

Universidad de Barcelona

Facultad de Derecho

**EL CONCEPTO DE EMPRESARIO
EN EL IMPUESTO
SOBRE
ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Tesis doctoral

Director: Joan Pagès i Galtés

Tutor: José Andrés Rozas Valdés

Doctorando: Maria Teresa Diví i Torns

1999

	Págs.
INDICE	7
ABREVIATURAS	19
PRESENTACIÓN	25

CAPÍTULO 1

LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EL EMPRESARIO EN LA CIENCIA ECONÓMICA Y EN EL DERECHO MERCANTIL

1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EL EMPRESARIO EN LA CIENCIA ECONÓMICA	33
1.1. LA ACTIVIDAD DE LA EMPRESA Y EL EMPRESARIO EN TÉRMINOS DE ECONOMÍA	33
1.1.1. <i>Preliminar</i>	33
1.1.2. <i>Los sujetos económicos</i>	36
1.1.3. <i>La actividad de la empresa</i>	38
1.1.4. <i>El empresario clásico</i>	39
1.1.5. <i>El empresario moderno</i>	40
1.1.6. <i>El empresario en la actualidad</i>	41
1.2. LOS RASGOS ECONÓMICOS Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	42
2. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA DOCTRINA MERCANTILISTA. LA RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y EL EMPRESARIO	44
2.1. ACTIVIDAD ECONÓMICA	44
2.1.1. <i>La actividad económica en el Derecho mercantil</i>	44
2.1.2. <i>La actividad económica mercantil y el IAE</i>	46
2.2. RELACIÓN ENTRE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y ACTOS DE COMERCIO	47
2.2.1. <i>Evolución del concepto de acto de comercio</i>	47
2.2.2. <i>Las características del ejercicio del comercio, su carácter habitual y su licitud</i>	57
2.2.3. <i>El ejercicio del comercio habitual y su recepción en el IAE</i>	61
2.3. EL CONCEPTO DE EMPRESA EN LA DOCTRINA MERCANTIL	62
2.3.1. <i>La empresa en el Derecho mercantil</i>	62
2.3.2. <i>Aspectos del régimen jurídico de la empresa</i>	66
2.4. EL CONCEPTO DE EMPRESARIO	70
2.4.1. <i>Definición de empresario en el Código de comercio</i>	70
2.4.2. <i>Definición de empresario según la doctrina mercantil</i>	71
2.4.3. <i>Características del concepto de empresario en el ámbito mercantil</i>	75
2.4.4. <i>La recepción del concepto de empresario mercantil en el IAE</i>	77
2.5. CLASES DE EMPRESARIOS	78

2.5.1.	<i>El empresario persona física o jurídica</i>	78
2.5.2.	<i>El empresario titular de grandes, medianas y pequeñas empresas</i>	80
2.5.3.	<i>El empresario privado y el empresario público</i>	81
2.5.4.	<i>Los empresarios civiles y mercantiles</i>	83
2.5.5.	<i>Las clases de empresarios mercantiles y el IAE</i>	86
2.6.	LA ADQUISICIÓN DEL ESTADO DE EMPRESARIO	87
2.6.1.	<i>La capacidad para ser empresario en el caso de personas individuales en el Derecho mercantil</i>	87
2.6.2.	<i>La capacidad para ser empresario en el caso de personas jurídicas en el Derecho mercantil</i>	91
2.6.3.	<i>El empresario extranjero según el Derecho mercantil</i>	91
2.6.4.	<i>Prohibiciones y restricciones en el ejercicio de actividades empresariales en el Derecho mercantil</i>	97
2.6.4.1.	<i>Incompatibilidades</i>	97
2.6.4.2.	<i>Inhabilitaciones</i>	99
2.6.4.3.	<i>Autorización administrativa para el ejercicio de actividades empresariales</i>	100
2.6.5.	<i>Causas que producen la pérdida de la condición de empresario en el Derecho mercantil</i>	101
2.6.6.	<i>Los requisitos mercantiles para ser empresario y el IAE</i>	103
2.7.	LOS DIFERENTES TIPOS DE EMPRESARIOS SOCIALES	105
2.7.1.	<i>Concepto de sociedad</i>	106
2.7.2.	<i>Clases de sociedades</i>	107
2.7.2.1.	<i>Sociedades mercantiles y sociedades civiles</i>	107
2.7.2.2.	<i>Sociedades de personas y sociedades de capitales</i>	109
2.7.3.	<i>Diferencia entre sociedad e instituciones afines</i>	110
2.7.4.	<i>El fenómeno asociativo y el IAE</i>	112
2.7.5.	<i>Tipos de sociedades mercantiles</i>	113
2.7.5.1.	<i>Sociedad regular colectiva</i>	114
2.7.5.2.	<i>Sociedad comanditaria simple</i>	114
2.7.5.3.	<i>La asociación de cuentas en participación</i>	115
2.7.5.4.	<i>Las sociedades anónimas</i>	115
2.7.5.5.	<i>La sociedad anónima laboral</i>	118
2.7.5.6.	<i>de responsabilidad limitada</i>	118
2.7.5.7.	<i>La sociedad unipersonal anónima o de responsabilidad limitada</i>	119
2.7.5.8.	<i>La sociedad en comandita por acciones</i>	120
2.7.5.9.	<i>Sociedades de garantía recíproca</i>	121
2.7.6.	<i>Otros tipos de sociedades</i>	122
2.7.6.1.	<i>Las sociedades cooperativas</i>	122
2.7.6.2.	<i>Las sociedades mutuas de seguros</i>	124
2.7.6.3.	<i>Planes y fondos de pensiones</i>	126
2.7.6.4.	<i>Fundaciones y cajas de ahorros</i>	127
2.7.7.	<i>Grupos de empresas</i>	129
2.7.7.1.	<i>Los grupos de sociedades</i>	130
2.7.7.2.	<i>Las Agrupaciones de interés económico</i>	131
2.7.7.3.	<i>Las Uniones temporales de empresas</i>	132
2.7.8.	<i>Otras instituciones y fondos</i>	133

2.7.8.1. Instituciones de inversión colectiva	133
2.7.8.2. Sociedades gestoras de carteras	136
2.7.8.3. Fondos de regulación del mercado hipotecario	136
2.7.8.4. Fondos de titulación hipotecaria	137
2.7.8.5. Fondos de titulación de activos	137
2.8. CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS	138
2.8.1. Obligación del empresario	138
2.8.2. Gestión de la contabilidad	140
2.8.3. Formulación de las cuentas anuales	142
2.8.4. Cuentas anuales de los grupos de sociedades	144
2.8.5. La contabilidad como prueba del ejercicio de la actividad empresarial en el IAE	145

CAPÍTULO 2

EL REFLEJO EN EL ÁMBITO FISCAL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EL EMPRESARIO EN SENTIDO MERCANTIL

1. INTRODUCCIÓN	149
2. ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO	150
2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ...	150
2.1.1. Actividades económicas (empresariales y/o profesionales)	151
2.1.1.1. Definiciones en las Leyes del IRPF	151
2.1.1.2. La descripción de las actividades mercantiles y no mercantiles sujetas al IRPF	154
2.1.1.3. La comparación IRPF-IAE	155
2.1.2. La distinción entre actividades empresariales y actividades profesionales y entre empresario y profesional	156
2.1.2.1. Razones para su diferenciación en el IRPF	156
2.1.2.2. Criterios de distinción en general	158
2.1.2.3. Consideración de actividad empresarial y empresario en el IRPF y la influencia mercantil	159
2.1.2.4. Consideración de actividad profesional en el IRPF	161
2.1.2.5. Consideración de actividades profesionales en particular en el IRPF	166
2.1.2.6. Especial mención a los comisionistas	172
2.1.2.7. Diferencias entre empresario, profesional y trabajador por cuenta ajena	182
2.1.2.8. Conclusiones	185
2.1.3. El Arrendamiento o compraventa de inmuebles como actividad empresarial	188
2.1.3.1. Concepto y requisitos	188
2.1.3.2. El reflejo mercantil o civil en la compraventa o el arrendamiento de inmuebles sujetos a IRPF	191
2.1.3.3. La comparación IRPF-IAE	191

2.1.4. <i>La habitualidad en las actividades empresariales y/o profesionales</i>	194
2.1.4.1. <i>La realización de la actividad de forma habitual, personal y directa</i>	194
2.1.4.2. <i>La presunción legal iuris tantum</i>	196
2.1.4.3. <i>El reflejo de la habitualidad mercantil en el ámbito fiscal.</i> ..	200
2.1.5. <i>Regímenes de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>	201
2.1.5.1. <i>Régimen especial de transparencia fiscal</i>	201
2.1.5.2. <i>Régimen de atribución de rentas</i>	208
2.1.5.2.1. <i>Las sociedades reguladas en el Código civil</i>	209
2.1.5.2.2. <i>Finalidad del artículo 33 de la Ley general tributaria</i>	216
2.1.5.3. <i>Conclusión</i>	218
2.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	219
2.2.1. <i>Definición de actividad económica</i>	219
2.2.2. <i>La persona social que realiza la actividad</i>	223
2.2.3. <i>Referencia a algunos sujetos considerados mercantiles gravados por el Impuesto sobre sociedades</i>	223
2.2.3.1. <i>Los grupos de sociedades</i>	223
2.2.3.2. <i>Las Agrupaciones de interés económico</i>	224
2.2.3.3. <i>Las Uniones temporales de empresas</i>	225
2.2.3.4. <i>Los Fondos de inversión</i>	226
2.2.3.5. <i>Los Fondos de regulación del mercado hipotecario y los fondos de titulación hipotecaria.</i>	226
2.3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	226
2.3.1. <i>Los empresarios y/o profesionales y las actividades económicas (empresariales y/o profesionales)</i>	227
2.3.1.1. <i>La normativa europea</i>	227
2.3.1.2. <i>La normativa interna del estado</i>	229
2.3.1.2.1. <i>Definición legal de empresario y/o profesional</i>	229
2.3.1.2.2. <i>La calificación de empresario y/o profesional en función de las actividades empresariales y/o profesionales</i>	231
2.3.1.2.3. <i>Las actividades mercantiles y no mercantiles sujetas al IVA</i>	234
2.3.1.2.4. <i>La comparación de las actividades económicas del IVA-IAE</i>	235
2.3.1.3. <i>Clases de empresarios y/o profesionales</i>	235
2.3.2. <i>La habitualidad en las actividades empresariales y/o profesionales y la presunción de su ejercicio</i>	236
2.3.2.1. <i>La derogada Ley 30/1985, del IVA</i>	236
2.3.2.2. <i>La vigente Ley 37/1992, del IVA</i>	238
2.3.2.3. <i>El reflejo mercantil de la habitualidad en el ámbito del IVA</i>	241
2.3.3. <i>Algunos supuestos concretos de empresarios. El comerciante minorista</i>	242
2.3.3.1. <i>Concepto legal de comerciante</i>	242

2.3.3.2. <i>Concepto fiscal de comerciante</i>	243
2.3.4. <i>Las Actividades profesionales y el profesional y su distinción de las actividades empresariales y el empresario</i>	244
2.3.4.1. <i>El intento de delimitar los rasgos del profesional y los del empresario en el IVA</i>	245
2.3.4.2. <i>Las actividades económicas profesionales y el profesional en la normativa europea</i>	246
2.3.4.3. <i>Las actividades profesionales y el profesional en la normativa interna</i>	247
2.3.5. <i>La "continuidad" en la realización de las actividades</i>	250
2.3.6. <i>Efectos de la realización "ocasional" de determinadas actividades</i>	252
2.3.6.1. <i>Realización ocasional de determinadas operaciones inmobiliarias</i>	252
2.3.6.2. <i>Realización ocasional de entregas intracomunitarias de bienes</i>	252
2.3.7. <i>La gratuidad en el IVA y en el IAE</i>	255
2.3.8. <i>El autoconsumo</i>	256
3. ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	257
3.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS	258
3.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	259
3.3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	260
4. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LOS EMPRESARIOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	262
4.1. OBLIGACIÓN DE PROPORCIONAR DATOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	263
4.2. LOS PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO	264
4.3. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	264
4.4. CONCLUSIÓN	267
4.4.1. <i>La calificación del tributo respectivo</i>	267
4.4.2. <i>La influencia mercantil</i>	267
5. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LOS EMPRESARIOS EN OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS	268
5.1. EN LEYES	268
5.2. EN NORMAS REGLAMENTARIAS	269
5.2.1. <i>Las declaraciones censales de empresarios y profesionales</i>	270
5.2.1.1. <i>Régimen</i>	270
5.2.1.2. <i>El comienzo del ejercicio de actividades empresariales y profesionales</i>	271
5.2.1.3. <i>El cese en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales</i>	272

5.2.2. <i>El deber de los empresarios y profesionales de expedir y entregar facturas</i>	272
5.2.3. <i>La declaración anual de operaciones de los empresarios y profesionales</i>	273
5.2.4. <i>El número de identificación fiscal de empresarios y profesionales</i>	274
5.2.5. <i>El registro de productos sujetos a Impuestos especiales</i>	275
6. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y EMPRESARIOS Y PROFESIONALES EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	276
6.1. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y EMPRESARIO	277
6.2. ACTIVIDADES PROFESIONALES Y/O ARTÍSTICAS Y PROFESIONAL Y/O ARTISTA	278
7. LA CLASIFICACIÓN NACIONAL DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	281

CAPÍTULO 3

LOS PRECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. LOS PRECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	285
1.1. HASTA LA REFORMA DE 1957	285
1.2. LA REFORMA DE 1964 Y 1978	297
2. LOS PRECEDENTES INMEDIATOS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	299
2.1. FUENTES NORMATIVAS	300
2.2. LAS LICENCIAS FISCALES DE ACTIVIDADES COMERCIALES E INDUSTRIALES Y DE PROFESIONALES Y ARTÍSTICAS	301
2.2.1. <i>Naturaleza jurídica de las licencias fiscales</i>	301
2.2.2. <i>Hecho imponible de las Licencias fiscales</i>	302
2.2.2.1. <i>Objeto</i>	302
2.2.2.2. <i>Actividades comerciales e industriales</i>	303
2.2.2.3. <i>Definición de las actividades comerciales e industriales sujetas contenidas en la Instrucción</i>	308
2.2.2.4. <i>Actividades profesionales y de artistas sujetas</i>	317
2.2.3. <i>Actividades no sujetas a las Licencias fiscales</i>	320
2.2.3.1. <i>Las actividades comerciales e industriales no sujetas</i>	320
2.2.3.2. <i>Las actividades profesionales y de artistas no sujetas</i>	322
2.2.4. <i>Los sujetos pasivos en las Licencias fiscales</i>	323
2.2.4.1. <i>Los sujetos pasivos de las actividades comerciales e industriales</i>	323

2.2.4.2. Los sujetos pasivos individuales o colectivos de las actividades profesionales y los sujetos pasivos individuales de las actividades artísticas	325
2.3. EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE LA RADICACIÓN	328
2.3.1. Fuentes normativas	328
2.3.2. Hecho imponible	330
2.3.2.1. Actividad empresarial o profesional	331
2.3.2.2. Delimitación del ámbito de sujeción de las actividades	331
2.3.2.3. Características de las actividades sujetas al Impuesto	333
2.3.2.4. Unidad de local o establecimiento	335
2.3.2.5. Sujeto pasivo del Impuesto	335
2.3.2.6. El Impuesto Municipal sobre la Radicación y el IAE	336

CAPÍTULO 4

DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	339
1.1. PRELIMINAR	339
1.1.1. Metodología	339
1.1.2. Implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas	339
1.1.3. Naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas	340
1.2. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	346
2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	350
2.1. INTRODUCCIÓN	350
2.2. NATURALEZA DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	350
2.2.1. La actividad económica según el hecho imponible	350
2.2.2. Definición unitaria de actividad económica	351
2.3. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES	356
2.3.1. Redacción originaria de la LRHL	356
2.3.2. Actividades económicas empresariales en general	358
2.3.3. El carácter exhaustivo de la descripción de actividad empresarial	361
2.3.4. Las actividades empresariales que se desarrollan en las Instrucciones del IAE	362
2.3.5. Especial referencia a la ampliación de las actividades empresariales que efectúa la Instrucción general	366
2.3.6. La actividad económica empresarial ganadera independiente	373

2.3.7. Las diferentes actividades económicas empresariales en particular	376
2.3.7.1. La actividad económica empresarial minera e industrial	377
2.3.7.2. La actividad económica empresarial de construcción	379
2.3.7.3. La actividad económica empresarial comercial	379
2.3.7.4. La actividad económica empresarial de prestación de servicios	384
2.4. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS PROFESIONALES	386
2.4.1. Definición de actividad económica profesional	386
2.4.2. Descripción de las actividades económicas profesionales	388
2.5. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS ARTÍSTICAS	391
2.5.1. Definición de actividad económica artística	391
2.5.2. Descripción de las actividades económicas artísticas	393
3. EL EMPRESARIO EN LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	394
3.1. NOTA PREVIA	394
3.2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO	395
3.3. NATURALEZA DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO EN EL IAE	396
3.3.1. Carácter exhaustivo	396
3.3.2. La coincidencia mercantil-fiscal	396
3.3.3. El principio de estanciedad tributaria en la definición descriptiva de empresarios en el IAE	398
3.4. DISTINCIÓN DESCRIPTIVA FORMAL Y SUBJETIVA DE EMPRESARIO CON RELACIÓN AL PROFESIONAL Y AL ARTISTA	400

CAPÍTULO 5

DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. LA DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DE EMPRESARIO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	405
1.1. NOTA PREVIA	405
1.2. LA DEFINICIÓN LEGAL DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	406
1.3. ELEMENTOS ESENCIALES DE LA DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO	408
1.3.1. Elemento material: la ordenación del capital y/o del trabajo	409
1.3.2. Elemento personal: la ordenación por cuenta propia	411
1.3.3. Elemento teleológico: la finalidad de la ordenación	417
1.3.4. Elemento tácito: la ordenación habitual	421

