales específicas; adecuación de actuaciones tras las resoluciones judiciales firmes; supresión del informe preceptivo de Hacienda en la concesión de beneficios fiscales; bonificación gradual por la creación de pequeñas empresas y posterior supresión; intervención municipal en la política de empleo a través de la bonificación del 50% a las nuevas empresas y de la elevación del 20% al 50% del límite necesario para la variación del elemento número de obreros, etc.

Fueron, no obstante su alto número, cambios puntuales que no influyeron en su filosofía exactora ni en la estructura, que pervivió desde su origen, y no resolvieron importantes vacíos legales y aspectos contradictorios que generaban muchas dudas interpretativas para cuya resolución, afortunadamente, se contó con la importante ayuda prestada por la extinta Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales a través de la evacuación de infinidad de Consultas.

⁹ Entre las recomendaciones más importantes del Informe Ruding en materia de tipos impositivos se precisa que los impuestos locales sobre las empresas basados en magnitudes distintas del beneficio deberán ser sustituidos por impuestos que graven los rendimientos netos.

¹⁰ Con ánimo más exhaustivo (Poveda Blanco 1991-2002).

¹¹ Aunque de dicha actitud crítica se hayan quejado con rotundidad (Rubio de Urquía 2000 b:11).

5. LA REFORMA DE LA LEY 51/2002

En la última fase de la reforma de la financiación territorial, tras la aprobación del nuevo sistema de financiación de las CC AA a finales de 2001, y con el objetivo de cumplir la promesa electoral de supresión del IAE para un gran número de contribuyentes, se aprobó la Ley 51/2002, de reforma de la LRHL, de cuyo contenido respecto al IAE comentamos:

En materia de nuevas exenciones, contempla la Ley las siguientes:

a) Exención temporal en los dos primeros períodos impositivos tras el inicio en la actividad para todos los sujetos pasivos. Su objetivo es el de incentivar la creación de empresas, aunque, el tenor literal de su redacción, que pudo haberse corregido, dará lugar a un desigual, y por ello injusto, beneficio fiscal para los contribuyentes, ya que la cuota del primer año es prorrateable por trimestres, por lo que el beneficio fiscal será total cuando se inicia la actividad en el primer trimestre del año y será decreciente a medida que avance la fecha de inicio, en perjuicio de la neutralidad fiscal que se le debe atribuir a la norma. La falta de precisión de la norma en cuanto a si la exención es subjetiva y su aplicación es general, para todas las actividades que se desarrollen o vayan a desarrollarse, o singular de renovada aplicación para cada nueva actividad que se emprenda, complica su aplicación y dará lugar a múltiples interpretaciones aumentando, en todo caso, la litigiosidad.

b) Exención indefinida para todas las personas físicas, que dejan automáticamente de contribuir por el impuesto. La exención actúa en perjuicio de las personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT, constituyendo el dictado legal una quiebra a los principios de justicia tributaria, a la vez que se vulnera el dictado constitucional de no discriminación¹². En efecto, se actúa contra el principio de generalidad al excluir aproximadamente a un 92 por 100 de contribuyentes; contra el de capacidad contributiva, porque en nada depende la exención de la incapacidad fiscal, sino de la naturaleza del titular; y extramuros del principio de equidad, a la vez que se daña sin remisión a la neutralidad del impuesto.

La inexplicable medida de gracia, alcanza a todos los empresarios individuales, cualquiera que sea la capacidad económica que detenten, a todos los profesionales, algunos con alto rendimiento: notarios, registradores, arquitectos, médicos, y a artistas, pese a su innegables beneficios: toreros, deportistas de prestigio, etc., dando un vuelco al concepto legal del ámbito subjetivo sin el soporte adecuado, al venir de la mano de la exención en vez de la reforma en su definición¹³. Más razonable y justo habría sido que, cualquiera que fuese la personalidad –física o jurídica– del titular de las actividades sujetas, se hubieran exigido requisitos comunes para disfrutar de la exención –cifra de negocios, nivel de rendimientos, etc.–, igualando el trato fiscal y, en consecuencia, no actuando con discriminación.

c) Exención objetiva para todos los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocio en un período anterior no haya alcanzado el millón de euros, si se trata de:

- Personas jurídicas, sociedades civiles y entidades a las que se refiere el artículo 33 de la LGT.
- Personas –la ley no hace distinción entre físicas y jurídicas– sujetas al IRNR que cuenten en España con establecimiento permanente, viniendo referido el límite cuantitativo a éste.

Con una y otra vía de exención se arbitra una fórmula mixta –naturaleza del titular de la actividad y cifra de negocios– que esculpe una más de las múltiples imperfecciones del modelo. El

¹² En la Sentencia del Tribunal Constitucional 239/2001, de 18 de diciembre, haciendo referencia al artículo 14 de la Constitución y al derecho de igualdad que conduciría al derecho de extender la garantía procesal que disfrutaban las personas físicas en beneficio de las entidades de Derecho público, se dice textualmente "esta referencia expresa al ciudadano no impide que las personas jurídico-privadas también disfruten de aquella garantía..".

¹³ Cfr. Villaverde Gómez, M. B. (2003: 128-129).



límite de exención en función del volumen de ventas, manifiesta, de nuevo, que la capacidad económica no se circunscribe por el legislador a la cuantía ni al signo de los rendimientos, sino al ejercicio de una actividad, ya que el determinante de la exacción viene referido a una cantidad común fijada como cifra de negocios –igualdad injusta¹⁴– y, además, no la del ejercicio gravado sino la correspondiente a un ejercicio muy anterior, que queda, en general, dos años atrás, con la consiguiente disfunción y efecto perverso ya que podría resultar imposible su aplicación por cese en la actividad o disolución de la entidad. La complicada accesibilidad de la Administración al conocimiento de esta cifra en el caso de grupos de sociedades, es otro factor más de complejidad sobrevenida.

En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanza a los que operando en España cuenten con establecimiento permanente y el importe neto de su cifra de negocios sea inferior al millón de euros. Parece ser que el criterio de la Administración es el de obligarles a tributar, aunque la naturaleza del titular sea la de persona física. En ese caso, la redacción legal no ha resultado correcta, pues la exención del impuesto para las personas físicas es absoluta y no diferencia a los contribuyentes en función de su residencia o no en territorio español, lo que sería discriminatorio, contrario a los principios de libre establecimiento y prestación de servicios del artículo 43 y siguientes del Tratado de la Unión Europea¹⁵ y a los criterios de armonización fiscal internacional.