1.3.4.1. <i>Autores que entienden que la habitualidad no es un requisito esencial para la realización del hecho imponible del Impuesto</i>	423
1.3.4.1.1. Argumentaciones del autor Rubio de Urquía	423
1.3.4.1.2. Argumentaciones del autor Checa González	425
1.3.4.1.3. Argumentaciones del autor Poveda Blanco	426
1.3.4.1.4. Argumentaciones del autor Moreno Castejón	426
1.3.4.1.5. Argumentaciones de los autores Irala Galán, Muñiz García, De Juan Navarro y García Torres	427
1.3.4.1.6. Argumentaciones de los autores Pérez Esparrels y Sanz Sanz	427
1.3.4.1.7. Argumentaciones en la obra de Francis Lefebvre	428
1.3.4.1.8. Argumentaciones en la obra de la Direcció General d'Administració Local de la Generalitat de Catalunya .	428
1.3.4.1.9. Memoria, enmiendas y debate al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales y Contestaciones de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales	429
1.3.4.1.10. Argumentaciones del autor García-Fresneda Gea	432
1.3.4.1.11. Conclusiones de esta corriente doctrinal	434
1.3.4.2. <i>Autores que interpretan que la habitualidad es un requisito esencial del hecho imponible del Impuesto</i>	435
1.3.4.2.1. Argumentaciones del autor Sáinz de Bujanda	435
1.3.4.2.2. Argumentaciones del autor Ferreiro Lapatza	436
1.3.4.2.3. Argumentaciones de los autores García Luis, Simón Acosta, Menéndez Moreno, Calvo Ortega y Trebolle Diez	437
1.3.4.2.4. Argumentaciones del autor Arnal Suría	447
1.3.4.2.5. Argumentaciones del autor Pagès i Galtés	448
1.3.4.2.6. Argumentaciones del autor Cazorla Prieto	465
1.3.4.2.7. Argumentaciones del autor Aragonés Beltrán	465
1.3.4.2.8. Conclusiones de esta corriente doctrinal	466
1.3.4.3. <i>En el Derecho comparado: El Impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina</i>	467
1.3.4.4. <i>Conclusiones generales acerca del denominado elemento tácito de la habitualidad en el IAE</i>	472
1.3.4.4.1. Desde el punto de vista del Derecho positivo	472
1.3.4.4.2. Razones para una propuesta de la inclusión expresa de la habitualidad	477
1.4. ELEMENTOS ACCIDENTALES	481
1.4.1. <i>Ánimo de lucro</i>	481
1.4.1.1. <i>El ánimo de lucro en el Derecho civil</i>	481
1.4.1.2. <i>El ánimo de lucro en el Derecho mercantil</i>	481
1.4.1.3. <i>El ánimo de lucro en el Derecho fiscal en general</i>	484
1.4.1.4. <i>El ánimo de lucro en el IAE</i>	488
1.4.2. <i>Resultado de la actividad: la contraprestación de la actividad</i>	500
1.4.2.1. <i>Obtención de rendimientos o beneficios</i>	500
1.4.2.2. <i>La capacidad económica en el IAE</i>	503

1.4.3. Utilización de local	511
1.4.3.1.Relevancia	511
1.4.3.2.Concepto	513
1.4.3.2.1. Delimitación positiva	513
1.4.3.2.2. Delimitación negativa	515
1.4.3.2.3. Definición de local	517
1.4.3.2.4. Local afecto directa o indirectamente a la actividad	517
1.4.3.2.5. Local separado	520
1.4.3.2.6. Unidad de local	521
1.4.3.3.Unidad-pluralidad de hechos imposables realizados con referencia a la noción de local	522
1.4.3.3.1. Principio de unidad individualizada de local	523
1.4.3.3.2. Principios de unidad de sujeto y unidad de actividad ...	524
1.5. LA COMPARACIÓN DE LA FORMULACIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN EL IAE Y EN OTROS SECTORES DEL ORDENAMIENTO	524

CAPÍTULO 6

REFUNDICIÓN DE LAS DEFINICIONES DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DE EMPRESARIO

1. REFUNDICIÓN DE LAS DEFINICIONES DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	531
1.1. LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS SUJETAS AL IAE DESDE EL PUNTO DE VISTA DESCRIPTIVO Y CONCEPTUAL	531
1.2. JUSTIFICACIÓN ACTUAL DE LA DISTINCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DESDE LA ÓPTICA DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL	533
1.3. ALCANCE DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA SUJETAS AL IAE	538
1.4. ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES DESDE LA PERSPECTIVA DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL	540
1.4.1. Requisitos de las actividades económicas empresariales	540
1.4.1.1. Formulación descriptiva	541
1.4.1.2. Formulación conceptual	541
1.4.2. Definición de actividad económica empresarial	546
1.5. LA EMPRESA	546
2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	549
2.1. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO	550
2.1.1. Delimitación de empresario en la definición descriptiva	550
2.1.2. Naturaleza legal de la definición descriptiva de empresario	550
2.1.3. La denominación de empresario respecto de la actividad en la definición descriptiva	551

2.2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE EMPRESARIO	553
2.2.1. <i>Naturaleza legal de la definición conceptual de empresario</i>	553
2.2.2. <i>Características del empresario en la definición conceptual</i>	555
2.3. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO	556
2.3.1. <i>Resultado de la refundición de las definiciones descriptiva y conceptual de empresario en el IAE</i>	556
2.3.2. <i>Características del empresario en la definición refundida</i>	557
2.3.2.1. <i>Características personales del concepto de empresario</i>	559
2.3.2.2. <i>Características materiales del concepto de empresario</i>	561
2.3.2.3. <i>Característica teleológica del concepto de empresario</i>	563
2.3.2.4. <i>Características accidentales del concepto de empresario</i>	564
3. EL SUJETO PASIVO EMPRESARIO EN EL IAE	565
3.1. LA REGULACIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IAE	565
3.2. CARACTERÍSTICAS DEL SUJETO PASIVO EMPRESARIO	567
3.2.1. <i>Principio de territorialidad del sujeto pasivo</i>	567
3.2.2. <i>Formalidades administrativas del sujeto pasivo</i>	568
3.3. PRUEBA DEL EJERCICIO POR EL SUJETO PASIVO EMPRESARIO DE LA ACTIVIDAD GRAVADA	569
3.4. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE UNIDAD DE LOCAL, SUJETO Y ACTIVIDAD	577
4. ADQUISICIÓN, MANTENIMIENTO Y PÉRDIDA DE LA CATEGORÍA DE EMPRESARIO EN EL IAE	578
4.1. LA INDEPENDENCIA DEL IAE ANTE LA UNIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO	578
4.2. LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES	581
4.3. LOS EMPRESARIOS SOCIALES	583
4.4. LOS EMPRESARIOS EXTRANJEROS	586
4.5. LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES DIFERENCIADAS Y EL EMPRESARIO	588
4.6. EL CARÁCTER DECLARATIVO O CONSTITUTIVO DE LA DECLARACIÓN DE ALTA O BAJA EN EL IAE	592
5. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO	600
5.1. DISTINCIÓN DEL CONCEPTO DE EMPRESARIO CON RELACIÓN AL CONCEPTO DE PROFESIONAL Y AL DE ARTISTA	600
5.1.1. <i>Nacimiento de la distinción de empresario</i>	600
5.1.2. <i>Los profesionales</i>	601
5.1.2.1. <i>Definición usual o sociológica de profesional</i>	601
5.1.2.2. <i>Definición legal descriptiva y conceptual de profesional en el IAE</i>	603
5.1.3. <i>Los artistas</i>	605
5.1.3.1. <i>Definición usual o sociológica de artista</i>	606
5.1.3.2. <i>Definición legal descriptiva y conceptual de artista en el IAE</i>	607
5.2. EL STATUS DE EMPRESARIO EN EL IAE Y SUS CONSECUENCIAS	609

5.3. BENEFICIOS FISCALES COMO MEDIDA DE FOMENTO DE LOS EMPRESARIOS	612
6. CLASIFICACIÓN DE LOS EMPRESARIOS EN EL IAE	615
7. DIVERSOS SUPUESTOS DE EMPRESARIOS	618
7.1. PERSONAS FÍSICAS	619
7.1.1. <i>Empresarios que a su vez son profesionales en el IAE</i>	619
7.1.1.1. <i>Escritor y editor de su propia obra</i>	619
7.1.1.2. <i>Farmacéutico</i>	620
7.1.2. <i>Empresarios comerciales y su distinción con los agentes comerciales</i>	621
7.2. ENTES CON PERSONALIDAD JURÍDICA	621
7.2.1. <i>Sociedades mercantiles</i>	622
7.2.1.1. <i>Sociedades de responsabilidad limitada</i>	622
7.2.2. <i>Sociedades cooperativas</i>	622
7.2.3. <i>Sociedades anónimas laborales</i>	624
7.2.4. <i>Asociaciones</i>	624
7.2.4.1. <i>Asociaciones empresariales carentes de ánimo de lucro</i>	625
7.2.5. <i>Sociedades civiles</i>	625
7.2.6. <i>Sociedades de cartera y sociedades de mera tenencia de bienes</i> ..	626
7.2.7. <i>Agrupaciones de interés económico</i>	626
7.2.8. <i>Juntas de compensación</i>	627
7.3. ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA	628
7.3.1. <i>Comunidad de bienes</i>	628
7.3.2. <i>Herencias yacentes</i>	629
7.3.3. <i>Otras entidades</i>	629
7.3.3.1. <i>Uniones temporales de empresas</i>	629
7.3.3.2. <i>Grupos de sociedades</i>	633
7.4. FUNDACIONES	633
7.5. FONDOS DE PENSIONES	635
7.6. LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE CARÁCTER FINANCIERO	636
7.7. ENTIDADES NO RESIDENTES Y FILIALES RESIDENTES DE MATRIZ NO RESIDENTE	636
7.7.1. <i>Entidades no residentes con o sin establecimiento permanente en España</i>	637
7.7.2. <i>Filiales residentes con matriz extranjera</i>	638
7.7.3. <i>Aplicación de Tratados internacionales</i>	638
8. LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS Y EL EMPRESARIO	641
8.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ILÍCITA EN EL ÁMBITO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA	641
8.2. APLICACIÓN AL IAE	651
8.3. CONCLUSIONES CON RELACIÓN A LA ILICITUD DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES Y EL EMPRESARIO	654
8.3.1. <i>Planteamiento</i>	654
8.3.2. <i>Desenlace</i>	658
CONCLUSIONES	663
BIBLIOGRAFÍA	705

ABREVIATURAS

—

AIE	Agrupaciones de Interés Económico.
AEIE	Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
C.c.	Código civil de 24 de Julio de 1889.
C. de c.	Código de comercio de 22 de Agosto de 1885.
CC.AA.	Comunidades autónomas.
CC.LL.	Corporaciones locales.
CE	Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada en Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
C.O.C.I.N.	Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación.
C. p.	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de Noviembre, del Código Penal.
D.	Decreto.
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.
DGT	Dirección General de Tributos.
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española.
EE.LL.	Entidades locales
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
IGTE	Impuesto general sobre Tráfico de las Empresas.
IMR	Impuesto municipal sobre la Radicación.
Inst. gral.	Instrucción general para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobada a través de Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre (no incluye la ganadería independiente), en el anexo 2.
IPPF	Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil de 3 de Febrero de 1881.
LEEA	Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas de 26 de Diciembre de 1958.
LFACI	Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, regulada en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de

	abril, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
LFAPA	Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas, regulada en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
LGP	Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
LGT	Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Leyes 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, vigente hasta el ejercicio de 1998, y 40/1998, de 9 de Diciembre, del IRPF, vigente en el ejercicio de 1999.
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LITP y AJD	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LIS	Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LM	Ley 32/1988, de 10 de Noviembre, de Marcas.
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado.
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRHL	Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.
LRPT	Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario.
LSA	Ley de Sociedades Anónimas, aprobado el texto refundido por Real Decreto-Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre.
LSRL	Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
PGC	Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre.
PGE	Presupuestos Generales del Estado.

R.D.	Real Decreto.
R.D.Leg.	Real Decreto Legislativo
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por R.D. 939/1986, de 25 de abril.
RIS	Real Decreto 537/97, de 14 de Abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Real Decreto 1841/1991, de 30 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto vigente hasta el ejercicio de 1998. Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el IRPF y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del IS en materia de retenciones e ingresos a cuenta vigente en el ejercicio de 1999.
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas tributarias. Modificado por RD 80/1996, de 26 de Enero.
RPT	Reforma del Procedimiento Tributario.
RRM	Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de Julio.
SA	Sociedad anónima.
SAL	Sociedad Anónima Laboral, regulada en la Ley 15/1986, de 25 de Abril, de Sociedades Anónimas Laborales.
SAN	Sentencia Audiencia Nacional.
SGR	Sociedades de garantía recíproca.
SRL	Sociedad de responsabilidad limitada.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TC	Tribunal Constitucional.
T.R.R.L.	Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto-Legislativo 781/1986, de 18 de abril.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión Europea
UTE	Uniones temporales de empresas
VV. AA.	Varios Autores.

PRESENTACIÓN

EL CONCEPTO DE EMPRESARIO EN EL IAE

TESIS

Redactada para la obtención del Grado de Doctora en Derecho, dirigida por el Profesor Doctor JOAN PAGÈS I GALTÉS, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Rovira i Virgili, ratificado por el tutor Profesor Doctor JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, y presentada por MARIA TERESA DIVÍ I TORNS, dentro del programa de Doctorado de Derecho Financiero y Tributario, correspondiente al bienio 1992/93 y 1993/94, del Departamento de Economía Política, Hacienda Pública y Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.

Barcelona, 1999.

A lo largo de los más de diez años de vida del Impuesto sobre Actividades Económicas -incluida su vida latente, pues la vigencia del impuesto se produjo en 1992-, se ha intentado delimitar diversos conceptos que la Ley creadora del Impuesto¹ no ha contemplado en todos sus detalles. Uno de estos conceptos, no definidos en el Derecho positivo de las Haciendas Locales, es propiamente el concepto de empresario.

Para elaborar un concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas, es necesario iniciar nuestro recorrido a partir del hecho imponible, pues, como señala la doctrina, es el “primer paso lógico”, para el estudio de un tributo², ya que es el “presupuesto legal del tributo³”. Y como también indica el Derecho positivo, en el artículo 28 de la Ley general tributaria, “el hecho imponible es el presupuesto (...) fijado por la ley para configurar cada tributo”.

Por tanto, para configurar el Impuesto sobre Actividades Económicas, es necesario acudir a la definición legal que de su hecho imponible, contempla el artículo 79.1 de la Ley 39/1988, de 28 de

¹ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el 30 de diciembre y su entrada en vigor se produjo el 31 de diciembre de 1988.

² Señala Ferreiro Lapatza que: “La determinación y la clara delimitación del hecho imponible es así el primer paso lógico para el establecimiento de un tributo y para su configuración jurídica. El hecho imponible de cada tributo contribuye de forma principal y decisiva a dar a éste su figura propia y particular”. FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Curso de Derecho Financiero Español”. Decimoséptima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 363.

³ “El hecho imponible -(...) expresión acuñada por Dino Jarach- es el precipitado técnico del principio de legalidad (...)”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “Dino Jarach. La calidad cálida 1915-1996-“. Revista de la Economía Social y de la Empresa. Publicación trimestral. Número 23. Año 1996. Editorial Einia, S.L. Barcelona 1996.

diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), diciendo que es el “constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas”.

En consecuencia, se determina que el impuesto grava las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas.

La Ley da un paso más, y, nos define de forma descriptiva como actividades económicas empresariales a las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios.

Por otro lado, el artículo 80.1, de la misma LRHL, establece una definición conceptual al decir que estas actividades económicas se considerarán realizadas con carácter empresarial, profesional o artístico cuando supongan “la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Por tanto, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas y, una vez examinadas las actividades empresariales, profesionales y artísticas, podremos deducir que los sujetos que realizan estas actividades empresariales, profesionales y artísticas de la manera que indica el artículo 80.1, son susceptibles de recibir el calificativo, respectivamente, de empresario, profesional o artista.

El objetivo de nuestro trabajo es, pues, llegar al estudio de la actividad económica empresarial desde sus aspectos: descriptivo (la ganadería independiente, la minería, la industria, el comercio y los servicios) y conceptual (la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de producir o distribuir bienes o servicios).

Dentro de la definición descriptiva de la actividad económica empresarial, examinaremos los empresarios que realizan actividades económicas empresariales (criterio objetivo) y la ampliación que se produce en el IAE, al incluir también como empresarios a las personas jurídicas y entidades carentes de personalidad jurídica, que realizan actividades económicas profesionales (criterio subjetivo, establecido en la Regla 3.3 de la Instrucción general del Impuesto).

Dentro de la definición conceptual de actividad económica, analizaremos sus diversos elementos. Los elementos que calificaremos de esenciales: *personal* (la ordenación por cuenta propia), *material* (la organización de medios de producción y recursos humanos) y *teleológico* (la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios). Así como, otros elementos, que puedan apreciarse en la regulación del Impuesto, que nos ayudarán a delimitar el concepto del realizador de esta actividad económica empresarial, como pueden ser la habitualidad, el ánimo de lucro, etc.

Y, a partir de estas características, una vez refundidas, y, del resto de la regulación de la figura tributaria, podremos distinguir unos rasgos

que nos determinen un concepto de empresario a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Para ello, primeramente, creemos que es conveniente observar el concepto de actividad económica y de empresario en la Ciencia económica y, principalmente, en el Ordenamiento mercantil y analizar los reflejos de tales conceptos en el Ordenamiento fiscal (IRPF, IS e IVA, y, por supuesto, en el propio IAE). Al mismo tiempo trataremos de examinar las diferencias o similitudes en las definiciones de actividad económica y empresario reguladas en otras figuras impositivas (IRPF, IS, IVA). Con este bagaje y un repaso a los antecedentes inmediatos del Impuesto, podremos realizar nuestro objetivo: llegar a formular, a través de las definiciones descriptiva y conceptual, el concepto de empresario en el IAE y, en base al mismo, detallar sus características, enumerar sus clases y determinar sus consecuencias.

CAPÍTULO 1

LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Y

EL EMPRESARIO

EN LA CIENCIA ECONÓMICA

Y

EN EL DERECHO MERCANTIL

1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EL EMPRESARIO EN LA CIENCIA ECONÓMICA

1.1. LA ACTIVIDAD DE LA EMPRESA Y EL EMPRESARIO EN TÉRMINOS DE ECONOMÍA

1.1.1. Preliminar

Para buscar un concepto generalista de actividad económica y de empresario, podemos dirigir una primera y breve mirada a la Ciencia de la economía, que también tiene formulados conceptos de actividad económica y empresario. Ello nos permitirá conocer, por una parte, las acciones o actuaciones humanas que se han considerado, en el pasado, y se consideran, en la actualidad, económicas o que pueden estar dentro del ámbito de la actuación o actividad económica, así como también, para conocer, por otra parte, la persona que realiza dichas actividades en calidad de empresario y así, analizar si todos o algunos de los elementos que integran el concepto de empresario, en la ciencia de la economía, se contienen en el concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas⁴.

⁴ Si realizamos una breve referencia a la historia de las doctrinas económicas y partimos de la etimología de la palabra economía, Argandoña Rámiz nos dice que “se remonta al griego (oikos = patrimonio o casa; nomos = regla), se concibe como un conjunto de reglas para el gobierno del patrimonio familiar”. ARGANDOÑA RÁMIZ, Antonio: “Capítulo: ¿Qué es la economía?”, “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, SA. Madrid 1993. Pág. 6.

Pascual Escutia en su trabajo de la historia de las doctrinas económicas, nos indica que:

- Ya Aristóteles analiza económicamente las necesidades humanas y su satisfacción”.
- En la Escolástica, Santo Tomás de Aquino (1225-1274) plantea problemas económicos: valora positivamente el trabajo, continúa considerando el comercio como menos recomendable, aunque justifica el beneficio comercial en algunos casos (...). Las cuestiones concretas más importantes que trata son las del *justo precio* y el *interés*”. De los

escolásticos del siglo XVI, destacó la denominada Escuela de Salamanca de España, formularon una teoría subjetiva del valor (...): desarrollaron una teoría de la paridad del poder adquisitivo, útil en economía internacional (...).

- En los siglos XVI a XVIII se integra el denominado mercantilismo, que consideraron con particular atención la problemática del comercio internacional, aunque su objetivo último era fortalecer la economía del propio país (...). Los mercantilistas fueron los creadores de las nociones de *balanza comercial* y *balanza de pagos* (...).

- “Algunos autores fueron llegando a planteamientos más modernos (...). El inglés William Petty (1623-1687) trata problemas de su país: fiscales, monetarios y de política del comercio internacional (...). Fue considerado fundador de la moderna *economía política*”.

- “David Hume (1711-1776) trató de cuestiones de dinero, del comercio, de la balanza comercial”. Señaló la división internacional del trabajo para una la prosperidad económica.

- “Los fisiócratas constituyeron la primera escuela económica”, alrededor de François Quesnay (1694-1774). La población se divide, según el papel socioeconómico que desempeña, en tres grupos: la clase productiva, la clase de los propietarios y la clase estéril. Según Quesnay sólo la actividad agrícola es productiva, en el sentido de que genera un excedente. La industria sólo transforma. El lema de la fisiocracia “*laissez faire, laissez passer*”, afirma la necesidad de remover los obstáculos que se opusieran al funcionamiento libre del mundo según un orden natural. Los fisiócratas tuvieron en cuenta, por primera vez, “la interdependencia general de todos los elementos del sistema económico”, con todos “los problemas de circulación (intercambios) y reproducción (producción)”.

- Con Adam Smith (1723-1790), aparece la escuela clásica. Según este autor “nadie se propone, por lo general, promover el interés público, ni sabe hasta qué punto lo promueve; por lo común, sólo piensa en su propia ganancia, pero obrando de este modo *es conducido por una mano invisible a promover un fin que no entraba en sus intenciones*. Esta actitud lleva a contemplar con circunspección la injerencia del Estado en la actividad económica. Al Estado se le atribuye la defensa nacional, las obras públicas y actividades cuya ausencia de beneficios haría que no se realizaran por la iniciativa privada. David Ricardo (1772-1823) formuló el principio básico de su teoría del valor: el valor de los bienes depende de la cantidad de trabajo necesario para su obtención”. John Stuart Mill (1806-1873) distingue “entre leyes de la producción, relativas a las condiciones técnicas y que tienen el carácter de verdades físicas, y leyes de la distribución, que dependen de las instituciones humanas”. La evolución de la ciencia económica, dispone ya de una explicación del funcionamiento del mercado competitivo, por medio de un mecanismo de ajuste automático, que regula -a través de las leyes de oferta y demanda- la producción de los bienes y servicios”.

- La escuela clásica tuvo críticos. El más notable es Karl Marx (1818-1883). “Su propósito era la sistematización de las leyes económicas del movimiento de la sociedad moderna. (...) Define el concepto central de su sistema: la *plusvalía*, que considera se le arrebatada al trabajador por los propietarios de los medios de producción. Otro crítico es el alemán Friedrich List (1789-1846). Afirma que para el desarrollo de un país atrasado, es necesario “un proteccionismo temporal, que favorezca el desarrollo de las fuerzas productivas”.

- Otro crítico fue uno de los pioneros de una nueva manera de concebir el trabajo: el austriaco Carl Menger (1840-1921)”, que “junto con el inglés William Stanley Jevons (1835-1882) y el francés Marie-Esprit Leon Walras (1834-1910) fueron los primeros marginalistas”. Caracteriza a estos autores su método de *análisis en el margen*, observando lo que sucede cuando se produce la adición de un elemento pequeño de la variable. Se trata de maximizar la utilidad o satisfacción del consumidor o, si es la producción física de una empresa, se trata de maximizarla, o de minimizar los costes, dada aquella producción; así considerando la finalidad de la empresa, se trata de maximizar su beneficio. Se produce “un desplazamiento del problema del crecimiento al del equilibrio; de una visión dinámica del proceso económico a una visión estática; y de un planteamiento macroeconómico a un

Como indica De la Puente y Fernández de Ullívarri “el examen de la economía desde el plano de sus últimos agregados y subagregados (renta nacional, consumo, ahorro, inversión, gasto público, exportaciones, importaciones, etc.) constituye el objeto de una parte de la ciencia económica que se denomina Macroeconomía”. En cambio, “el estudio del comportamiento de las unidades económicas más sencillas (sujetos consumidores -individuos o familias- y sujetos productores -empresas-), o de agrupaciones de ellas, (...) son el objeto de análisis de la Microeconomía”⁵.

interés por una perspectiva microeconómica. La teoría económica de 1870 a 1914 fue una microeconomía estática basada en el análisis marginal (...). Fue relevante el análisis del equilibrio general de la producción y el intercambio, debido a Walras: *El mundo puede ser considerado como un vasto mercado general constituido por diferentes mercados especiales, donde la riqueza de la sociedad se compra y se vende* (...). Estos mercados especiales son los de los factores de producción y de productos.

- “Así se abrió la puerta a la economía neoclásica, un exponente ilustre fue el inglés Alfred Marshall (1842-1924), que desarrolló una teoría de la estática microeconómica.

- Irving Fisher (1867-1947): Gran parte de la moderna microeconomía del consumidor apareció en su obra *Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices* (1892).

- El italiano Vilfredo Pareto (1848-1923), se inició la *economía del bienestar*, que recoge el concepto de *óptimo del Pareto* (es imposible mejorar el bienestar de una persona sin empeorar al propio tiempo el de otra)”.

- “El austrohúngaro Joseph Alois Schumpeter (1883-1950), formuló una atrayente teoría del desarrollo basada en las innovaciones introducidas por los empresarios (...)”.

- El norteamericano Thorstein Bunde Veblen (1857-1929) inició el institucionalismo (discute el supuesto básico del interés personal, desplazando la atención del equilibrio a la conducta de los grupos humanos -evolución de la sociedad y la economía-) (...). La teoría económica de los neoclásicos consideraba solo dos formas de mercado: el monopolio y la competencia perfecta”. La insatisfacción causada por este esquema cristalizó, con Piero Sraffa (1898-1983), responsable de “la moderna teoría de la competencia imperfecta, que contempla los mercados reales desde una posición teórica más próxima”.

- John Maynard Keynes (1883-1946) ideó “un nuevo esquema de interpretación de la realidad económica, más atento a la evolución del sistema económico a corto y medio plazo”. “Sus puntos de vista fueron favorables a una intervención del Estado en la vida económica (obras públicas, política fiscal)”.

PASCUAL ESCUTIA, Jordi: “Capítulo: Breve historia de las doctrinas económicas” para “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Págs. 25 a 44.

⁵ DE LA PUENTE Y FERNÁNDEZ DE ULLÍVARRI, Fernando. Revisión y Actualización: Juan Carlos Conesa y Gonzalo Bernardos. “Capítulo: La actividad económica en su conjunto”

Í N D I C E

El empresario en el Ciencia de la economía se encuadra dentro de lo que se denomina la microeconomía.

1.1.2. Los sujetos económicos

Según De la Puente y Fernández de Ullívarri, “Los sujetos económicos (también llamados *agentes económicos*) son personas o agrupaciones de éstas (que constituyen una sociedad jurídicamente reconocida o no), con capacidad para hacer planes y tomar decisiones sobre determinados bienes o servicios”.

“Desde la perspectiva microeconómica”, señala De la Puente y Fernández de Ullívarri, “los sujetos se clasifican en tres clases”:

a) “Unidades de consumo, consumidores o economías domésticas”:

“Son los individuos, familias, agrupaciones deportivas o culturales, asociaciones benéficas o religiosas, etc. En su actividad económica no coordinan la actividad de otros sujetos con intencionalidad mercantil (es decir, con fines lucrativos)”. Se les aplica la denominación de unidades sin ánimo de lucro en el sentido de que no ejercen una actividad empresarial, estrictamente lucrativa. A estos sujetos se les suele denominar *familias*, incluyendo también, además de a las familias propiamente dichas, a los sujetos individuales que actúan

para la Gran Enciclopedia de Economía. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Págs. 125 a 144.

aisladamente, así como a las agrupaciones de personas que realizan actividades no empresariales (clubs, asociaciones benéficas, etc.).

b) Las empresas:

En las empresas “se coordina la actividad de varios sujetos (trabajadores, capitalistas y empresario) con el fin de generar una producción de un bien o un servicio en cuyo consumo no están directamente interesados; su objeto es vender el producto en un mercado, actuando con ánimo de lucro, y repartir el producto obtenido de la venta entre los colaboradores de la empresa”.

c) Los sujetos públicos:

Lo que les caracteriza es que, cuando actúan como tales sujetos públicos, deciden mediante su poder de imperio⁶.

⁶ Los sujetos públicos se denominan comúnmente *Estado*, “sin embargo, comprenden mucho más que el Estado-nación de las modernas organizaciones políticas. Los Estados en los que se divide un Estado federal, las Regiones dotadas de personalidad jurídica, las Comunidades autónomas, Diputaciones, Comarcas, Municipios y otras formas similares de organización política, dotadas de personalidad jurídica y capacidad de imponer”, a través de normas imperativas, sus decisiones económicas, son sujetos públicos que se engloban en el término Estado.

Las unidades de consumo y las empresas sólo pueden decidir sobre los bienes que están dentro de su propiedad, en cambio, los sujetos públicos pueden obligar, imperativamente, es decir, con normas coactivas, a que los otros sujetos les entreguen parte de sus bienes.

“Desde la perspectiva macroeconómica, o de máxima agregación”, indica De la Puente y Fernández de Ullívarri, “el sujeto económico relevante es la nación” (salvo que se analice la macroeconomía de una región o una comunidad autónoma por separado). Es a la nación a la que se le atribuye el resultado final de la actividad económica. “El sujeto macroeconómico nación, en realidad, es el conjunto de *todos* los sujetos microeconómicos antes considerados (familias, empresas y Estado)”. De modo similar, cuando conviene comparar la actividad conjunta así descrita con la de otras naciones, éstas suelen agruparse bajo otra denominación convencional: el extranjero.

DE LA PUENTE Y FERNÁNDEZ DE ULLÍVARRI, Fernando. Revisión y Actualización: Juan Carlos Conesa y Gonzalo Bernardos. “Capítulo: La actividad económica en su

1.1.3. La actividad de la empresa

Según los economistas, indican los autores Ocaña Pérez de Tudela y Santero Quintilla⁷, “la empresa es una realidad difícil de definir por la complejidad de las funciones que realiza y por la multitud de relaciones que se establecen” en su seno y en el entorno económico donde actúa. De todas maneras, lo fundamental en el concepto de empresa es su *organización*, “como unión voluntaria de una serie de individuos, integrada por multiplicidad de vínculos contractuales entre factores (personas, productos y procesos), con una función de asignación eficiente de recursos y bajo la dirección y coordinación de una autoridad (el empresario)”.

“La organización *empresa* está inmersa en su entorno económico”, observan los mencionados autores⁸, “rodeada de otros agentes económicos con los que se relaciona”. “De esta relación depende el cumplimiento de los objetivos que motivan su existencia. La empresa obtiene del medio los factores que emplea en la producción: materias primas, maquinaria y equipo, mano de obra, capital, etc.

conjunto” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Págs. 125 a 144

⁷ OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos y SANTERO QUINTILLA, Teresa: “Capítulo: La función de la empresa” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Pág. 417.

⁸ Estos factores son combinados y el producto es devuelto al medio a través de los clientes”. OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos y SANTERO QUINTILLA, Teresa: “Capítulo: La función de la empresa” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Pág. 420.

“La apariencia unitaria de la empresa es una ficción legal” observan los citados autores, que esconde una intrincada red de personas, relacionadas entre sí que colaboran en los objetivos de la misma. Vista desde dentro, la empresa se parece poco a la imagen externa que ofrece, de la que con frecuencia se habla con los términos propios para referirse a una persona; por ejemplo, tal empresa *decidió* lanzar un nuevo modelo de tal cosa, etc. “Para conciliar estas dos imágenes tan distintas, es crucial reconocer la presencia, dentro de la empresa, de un factor central, el empresario, que tiene el doble papel de negociar con los otros factores de la empresa y, al mismo tiempo, establecer las relaciones con el entorno, con el medio ambiente donde la empresa se mueve”.

Según la doctrina económica, para definir al titular de la empresa, es decir, el empresario, en la actualidad, a nuestro entender, es necesario distinguir entre las concepciones de empresario que han habido desde que apareció la empresa: el empresario clásico, el empresario moderno y el empresario en la actualidad.

1.1.4. El empresario clásico

Cuando comienzan a surgir empresas a partir de la Revolución industrial, señalan Ocaña Pérez de Tudela y Santero Quintilla⁹, el empresario es en ellas la persona que aporta el capital y que realiza las funciones propias de la dirección: planificar, organizar y controlar. El empresario reúne conocimientos técnicos sobre la industria, desarrolla

⁹ OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos y SANTERO QUINTILLA, Teresa: “Capítulo: La función de la empresa” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Págs. 420 y 421.

habilidades directivas y aporta el capital que posea. Incluso en muchos casos, “el conocimiento técnico del empresario cristaliza en innovaciones sobre los procesos y productos”, de ello deriva también que sea “un agente difusor del desarrollo tecnológico”.

A cada una de estas actividades, indican los mencionados autores, se le asocia una función económica desarrollada por el empresario. Así, si se trata del empresario capitalista, su papel es la asunción de los riesgos; se apropia de los posibles beneficios y responde con su fortuna de las pérdidas; si se trata del empresario directivo, su papel es el ejercicio de la administración de la empresa. También al empresario se le reconoce un papel de innovador.

En consecuencia, se encuentran unidos en una única figura, el empresario-administrador, el empresario-riesgo y el empresario-innovador. Esta unión, indican los autores, es la característica de las empresas familiares y, en general, de las empresas pequeñas.

1.1.5. El empresario moderno

A medida que surgen empresas de gran tamaño, observan Ocaña Pérez de Tudela y Santero Quintilla¹⁰, se realiza una separación de las funciones clásicas del empresario, que se reparten entre distintos agentes económicos. “Aparece la figura del inversionista, especializado en asumir los riesgos de la promoción e innovación mediante la aportación de

¹⁰ OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos y SANTERO QUINTILLA, Teresa: “Capítulo: La función de la empresa” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Pág. 421.

capital” y “se configura el directivo profesional, especializado en la administración de empresas”. Se produce “una separación entre la propiedad y el control efectivo de la empresa”.

“Jurídicamente, en la empresa privada los accionistas son los propietarios de la empresa”, pero “son los directivos, la *tecnoestructura* en la terminología de Galbraith, quienes toman las decisiones”. Continúan los mencionados autores indicando que “en las grandes empresas, el accionista es un simple inversor financiero, con derecho a percibir dividendos, pero con poca influencia sobre las decisiones de la empresa”. La manera de expresar su disconformidad puede manifestarse en la venta de sus acciones y destinando sus inversiones a otras empresas.

1.1.6. El empresario en la actualidad

Lo que caracteriza al empresario hoy en día y marca su papel dominante en las decisiones de la empresa y en la planificación y desarrollo futuro, según Ocaña Pérez de Tudela y Santero Quintilla¹¹, es la función directiva. “Es la *tecnoestructura* la que coordina el entramado interno de la empresa con la realidad económica circundante”. La función de responsabilización de los riesgos aparece como accesoria; “la mera propiedad no presupone el ejercicio efectivo de la labor empresarial” que como observaban los autores, “en la gran empresa ambos conceptos están disociados”.

¹¹ OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos y SANTERO QUINTILLA, Teresa: “Capítulo: La función de la empresa” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Pág. 423.

El empresario puede ser un individuo, pero también un grupo de personas; en las grandes empresas, la función directiva se realiza, colegiadamente, por un grupo de directivos. De todas formas, indican los citados autores, “esa persona o grupo dominante no tiene un poder ilimitado. Los directivos mantienen su posición mientras son capaces de dar satisfacción a los elementos de los que depende la empresa: obteniendo beneficios para remunerar el capital; satisfaciendo la demanda de los clientes; cumpliendo los compromisos con los proveedores; siguiendo la norma legal y la regulación económica emanada del gobierno, etc”.

Así también, indican estos autores, “en las empresas públicas y las cooperativas, el empresario asume la función de atender las indicaciones de los distintos grupos de poder (gobierno o cooperativistas)”. “Será esta estructura de poder la que determine, en última instancia, la configuración del órgano empresarial, dando, por ejemplo, un mayor peso en el órgano directivo a los trabajadores en el caso de una cooperativa”.

1.2. LOS RASGOS ECONÓMICOS Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Podemos concluir que el empresario en la Ciencia económica, como vemos, da la forma y el contenido a la empresa. Dicha empresa es coordinada en su actividad económica por varias personas -cuando se trata de grandes empresas: trabajadores, directivos y accionistas-, todo ello cristaliza en el resultado de producir un bien o un servicio para vender el producto en un mercado, con la finalidad de repartir el producto

obtenido de la venta entre las personas que colaboran en la mencionada empresa. Esta característica también la encontramos en el IAE, pues el empresario realiza la actividad económica con el objetivo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En la Ciencia de la economía, cuando no coincide en la misma persona el accionista, directivo y trabajador, se considera que la función más importante en la actividad económica la realiza el directivo, que coordina el entramado de todas las actividades de la empresa, limitándose el propietario-accionista a percibir los beneficios que produce la mencionada actividad económica. Sin embargo, para el IAE, el empresario es el titular de la actividad económica, sea persona individual o colectiva, que asume la organización (capital y trabajo) de dicha empresa y, el directivo se considera un empleado del empresario.