Se aprueban nuevas bonificaciones sobre la cuota:

— Para las actividades profesionales: obligatoria, por un 50 por 100 sobre la cuota durante los cinco años siguientes al final del segundo período.

Ya se recogía en nota común 1.^a, de la Sección 2.^a de las Tarifas. Con la nueva norma, sin embargo, se incurre en un error jurídico, recae sobre un conjunto vacío de contenido, ya que las actividades profesionales están exentas, al poderlas desarrollar sólo las personas físicas, según la Regla 3.^a 3 de la Instrucción. La voluntad del legislador de que las personas físicas no residentes sigan tributando por el impuesto se compadece muy mal con la universalidad de la expresión contenida en la exención a las personas físicas recogida sin matiz alguno en la Ley.

— Para las actividades empresariales con cuota municipal, se podrán aplicar las siguientes bonificaciones:

– De hasta un 50 por 100 de la cuota municipal, en los siguientes casos:

a) Por inicio en el ejercicio de la actividad.

Tampoco constituye novedad, sino cambio de ubicación, pues se recogía, en la nota 2.^a de la Sección 1.^a de las Tarifas, con la salvedad de que, ahora, la posible aplicación, corresponderá sólo cuando se tribute por cuota municipal, y durante los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período, sin corregirse el peor tratamiento fiscal, –bonificación opcional e indeterminada máxima del 50 por 100–, respecto a la teórica concedida a los profesionales¹⁶ –obligatoria y de cuantía fija en el 50 por 100–.

b) Por creación de empleo indefinido.

Supone una concesión a los municipios para poder intervenir activamente en la política de empleo, en general reservada a los gobiernos centrales. Cabe establecer dicha bonificación mediante una escala, razonablemente progresiva. Se aplicará, sólo a las cuotas de ámbito municipal, con efectos económicos por tan solo un período impositivo, el siguiente al de la creación y causa extrañeza que no se haya regulado un cierto mantenimiento temporal en pro de la estabilidad del empleo.

¹⁴ Como se expresa en el Informe de la FEMP, "el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, dependiendo del tipo de bienes y servicios comercializado y del valor añadido y margen de beneficio de cada sector económico", pag. 97.

¹⁵ Como acertadamente señala Villaverde Gómez (2003: 142).

¹⁶ Checa González, C. y Merino Jara, I (2003:158)).

- c) Por la obtención de pérdidas en el ejercicio de la actividad o de beneficios reducidos inferiores a los establecidos en la Ordenanza fiscal.

El legislador no deja de sorprendernos al revelar sus contradicciones. De una parte, nos muestra, con esta disposición, su reconocimiento explícito de que se habrá de pagar el tributo aun cosechando pérdidas o escasos beneficios (Anibarro 2003: 96) y, por otra parte, quizá embargado por la crítica doctrinal, que le ha reclamando constantemente, sin éxito, la concreción del hecho imponible en el rendimiento efectivo, en un posible acto de constrictión, autoriza la bonificación municipal cuando se obtengan pérdidas o beneficios exiguos, remarcando, una vez más, la tosquedad del impuesto.

- d) Por razones medioambientales, sobre las cuotas de ámbito municipal, si están inspiradas en las siguientes causas:

- Por la utilización o producción de energías renovables.
- Por ubicar las instalaciones fuera de los núcleos urbanos.
- Para el fomento del transporte no contaminante y más eficiente.

Representa una concesión al principio de autonomía municipal, aunque de nuevo a través del capítulo de gasto público, con el propósito de fomentar, gracias a este beneficio de aplicación opcional, que las empresas adopten medidas de naturaleza medioambiental y que, como en los casos anteriores, deberán ser regulados por las Ordenanzas fiscales estableciendo los requisitos, límites temporales y porcentajes de bonificación aplicables.

Se establecen cambios en las Tarifas:

— La inocuidad del elemento tributario "número de obreros", que, aun sin suprimirlo, deja de intervenir en la determinación de las cuotas de las actividades, por lo que aquellas en las que su cuantía se obtenía conjuntamente con la de la "potencia fiscal", queda reducida a la de ésta, además de la correspondiente a la superficie del local, en su caso.

Es evidente que la supresión de cuota por el "número de obreros", elemento este en el que se sustenta la cuantía de la cuota de más del 50 % de las actividades tarifadas, supone una importantísima reducción en los importes de las cuotas y, correlativamente, de la recaudación.

— Aplicación imperativa del coeficiente de ponderación por cifra de negocios de todas las actividades del sujeto pasivo, que oscila entre 1,29 y 1,35, según el importe de aquélla y que actúa como multiplicador de todas las cuotas, cualquiera que sea su ámbito territorial, permitiendo compensar la pérdida producida en las actividades empresariales de las cuatro primeras divisiones de la sección primera –actividades empresariales– por la supresión de la parte resultante del cómputo de obreros, aunque resulta discriminatorio el beneficio que proporciona a éstas frente a las demás actividades empresariales a las que se penaliza por la elevación automática de sus cuotas sin otra contrapartida.

El importe neto de la cifra de negocios que determina el coeficiente a aplicar no es el correspondiente al ejercicio gravado, ni siquiera al anterior, sino en general, al penúltimo, así que su aplicación obligatoria deviene en anacrónica por el desfase temporal entre el importe neto de la cifra de negocio y el período impositivo en el que producirá efectos económicos a la vez que puede producir efectos perversos para evitar la sujeción sin exención, o indeseados, cuando la entidad haya desaparecido al hacerse efectiva, dos años más tarde, su obligación de tributar.

También ocurre que resulta insignificante la escasa diferencia que en el valor del coeficiente se fija para las notables distancias que en el importe de las operaciones se establecen, lo que indica la mínima trascendencia económica que se otorga a los diferentes tramos, de ahí que sea absurdo establecer una escala cuando pudo fijarse un aumento común a todas las cuotas de, por ejemplo, un 30 por 100, simplificando así la técnica de liquidación.