Otro rasgo que observamos en la Ciencia económica, es que existe la tendencia de requerir el ánimo de lucro para la definición de empresa; este elemento no está contenido en la definición del hecho imponible ni en el resto de regulación del IAE, lo cual es indicativo de que no se exige el ánimo de lucro para considerar al sujeto que realiza la actividad económica de empresario a efectos de dicho impuesto.

2. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA DOCTRINA MERCANTILISTA. LA RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y EL EMPRESARIO.

2.1. ACTIVIDAD ECONÓMICA

2.1.1. La actividad económica en el Derecho mercantil

El siguiente análisis lo dirigimos a la disciplina jurídica mercantil.

Sánchez Calero define el Derecho mercantil¹² "como la parte del Derecho privado que comprende el conjunto de normas jurídicas relativas a los empresarios¹³ y a los actos que surgen en el ejercicio de su actividad económica". Una de las notas fundamentales de esta definición, según el propio autor, es la referencia a los "empresarios". Y otra nota fundamental es la referencia al "ejercicio de su actividad económica"¹⁴.

¹² Manifiesta Sánchez Calero que el Derecho mercantil surgió de los usos de los mercaderes y se ha mantenido siempre en íntimo contacto con la actividad económica, para ser su instrumento en el sentido de poder imponer a la misma, dentro de su limitado ámbito, la seguridad y la justicia. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho reunidas. 17ª Edición. Madrid 1994. Pág. 26.

¹³ Señala Sánchez Calero al tratar del carácter instrumental del Derecho mercantil respecto de la economía de mercado, que la disciplina mercantil "ha de tener como una de sus funciones fundamentales el servir al funcionamiento de la economía de mercado", sin que con ello quiera configurarse al "Derecho mercantil como Derecho de mercado, pues su regulación es mucho más amplia". "El núcleo del Derecho mercantil afecta a los operadores económicos que ofrecen bienes o servicios en ese mercado, esto es, a los empresarios que acceden a él. Las normas jurídicas que regulan su constitución y actividad, así como el régimen de los actos jurídicos a los que da lugar esa actividad constituyen la esencia de nuestro Derecho". SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Perspectivas actuales del Derecho mercantil". Editorial Aranzadi. Pamplona 1995. Pág. 29.

¹⁴ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 28 y 29.

Si bien la doctrina mercantilista ha utilizado estos términos, no ha sido así en el Derecho positivo¹⁵. El Código de comercio vigente, que proviene de 1885, no define al “empresario” ni tampoco hace referencia a las “actividades económicas”. Tenemos que acudir a la doctrina mercantilista para buscar estas definiciones. No obstante, en cuanto al concepto de empresario, la mayoría de autores ofrece una definición, pero

¹⁵ Nuestra actual Constitución española en su formulación económica realiza una declaración expresa del reconocimiento de la “libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación” (art. 38 de la CE).

Esta constitución económica que conforma al Derecho mercantil, se ocupa, según Sánchez Calero de:

- Los sujetos que organizan la actividad económica que satisface las necesidades del mercado, y
- Regular las relaciones jurídicas que surgen en esa actividad.

La incidencia de la constitución económica en el Derecho mercantil se manifiesta principalmente, según este mismo autor, entre otros, los siguientes aspectos:

- I. El “reconocimiento de la iniciativa privada de los empresarios en el marco de la economía de mercado” (art. 38 CE).
- II. La posibilidad de que surja, cuando la ley lo autorice, la iniciativa económica de la Administración pública, bien adoptando formas empresariales del Derecho privado (SA, SL, etc.) o de Entes administrativos” (art. 128.2 CE).
- III. “El poder de gestión, que la iniciativa económica comporta, sea pública o privada, ha de estar subordinado al interés general (art. 128.1 CE)”. Consecuentemente habrán de considerarse actos ilícitos, entre otros, y en principio en el ordenamiento mercantil, civil o administrativo, los actos que impliquen prácticas restrictivas de la competencia y el abuso de la posición dominante en el mercado.
- IV. El empresario puede tener su poder de gestión compartido, mediante diversas formas de participación de los trabajadores en la empresa. Esta participación será más activa en las empresas cooperativas (art. 129.2 CE).
- V. “La planificación de la actividad económica fomentará la iniciativa de los particulares para el crecimiento de los recursos del país” y procurará equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial (art. 38 y 131 CE).
- VI. La unidad de mercado crea la exigencia de que las leyes mercantiles tengan carácter estatal (art. 149.6º CE), sin perjuicio de que en algunos aspectos se otorguen facultades a las Comunidades Autónomas para su desarrollo y ejecución.
- VII. “La protección del consumidor” -Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la defensa de los consumidores y usuarios- “es un principio general que, conforme al artículo 51 de la CE, informa el ordenamiento jurídico”, siempre con el respeto al sistema económico diseñado en los artículos 38 y 128 de la CE y con sujeción al principio de igualdad de los españoles en todo el territorio del Estado y de libertad de establecimiento y circulación de personas y bienes (art. 139 CE -

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 28 y 29.

no ocurre así con relación al concepto de actividad económica, pues no toda la doctrina formula un concepto de la misma, sino que normalmente se describen actividades económicas a modo de enumeración.

La actividad económica, según Broseta Pont, ejercida por el empresario mercantil por medio de una empresa puede contemplarse desde una perspectiva económica y desde otra jurídica. Desde la perspectiva económica, “la actividad del empresario se concreta en una serie de actos y de decisiones dirigidas a la creación de su propia empresa, y también en la actividad de producción o de mediación de bienes o de servicios para el mercado que con ella se realiza”. Si bien, señala el autor, la verdadera actividad económica es la segunda. Desde la perspectiva jurídica, “esta actividad económica -realizada por el empresario en nombre propio y por medio de una empresa- es relevante para el Derecho mercantil por atribuir al empresario un *status* especial¹⁶.”

2.1.2. La actividad económica mercantil y el IAE

En una primera aproximación, observamos que la actividad económica según la doctrina mercantil: “actividad de producción o mediación de bienes o servicios para el mercado”, es coincidente con la actividad económica según el IAE: “producción o distribución de bienes o

¹⁶ Este *Status* especial se atribuye al empresario porque:

- para realizar la actividad económica surgen principios -por ejemplo: los que regulan la competencia- e instituciones especiales -por ejemplo: los signos distintivos-; y,
- tal actividad se concreta y se realiza mediante un conjunto de actos y a través de la estipulación de contratos instrumentales con los terceros que se ponen en relación con el empresario por razón de tal actividad -contratos de seguros, bancarios, de transporte, de depósito, de arrendamiento, etc.-”.

BROSETA PONT, Manuel: “Manual de Derecho mercantil”. Editorial Tecnos. Décima edición. Madrid 1994. Pág. 123.

servicios”; aunque expresamente no se indique que es para el mercado, como podremos examinar, la actividad se realiza con dicha finalidad.

Podemos advertir también que esta finalidad con la cual se realiza la actividad, es decir, el destino exterior (el mercado) de la producción o mediación de bienes o servicios, demuestra claramente, tanto en el ámbito mercantil como (luego examinaremos en detalle) en la regulación del IAE, la exclusión de la actividad dirigida a la producción para el autoconsumo.

2.2. RELACIÓN ENTRE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y ACTOS DE COMERCIO

2.2.1. Evolución del concepto de acto de comercio

Los actos de comercio son una de las manifestaciones más significativas de la actividad económica. Por esta razón, tradicionalmente, ha sido objeto de una especial atención por parte de los diferentes ordenamientos jurídicos.

El Derecho mercantil surgió en la Edad Media, en el seno de los gremios de comerciantes, como el Derecho de los comerciantes y se aplicaba únicamente a éstos (criterio subjetivo). “Pero”, como advierte Joaquín Garrigues, “ni aún en este momento inicial se aplicó el Derecho mercantil atendiendo sólo a la condición de la persona, sino atendiendo conjuntamente a la persona y a la naturaleza del acto, para limitar la jurisdicción mercantil ciertamente a los asuntos entre comerciantes, pero

promovidos por causa del comercio”¹⁷. Los efectos jurídicos de la cualidad de comerciante no se atribuían por el solo requisito formal de la inscripción en la matrícula de mercaderes, sino en atención al real ejercicio del comercio.

Posteriormente, muchas transacciones propias de los comerciantes fueron generalizándose y se realizaban también por los no comerciantes (clérigos, nobles, militares, etc.). Para evitar que estas personas conservasen su fuero propio, en actuaciones de los comerciantes, y se produjesen desigualdades, se permitió que fuesen demandados ante los cónsules, como si fueran comerciantes. Esta ficción demuestra el despunte del criterio objetivo: se aplica el Derecho mercantil no atendiendo al requisito formal de la pertenencia al gremio, sino atendiendo al hecho real de la actividad mercantil¹⁸.

Tras la abolición de los gremios y las corporaciones por la revolución francesa, se quiso instaurar un sistema "objetivo" de Derecho mercantil, centrado en los "actos de comercio" que contemplaba el *Code de Commerce* francés de 1807¹⁹.

¹⁷ Las controversias surgidas entre comerciantes *extra negotium mercaturae* (por ejemplo, la venta de una casa de recreo), no se someten a la jurisdicción consular. GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Pág. 140.

¹⁸ GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Pág. 140.

¹⁹ El Código de comercio francés de 1807:

Según De Eizaguirre, una corriente doctrinal, que se originó y desarrolló en Francia, pero que se difundió en los demás países europeos, ha sostenido que el *Code de Commerce* supuso una ruptura de la tradicional configuración subjetiva del Derecho mercantil, para pasar a consagrar una concepción objetiva de la disciplina. Según esta doctrina habría desaparecido la precedente referencia *personal*, el comerciante, para tomar en consideración únicamente un dato *real*, con abstracción de la cualidad del sujeto: la realización de los denominados *actos de comercio*. De todas formas, incluso los que se inclinaban por una interpretación "objetivista" del Código francés aceptaban, que el mismo no respondía a un

En cambio, en el *Código español de Sáinz de Andino* de 1929, a diferencia del *Code* francés, no se realiza una enumeración de actos de comercio, sino que las definiciones de tales actos de comercio se contienen en los distintos artículos del Código en los que se recoge cada operación²⁰.

único principio objetivo puro, sino que contenía un criterio ecléctico, porque no prescindía plenamente del sujeto agente.

La tesis ecléctica entendía que “a través de los actos de comercio, de su repetición o ejercicio profesional, se llega, además, a establecer la condición de comerciante, privada ahora de toda previa referencia gremial o formal externa”¹⁹. El comerciante profesional, calificado así por la realización de los actos de comercio, adquiría obligaciones propias de su *status*: obligación de cumplimentar los libros de comercio, publicidad del régimen patrimonial del matrimonio y sometimiento a la quiebra.

Pero otra corriente muy sugestiva y no únicamente francesa, denominada la tesis correctora, señalaba que la tipificación de *actes de commerce* contenida en el *Code*, “sobre todo en su manifestación de actos jurídicos, resulta por vía de inducción a partir de la práctica del *comercio profesional*”

“Ahora bien; entiende Eizaguirre juntamente con la opinión que aboga por el carácter subjetivo, que la simple omisión, en el precepto considerado, del nexo con un comerciante u operador económico profesional no impide estimar como la más adecuada y coherente, una comprensión de dichos supuestos en el marco de la actividad profesional de tales sujetos”

DE EIZAGUIRRE, José María: “El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX”. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 50.

²⁰ El Código de comercio español de 1829:

Estableció las bases del vigente ordenamiento mercantil de 1885, puesto que la elaboración de éste se configuró como una revisión del de 1829.

Señala De Eizaguirre que en el Código de comercio de 1829 se aprecian diferencias con relación al *Code de Commerce* francés. La enunciación de los actos de comercio es sustituida por una remisión a las definiciones que de los mismos se hace en los distintos artículos del Código en los que se recoge cada operación mercantil. Esta técnica, que luego adoptará el Código de 1885, aporta importantes consecuencias. El acto de comercio se presenta como acto jurídico de naturaleza contractual en razón al lugar y modo en que se realiza la calificación de mercantil. Así, los actos de comercio adoptan mayormente la forma de negocios jurídicos mercantiles. Sin embargo, esta peculiaridad no ocasiona consecuencias divergentes en el concepto socio-económico regulado en el Código; los tipos contractuales previstos determinan un cuadro de actividades económicas muy similar al del *Code de Commerce* francés. No obstante, en la calificación substantiva de los actos de comercio, contemplada en nuestro primer Código de comercio, con frecuencia se asocia el carácter mercantil al tráfico profesional y a la presencia del comerciante.

Conforme De Eizaguirre si, de los actos de comercio, se pasa a la regulación del “comerciante”, su posición es el centro del sistema, ya que la presencia del comerciante caracteriza los actos de comercio. La noción de comerciante, a efectos del Código de comercio de 1829, se basa en un doble carácter: el *formal*, que consiste en la inscripción en la matrícula de comerciantes y el *real*, que exige tener por ocupación habitual y ordinaria el tráfico mercantil.

Por su parte, el Código de comercio alemán de 1861, considera comerciante a quien ejercita profesionalmente actos de comercio²¹. Aunque en realidad, se trata de un sistema mixto sobre una base primaria objetiva²².

DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 69.

²¹ El Código de comercio alemán de 1861:

El *Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch* (ADHGB) estableció que "A los efectos de este Código se considerará comerciante a quien ejercita profesionalmente actos de comercio". A primera vista es una pura definición formal o descriptiva referida a los actos de comercio.

Señala De Eizaguirre que el Código alemán era un sistema mixto sobre una base primaria objetiva. Esta modulación de la postura de carácter objetivo era consecuencia de ciertas especialidades normativas del Código alemán, no desarrolladas en los dos Códigos examinados.

Así, además de determinados actos u operaciones de comercio considerados *fundamentales* -su repetición profesional otorgaba la calificación de comerciante-, existían otros actos de carácter subjetivo, el carácter mercantil de los cuales se delimita por la pertenencia de los mismos a la actividad profesional del comerciante. Estos actos eran los *actos auxiliares o complementarios*, realizados por un comerciante en el ejercicio de su explotación mercantil ordinaria -que adquirían carácter mercantil por tratarse de actos accesorios respecto de aquella-. Asimismo, se añadían los *actos presuntivos*, con el objetivo de distinguir entre el carácter civil o mercantil de los actos realizados por un comerciante, calificándose los mismos de mercantiles, ya que se presumía *iuris tantum* que pertenecían al ejercicio de la explotación mercantil.

El Código alemán, prosigue De Eizaguirre, comentando a Goldschmidt, contempló los actos de comercio como negocios jurídicos contractuales, pero no en exclusiva, también se definen actividades al objeto de calificar al que las realiza como comerciante. El examen de las profesiones o *empresas* tras estas formulaciones permite ver la comprensión por el Código alemán del fenómeno de integración dentro de los destinatarios de la normativa mercantil, de un número creciente de actividades correlativo a la eclosión de la producción del siglo XIX.

Aferrado el Código a la doctrina que mantiene el sentido tradicional del Comercio, la aplicación del Derecho mercantil al sector fabril se realizó mediante la inclusión en dicho concepto, de aquellas manifestaciones del sector que implicaban, bien una especulación sobre el producto, bien una especulación sobre la prestación, no artesanal, de trabajo. De la disciplina se excluyeron la transformación de materia prima propia y la industria extractiva. En cuanto a esta última, se corrigió con la introducción, en 1870, de la noción de comerciante por razón de la forma a todas las Sociedades por Acciones, forma jurídica predominante en el sector minero. Ajeno, no obstante, al ámbito mercantil se encontraba el sector inmobiliario.

DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 82.

²² Como resume De Eizaguirre se distinguían los actos, que además entrañaban actividades, que son los fundamentales, con independencia de su configuración objetiva o subjetiva; a diferencia de los actos auxiliares o complementarios que son accesorios -atípicos, actos jurídicos tan solo, no actividades-, éstos son aptos para calificar el carácter mercantil de las obligaciones,

El último Código de comercio italiano de 1882²³ define la materia mercantil desde el punto de vista del acto de comercio objetivo, el cual constituye el centro del sistema, ya que sirve de base para atribuir la calificación de comerciante. Una vez definido de esta forma objetiva el comerciante, la ley presume que todos los actos de su vida jurídica patrimonial son mercantiles (actos subjetivos) aunque se definan como actos objetivos²⁴.

no en cambio la condición de comerciante; y por su naturaleza atípica, extienden el ámbito mercantil más allá de la enumeración de los actos fundamentales. DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 86.

²³ El Código de comercio italiano de 1882:

Según De Eizaguirre, "es preciso conectar el concepto de materia de comercio con la noción de acto de comercio" que aparece en el *Codice di Commercio* italiano y decir: constituye materia mercantil toda relación, directa o indirecta, derivada de actos que la ley califica de mercantiles. La materia mercantil contempla las personas y los negocios que hacen trasladar las mercancías de quien las produce a quien las consume y que hacen incrementar el precio a pagar por el consumidor de la materia, elaborada por el productor. Estas personas reciben el nombre jurídico de comerciantes y estos negocios el nombre jurídico de actos de comercio. Cuando el legislador cita los actos de comercio usa esta frase como un hombre de negocios diría operaciones, negocios comerciales.

De Eizaguirre citando autores como Rocco, Bolaffio y Rubio, define la materia mercantil como "el complejo de relaciones, que la ley somete al imperio del Derecho mercantil (...) (...) la materia mercantil (...) va considerada como un complejo de hechos y de relaciones sociales (...) determinados y descritos, independientemente de las varias formas jurídicas que puede asumir (...). El acto de comercio no es un acto jurídico, sino una *actividad económica*".

Con esta doctrina se advierte, según De Eizaguirre, que la noción tradicional de comercio está en crisis y se resuelve a través de una extensión desmesurada de los supuestos -económicos- a los que se aplica el Derecho mercantil, con el objeto de someter a ésta sectores como el fabril o el inmobiliario, cuya realidad y transcendencia económicas ya era manifiesta. Al no ser asumida todavía la significación jurídico-sistemática de la *empresa*, el concepto resultante ocasionaba una -artificial- diferenciación entre *comercio en sentido económico* y *comercio en sentido jurídico*, que pone de manifiesto el desfase entre materia económico-social regulada y Derecho mercantil.