— Creación del epígrafe 761.2 para hacer tributar a la telefonía móvil con la modalidad de cuota nacional, que había sido reclamada por los municipios para compensar la pérdida recaudatoria que la reforma suponía, aunque por el importe fijado, difícilmente sacará de la penuria financiera a los municipios.

— Integración en el Grupo 912 del 913, estableciendo la cuantía de éste en una cuota fija en euros al depender antes del número de obreros.

— Bonificación consistente en una doble rebaja: el no cómputo y la reducción de la superficie computable, de la que se destine a guardería para hijos del personal o de clientes de la empresa o a actividades socioculturales del personal, por la que no solo no computará la destinada a tales fines sino que, además, se descontará de la neta, hasta el límite del 10 por 100 de la superficie computable afecta a la actividad.

Medidas vinculadas a la capacidad de modulación municipal:

— Supresión del coeficiente corrector municipal (valores entre 0,8 y 1,9).

— Supresión del anterior índice de situación (entre 0,5 y 2).

— Aprobación de un nuevo coeficiente de ponderación de la situación del local (valores entre 0,4 y 3,8), al integrar los coeficientes de correlación y el índice de situación suprimidos.

La modulación de las cuotas municipales queda, exclusivamente, a expensas de este coeficiente, que permitirá elevar hasta un 950 por 100 los valores mínimos de las cuotas, por el mero hecho de la ubicación del local. La influencia del local en el que se desarrolle la actividad sobre el importe de la cuota, ya constatada en cuanto a su superficie, se magnifica por su situación, convirtiéndose en un factor decisivo para regular la cuantía de la carga tributaria, al quedar, en un gran número de actividades, como único factor determinante de la cuota, de ahí que sea más injusta y desorbitada su relevancia, quizá no acorde con la capacidad económica en un gran número de actividades con las que puede no tener vinculación.

Con la referencia genérica legal: "Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente anterior...", se incurre en un grave error, pues extiende su aplicación a toda clase de cuotas, ya que el coeficiente referido es el de ponderación por cifra de negocios, mientras que el regulado es el de la situación del local que sólo es de aplicación a las cuotas municipales.

Es acertado y coherente que se haya suprimido la posibilidad de aplicar niveles máximos distintos de coeficientes correctores en función de la base de población del municipio en el que se desarrolle la actividad, como ya habíamos anteriormente sugerido¹⁷.

En los casos en los que el ejercicio de la actividad no se sirva de local, un supuesto de importante relevancia podría ser el del comercio electrónico, o no se considere legalmente su empleo, caso de las actividades de promoción, construcción, etcétera, no se podrá aplicar coeficiente de ponderación de la situación, perdiéndose la posibilidad municipal de modular la cuota y, por ello, afectando a la autonomía y suficiencia financiera, frente a la situación anterior, en la que los municipios siempre gozaban del derecho a modularla, al menos a través del coeficiente corrector.

Cuestión distinta, y en modo alguno baladí, es la de analizar cómo se va a actuar en cada municipio a la hora de establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física de los distintos locales atendiendo a la categoría de las calles en la que se encuentren, pues cabe presumir que se produzcan situaciones insólitas dictadas desde la intencionalidad de buscar el éxito recaudatorio antes que la correlación con el valor de mercado o la capacidad de negocio que puedan tener las vías públicas y, como la mayoría de las entidades sujetas estarán situadas en las afueras de las poblaciones, la búsqueda de recursos financieros sugerirá establecer los mayores índices para las vías menos céntricas, en contra de la lógica a que conduciría el principio de capacidad.

¹⁷ Sánchez Sánchez y Poveda Blanco (2002: 110 y sgtes.)

Aprobación de algunas medidas transitorias y adicionales:

— Continuidad hasta su término de la bonificación por inicio en la actividad en los supuestos de aplicación en curso.

— Adopción del coeficiente 1,29 como ponderador de la cifra neta de negocio, para los casos de alta en la actividad en el ejercicio del 2002.

— Inclusión de un tramo con el título "sin cifra de negocio", al que se le asigna el coeficiente 1,31. ¿Cómo es posible que se instrumente un coeficiente para cuando no se sabe o no se tiene cifra de negocio si el conocimiento de su cuantía es *conditio sine qua non* para, estando sujeto, determinar si cabe o no la exención? La respuesta a tan insólita situación parece ser la que lo vincula con los contribuyentes no residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente, y en este caso ¿por qué no se dice en la norma en lugar de expresar la ambigüedad?

— La aplicación de las bonificaciones potestativas aprobadas en la Ley habrá de ser a partir del 1 de enero de 2004.

6. LA FISCALIDAD MUNICIPAL SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS 25 AÑOS DESPUÉS

La situación actual, tras la última reforma debida a la Ley 51/2002 ha dejado al IAE en un estado de lamentable deterioro, no solo porque su pervivencia plantea serias dudas en cuanto a su continuidad, dado que tan solo afecta a un reducido número de contribuyentes, sino que su contenido normativo transgrede un sin fin de principios tributarios entre los que se encuentran los que se proclaman en el art. 31.1 de nuestra Constitución, además de otros muchos. Si recapitulamos, a modo de síntesis, sobre lo que ha ocurrido desde la implantación del IAE por la LRHL podemos decir que:

— Han desaparecido las antiguas Licencias Fiscales del Impuesto Industrial y de Profesionales y Artistas, así como el Impuesto sobre la Radicación.

— Quedó a cambio el Impuesto sobre Actividades Económicas, que sigue aplicándose como un impuesto directo y real, aunque tras la última reforma procurada por la Ley 51/2002, ha perdido su generalidad quedando en un impuesto selectivo, amén de toscos.

— Sigue conservando de forma insoslayable la ambigua definición del hecho imponible, como "el mero ejercicio de la actividad económica" que, pese a la interpretación administrativa de "acto aislado", genera la constante discusión doctrinal acerca de sí para su exigencia debe cumplirse o no el requisito de la habitualidad; mientras que existe unanimidad en aceptar que no se requiere ánimo de lucro, ni siquiera la obtención de beneficio para su exacción.