No obstante, existen los actos de comercio que meramente enuncia el Código de comercio italiano, susceptibles de interpretación analógica y la imposibilidad de alcanzar una noción unitaria de comercio -en sentido jurídico-, con la que elaborar un concepto cardinal y ordenador de la disciplina comercial.

DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 92.

²⁴ Al criterio mixto, pertenece el Código italiano, al establecer en el artículo 3º una lista de actos objetivos de comercio y en el artículo 4º que se reputan además actos de comercio los otros

Nuestro vigente Código de comercio español de 1885 dispuso, en el artículo 1, que "Son comerciantes, para los efectos de este Código:

1. Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente.
2. Las Compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código."

Y en el artículo 2 del C. de c. estableció que: "Los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza; y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común. Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga."

Se observa como el C. de c. de 1885 recogió la noción "objetiva" de Derecho mercantil, centrada en los "actos de comercio" imperantes en la época en los Códigos de comercio de países europeos. En este sentido, señala una serie de figuras a las que expresamente determina como mercantiles –Contrato de compañía²⁵, comisión mercantil²⁶-. No obstante, pronto se vio, señalan los autores, al igual que en los Códigos comentados, que era inadecuada la noción objetiva de acto de comercio

contratos y obligaciones del comerciante, si no son de naturaleza esencialmente civil o si lo contrario no resulta del acto mismo. DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 92.

²⁵ Artículo 116 del C. de c. y Artículo 239 del C. de c.

²⁶ Artículo 244 del C. de c.

sin tener en cuenta si su autor es comerciante o no²⁷. Y por otra parte existe un conjunto de instituciones mercantiles como el Registro mercantil, la contabilidad, la suspensión de pagos y la quiebra que tienen como sujeto al comerciante. Sin embargo, aunque el punto de referencia de estas normas es subjetivo, la calificación de dicha noción de comerciante parte de un presupuesto fáctico previsto en el artículo 1.1º del C. de c.: la dedicación habitual al ejercicio del comercio²⁸.

A este respecto, tanto la doctrina como la jurisprudencia han hecho intentos para calificar como comerciante al que realice con habitualidad *actos de comercio comprendidos* en el Código. Este criterio, menciona De Eizaguirre, estaría en la línea de interpretación de la expresión *operación mercantil* del artículo 3 del C. de c.²⁹, que además de establecer la presunción o exteriorización del *ejercicio habitual* del comercio, equipara esta presunción con los *actos de comercio* positivamente declarados en el Código³⁰.

²⁷ Las profundas transformaciones económicas producidas ya en el siglo pasado y en el actual, obligaron a los autores mercantilistas a alejarse de la idea del acto de comercio y a buscar otros criterios en los que fundamentar un sistema de Derecho mercantil.

²⁸ DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Págs. 108 y 109.

²⁹ Artículo 3 del C. de c.:

"Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil".

³⁰ Sin embargo, la analogía prevista en el artículo 2 in fine del C. de c. ("Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga"), puede diluir la equiparación: dedicación habitual al *ejercicio del comercio* = realización habitual de *actos de comercio*. DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX". Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 110.

El Código de comercio alemán de 1897 asumió una concepción subjetiva del Derecho mercantil, de carácter profesional³¹. Suprimió la categoría de *los actos de comercio* absolutos, que se califican como tales con independencia de la condición del autor. Se vuelve a la consideración de que son actos de comercio³² únicamente los que ejecuta un comerciante³³.

La transformación del concepto de actos de comercio que se opera a través de los distintos códigos, según Joaquín Garrigues, demuestra:

³¹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Perspectivas actuales del Derecho mercantil". Editorial Aranzadi. Pamplona 1995. Pág. 22.

³² Establece el artículo 343 del Código de comercio alemán de 1897 que "Actos de comercio son todos los actos de un comerciante que pertenezcan a la explotación de su industria mercantil".

³³ Según Joaquín Garrigues, el punto culminante, pues, en el Derecho alemán es el retorno al concepto subjetivo del acto de comercio, pero en el artículo citado, al elemento subjetivo (sólo los actos de un comerciante son actos de comercio) se une el elemento real (el acto en cuestión ha de pertenecer a la explotación de una industria mercantil). De esta forma se armonizan los dos factores que integran el concepto racional del acto de comercio. Para el Derecho alemán "pertenecen a la explotación mercantil del comerciante no sólo los actos típicos de su industria, sino cualesquiera otros que estén ligados a la finalidad de la industria".

"Los actos de un comerciante", señala Joaquín Garrigues, que pertenecen al ejercicio de su industria mercantil, "se dividen en tres grupos":

1. Actos propiamente dirigidos a la explotación de la industria (actos de comercio fundamentales).
2. Actos que posibilitan, aseguran o protegen la explotación (actos auxiliares).
3. Actos que realiza el comerciante como tal comerciante, no como particular, y que no pertenecen ni al grupo de los actos fundamentales ni al de los auxiliares (actos ocasionales).

Al ser con frecuencia difícil de calificar si un acto determinado pertenece a la industria del comerciante o a su economía privada, el artículo 344 establece dos presunciones:

- a. En caso de duda, los actos de un comerciante se reputan pertenecientes a su industria mercantil. Esta presunción se destruye con la demostración del carácter privado del acto.
- b. Los documentos de deuda de un comerciante se reputan suscritos en el ejercicio de su industria, salvo que del mismo documento se deduzca lo contrario. Esta presunción es más enérgica que la anterior, puesto que únicamente puede ser contradecida por el contenido del documento no por indicios u otros medios.

GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 141 a 143.

1. Que no existen sistemas subjetivos ni objetivos de carácter absoluto³⁴.
2. La evolución del concepto de acto mercantil no se detiene en la sustitución del punto de vista subjetivo por el punto de vista objetivo³⁵.

Joaquín Garrigues clasifica los actos de comercio³⁶ en principales³⁷ o “constitutivos del comercio” y accesorios³⁸, por conexión a una industria mercantil³⁹.

³⁴ No existen sistemas subjetivos ni objetivos de carácter absoluto, ya que en los subjetivos sólo son actos de comercio los que realizan los comerciantes dentro del ejercicio de su profesión mercantil y, en los objetivos, la innovación del acto de comercio objetivo no ha podido suprimir de los Códigos los actos que sólo son mercantiles cuando los realiza un comerciante. Puede decirse que existen sistemas mixtos (código italiano de 1882), o con predominio del aspecto subjetivo (código alemán de 1897) o del aspecto objetivo (código español de 1885).

GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 141 a 143

³⁵ Así, en la legislación alemana, como indica Joaquín Garrigues, convierte al Derecho mercantil en un Derecho profesional, reservado a la gran industria, con exclusión de los actos ocasionales.

³⁶ La clasificación, señala Garrigues, puede aplicarse a nuestro Código de comercio, en el que hay artículos que fundan la calificación de un contrato como contrato mercantil precisamente en una relación de dependencia o naturaleza accesoria respecto de un acto mercantil principal y con la participación de un comerciante. Por ejemplo: la comisión, que es mercantil cuando tiene por objeto un acto de comercio, el depósito, que es mercantil cuando se hace como causa o a consecuencia de una operación mercantil, el préstamo, que es mercantil cuando las cosas prestadas se destinan a actos de comercio y el afianzamiento, que es mercantil cuando tenga por objeto asegurar el cumplimiento de un contrato mercantil, en este caso, aunque el fiador no sea comerciante. GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 156 y 157.

³⁷ Los actos principales (citando a Rocco) son:

- Actos de interposición en el cambio de mercancías, ejemplo, la compraventa, artículo 325.
- Actos de interposición en el cambio de dinero contra dinero o crédito, ejemplo, operaciones de banca, artículos 177 y siguientes.
- Actos de interposición en el cambio de valores, ejemplo, operaciones de Bolsa, artículos 75 y siguientes.

GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 156 y 157.

³⁸ Los actos accesorios son:

De Eizaguirre señala que los “actos” calificados como de comercio pueden pretender esta denominación en la medida en que, la actividad económica se ejercita siempre por los comerciantes y asimilados; entonces los “actos” son producto de una inducción realizada a partir de la actividad que tradicionalmente caracterizaba, conjuntamente con la pertenencia a dicho *status*, a los comerciantes. Así dichos “actos”, que comprenden operaciones o actos jurídicos y profesiones comerciales, son mercantiles por su objeto o naturaleza y sirven de fundamento en la determinación de la noción de comerciante⁴⁰.

El análisis de este carácter subjetivo u objetivo de los actos de comercio nos sitúa en la consideración de la actividad empresarial o

-
- Actos que tienen por finalidad la realización de actos de comercio principales, por ejemplo: sociedad (artículo 116), comisión (artículo 244), préstamo (artículo 311), depósito, cuando tenga por causa la realización de operaciones mercantiles, (artículo 303).
 - Actos complementarios de otros principales: transporte (artículo 349), afianzamiento (artículo 439), seguro (artículo 380), depósito, cuando se haga como consecuencia de operaciones mercantiles, (artículo 303).
 - Actos de Derecho marítimo, que pueden pertenecer a uno de los anteriores grupos:
 - Al primero: la asociación de copropietarios de un buque, artículo 589 y el préstamo a riesgo marítimo, artículo 719
 - Al segundo: el fletamento, artículo 652 y el seguro marítimo, artículo 737.

GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 156 y 157.

³⁹ Ello atendiendo a un criterio exclusivamente económico (función económica del acto) y no al criterio jurídico (según el cual son actos accesorios los que preparan la realización de otros actos jurídicos, por ejemplo, el contrato de comisión, la prenda, la fianza, etc.). Sin embargo, en sentido económico son actos accesorios todos aquellos que, sin constituir actos de comercio en sentido económico (actos de interposición entre productores y consumidores para la circulación de bienes), “auxilian o facilitan el ejercicio de una industria mercantil”.

⁴⁰ Pero también estos actos, muestran su conexión con la figura del comerciante, ya que su significación mercantil respecto del tráfico patrimonial general (regulado por el Derecho civil) únicamente se percibe a través de la pertenencia de estos actos a las operaciones de un agente profesional; de ello se desprende el entronque que tal concepción de los actos profesionales o subjetivos de comercio presenta con la tradición del Derecho mercantil.

DE EIZAGUIRRE, José María: “El Derecho mercantil en la Codificación del Siglo XIX”. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao 1987. Pág. 130.

profesional en el IAE. En especial, cuando el IAE clasifica actividades “objetivamente” profesionales en la Sección Primera correspondiente a actividades empresariales, en razón de que dichas actividades profesionales son ejercidas por personas jurídicas o por los entes, carentes de personalidad jurídica, previstos en el artículo 33 de la LGT. La calificación objetiva del *acto de comercio* y de la *actividad empresarial* que da como resultado el empresario, se rompe en el caso del IAE, porque cuando actividades profesionales son realizadas por entes colectivos, la calificación subjetiva es la que se activa y, en consecuencia, se clasifica como actividad empresarial y, por tanto, como empresario a quien la realiza⁴¹.

2.2.2. *Las características del ejercicio del comercio, su carácter habitual y su licitud*

Los distintos Códigos de comercio repasados en los apartados anteriores, nos destacan la nota de la realización habitual de las actividades económicas, como una característica intrínseca al comerciante.

Señala Joaquín Garrigues⁴², que dedicarse habitualmente al comercio es el segundo requisito del concepto legal de comerciante, que establece el artículo 1 del C. de c. español vigente. Además los artículos

⁴¹ Por ejemplo: una asociación de arquitectos, cuya actividad si es realizada por una persona física, se clasificaría en la Sección correspondiente a las actividades profesionales, pero en cambio, cuando es realizada por un ente colectivo deberá clasificarse en la Sección correspondiente a las actividades empresariales y le será aplicado el régimen atribuido a las mismas.

⁴² GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 291 a 294.

3º y 4º hablan del “ejercicio habitual de comercio”. La cualidad de comerciante, como ya se ha expresado, no se determina en nuestro Derecho por un criterio *formal* (inscripción en un registro), ni por un criterio *mixto* (inscripción en la matrícula y tráfico mercantil, como exigía el artículo 1º del C. de c. de 1829), sino por un criterio *real* (la dedicación habitual al comercio).

El Código de comercio español vigente, como hemos visto en este capítulo, no se contenta con el ejercicio del comercio, sino que exige, además, según el artículo 1, que este ejercicio tenga carácter habitual: “Son comerciantes (...) los que (...) se dedican a él habitualmente”⁴³.

En cuanto al significado de la dedicación habitual al comercio, según el criterio realista hay dos sistemas para la definición del comerciante:

1. El comerciante es el que realiza profesionalmente actos de comercio (Código francés e italiano de 1882, artículo 1º) o explota una industria mercantil (Código alemán, artículo 1º). Esos Códigos tienen una lista de actos de comercio o de industrias mercantiles, con los que se puede decidir en cada caso si una persona tiene o no el carácter de comerciante.

⁴³ Para Joaquín Garrigues, la fórmula legal es poco afortunada. El carácter habitual del ejercicio de una actividad es un término que:

- a) Expresa muy poco. No lleva implícita la idea de lucro; atribuiría la calificación de comerciante al que realiza habitualmente actos de comercio sin propósito de obtener una ganancia constante, por ejemplo, a la persona que suscribe habitualmente letras de cambio para pagar sus deudas o a la que deposita habitualmente sus cosechas en almacenes generales.
- b) Además, va ya incluida en el concepto de la dedicación al comercio, que se manifiesta en una reiteración de actos mercantiles.

GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 291 a 294.

2. El comerciante es el que se dedica habitualmente al comercio -Código español vigente-. Pero la dedicación habitual al comercio no significa realización habitual de actos de comercio. Es posible que una persona realice habitualmente actos de comercio y no por ello haya de ser considerada comerciante⁴⁴.

El comercio, en palabras de Joaquín Garrigues, “hay que entenderlo como actividad dirigida a la producción de bienes o servicios para el mercado. Entra, por tanto, en la noción de comercio así entendida no sólo el comercio en sentido estricto, sino también la industria o la prestación de servicios, todo ello de acuerdo con la evolución histórica del Derecho mercantil. Esta es precisamente la razón que hace que la expresión *empresario mercantil* utilizada ya en algunos preceptos del Código sea más adecuada que el término *comerciante*”. “Los actos cuya realización habitual atribuye la calificación de comerciante no necesitan ser válidos. El calificativo legal se funda no en la repetición de actos jurídicamente válidos, sino en el contenido económico y en la significación social de esa reiteración. Se es comerciante cuando ante el público se manifiesta uno como tal, siempre que se tenga el mínimo de capacidad del artículo 4^o”.

En el caso de actividades económicas ilícitas (por ejemplo, la explotación de una industria monopolizada) o actividades económicas inmorales (por ejemplo, la explotación de una casa de tolerancia), Joaquín Garrigues señala “que podría darse una solución doble”:

⁴⁴ Aceptar letras de cambio, emitir cheques, comprar y vender acciones en Bolsa, etc., no pueden atribuir por sí solos la condición de comerciante aunque sean realizados de forma habitual.

- La reiteración de actos nulos puede hacer adquirir la cualidad de comerciante cuando esos actos sean nulos *subjetivamente*, ejemplo, por defecto de capacidad.
- Pero si *objetivamente* el acto es ilícito o inmoral por su pertenencia a una industria inmoral o ilícita, su reiteración no puede atribuir la cualidad de comerciante.

Sin embargo, según Garrigues, quien se dedica clandestinamente al comercio no es comerciante. Sólo es comerciante el que hace del comercio su profesión -adquiriendo derechos y obligaciones personalmente dentro de esa profesión-. La profesión y el carácter habitual de su ejercicio tienen en común la repetición de actos. El concepto de profesión, además, se compone de otros tres elementos:

1. La existencia de una explotación conforme a un plan.
2. El propósito de que el lucro constituya medio de vida -principal o único-. Aunque, como veremos, el empresario en el Derecho mercantil puede no tener ánimo de lucro.
3. La exteriorización -la profesión debe manifestarse al exterior, sea por la apertura de un establecimiento mercantil, sea por el envío de circulares, sea por medio de anuncios, sea por la inscripción en el Registro-⁴⁵.

Manifiesta Joaquín Garrigues, que, “fundado el concepto del artículo 1 del C. de c. en la dedicación habitual al comercio, y suponiendo

⁴⁵ La publicidad es tan importante en Derecho mercantil que en la legislación alemana se considera comerciante al que se inscribe como tal en el Registro mercantil, aunque de hecho no ejercite ninguna de las industrias mercantiles del artículo 1 del Código. GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 291 a 294.

la habitualidad una repetición de actos, es evidente que la calificación de comerciante no puede otorgarse *ab initio*, sino pasado algún tiempo desde el instante en que se comienza a realizar actos mercantiles”.

“¿Cuántos actos son necesarios para que una persona se convierta en comerciante?”, pregunta Joaquín Garrigues. Nuestro Código establece en el artículo 3º la “presunción del ejercicio habitual del comercio, que anticipa la calificación de comerciante, otorgándola interinamente, hasta que por la repetición de actos pueda afirmarse el efectivo ejercicio del comercio. En ese momento, la presunción se convierte en una calificación legal irrefragable”. Esta presunción ha sido calificada de *iuris tantum* por el Tribunal Supremo⁴⁶.

2.2.3. El ejercicio del comercio habitual y su recepción en el IAE

Es importante tener en cuenta, a partir de este punto del trabajo, que la actividad económica comercial o mercantil -o empresarial, en el término más amplio unánimemente utilizado-, es decir, la “actividad dirigida a la producción de bienes o servicios para el mercado”, para ser considerada como tal, según la doctrina mercantil, es preciso que se cumpla el requisito del carácter habitual de la misma, establecido

⁴⁶ El TS en Sentencia de 19 de junio de 1896, en la que ha manifestado que este artículo 3º, se limita a establecer una presunción del ejercicio habitual del comercio, lo que no se opone a que por otras pruebas pueda justificarse la ejecución constante de actos de comercio.

Joaquín Garrigues, en un Dictamen emitido en Madrid en fecha 16 de Octubre de 1956, hace hincapié en la nota del carácter habitual y señala que “el C. de c. cuando trata de calificar el contrato de transporte como mercantil, exige, como requisito suficiente, que el porteador se dedique habitualmente a realizar transportes para el público, cosa que supone que el transporte en cuestión pertenece a una serie profesional de transportes en que el porteador aparece como empresario”. GARRIGUES, Joaquín: “Dictámenes de Derecho mercantil”. Tomo I. Madrid 1976. Págs. 322 y 323.

explícitamente en el artículo 1 del C. de c.: “Son comerciantes (...) los que (...) se dedican a él habitualmente”.