— El impuesto es, como he dicho, selectivo y no son pocas las exclusiones que se realizan por los motivos más variopintos:

- a) No grava todas las actividades –se excluyeron las agrícolas, ganaderas dependientes, pesqueras, forestales y, a partir del 2003, hay que añadir, prácticamente, las artísticas y las profesionales–.
- b) Tampoco recae el IAE sobre todos los sujetos que realizan las actividades no excluidas, porque quedan exentas las personas físicas y, aunque de modo temporal, no se paga en los dos primeros períodos impositivos de ejercicio de la actividad y, tampoco, más adelante, si el importe neto de la cifra de negocios es inferior a un millón de euros.



De modo que el principio de generalidad dictado desde el artículo 31.1 de la CE queda en posición maltrecha en este impuesto por el amplio espectro de exenciones y, como quiera que, éstas han obedecido a impulsos derivados del dictado político más que a razones de ausencia de capacidad contributiva, el basamento constitucional de justicia tributaria se resiente por la escasa atención que el legislador le ha prestado.

— Resulta irónico, por ello, conservar la expresión legal de que son sujetos pasivos "las personas física o jurídicas ... que realicen en territorio español el hecho imponible". Si así fuese, tendría sentido el título que lo distingue; por el contrario, en el estado actual, quizá fuese más coherente denominarlo "Impuesto sobre Ciertas Actividades Económicas de las Grandes Compañías".

— El papel censal del tributo, que era uno de sus principales activos ha quedado perjudicado como consecuencia de la excesiva exclusión de contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente en la de pago.

— La estructura del impuesto no ha evolucionado hacia posiciones modernas y cercanas al principio de flexibilidad, ya que el IAE sigue siendo un impuesto tosco e indiciario, carece de base imponible y tipo de gravamen, las cuotas tributarias, en su mayoría fijas, siguen derivándose de las tarifas, al igual que la valoración modular de los escasos elementos tributarios de que se sirve —en el mejor de los casos tres— para establecer las cuotas.

— La ausencia de sintonía con el principio de capacidad, queja esta de constante referencia, es notable, ya que no se tiene en cuenta el rendimiento efectivo de la actividad gravada, sino el rendimiento medio estimado para el sector; ni motiva diferencias de cuota el ejercicio de la actividad durante un mayor o menor número de días del año, ni el realizar más de un turno de trabajo, o el contar con mayor o menor número de empleados, ni tan siquiera el volumen de facturación o de compras, etc.

— Se ha suprimido la desincentivación al empleo que, especialmente, en las cuatro primeras divisiones —actividades industriales—, computaba para el cálculo de la cuota, al prescribir la inocuidad del "número de obreros", lo que es positivo, pero no se ha arbitrado otro módulo a cambio.

— Se ha generado un importante factor de conflictividad al no especificar el criterio interpretativo de la exención por inicio en el ejercicio de la actividad, es decir si se trata de una exención subjetiva u objetiva, y si lo es a título plural o singular, por cada nueva actividad.

— Se introduce un coeficiente multiplicador de las cuotas en función del importe neto de la cifra de negocios con escasas diferencias pese a las grandes distancias de las escalas empleadas, quizá para suplir la supresión del cómputo de obreros, pero ello supone una importante discriminación porque aquél sólo afectaba a la cuota de las cuatro primeras divisiones de la sección primera, que han resultado favorecidas, y el coeficiente aumenta automáticamente la cuota de todas las actividades.

— El importe neto de la cifra de negocios es un dato que ofrece una gran disfunción temporal —procede de dos años atrás— y puede dar lugar a situaciones perversas, es de difícil conocimiento para la Administración local, exige gran colaboración entre la Administración estatal y la municipal, y crea graves dificultades, especialmente, en el ámbito de los grupos de sociedades.

— Se ha igualado la capacidad modular de los municipios con exclusión del número de habitantes con los que cuente según su población de derecho, aunque no se atiende a este criterio al haber conservado los cuadros de valoración de la superficie por m² diferenciando los valores en función de la población.

— Con el paso del tiempo, el local en el que se desarrolla la actividad ha adquirido un desorbitado protagonismo en el proceso de liquidación, bien por la correlación directa con su extensión superficial, que exige de un complejo e innecesario cálculo, o por su concreta ubicación.

— La capacidad municipal para modular las cuotas ha quedado restringida al coeficiente de ponderación de la situación que, dado el amplio espectro de comportamiento, puede magnificar las cuotas básicas —hasta un 950 por 100— por la única razón de la categoría de la vía pública.

Sobredimensión injustificable no solo por su amplitud, sino porque tampoco es predicamento general para todos los negocios, como la bondad de la calle no es común para todas las clases de actividades y, aunque lo fuese, no lo sería necesariamente en el mismo grado para todas.

— En beneficio de la autonomía se ha procurado a los municipios cierta capacidad para conceder algunos beneficios fiscales, en materias otrora de competencia estatal, que inculcan una cierta personalización al impuesto, y aunque pueda argumentarse que es a cambio de reducir sus ingresos, ello no siempre ha de ser así porque el esfuerzo fiscal en este impuesto estaba sólo en un 52 por 100, aproximadamente, por lo que la mayoría de los municipios podrán modular, en su caso, al alza las cuotas para compensar la adopción de las medidas económicas adoptadas. Si es cierto, sin embargo, que se dificulta la gestión aumentando los costes indirectos por la necesidad de cuantificación y control.

— Los importantes cambios contemplados en la Ley no han sido llevados al marco reglamentario que exige su rápida modificación para adaptarse a la norma sustantiva, que, asimismo debería rectificarse en algunos puntos para evitar notables contradicciones.

Conviene, pese a lo anterior, recordar que el IAE sigue siendo el único impuesto municipal sobre las actividades económicas y el único instrumento para la exacción de la imposición provincial que se aplica por medio del Recargo del mismo nombre.

7. CONCLUSIÓN RESPECTO AL PRESENTE

Aunque en general la doctrina ha defendido la existencia en el marco de la Hacienda local de un impuesto que grave las actividades económicas, porque estaba consolidado en el tiempo y no supone una excepción en el ámbito de la fiscalidad internacional¹⁸, cumplía una importante función censal, aportaba corresponsabilidad fiscal y favorecía a las siempre endeble finanzas municipales, complementando la leve fiscalidad que recae sobre estas actividades en los impuestos personales¹⁹, las razones políticas a impulsos de los sectores afectados han condicionado seriamente el devenir del impuesto.