Este carácter habitual en el ejercicio de la actividad económica empresarial no está expresamente exigido en la definición del hecho imponible del IAE, pero, deberemos analizar si, a efectos de dicho impuesto, y, de acuerdo con toda su regulación, podemos decir que este requisito también es un elemento esencial de la definición conceptual de la actividad económica y, en especial, del empresario en el IAE.

De momento, podemos adelantar, que el legislador del IAE se remite al artículo 3 del C. de c. cuando fija, entre otros, los medios de prueba del ejercicio de la actividad respectiva. Y este artículo establece una presunción legal del ejercicio “habitual” del comercio (cuando se anuncian establecimientos en los que se ejercen operaciones mercantiles). Por tanto, deja deducir que el comercio, para poder ser considerado como tal ha de ser ejercido de forma habitual.

2.3. EL CONCEPTO DE EMPRESA EN LA DOCTRINA MERCANTIL

2.3.1. La empresa en el Derecho mercantil

Dentro de las distintas opiniones que se mantienen, el criterio que ha tenido mayor vigor ha sido, observa Sánchez Calero, el de la empresa. La doctrina partió de la idea, señalada por la Historia económica, de que el empresario moderno tenía como precursor al comerciante. La actividad

de organización del comerciante (cuya manifestación más viva es la constancia de una contabilidad) la realizaba también todo empresario aunque su actividad económica no fuera el comercio⁴⁷. Por esta vía se concluyó que el ámbito del Derecho mercantil era más amplio que el del comercio, por tanto, era más acertado decir que el Derecho mercantil era el Derecho de la empresa⁴⁸. Y el titular de la empresa es el empresario: la persona –individual o colectiva-. El hecho determinante para delimitar el ámbito del Derecho mercantil, según la doctrina, es que nos encontremos ante el sujeto que ejerce una empresa.

Desde esta perspectiva, la idea de la empresa adquiere toda su relevancia para el Derecho mercantil, pues a través de la empresa podemos delimitar al empresario, que es el centro del sistema, es el sujeto de las relaciones que constituyen la esencia de esta disciplina jurídica mercantil⁴⁹ y, ello es importante, para ver las similitudes o diferencias en nuestro estudio del concepto de empresario, a efectos del IAE.

⁴⁷ Incluso la función de intermediario del comerciante tenía el paralelismo en la intermediación que efectúa el empresario entre los precios de los factores de producción (capital y trabajo) y los de sus productos, buscando en ambos casos el máximo beneficio.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando, "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho reunidas. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 16.

⁴⁸ No obstante, surgieron varias precisiones. Una era que no todo el Derecho de empresa es Derecho mercantil. Las relaciones entre el empresario o titular de la empresa y los trabajadores constituyen el núcleo central de una disciplina jurídica distinta: el Derecho del trabajo. Existen normas administrativas y fiscales que regulan relaciones en las que interviene la empresa y que no son Derecho mercantil. Otra observación era que al partir de un concepto puramente económico de la empresa, se hacía muy difícil asignar a esa empresa un régimen, es decir, una disciplina para las relaciones jurídicas, porque no se sabe si en esas relaciones la empresa aparece como persona o como cosa, ya que el simple concepto económico de empresa no era un apoyo seguro para construir todo el Derecho mercantil. SÁNCHEZ CALERO, Fernando, "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho reunidas. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 16.

⁴⁹ Ello no impide que en algunas ocasiones las normas del Derecho mercantil se apliquen a situaciones en las que no intervenga un empresario (entre otros ejemplos: en casos de letras de cambio).

Sánchez Calero⁵⁰ señala que se puede partir del concepto económico amplio de empresa, como "organización en la que se combinan distintos factores para la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado". Esta definición amplia de empresa -en la que no se hace referencia al ánimo de lucro- se incluye no sólo la empresa netamente "capitalista", (entendida esta palabra con su frecuente imprecisión), sino también la empresa cooperativa y la empresa pública, en las que ese fin de lucro puede faltar, o al menos no ser un elemento definitorio. Los cambios sufridos por el sistema capitalista motivados por la intervención del Estado y por la existencia de un sector cooperativo, desembocan en un determinado sistema económico concreto, en el que se inserta el Derecho mercantil, influido por todos estos cambios.

Actualmente, indica Sánchez Calero⁵¹, queda fuera del ámbito mercantil y, en consecuencia del Derecho mercantil, la explotación agrícola. Por diversas circunstancias manifestadas por los economistas, la explotación agrícola presenta unos caracteres específicos que, bajo el progreso técnico de los agricultores, se van perdiendo y se acercan a los demás tipos de empresas. Este proceso se percibe en el ámbito del Derecho, y así sucede que, cuando el agricultor asume la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada, está sometido al régimen del empresario mercantil⁵², o cuando el empresario agrícola quiere

⁵⁰ SÁNCHEZ CALERO, Fernando, "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho reunidas. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 16.

⁵¹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 17.

⁵² El artículo 3, del R.D. Legislativo 1564/1989, de 22-12, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LSA (dictada al amparo de la disposición final primera de la Ley 19/1989, de 25 de

constituir una sociedad de empresas⁵³, sin llegar a transformarse en empresario mercantil, está obligado a inscribirse en el Registro mercantil⁵⁴ y a llevar la misma contabilidad que los otros empresarios⁵⁵.

En cambio, en opinión de Sánchez Calero, quien no ha de quedar, de ninguna manera, al margen del Derecho mercantil es la pequeña empresa⁵⁶.

En el caso de la artesanía (como luego veremos al hablar del empresario), el artículo 326 del C. de c.⁵⁷, excluye a los artesanos del

julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades), modificada por la Ley 2/1995, de 23-3, de SRL, contempla: "*Carácter mercantil.*- La sociedad anónima, cualquiera que sea su objeto, tendrá carácter mercantil, y en cuanto no se rija por disposición que le sea específicamente aplicable, quedará sometida a los preceptos de esta Ley."

⁵³ Los artículos 4 y 7.1 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de AIE, señalan:

"4. *Sujetos.*- Las Agrupaciones de Interés Económico sólo podrán constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales".

"7. *Inscripción en el Registro mercantil.*- 1. La Agrupación de Interés Económico deberá inscribirse en el Registro mercantil."

⁵⁴ Artículo 81 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio.

Igualmente, cuando el empresario agrícola, persona física, quiera inscribirse en el Registro mercantil, para ello, deberá acreditar, como cualquier otro empresario, que ha presentado a la Administración Tributaria la declaración del comienzo de su actividad.

⁵⁵ La tendencia a la unificación, si bien con matices especiales, también se observa en las cooperativas agrícolas. La denominada "industrialización" del campo y la "comercialización" de los productos agrícolas acercan la regulación de la "explotación agrícola" a la de la empresa, y por consiguiente al Derecho mercantil.

⁵⁶ Porque donde exista una empresa, sea grande, mediana o pequeña, al frente de la misma hay un empresario. Lo que debería existir en nuestro Derecho, como ocurre en otros, es un régimen especial para los pequeños empresarios. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho Privado. EDERSA. 13ª Edición. Madrid 1988. Págs. 17 y 18.

⁵⁷ El artículo 326 del Código de comercio establece:

"No se reputarán mercantiles:

1º. Las compras de efectos destinados al consumo del comprador o de las personas por cuyo encargo se adquieren.

régimen general de los empresarios y tienen una disciplina específica, que se contempla en el R.D. 1520/1982, de 18 de junio, sobre Ordenación y regulación de la artesanía.

2.3.2. Aspectos del régimen jurídico de la empresa

Según Sánchez Calero⁵⁸, el ordenamiento jurídico no puede asumir pura y simplemente el concepto económico de empresa y transformarlo en un concepto jurídico, sino que se han de tener en cuenta los siguientes distintos aspectos de su régimen jurídico:

- Aspecto subjetivo:

Desde la perspectiva jurídica es necesario precisar que la empresa no es un sujeto de Derecho, carece de personalidad jurídica⁵⁹. El titular de los derechos y obligaciones que la actividad empresarial genera es el empresario. Pero si desde el punto de vista económico, el empresario se ha identificado con las personas o grupos de personas

2º. Las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganado, o de las especies en que se les paguen las rentas.

3º. Las ventas que de los objetos construidos o fabricados por los artesanos hicieren éstos en sus talleres.

4º. La reventa que haga cualquier persona no comerciante del resto de los acopios que hizo para su consumo."

⁵⁸ La empresa desde el punto de vista de la realidad económica, tal como la describe Sánchez Calero, "es una unidad de producción en la que se combinan los precios del capital y del trabajo con la finalidad de suministrar al mercado bienes o servicios a un determinado precio, con el fin de obtener una renta monetaria igual a la diferencia de unos precios y otros. Existirá una ganancia si los precios de distribución o venta son superiores a los de coste y una pérdida en caso contrario." SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 56 a 61.

⁵⁹ Aunque en el uso corriente del lenguaje se utiliza el término empresa como si se tratara de un sujeto (por ejemplo, suele decirse que la empresa realiza contratos o que la empresa es responsable de tales actos, etc.).

que son los que dirigen la empresa, conviene señalar que desde el punto de vista jurídico, el empresario es la persona física o jurídica “titular de esa empresa, precisamente porque esa persona (natural o jurídica) es titular del patrimonio con el que se puede responder del cumplimiento de las deudas surgidas en el ejercicio de la actividad empresarial”, en palabras de Sánchez Calero⁶⁰.

Si el titular de la empresa es una persona individual, la identificación del empresario no suele ocasionar dificultades. Sin embargo, si el titular de la empresa es una persona jurídica (por ejemplo, una sociedad anónima, una cooperativa o una fundación), en este caso, indica Sánchez Calero, suele confundirse, no sólo en la terminología corriente, sino también desde un punto de vista económico o sociológico, a la persona jurídica con la empresa, y a los que la dirigen con el empresario. Para el ordenamiento jurídico, según el citado autor, el empresario es la persona jurídica en su conjunto (la sociedad anónima, la cooperativa, la fundación, en los ejemplos citados) y la empresa es la actividad organizadora que realiza y también la organización (de elementos personales y materiales) que es el resultado de esa actividad. Por ello, el término empresario se refiere a la persona (física o jurídica) titular del ejercicio de la actividad empresarial.

- Aspecto funcional:

⁶⁰ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 58.

Sánchez Calero⁶¹ señala, que la empresa es también importante para el Derecho si se observa desde una perspectiva funcional y se refiere a la actividad organizadora del empresario. Esta actividad económica que, salvo excepciones, implica una actividad constante de organización, se concreta en la predisposición de las personas (medios personales) y las cosas (medios materiales) para la producción de bienes o servicios. La actividad es, además de permanente, especializada, ya que se producen determinados bienes (automóviles, electrodomésticos, etc.) o servicios (bancarios, seguros, etc.)⁶².

- Aspecto objetivo:

El empresario, señala Sánchez Calero⁶³, organiza un conjunto de bienes materiales que son el instrumento para obtener su finalidad

⁶¹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 59 y 60.

⁶² No es necesario precisar exactamente la actividad o actividades que realiza el empresario, que pueden ser variadas, pero lo normal es que se concreten.

El régimen jurídico de la actividad empresarial, continua el citado autor, presenta muchas manifestaciones, que afectan a la actividad globalmente considerada o a los actos en que la misma se concreta:

- En cuanto a la actividad en su conjunto, globalmente considerada, tenemos a las sociedades mercantiles que han de recoger en sus estatutos las actividades a las que se van a dedicar en su objeto social.

- En cuanto a los actos en que la actividad empresarial se concreta, su importancia se manifiesta en el régimen de la competencia, por actos que sean contrarios a los límites que existan, y en los contratos que realiza el empresario.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 60.

El artículo 117 del (R. D. 1784/1996, de 19-7) RRM, que se aplica a las SA y a las SRL:

"1. El *objeto social* se hará constar en los estatutos determinando las actividades que lo integren.

2. No podrán incluirse en el objeto social los actos jurídicos necesarios para la realización o desarrollo de las actividades indicadas en él.

3. En ningún caso podrá incluirse como parte del objeto social la realización de cualesquiera otras actividades de lícito comercio ni emplearse expresiones genéricas de análogo significado."

⁶³ Este conjunto de bienes tiene un carácter dinámico, ya que su contenido puede ser alterado según los procesos productivos y se organiza para conseguir la mayor eficiencia.

económica. Este conjunto de bienes compone el aspecto objetivo de la empresa, que se denomina de esta forma: *empresa*⁶⁴.

- Aspecto laboral:

El empresario organiza un conjunto de personas, que están en una relación de dependencia respecto a él, para realizar la actividad económica en la que se concreta la empresa. La rama del Derecho que se ocupa de esta materia es el Derecho del trabajo o laboral.

El Real Decreto-Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, al establecer su ámbito de aplicación, dispone en el artículo 1.1, que “La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”. Esta

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 60.

⁶⁴ El autor para distinguirlo de otros aspectos, le denomina “negocio” del empresario. “Empresa en sentido objetivo o negocio que, como tal, puede ser objeto de tráfico jurídico, en el sentido de que puede venderse, darse en arrendamiento, etc.”

Este conjunto de elementos materiales puede ser objeto de negocios jurídicos (venta, arrendamiento, etc.), y su titular es el empresario. La denominación de este conjunto no es fácil, porque se utilizan en la práctica distintos términos (explotación, negocio, establecimiento mercantil, industria (...)) y también “empresa”. Si se elige la palabra “empresa”, que por su amplitud quizá sea el más comprensivo, tiene el inconveniente de ser equívoco, al utilizarse en varios sentidos, y, por el contrario, si se emplea alguna de las otras denominaciones no resulta lo suficientemente exacto. En esta búsqueda del nombre apropiado, se ha escogido por algún autor el término “establecimiento”, si bien quizá sería mejor utilizar el más genérico de “negocio”, porque la palabra “establecimiento” se utiliza muchas veces en el sentido restringido de tienda o almacén (así el Código de comercio en los artículos 86 y 87), otras como domicilio del empresario y otras como una de las partes o secciones en que se divide todo el “negocio” del empresario (así artículo 65 de la LEC). No obstante, la Ley 32/1988, de 10 de Noviembre, de Marcas ha mantenido el término “empresa” al referirse a su posibilidad de transmisión (artículo 79 LM).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. Edersa. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 60.

norma presupone la existencia de una organización, pero la relación laboral vincula al trabajador no con la empresa, sino con el empresario que es el que crea esta organización de personas.

2.4. EL CONCEPTO DE EMPRESARIO

Examinaremos las definiciones legales y doctrinales desde la perspectiva de la persona individual o colectiva del empresario.

2.4.1. Definición de empresario en el Código de comercio

Al igual que en el supuesto de la empresa, aunque el Código de comercio de 1885 llama al sujeto que realiza una actividad económica "comerciante", el término más adecuado en la actualidad, según la doctrina, es el de empresario⁶⁵.

La reforma del C. de c., realizada por Ley de 21 de Julio de 1973, introdujo algunos artículos en los que se utiliza la expresión *empresarios mercantiles individuales* (artículo 16⁶⁶ y 30⁶⁷ del C. de c.), ello ratifica, en cierto modo, la equiparación entre los términos *comerciante* y

⁶⁵ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDESA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 60 y 61.

⁶⁶ El artículo 16 del C. de c. indica que el Registro mercantil tiene por objeto la inscripción de los empresarios individuales.

⁶⁷ El artículo 30 del C. de c. establece:

"1. Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.

2. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos.

*empresario individual o empresario mercantil individual*⁶⁸ que ya existía en el RRM de 14 de Diciembre de 1956.

2.4.2. Definición de empresario según la doctrina mercantil

En el ámbito doctrinal⁶⁹, el concepto jurídico de empresario ha sido definido por todos los autores.

Según Rodrigo Uría⁷⁰, empresario es la "*persona física o jurídica que por sí o por medio de delegados ejercita y desarrolla en nombre propio una actividad en el mercado constitutiva de empresa, adquiriendo la titularidad de las obligaciones y derechos nacidos de esa actividad*".

Manuel Broseta Pont⁷¹ define al empresario como la "*persona física o jurídica que en nombre propio y por sí o por medio de otro ejerce organizada y profesionalmente una actividad económica dirigida*

En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo."

⁶⁸ GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. Séptima Edición. Madrid 1982. Pág. 264.

⁶⁹ El concepto de Derecho mercantil se refiere a empresarios sin calificarlos como mercantiles. Este Derecho afecta a los empresarios de todas las actividades económicas: comerciales, industriales y de servicios, con exclusión, como se ha dicho, de la actividad agrícola. Con ello se plantea la cuestión de si esta disciplina, en lugar de calificarse como "mercantil" debería llamarse Derecho empresarial. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 18.

⁷⁰ URÍA, RODRIGO, "Derecho mercantil". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Vigésimo segunda Edición. Madrid 1995. Pág. 34.

⁷¹ BROSETA PONT, Manuel: "Manual de Derecho mercantil". Editorial Tecnos, 8ª Edición, Madrid 1990,. Págs. 74 y ss.

a la producción o a la mediación de bienes o de servicios para el mercado".

Joaquín Garrigues⁷², refiriéndose al comerciante o empresario mercantil individual, nos indica que es preciso diferenciar el concepto vulgar o económico del concepto jurídico. El concepto económico se funda en el dato social de la profesión de vida de una persona. Son comerciantes, según este criterio, "las personas que hacen del comercio su profesión, sea dirigiendo por sí mismas una industria mercantil, sea colaborando en ella como empleado. Pero el concepto jurídico atiende directamente a los efectos jurídicos de la actividad mercantil, para calificar de comerciante solamente a quien personalmente adquiere los derechos y obligaciones que se producen en la actividad mercantil"⁷³.

Sánchez Calero⁷⁴ da una noción de empresario diciendo que "*es la persona física o jurídica que profesionalmente y en nombre propio ejercita la actividad de organizar los elementos precisos para la producción de bienes o servicios para el mercado*". Esta definición genérica de empresario de este autor⁷⁵, no trae como consecuencia que todos ellos tengan el mismo régimen jurídico, sino que depende de muchas circunstancias: que se trate de una persona física o jurídica, de la

⁷² GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. Séptima Edición. Madrid 1982. Pág. 265 y 266.