El esfuerzo realizado para solucionar algunas situaciones no se ha visto correspondido con los resultados, porque los municipios se han visto perjudicados en el orden financiero en el que se ha producido una notable pérdida²⁰, una importante incertidumbre recaudatoria y, un considerable retraso en la percepción de las compensaciones legales establecidas.

La reforma aprobada en materia del IAE, a excepción de la supresión del número de trabajadores como módulo de cuantificación y de la supresión del pago para un elevado número de contribuyentes, de muy dudosa bondad, porque no se ampara en razones de inexistencia de capacidad contributiva en un gran número de casos, lejos de suponer el tan necesario y ansiado cambio en la estructura y filosofía del impuesto²¹, representa una continuidad con arraigo de los graves defectos que en él concurrían y que le proporcionan una gran semejanza con los tributos que le dieron origen e

¹⁸ Son ejemplos de impuestos homologables el Gewerbesteuer en Alemania que toma como base para la exacción los salarios, el valor del inmovilizado y el beneficio; la Taxe professionnelle en Francia, que toma como base los salarios y el valor del inmovilizado; el Non- Domestic Rates de Gran Bretaña con identidad de base que el anterior; en general con un mayor peso relativo sobre el PIB, el 1,6%; 1,4% y 2%, respectivamente, que el que en España representa, sólo el 0,3 %, además de los aplicados en Italia, Portugal o Luxemburgo.

¹⁹ El 75,19% sobre la recaudación total de 2001 aportaron las rentas de trabajo frente al 74,86% del año anterior, mientras que, pese a la bonanza económica, las rentas declaradas por las actividades económicas solo representaron en el ejercicio 2001 un 11,88% frente al 12,82% del año anterior. (Ministerio de Hacienda, 2003.)

²⁰ Los ingresos municipales liquidados correspondientes al IAE en el ejercicio de 2000 ascendieron a 294.348 millones de pesetas, representando el 18,6 % de la recaudación total impositiva y siendo tras el IBI la segunda fuente de exacción en orden de ingresos.

²¹ Vid. Poveda Blanco (2000: 570 a 587).



imperaban en 1978: estructura anacrónica del tributo, indefinición del objeto de gravamen, incoherencia del hecho imponible, que grava el mero ejercicio de la actividad, incluso de modo ocasional, sin exigencia de habitualidad; continuidad del procedimiento de liquidación mediante técnicas ancestrales: aplicación de cuotas fijas o dependientes de algún elemento tributario, las más de las veces irrelevante, en el sentido de no guardar vinculación con el rendimiento medio presunto o con el valor patrimonial de la empresa. Y en materia de autonomía y suficiencia, queda un solo instrumento de modulación municipal de las cuotas: la situación del local, que no siempre será aplicable, bien porque no se emplee o porque, utilizándose, no sea computable el local por dictado legal, mientras que la mejora de la autonomía que procuran los supuestos de beneficios fiscales discrecionales lo es a cambio de la pérdida financiera que ello procura²².

En resumen, se ha devaluado hasta límites insospechados a un impuesto municipal sobre las actividades económicas que se hallaba históricamente arraigado y sobre el que la repulsa ciudadana había remitido. La reforma, en cambio, ha originado a los municipios importantes pérdidas e inseguridad recaudatoria, bajando el nivel de perceptibilidad tributaria y de corresponsabilidad fiscal²³, y la capacidad de decisión exigible a los Gobiernos municipales Castells (2002). En la actual situación, frente al pasado, se actúa extramuros de los dictados jurídicos de igualdad, generalidad, neutralidad y equidad. Todo lo cual, nos plantea importantes dudas respecto a su futuro que nos llevan a preguntarnos qué hacer, porque, tras la última intervención sufrida, el impuesto que ya naciera enfermo en 1988, está a las puertas de la eutanasia, y, si así se obrase, se habría asestado, lamentablemente, una importante andanada en la línea de flotación de la fiscalidad municipal.

8. ALGUNAS ALTERNATIVAS DE FUTURO

A la vista de lo anterior no cabe extraer una conclusión, a mi entender errónea, la de que pueda parecer procedente suprimir lo que queda del IAE. Antes bien, entiendo que sería preferible pensar en otras soluciones por las razones expuestas. Y en esta disyuntiva, propongo tres vías con posibles alternativas excluyentes entre sí:

Solución de continuidad del IAE, y dentro de ésta se cabe diferenciar entre:

ALTERNATIVA 1.A. *Mantener el IAE como está*

Considero que no adoptar ningún cambio respecto al estado actual de la cuestión sería un gravísimo error, porque el impuesto en la actualidad es no solo anacrónico por su ancestral procedencia y estructura, sino impropio del sistema fiscal de un país desarrollado por sus graves errores jurídico-económicos, hasta el punto de que se podría asegurar que si no le da pronta solución el legislador pronto se provocará su caída por resoluciones de los tribunales.

ALTERNATIVA 1.B. *El retorno al pasado con menor nivel de exención*

Se precisaría corregir los principales defectos que ponen en peligro su continuidad por quiebras a los principios constitucionales derivados de la última reforma. Ello supondría modificar los múltiples factores determinantes de la exención –naturaleza, importe neto de la cifra de negocio, por los dos primeros años tras el inicio de la actividad– por una sola variable que diera carácter unitario al beneficio fiscal, y, en lo posible, próxima a la capacidad contributiva. Es cierto que ello supondría la

²² Se trata en realidad de una "autonomía dirigida" Vid. Zornoza (1999: 194)

²³ Como expresa Rubio Guerrero (2003: 3): Para favorecer la responsabilidad un tributo local debe ser claramente perceptible por los electores locales y contribuyentes, quienes deben conocer explícitamente que volumen de impuestos están tributando, a qué institución o autoridad están pagando y cuáles son los servicios que dicha autoridad está suministrando. Conferencia Bicentenario de la Fundación Administrativa de Torrevieja. Curso...

vuelta del impuesto para un buen número de contribuyentes actualmente exentos, mas se ganaría en justicia tributaria, pues la exención seguiría para los humildes y se aproximaría a la capacidad, no quebraría el principio de neutralidad y se podría aspirar a recuperar el maltrecho censo de contribuyentes por actividades.