⁷³ GARRIGUES, Joaquín: "Curso de Derecho mercantil". Tomo I. Séptima Edición. Madrid 1982. Pág. 265 y 266.

⁷⁴ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho Reunidas. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 43 a 46.

⁷⁵ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 62.

clase de actividad que desarrolle (comercial, industrial, bancaria, etc.), de la dimensión de su organización (pequeña, mediana o gran empresa).

Según Sánchez Calero hay que excluir del concepto de empresario a los profesionales liberales (médicos, ingenieros, abogados, etc.) y a los artistas, siempre y cuando la prestación de bienes o servicios para el mercado estén dominados por la propia personalidad (en especial, de carácter intelectual) del profesional. No obstante, sigue observando el autor, la línea divisoria entre unos y otros casos se hace, en muchas ocasiones, difícil de concretar, especialmente cuando se forma una organización para el ejercicio de esas actividades y que da lugar a la aparición de verdaderas empresas; por ejemplo, la constitución de una sociedad de médicos destinada a la asistencia sanitaria, la constitución de una sociedad de ingenieros destinada a la ingeniería, etc.

Aún en el ejercicio de la profesión liberal, indica el anterior autor, la aproximación al concepto de empresario tiene su apoyo en determinadas manifestaciones normativas:

- En la regulación de las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con los consumidores; si en principio se pensó que quien había de ser parte de la relación jurídica con éstos era el empresario, luego se amplió el alcance de la misma para incluir “los contratos de venta o de prestación de servicios” y para este objetivo se ha fijado la atención en el “profesional” que en el ejercicio de su actividad profesional contrata con un consumidor⁷⁶.

⁷⁶ Sánchez Calero remite a los artículos 1 y 2 de la Directiva 93/13, de 5 de abril de 1993.

- El Reglamento del Registro mercantil⁷⁷ señala que para inscribirse el empresario individual ha de haber cumplido determinadas exigencias fiscales, que dan un tratamiento similar a las “actividades empresariales o de servicios”.
- La Ley 3/1991, de Competencia desleal, calificada como mercantil, es de aplicación a los empresarios y a otros participantes en el mercado (v. gr., artesanos, agricultores, profesionales liberales, etc. (Art. 3.1).
- La Ley 12/1991, de Agrupaciones de interés económico, en su artículo 4, señala que sólo podrán constituirse A.I.E. por:
 - personas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales,
 - entidades no lucrativas dedicadas a la investigación
 - profesionales liberales

La calificación de una persona como empresario, según Sánchez Calero⁷⁸, tiene las siguientes consecuencias jurídicas:

- Está sometida a un determinado estatuto jurídico que implica un régimen especial frente al de las demás personas⁷⁹.

⁷⁷ El artículo 89 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1986, de 19 de julio, señala:

“*Declaración de comienzo de actividad.*- Para practicar la inscripción del empresario individual, será preciso acreditar que se ha presentado la declaración de comienzo de actividad empresarial a que se refiere el artículo 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989.”

⁷⁸ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 63 y 64.

⁷⁹ La persona está obligada, en ciertos casos o tiene la facultad en otros (caso de persona física), a inscribirse en el Registro mercantil; ha de llevar una contabilidad ordenada, que es una de las manifestaciones de la organización de su negocio; está sometida a unos procedimientos concursales específicos para los casos de insolvencia (suspensión de pagos o quiebra).

Este régimen del empresario tiene determinados matices según la naturaleza de la actividad (por ejemplo: empresarios de seguros, de banca, etc.), o de la forma (por ejemplo: sociedades cooperativas).

- La intervención del empresario califica a ciertos contratos como mercantiles⁸⁰.

Por su parte Vicent Chuliá⁸¹ presenta un concepto genérico de empresario: “*todo sujeto que produce bienes o servicios para otras personas asumiendo el riesgo de tener ganancias o pérdidas en su patrimonio*”.

2.4.3. Características del concepto de empresario en el ámbito mercantil

De la noción de empresario Sánchez Calero⁸² extrae las notas características de:

- Actividad de organización:

El empresario ejerce la actividad que tiende a la organización de elementos personales y materiales, que son el instrumento o medio para la producción de bienes o de servicios para el mercado⁸³.

⁸⁰ El C. de c. en diversos artículos, al señalar cuándo un determinado contrato es mercantil, requiere -entre otros elementos- la presencia de un comerciante (en la terminología más actual, de un "empresario"). Así, por ejemplo, en:

- la *comisión mercantil* que regula el artículo 244 del C. de c.
- en el *depósito mercantil*, previsto en el artículo 303 del C. de c. (Se requiere que el depositario, al menos, sea comerciante)
- en la *compraventa*, contemplada el artículo 326, apartado cuarto, del C. de c.
- en el *contrato mercantil de transporte terrestre*, previsto en el artículo 349, apartado 2º. (Se requiere que sea comerciante el porteador o se dedique habitualmente a transportes para el público).

⁸¹ VICENT CHULIÀ, Francisco: "Introducción al Derecho mercantil". Editorial José M^º Bosch, Editor, S.A. 3ª Edición. Barcelona 1990. Págs.31 a 35.

⁸² SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 64 y 65.

⁸³ Esta organización origina un conjunto de relaciones jurídicas de naturaleza diversa, que el autor distingue en:

- Actividad profesional

La actividad que realiza el empresario es profesional. Quiere destacarse con ello, que es una actividad constante, así parece referirse el artículo 1 del C. de c. cuando menciona la "habitualidad". Pero además, la profesionalidad indica que la actividad del empresario se manifiesta al exterior, que se da a conocer y se ejerce públicamente. Este aspecto nos lleva a la finalidad que cumple el empresario: producir bienes y servicios para el mercado, esto es, para terceros; la persona que produce bienes únicamente para sí mismo no puede calificarse como empresario.

La finalidad de producir para el mercado de bienes o servicios, infiere Sánchez Calero, es el medio para la consecución, a su vez, de otro fin: la obtención de una ganancia indeterminada. Muchos autores consideran que no hay profesión que no sea lucrativa. No obstante, parece, que si bien ese es el supuesto normal en una economía de mercado, no es imprescindible que sea así. Por tanto, el ánimo de lucro no debe considerarse como una nota conceptual del empresario⁸⁴.

- La organización del trabajo, que se apoya en el contrato de trabajo y crea un vínculo de cada trabajador con el empresario que, como hemos citado, es objeto de estudio de la disciplina de Derecho del trabajo.

- La organización de los elementos materiales (instalaciones, maquinaria, bienes inmateriales, etc.), este conjunto de elementos pueden adquirir un valor superior al que tendrían de forma aislada.

⁸⁴ Señala Sánchez Calero que, desde un punto de vista formal en nuestro Derecho, son calificadas como sociedades mercantiles -y, por consiguiente, empresarios- las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, aunque pudieran haber abandonado el ánimo de lucro (el artículo 3º de las Leyes respectivas hablan del carácter mercantil de la sociedad "cualquiera que sea su objeto"). Tampoco es imprescindible en el concepto de empresario el ánimo de lucro en la sociedad cooperativa, si bien en las cooperativas de consumo, quizá los cooperativistas como socios persigan un lucro a través de la obtención de un ahorro (compran a la cooperativa bienes a precio inferior que en el mercado), pero la sociedad cooperativa en cuanto tal carece de ese ánimo de lucro (que sería incompatible con el de ahorro, o de lucro de los cooperativistas). También la empresa pública o el empresario público pueden no tener ánimo lucrativo. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de

- Actuación en nombre propio

Esta actividad de organización, de forma profesional, ha de ser desarrollada por el empresario en nombre propio. Este presupuesto, observa Sánchez Calero, se ha considerado siempre esencial, ya que el titular de la empresa al utilizar su nombre capta las consecuencias jurídicas de las relaciones en las que interviene como sujeto. Si el empresario goza, desde un punto de vista económico, de un poder de iniciativa y de gestión, desde un punto de vista jurídico, ha de implicar la consecuencia de la responsabilidad de los actos que él realice⁸⁵.

2.4.4. La recepción del concepto de empresario mercantil en el IAE

De los elementos que consideramos más importantes que identifican la definición conceptual de empresario en el Derecho mercantil, hasta aquí observados, puede concluirse que la recepción del concepto de empresario mercantil en el IAE es total.

Así, en cuanto al elemento de la asunción de riesgos, derivado de la actividad económica, contenido en el hecho imponible del IAE –“la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos (...)”-, como hemos podido advertir es también un elemento del concepto de empresario elaborado ya por la doctrina mercantil: la persona

Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 66.

⁸⁵ Los administradores de una sociedad mercantil, los colaboradores de un empresario, el tutor de un menor que sea empresario, ejercitan la actividad económica que realiza un empresario, pero la desarrollan, según Sánchez Calero, en nombre de otra persona y por eso no

física o jurídica que en nombre propio y por sí o por medio de otro ejerce organizada, habitual y profesionalmente una actividad económica dirigida a la producción o a la mediación de bienes o servicios para el mercado, adquiriendo la titularidad de las obligaciones y derechos nacidos de tal actividad y asumiendo el riesgo de tener ganancias o pérdidas.

Por lo que se refiere al “ánimo de lucro” la doctrina mercantil, a diferencia de la económica, manifiesta que “el ánimo de lucro no debe considerarse como una nota conceptual del empresario”, cuestión ésta que, como veremos, también existe coincidencia con la normativa del IAE.

En lo que respecta a la habitualidad, ya hemos comentado, que es un rasgo que debe comprender el concepto de empresario en el ámbito mercantil y, como luego podremos profundizar, también en el caso del concepto de empresario a efectos del IAE.

2.5. CLASES DE EMPRESARIOS

En Derecho mercantil hay diversos criterios de clasificación de los empresarios.

2.5.1. El empresario persona física o jurídica

adquieren la condición de empresario. Es empresario la persona a cuyo nombre se ejercita esa actividad.

Según Sánchez Calero⁸⁶, el primer criterio de clasificación es el que distingue entre empresarios que son personas físicas, que se denominan empresarios *individuales*, y los empresarios que son personas jurídicas, que se denominan empresarios *sociales*.

El empresario persona física es el empresario individual titular de la actividad empresarial respectiva, es decir, es el sujeto al que hay que atribuir todas las relaciones jurídicas que se originan como consecuencia de esta actividad empresarial con los socios, trabajadores, proveedores, clientes, etc.

El empresario social es una persona jurídica o un ente que se ha constituido mediante un contrato de sociedad. La distinción entre empresarios individuales y sociales se encuentra recogida, observa Sánchez Calero⁸⁷, con otra terminología, en el artículo 1 del C. de c.⁸⁸.

El empresario social⁸⁹, según Sánchez Calero, es el sujeto al que también hay que referir todas las relaciones jurídicas que se originan

⁸⁶ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 70 a 76.

⁸⁷ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 71 y 72.

⁸⁸ El párrafo 2º del artículo 1 del C. de c. señala que son comerciantes las Compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo al Código de comercio.

⁸⁹ La adquisición de la personalidad jurídica, advierte Sánchez Calero, se obtiene una vez cumplidos, por parte de los socios, los requisitos formales, como son la realización de la escritura pública y la inscripción en el Registro mercantil. Cuando surge esa personalidad, la sociedad adquiere la condición de empresario y que no la tienen los socios.

como consecuencia de la actividad empresarial con los socios, trabajadores, proveedores, clientes, etc⁹⁰.

2.5.2. El empresario titular de grandes, medianas y pequeñas empresas

El C. de c., refiere Sánchez Calero, estableció un estatuto jurídico único para el comerciante, sin tener en cuenta la dimensión de su organización, pero por medio de disposiciones especiales se hizo relevante, desde varios puntos de vista, la distinción entre empresarios según el tamaño de la empresa. El autor, indica que no existe un criterio determinado para delimitar las empresas por su dimensión⁹¹. En ocasiones se reserva la calificación de gran empresa para las que el titular sea una sociedad (no un empresario individual, sino social) cuyos títulos se coticen en Bolsa, o acuda de otra forma al ahorro público, o forme parte de un grupo de sociedades, nacional o extranjero o tenga sucursales en el extranjero⁹².

⁹⁰ El artículo 1 del C. de c., señala el autor, parece que tuvo en cuenta únicamente que fuesen empresarios distintos de los individuales las personas jurídicas que surgieran de la constitución de sociedades. No obstante, el Código no impide que personas jurídicas de otra naturaleza puedan adquirir la condición de empresarios, si estas personas jurídicas reúnen las notas características del concepto de empresario. Es el supuesto de ciertos entes públicos que, por gozar de autonomía y ejercitar una empresa económica, pueden adquirir la consideración de empresarios sociales.

También el artículo 81.1.m) del RRM, (R.D. 1784/1996), establece la obligatoriedad de la inscripción de: "Las demás personas o entidades que establezcan las Leyes".

⁹¹ Se acude a varios criterios como pueden ser el volumen de ventas, los créditos concedidos por las Entidades de crédito, el número de trabajadores, etc. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho Reunidas. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 72 a 74.

⁹² La dimensión de la empresa, señala el mismo autor, incide sobre los otros criterios de clasificación de los empresarios y en su régimen, pues la problemática que plantean las grandes sociedades no es idéntica a la de las pequeñas. La magnitud de la empresa también se refleja dentro de la organización interna de la misma (relación entre el empresario y sus dependientes).

En el caso de la pequeña y mediana empresa (y, en consecuencia, de su titular, el pequeño y mediano empresario), la Ley 1/1994, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca, en el artículo 1, al regular las características de estas sociedades, define a este tipo de empresas, al indicar, en el apartado 1, que “se entenderá por pequeñas y medianas empresas aquellas cuyo número de trabajadores no exceda de doscientos cincuenta”.

2.5.3. El empresario privado y el empresario público

Señala Sánchez Calero⁹³, que al existir determinadas personas jurídicas de carácter público que realizan una actividad económica similar a la que desarrollan los empresarios privados, surge la distinción entre los empresarios privados y los públicos⁹⁴.

El empresario público, según el mencionado autor, obtendrá esta calificación si realiza la actividad económica con autonomía respecto de la Administración pública. En ocasiones es el propio Estado o son otros

Del mismo modo y según establecen los artículos 181 y 190 de la LSA (R.D.-legis.1564/1989, de 22-12, por el que se aprueba el Texto refundido de la LSA, modificado a través de la Disposición Adicional segunda, número 13, de la Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de SRL), las sociedades mercantiles que tengan un tamaño relativamente reducido **podrán formular un balance o una cuenta de pérdidas y ganancias abreviados**, menos detallados que el resto de las sociedades.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 72 a 74.

⁹³ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 74 a 76.

⁹⁴ En el régimen económico de libertad de mercado, observa Sánchez Calero, los empresarios públicos son casos excepcionales, dentro de la actividad económica general que realizan los particulares.

entes públicos, como las Comunidades autónomas o las Corporaciones locales, quienes efectúan esa actividad económica directamente a través de algún órgano suyo, pero en estos casos no estamos ante verdaderos empresarios, aunque en su actuación operen sin el imperio que caracteriza a esos entes, ya que en estos supuestos no se crea un ente separado que tenga asignado exclusivamente el desarrollo de esa actividad económica. El empresario público surge cuando el Estado o las Corporaciones públicas generan un ente diverso, con el fin único o principal de ejercer una empresa económica⁹⁵. El ente creado puede asumir una forma de Derecho público que normalmente se encuadra dentro de la categoría de “organismo autónomo” por ejemplo, las Entidades oficiales de seguros,

⁹⁵ Los empresarios públicos utilizan formas de Derecho privado para alejarse de los sistemas de la actividad administrativa pública que se mueven con lentitud y burocracia, lo que es un inconveniente para el desarrollo de toda actividad económica propia del empresario. Se produce, como indica Sánchez Calero, la denominada “huida del Derecho Administrativo”.

A pesar de estar sometidos al Derecho privado, advierte Sánchez Calero, los empresarios públicos no dejan de tener un matiz público -de ente público-, puesto que están en la organización de la Administración general del Estado, de las Comunidades autónomas o de las Corporaciones locales que controlan directamente su funcionamiento. Esta naturaleza pública se debe esencialmente a que tanto la creación como el funcionamiento de estas empresas han de estar dominados por el interés público de alcanzar determinados objetivos. La CE “reconoce la iniciativa pública, en la actividad económica” (art. 128.2 CE)

El artículo 6º de la Ley general presupuestaria (Texto refundido aprobado por R. Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre), Modificado por Ley 6/1997, de 14 de abril, regula las Sociedades estatales:

“1. Son Sociedades estatales a efectos de esta Ley:

- a) Las Sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus Organismos autónomos y demás Entidades estatales de Derecho público.
2. Las Sociedades estatales se regirán por las normas de Derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en que les sea de aplicación la presente Ley.
3. La creación de las Sociedades a que se refiere la letra a) del número 1 anterior y los actos de adquisición y pérdida de la posición mayoritaria del Estado o de sus Organismos autónomos y Entidades de Derecho público en las mismas, se acordarán por el Consejo de Ministros.
4. La gestión de las Sociedades estatales se coordinará con la Administración de la Hacienda pública en los términos previstos por esta Ley.

etc., o bien puede asumir la forma de derecho privado, entonces generalmente se configura como una sociedad mercantil⁹⁶.

2.5.4. Los empresarios civiles y mercantiles

En el manual de Derecho mercantil de Broseta Pont⁹⁷, se propone una diversa clasificación de empresarios. Se distingue entre:

- empresarios mercantiles (comerciantes) y
- otros empresarios, que no puede predicarse su carácter mercantil, pues aun cuando participan del concepto común de empresario (realicen en nombre propio una actividad económica para el mercado), según el autor, son empresarios civiles por no ser mercantiles:
 - Los pequeños empresarios: Realizan en nombre propio una actividad económica para el mercado sin disponer de una verdadera empresa, sino preponderantemente con el trabajo propio y con el de los miembros de su familia. V. gr., el artesano, el pequeño agricultor y el pequeño comerciante⁹⁸ (nosotros

⁹⁶ La Ley 6/1997, de 14 de abril, que regula la Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, clasifica los organismos públicos en "organismos autónomos" que se rigen por el Derecho administrativo y "entidades públicas empresariales" que se rigen por el Derecho privado (ejemplo: la entidad pública empresarial Correos u Telégrafos, cuyo estatuto se aprobó a través del R.D. 176/1998, de 16 de febrero).

Observa Sánchez Calero como en nuestro Ordenamiento jurídico, por influencia del Derecho comunitario, existe una tendencia opuesta a la extensión de las empresas públicas, en especial las de carácter estatal, buscando siempre su eficiencia y separación de los Presupuestos Generales del Estado. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 74 a 76.