Cabría pensar en la continuidad de las Tarifas o en que la estructura del gravamen se adaptara a la general del sistema: base imponible, alícuotas, cuota básica y modulación correctora municipal. En cualquier caso, si se considerase que la base estuviese vinculada al rendimiento fiscal conocido por las declaraciones en la imposición sobre la renta podría pensarse en integrar la cuota básica en la del correspondiente impuesto personal, permitiendo su deducción de la estatal, no así la del aumento debido a la modulación municipal.

Supresión del IAE con recambio, y en esta vía se podrían adoptar:

ALTERNATIVA 2.A. Suprimir la imposición municipal sobre la actividad económica

Exigiría llevar a cabo otra u otras medidas compensatorias, ante el lamentable estado de las finanzas municipales que exigen adoptar decisiones a favor de incrementar el volumen de sus recursos ante el aumento notable de sus competencias. Así que a cambio tendríamos:

- Que elevar la participación de los ingresos del Estado (PIE) para los Ayuntamientos, bien de forma global, o por la vía de los recargos o participaciones en los grandes impuestos. Sin embargo, supondría:
 - la pérdida definitiva de una fuente de imposición importante y consolidada;
 - la pérdida de corresponsabilidad fiscal;
 - reducir la imposición municipal a tan solo la fuente inmobiliaria y de modo testimonial a los vehículos;
 - la pérdida del mejor instrumento censal de las actividades económicas, y
 - variación la distribución cuantitativa y cualitativa de los recursos.

ALTERNATIVA 2.B. Suprimir la imposición municipal sobre las actividades económicas implementando otros medios fiscales

Siguiendo el dictado constitucional se podría pedir una mayor generosidad de las Comunidades Autónomas a favor de sus municipios y provincias, y reordenar:

- La fiscalidad inmobiliaria, mediante:
 - a) Creación de un Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de Bienes Inmuebles que gravaría las plusvalías de suelo y construcción derivadas de las transmisiones, integrándolo en la imposición personal sobre la renta y suprimiendo por ello el actual IIVTNU.
 - b) Cesión del ITP derivado de las transmisiones de inmuebles a los municipios.
- La fiscalidad del automóvil, a través de:
 - a) Cesión del Impuesto especial sobre Medios de Transporte a los municipios.
 - b) Analizar la posible cesión del ITP.

No cabe duda que esta alternativa 2.B exigiría compensar a las Comunidades Autónomas por las pérdidas sufridas por la cesión de parte de su imposición.

Por último, cabe pensar también en:

Eliminar el IAE pero no la imposición sobre las actividades económicas

Y dentro de esta vía de actuación se podría seguir:

ALTERNATIVA 3.A. Creación de otro impuesto sobre la actividad económica

Para evitar el coste político de volver a integrar a los sujetos exentos en el mismo impuesto del que desaparecieron, y porque, se justifica por la necesidad de:

- Recuperar la fiscalidad perdida sobre la actividad económica.
- Eliminar la ambigüedad del hecho imponible.
- Gravar la verdadera capacidad económica.
- Contemplar como única vía de exención la inexistencia de aquella.
- Suprimir la conflictiva exención de inicio de actividad.
- Alumbrar un impuesto sencillo y con estructura moderna que puede servirse de la información que procuran los impuestos estatales.
- Recuperar la función censal.
- Permitir la modulación municipal de la cuota básica.
- Considerar la integración parcial en el impuesto personal sobre la renta correspondiente (IRPF, IS o IRNR).

ALTERNATIVA 3.B. Establecer un recargo en el impuesto personal sobre la renta

Que se aplicaría tomando como base los rendimientos de actividades económicas declarados en el correspondiente impuesto: IRPF, IS o IRNR.

9. REFLEXIÓN FINAL

Sin duda, existen otras posibles fórmulas, pero quizá lo más importante a tener en cuenta en las consideraciones que van a tener lugar y que han provocado la elaboración de estas notas a modo de informe para su debate, es que la situación actual es inaceptable e insostenible por el alto nivel de imperfecciones que concurren en el impuesto y por el progresivo deterioro que sobre él se ha acumulado, así que resulta inaplazable adoptar decisiones.

Debe añadirse a lo anterior el hecho constatado de que los municipios no pueden restar recursos y fuentes de gravamen a su financiación, antes bien deben lograrlos. Sería conveniente seguir gravando las actividades económicas en el ámbito municipal como valor añadido que prestaba el impuesto para mitigar el desequilibrio fiscal que soportan las rentas del trabajo y, en lo posible recuperar ahora, que aun se está a tiempo, el papel censal que desempeñaba y que se ha ido al traste por la selectividad de la última reforma.

La solución de continuidad de un gravamen sobre las fuentes económicas permite que la fiscalidad inmobiliaria no sea en la práctica el único factor que determine a los impuestos municipales.

La influencia del principio del beneficio en la imposición municipal no es un contrasentido y los servicios públicos no solo se prestan a los titulares de inmuebles, se podría añadir que es preciso no dar pasos atrás en materia de corresponsabilidad fiscal municipal, y a eso conduciría, sin duda, la supresión del impuesto a cambio de aumento de las subvenciones que no ayudaría a mejorar el nivel de autonomía municipal que se proclama desde la Constitución.

Como es pauta común en materia tributaria, la decisión a adoptar podría estar muy influenciada por su componente político, ello no obstante, exige una meditación, con mayor sentido si cabe en el situación actual ¿Es razonable seguir concediendo prebendas a la fiscalidad sobre las fuentes de capital o mixtas y, mantener el peso de la imposición personal en las rentas del trabajo? Quizá sea el momento de adoptar alguna decisión para no perder definitivamente a esta histórica "contribución", a la que habrá que aplicar, sin duda, los criterios de justicia. Quizá sea hora de acabar con la campaña de rebajas y convenga desandar parte del camino que nunca se debió recorrer mejorándolo y haciéndolo de paso más accesible y transitable.

ANEXO

**CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES SEGÚN EL CRITERIO SEGUIDO PARA
LA DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS**

CUADRO 1
COMPARATIVO LICENCIA FISCAL/IAE

Elementos División	Cuota Fija		Cuota de Patente		Bases de Población		Obreros y Kilowatios		Obreros		Kilowatios		B. Población y Cuota Fija		Otros elementos		Totales		
	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	L.F	IAE	
En																			
Primera	-	4	2	-	-	-	7	18	-	-	3	5	-	-	4	4	16	31	
Segunda	-	-	-	-	-	-	501	102	-	-	-	-	-	-	5	-	506	102	
Tercera	-	-	-	-	-	-	225	136	-	-	-	-	-	-	-	-	225	136	
Cuarta	25	5	4	-	-	-	366	163	39	-	-	-	-	3	1	437	169		
Quinta	20	-	-	-	85	-	-	-	-	-	-	-	28	-	-	105	28		
Sexta	240	63	109	-	272	66	14	5	1	-	2	-	6	20	19	658	159		
Séptima	5	5	2	-	5	16	-	-	-	-	9	-	-	30	18	51	39		
Octava	40	34	1	-	7	-	-	-	-	-	1	-	-	21	25	70	59		
Novena	18	76	14	-	39	7	-	-	-	1	1	-	-	42	14	114	98		
Totales	348	187	132	-	408	89	1.113	424	40	1	16	5	-	34	125	81	2.182	821	
% sobre total	15,95	22,78	6,05	-	18,70	10,84	51,00	51,65	1,84	0,11	0,73	0,61	-	4,14	5,73	9,87	100	100	

a) Elaboración propia. Los datos de la LF vienen referidos a las tarifas aprobadas por el RD 791/1981 y los del IAE a las del RDL 1175/1990.

b) De las 821 actividades distintas en el IAE, en 69 ocasiones se les atribuye cuota nacional y en 66 cuota provincial.

c) No se ha incluido en el IAE la división 0 correspondiente a la actividad ganadera independiente porque no estaba gravada en la LF. En el IAE figuran, para ella, 22 actividades, diferenciadas así: 20 actividades con cuota según cabeza, una según cuota por obrero y otra según otros elementos.

d) El análisis comparativo no se extiende a las actividades profesionales y artísticas. Sin apenas variación de la LF al IAE y en todo caso sin emplear más elemento tributario que la asignación de cuotas fijas.

CUADRO 2
NÚMERO Y PARTICIPACIÓN DE LAS ACTIVIDADES COMPRENDIDAS EN LA LF Y EN EL IAE
CLASIFICADAS POR DIVISIONES

Epígrafes División	Descripción	Totales en LF		Totales en IAE	
		N.º	%	N.º	%
Primera	Energía y agua	16	0,7	31	3,8
Segunda	Minería e industria química	506	23,2	102	12,4
Tercera	Transformación de metales y mecánica de precisión	225	10,3	136	16,6
Cuarta	Otras industrias manufactureras	437	20,0	169	20,6
Quinta	Construcción	105	4,8	28	3,4
Sexta	Comercio, restaurantes y hospedaje. Reparaciones	658	30,2	159	19,4
Séptima	Transporte y comunicaciones	51	2,3	39	4,7
Octava	Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres	70	3,2	59	7,2
Novena	Otros servicios	114	5,3	98	11,9
	Totales	2.182	100,0	821	100,0
Cero	Ganadería independiente	-	-	22	-

a) Elaboración propia. No se han incluido en el cómputo de las actividades del IAE los distintos epígrafes de la actividad ganadera independiente para hacer homogénea la comparación, dada su exención en la LF.

**CUADRO 3****MODALIDADES EMPLEADAS EN LA DETERMINACIÓN DE LAS CUOTAS EN LA LF Y EN EL IAE Y SU EVOLUCIÓN PORCENTUAL**

Modalidades y elementos utilizados	Totales en LF		Totales en IAE		Aumento IAE/LF	Disminución IAE/LF
	N.º	%	N.º	%		
Total actividades y % s/total						
Cuota fija	348	15,95	187	22,78	6,83%	
Cuota de Patente	132	6,05	–	–		6,05%
Bases de población	408	18,70	89	10,84		7,86%
N.º de obreros y kw.	1.113	51,00	424	51,65	0,65%	
N.º de obreros	40	1,84	1	0,11		1,73%
N.º de kw.	16	0,73	5	0,61		0,12%
Base poblacional y cuota fija	–	–	34	4,14	4,14%	
Otros elementos	125	5,73	81	9,87	4,14%	
Totales	2.182	100,0	821	100,0		1.361 epíg.

a) Elaboración propia. No se han incluido en el cómputo de las actividades del IAE los distintos epígrafes de la actividad ganadera independiente para hacer homogénea la comparación, dada su exención en la LF.

CUADRO 4**ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IAE AL ENTRAR EN VIGOR EN 1992, Y LA LICENCIA FISCAL Y EL IMPUESTO SOBRE LA RADICACIÓN SUPRIMIDOS**

Artículo	Concepto	Observaciones
79.1 79.2	Naturaleza Hecho imponible	Identidad de contenido en los impuestos. Es el mismo en sentido genérico. Algunos cambios concretos se producen: gravar la actividad de arrendamiento de muebles e inmueble, ganadería independiente, supresión de los supuestos de contratación y la no sujeción de los vehículos para el transporte propio y de los talleres para reparaciones propias.
80.1 y 2	Carácter económico de la actividad y remisión complementaria a las Tarifas	Identidad de contenido.
81	Prueba del ejercicio de la actividad	Igual en ambos casos aunque en el IAE se hace mención expresa a "cualquier medio admisible en Derecho".
82	No sujeción	Iguals contenidos, aunque en el IAE se contemplan de modo más genérico los supuestos de no sujeción. Se excluyen en él los supuestos de agricultura, ganadería dependiente, pesca y actividad forestal.
83	Exenciones	Se reducen en el IAE los supuestos de exención destacando la supresión del beneficio aplicable a la Iglesia Católica y la exención de una pluralidad de modestas actividades que no precisaban de acuerdo previo de la Administración, mientras que en el IAE se contempla la llamada "cuota cero".
84	Sujeto pasivo	Identidad de contenido.
85	Cuota tributaria y Modulación de cuotas	Se modifica el procedimiento de cálculo aunque el IAE sigue apoyándose en las Tarifas. Se introduce el elemento tributario superficie del local y la bonificación transitoria por anterior aplicación del Impuesto sobre la Radicación. La modulación de las cuotas municipales se realiza por medio del coeficiente corrector, el índice de situación del local. En la Licencia Fiscal sobre la cuota tributaria se aplicaba como factor de modulación el Recargo Municipal que se suprime.

(Sigue.)

(Continuación.)

Artículo	Concepto	Observaciones
86	Tarifas	Con la salvedad de la importante simplificación del número de actividades diferenciadas, es idéntico el papel desempeñado por las Tarifas, la delegación legislativa al Gobierno para su aprobación, su tipificación general por elementos fijos que deben concurrir en el momento del devengo, aunque en el IAE se añade la correspondiente a la superficie que en el IR constituía el factor determinante de la cuota; su ordenación por rúbricas con arreglo a la CNAE y CNO, el uso de cuotas municipales, provinciales y nacionales para, estas dos últimas, se excluye la aplicación del coeficiente corrector y el Índice de situación y en ambos impuestos se expresa que la no inclusión de una actividad en las Tarifas no la excluye de tributación.
86	Principios de fijación para las cuotas	Es común a ambos impuestos el límite genérico del 15 por 100 sobre el beneficio medio presunto de cada actividad para las cuotas asignadas a ellas. En la LF cuando se configuraba una actividad como la constituida por la principal y otra/s complementaria/s, la cuantía a satisfacer \leq la suma de las cuotas asignadas en las Tarifas a todas ellas.
87	Actualización cuotas	No se contemplaba en las Licencias Fiscales y sí en el IAE la posible actualización de las cuotas por medio de LPGE.
88	Coeficiente corrector	La modulación municipal de las cuotas mínimas se prevé y establece la escala de valores máximos entre los que debe optar cada municipio según su población de derecho que va desde 1,4 a 2. En la LF se empleaba el Recargo Municipal con importe mínimo obligatorio del 70% que, no obstante, podía elevarse hasta el 100%.
89	Índice de situación	Es en el IAE el otro instrumento de modulación de las cuotas municipales y se contempla en función de la categoría de la vía pública en la que se ubique el local. Con valores entre 0,5 y 2. Su equivalencia está en el IR en el que también la situación del local permitía modular la cuantía de la cuota.
90	Período impositivo	Es igual, con la salvedad de que para las industrias de campaña se contemplaba en la LF un tratamiento singular.
	Devengo	Identidad de contenido, aunque en la LF, cuotas prorrateables por semestres, el devengo era el primer día del semestre.
	Clase y condición de las cuotas	Se contemplan las mismas clases de cuotas, aunque en el IAE se añade la categoría de cuota municipal de carácter especial. LF: Prorrateables por semestres e irreducibles –por recibo o patente– IAE: Irreducibles, salvo en caso del inicio de la actividad en que serán prorrateables por trimestres.
	Devengo en espectáculos aislados	Identidad de contenido.
91	Gestión censal	En LF e IAE la gestión se realiza a partir de la matrícula anual constituida por los censos de contribuyentes. Identidad de competencias censales y de calificación de actividades a favor del Estado.
	Gestión tributaria	En el IAE se realiza en forma dual –Estado y municipios–, en tanto que la gestión tributaria de la LF era competencia del Estado aunque se preveían fórmulas de colaboración con los municipios. En el IAE se suprime la obligación formal, que en las LF existía para los sujetos pasivos, de exhibir en el establecimiento, a la vista del público, el justificante del pago o de la exención.
124	Recargo Provincial	Identidad de contenido, estableciéndose la misma alícuota máxima, el 40%. En el IAE no es de aplicación sobre las cuotas provinciales ni nacionales.

a) Elaboración propia.

BIBLIOGRAFÍA

- ANIBARRO PÉREZ, S. (2003): "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Tributos Locales*, núm. 26: 87-99.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1986): *Sistema Tributario Español y Comparado*, Editorial Tecnos.
- ARAGONES BELTRÁN, E. (1998): *Anuario de Hacienda Local 1998*, Fundació Carles Pi i Sunyer-Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- CASTELLS, A. (2002): "Algunos comentarios sobre la reforma de las Haciendas Locales", *Papeles de Economía Española* núm. 92: 8-26.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. (2003): *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (2002): "Conferencia Inaugural", *Jornadas de Estudio y Debate sobre la Financiación Local y Corresponsabilidad Fiscal*. Madrid, junio 2001, Ayuntamiento de Madrid: 25-33.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2003): *Memoria de la administración tributaria de 2001*.
- POVEDA BLANCO, F. (1982): "Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales; Criterios y técnicas de valoración", *Crónica Tributaria* núm. 46: 121-140.
- (1991 a 2002): *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, (1.^a a 12.^a edic.). Ediciones Deusto, S.A. Bilbao.
- (2000): "El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 108: 569-587.
- (2001): "El Impuesto sobre Actividades Económicas. Los Claroscuros de un tributo repudiado", *Tributos Locales* núm. 3: 15-30.
- (2003): *El Nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas*. Deusto, S.A. Bilbao.
- RUBIO DE URQUIA, J. I. (2000 a): "Los tributos locales ante su inminente reforma: una encrucijada histórica", *Tributos Locales* núm. 1: 7-19.
- (2000 b): "El IAE un blanco en el punto de mira de quienes no ven", *Tributos Locales* núm. 2: 9-11.
- (2003): "El IAE: un impuesto herido de muerte", *Tributos Locales* núm. 26: 7-13.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. y POVEDA BLANCO, F. (2002): "La Financiación Impositiva Municipal. Propuestas para su Reforma", *Papeles de Economía Española*. núm. 92: 101-119.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002): "Corresponsabilidad Fiscal de las Entidades Locales en otros países", *Jornadas de Estudio y Debate sobre la Financiación Local y Corresponsabilidad Fiscal*. Madrid, junio 2001, Ayuntamiento de Madrid: 199-214.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M. B. (2003): "Las novedades en la regulación del impuesto sobre Actividades Económicas", *Revista Técnica Tributaria* núm. 61: 125-160.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1999): *La Financiación de las Corporaciones Locales durante el quinquenio 1999/2003. El desarrollo del Gobierno Local (una aproximación doctrinal)*. Instituto de Administración Pública. Madrid 1999, pág. 194.

**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.^a 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 Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a 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.
Autores: M.^a 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.^a 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.ª 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.ª 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.ª 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.