⁹⁷ BROSETA PONT, Manuel (fallecido en 1992): "Manual de Derecho mercantil". Editorial Tecnos, S.A. Décima Edición. Madrid 1994. Pág. 83 y 84.

⁹⁸ Dentro de los pequeños empresarios, Sánchez Calero, considera a los artesanos.

entendemos, como Sánchez Calero, que al pequeño comerciante se le puede considerar empresario mercantil).

- Los empresarios civiles por la naturaleza civil y no mercantil de su actividad económica y
- Los empresarios públicos (mencionados anteriormente).

En consecuencia, podemos considerar empresarios civiles por la naturaleza civil y no mercantil de la actividad económica que realizan, según Broseta Pont, (salvo la exclusión de los pequeños comerciantes):

- Los *artesanos*: El C. de c. señala, en el artículo 326.3º, que no se reputarán mercantiles las ventas en sus talleres de los objetos que hayan construido o fabricado. Ya hemos comentado su exclusión mercantil, líneas más arriba, al hablar de las pequeñas y medianas empresas, ahora analizamos la naturaleza civil de su actividad. El R.D. 1520/1982, de 18 de junio, sobre Ordenación y regulación de la artesanía, considera artesano a todo aquel que realice habitualmente y por cuenta propia, en su domicilio o fuera de él, una actividad de producción, transformación y reparación de bienes o de prestación de servicios de las enumeradas en el repertorio de Oficios Artesanos, establecido en la Orden de 22-6-1968, y siempre que la actividad desarrollada sea de carácter preferentemente manual, el titular de la

La Jurisprudencia (S. de 5-12-1955), observa Sánchez Calero, al objeto de evitar a los artesanos la aplicación del régimen del procedimiento de quiebra, declaró que éstos, conforme al artículo 326 del C. de c., no pueden ser calificados como comerciantes, a efectos legales como ya se ha señalado anteriormente en el punto dedicado al concepto de empresa. Sin embargo, esto no se cumple en algunos casos, pues pueden existir sociedades mercantiles con la calificación de artesanos o de empresas artesanas. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 1ª Edición. Madrid 1996. Págs. 72 a 74.

instalación participe en el trabajo, solo o con ayuda de sus familiares y el número de empleados permanentes no pase de diez.

- Los *empresarios agrícolas*: Los empresarios agrícolas individuales (los agricultores que explotan directa y personalmente sus fundos) no son mercantiles -“comerciantes”-

Los empresarios agrícolas individuales -los agricultores que explotan directa y personalmente sus fundos- no se consideran mercantiles -“comerciantes”- porque su actividad no es la que describe el artículo 1 del C. de c. -“comercio o industria”- y también, parece que lo indica el artículo 326.2º, cuando señala que no se reputarán mercantiles las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganado, o de las especies en que se les paguen las rentas⁹⁹.

Serán, sin embargo, empresarios mercantiles sociales o colectivos, las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que se constituyan para explotar una actividad agrícola.

⁹⁹ No obstante, se cita en el manual de Broseta Pont, que quizá deberían considerarse mercantiles los empresarios agrícolas individuales y los que adopten la forma de la sociedad personalista, siempre que dispongan de una verdadera empresa y utilicen los métodos y las formas mercantiles, tales como la financiación, el recurso al crédito, la comercialización de los productos, etc. BROSETA PONT, Manuel (fallecido en 1992): “Manual de Derecho mercantil”. Editorial Tecnos, S.A. Décima Edición. Madrid 1994. Pág. 83 y 84.

En este aspecto, señalan otros autores mercantilistas, que muchas actividades agrícolas, en primer término, son conceptuadas como actos de comercio en el artículo 212.3º del C. de c. -“operaciones que tuvieren por objeto favorecer la roturación y mejora del suelo, la desecación y saneamiento de terrenos y el desarrollo de la agricultura y otras industrias relacionadas con ella”-. Esta disposición y las que le siguen, asimismo, atribuyen la condición de empresario mercantil a determinados empresarios agrícolas o relacionados con la agricultura: los bancos y las sociedades agrícolas. JIMÉNEZ SÁNCHEZ, Guillermo J. (coordinador de varios autores): “Derecho mercantil”. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995. Págs. 90 y 91.

- Los que disponiendo de una verdadera empresa ejercen una profesión liberal: Médicos, abogados, arquitectos, etc.

2.5.5. Las clases de empresarios mercantiles y el IAE

El C. de c., según acabamos de observar, excluye expresamente de la consideración de comerciantes –empresarios mercantiles- a los agricultores, ganaderos y artesanos. Asimismo, no se consideran empresarios mercantiles a los profesionales liberales –médicos, ingenieros, abogados, etc.- ni tampoco se consideran empresarios mercantiles a los artistas. El C. de c., pues, no considera comercial la actividad que ejercen, aunque hay autores que consideran estas actividades asimiladas a las mercantiles. No obstante, la separación entre unos y otros supuestos es difícil, en especial, cuando se forma una organización para la realización de la actividad y entonces ocasiona la aparición de verdaderas empresas.

En cambio, en la descripción de las actividades económicas empresariales sujetas al IAE (“ganaderas, cuando tengan carácter independiente, mineras, industriales, comerciales y de servicios”), observamos que en el IAE se consideran empresariales, actividades excluidas expresamente por el C. de c. Así la actividad de ganadería tendrá la consideración de actividad empresarial, a efectos del IAE, cuando tenga carácter independiente, y la actividad de artesanía, también tendrá igual consideración siempre que por la forma de realización de la misma, no sea clasificada de entrada como actividad profesional. Es más, incluso las actividades profesionales tienen la consideración de

empresariales, a efectos del IAE, cuando sean ejercidas por personas jurídicas o entes sin personalidad. Por lo que respecta a estas actividades profesionales, a efectos del IAE, no se considerarán empresariales, siempre que sean ejercidas por personas físicas. Por su parte, las actividades artísticas no se considerarán empresariales a efectos de nuestro impuesto, independientemente de que sean ejercidas por personas físicas o no.

En consecuencia, en la definición descriptiva de actividad económica empresarial y de empresario en el IAE, la coincidencia con el C. de c. no será absoluta, ya que existen supuestos que en el IAE se consideran empresariales y en cambio, no tienen consideración mercantil. De donde se deduce que el concepto de empresario, a efectos del IAE, es más amplio que el predicable en el ámbito mercantil.

2.6. LA ADQUISICIÓN DEL ESTADO DE EMPRESARIO

2.6.1. La capacidad para ser empresario en el caso de personas individuales en el Derecho mercantil

El ejercicio de una actividad económica, en palabras de Sánchez Calero¹⁰⁰, entraña la constante realización de actos jurídicos, para ello, es necesaria una determinada aptitud o capacidad para ese ejercicio.

¹⁰⁰ El C. de c., a diferencia del sistema antiguo que consideraba comerciantes o industriales a los que formarían parte de un gremio o corporación, adoptó el sistema objetivo o real del ejercicio de la actividad empresarial. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 84.

El C. de c., ha previsto determinadas limitaciones para ese ejercicio. La persona que quiera adquirir la condición de empresario ha de ser mayor de edad y tener plena capacidad civil¹⁰¹. Así lo establece el Derecho positivo en los artículos 4 del C. de c.¹⁰², 12 de la CE¹⁰³ y 322 del C. c.¹⁰⁴. Por tanto, según señala Rodrigo Uría¹⁰⁵, si se trata de un “mayor de edad no incapacitado, como es capaz para todos los actos de la vida civil, podrá adquirir la condición de empresario mediante el ejercicio de cualquier actividad constitutiva de empresa”.

Ni la emancipación ni la habilitación de mayor de edad (artículos 314 a 321 del Código civil) otorgan al menor de edad la denominada *capacidad mercantil*¹⁰⁶.

La falta de capacidad para la adquisición *ex novo* de la condición de empresario, indica Sánchez Calero, no puede suplirse mediante la intervención de un representante legal. No obstante, excepcionalmente el

¹⁰¹ Las declaraciones judiciales que modifiquen la capacidad del empresario individual se inscriben en el Registro mercantil (Artículo 87.4º del RRM, aprobado por R.D.1784/1996).

¹⁰² Artículo 4 del C. de c.: “Tendrán capacidad legal para el ejercicio habitual del comercio las personas mayores de edad y que tengan la libre disposición de sus bienes.”

¹⁰³ El artículo 12 de la Constitución española prevé: “Los españoles son mayores de edad a los dieciocho años.”

El párrafo 2 del artículo 315 del C. c. dispone: “Para el cómputo de los años de la mayoría de edad se incluirá completo el día del nacimiento.”

¹⁰⁴ El artículo 322 del Código civil establece:

“El mayor de edad es capaz para todos los actos de la vida civil, salvo las excepciones establecidas en casos especiales por este Código.”

¹⁰⁵ URÍA, Rodrigo: “Derecho mercantil”. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Vigésimo Segunda Edición. Madrid 1995. Págs. 148 y 149.

¹⁰⁶ Puesto que si bien puede “regir su persona y bienes como si fuera mayor”, tiene las restricciones de no poder “tomar dinero a préstamo, gravar ni enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales u objetos de extraordinario valor sin consentimiento de sus padres y, a falta de ambos, sin el de su tutor”, como establece el artículo 323 del C.c. Por tanto, no tiene “la libre disposición de sus bienes” que exige el artículo 4 del C. de c.

C. de c., en el artículo 5¹⁰⁷, consiente que los menores y los incapacitados puedan adquirir esta condición, en los casos de continuación del negocio de sus padres o causantes, con la ayuda de un tutor, que estará bajo la custodia de la autoridad judicial¹⁰⁸.

En cuanto a la realización de la actividad mercantil por una persona casada¹⁰⁹, puede decirse que el matrimonio no restringe la capacidad de obrar de ninguno de los cónyuges y, por tanto, tampoco afecta a su capacidad para ser empresario¹¹⁰.

¹⁰⁷ Artículo 5 del C. de c.:

“Los menores de dieciocho años y los incapacitados podrán continuar, por medio de sus guardadores, el comercio que hubieren ejercido sus padres o sus causantes (...)”.

¹⁰⁸ Señala Rodrigo Uría que esta excepción en el caso de la continuación del negocio, está plenamente justificada por el principio de conservación de los establecimientos y empresas; asimismo, la norma que lo prevé debe ser interpretada con la necesaria amplitud para incluir el supuesto de la incapacidad sobrevenida al ya empresario. Por tanto, el empresario que incurre en alguna causa de incapacidad puede conservar su condición si continúa el ejercicio de su actividad por medio de su representante legal, tutor o por un factor (artículo 87.5 del RRM). URÍA, Rodrigo: “Derecho mercantil”. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Vigésimo Segunda Edición. Madrid 1995. Pág. 149.

Artículo 87.5º del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996, 19 de junio:

“Contenido de la hoja.- En hoja abierta a cada empresario individual se inscribirán:

5º El nombramiento para suplir, por causa de incapacidad o incompatibilidad, a quien ostente la guarda o representación legal del empresario individual, si su mención no figurase en la inscripción primera del mismo.”

También es aplicable el título X del libro I del C. c., que regula la tutela, la curatela y la guarda de los menores o incapacitados.

La solicitud, para la inscripción en el Registro mercantil del menor o incapacitado, la harán sus representantes legales (artículo 88.2 del RRM). Y en la inscripción, además de los datos para la primera inscripción, se expresarán los datos de los representantes legales y del causante (artículo 91 del RRM).

¹⁰⁹ El C. de c. de 1885 exigía la autorización del marido para que su esposa pudiera ejercer el comercio. La Ley de 2 Mayo 1975, que modificó artículos del C. de c. y del C.c. con relación a la situación jurídica de la mujer casada, suprimió la exigencia de la autorización del marido.

Actualmente se ha situado en un plano de igualdad al empresario individual casado, hombre o mujer, en cuanto a las consecuencias patrimoniales que sobre los bienes de los cónyuges puede tener la actividad comercial o empresarial de uno de ellos.

¹¹⁰ Sin embargo, conviene señalar, como advierte Sánchez Calero, que en el caso del empresario individual, sea este casado o soltero, su patrimonio mercantil no está separado del suyo propio a la hora de responder de las deudas resultantes de su actividad, sino que el empresario responde de esas deudas con todos sus bienes presentes y futuros, aunque esos

bienes no tengan ninguna relación con la actividad. Y cuando el empresario individual está casado, según su régimen económico matrimonial, la responsabilidad se extiende a otros bienes que no son exclusivamente los propios, es decir, a los comunes. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. Editoriales de Derecho Reunidas. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 86.

Ello se desprende del artículo 1911 del C. c., cuando señala que "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros".

El C. de c., al que se remite el artículo 1365 del C. c., regula, en los artículos 6 a 12, los bienes que quedan obligados frente a terceros por los actos que realiza el empresario (hombre o mujer) casado, en el ejercicio de su actividad empresarial.

Artículo 1365 del C. c.:

"Los bienes gananciales responderán directamente frente al acreedor de las deudas contraídas por un cónyuge:

1º En el ejercicio de la potestad doméstica o de la gestión o disposición de gananciales, que por ley o por capítulos le corresponda.

2º En el ejercicio ordinario de la profesión, arte u oficio o en la administración ordinaria de los bienes propios.

Si el marido o la mujer fueren comerciantes, se estará a lo dispuesto en el Código de comercio.

Según los artículos 6 al 12 del C. de c. quedan obligados los bienes frente a terceros por los actos que realiza el empresario (hombre o mujer) casado, en el ejercicio de su actividad empresarial, de la forma siguiente:

1. Quedarán obligados a las resultas del comercio los bienes propios del cónyuge que lo ejerza y los adquiridos por esas resultas, pudiendo enajenar e hipotecar los unos y los otros.
2. Para que los demás bienes comunes, adquiridos al margen del ejercicio de la actividad del titular del negocio queden obligados, será necesario el consentimiento de ambos cónyuges.

El consentimiento puede ser expreso o presunto. El consentimiento es presunto cuando:

- Se ejerza el comercio con conocimiento y sin oposición expresa del cónyuge que deba prestarlo.
 - Al contraer matrimonio se hallare uno de los cónyuges ejerciendo el comercio y lo continuare sin oposición del otro.
3. El consentimiento deberá ser expreso en cada caso cuando se obligan los bienes propios del cónyuge del comerciante.
 4. El cónyuge del comerciante podrá revocar libremente el consentimiento expreso o presunto.
 5. Los actos de consentimiento, oposición y revocación habrán de constar, a los efectos de tercero, en escritura pública inscrita en el Registro mercantil. Los de revocación no podrán, en ningún caso, perjudicar derechos adquiridos con anterioridad.
 6. Pueden existir pactos en contrario contenidos en capitulaciones matrimoniales inscritas en el Registro mercantil. Las estipulaciones recogidas en estas capitulaciones, señala el artículo 1328 del C.c., no deben ser contrarias a las Leyes o a las buenas costumbres o limitativas de la igualdad de derechos que corresponde a cada cónyuge.

El artículo 22.1 del C. de c. dispone que "En la hoja abierta a cada empresario individual se inscribirán los datos identificativos del mismo, así como su nombre comercial y, en su caso, el rótulo de su establecimiento, la sede de éste y de las sucursales, si las tuviere, el objeto de su empresa, la fecha de comienzo de las operaciones, los poderes generales que otorgue, el consentimiento, la oposición y la revocación a que se refieren los artículos 6 a 10; las capitulaciones matrimoniales, así como las sentencias firmes en materia de nulidad, de separación y de divorcio; y los demás extremos que establezcan las leyes o el

2.6.2. La capacidad para ser empresario en el caso de personas jurídicas en el Derecho mercantil

Se necesitan determinados requisitos para la constitución de las personas jurídicas. El Artículo 1 del C. de c., en su párrafo segundo, indica que también son “comerciantes”, o mejor empresarios, las sociedades “que se constituyen con arreglo a este Código”. Las formas de sociedades mercantiles que prevé el C. de c., se contemplan en su artículo 122 (modificado en su redacción por el artículo 14.1 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, en materia de sociedades)¹¹¹.

La sociedad adquiere la condición de empresario mercantil cuando surge la personalidad jurídica de la misma, una vez constituida y cumplidos los requisitos formales, como son la realización de la escritura pública y la inscripción en el Registro mercantil o Registros establecidos al efecto para las sociedades no previstas en el C. de c.¹¹².

2.6.3. El empresario extranjero según el Derecho mercantil

Reglamento. (Artículo 87.6 del RRM, Real Decreto 1784/1996, contempla dicha inscripción en hoja abierta a cada empresario individual).

¹¹¹ El artículo 122 del C. de c. establece que “Por regla general las sociedades mercantiles se constituirán adoptando alguna de las formas siguientes: 1. La regular colectiva, 2. La comanditaria, simple o por acciones, 3. La anónima y 4. La de responsabilidad limitada.”

¹¹² Sin embargo, señala Sánchez Calero, existen sociedades no previstas en el C. de c., contempladas en leyes especiales que pueden considerarse empresarios (las sociedades mutuas, cooperativas, fundaciones). El autor destaca, que existe un principio fundamental, considerado implícito en la norma, de que las personas jurídicas adquieren la condición de empresario desde el momento de su constitución (e inscripción en los Registros establecidos al efecto). SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 84.

Los extranjeros también pueden adquirir la condición de empresario cuando ejercitan su actividad en España. El C. de c. lo prevé¹¹³, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas:

- **Personas físicas**

La determinación de quien es extranjero se regula en el C. c., en el artículo 17, que, al señalar quienes tienen la nacionalidad española, fija por exclusión las personas que se consideran extranjeras¹¹⁴.

Es necesario conocer la nacionalidad del extranjero y, de acuerdo con la ley de su país, es decir, con su ley nacional o personal, resolver si dispone de la capacidad para la adquisición de la condición de empresario. Ello sin perjuicio de que pueda establecerse otra cosa en los Convenios Internacionales suscritos por España.

¹¹³ El artículo 15 del C. de c. establece:

“Los extranjeros y las Compañías constituidas en el extranjero podrán ejercer el comercio en España con sujeción a las Leyes de su país, en lo que se refiera a su capacidad para contratar, y a las disposiciones de este Código, en todo cuanto concierna a la creación de sus establecimientos dentro del territorio español, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los Tribunales de la nación. Lo prescrito en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo que en casos particulares pueda establecerse por los Tratados y Convenios con las demás potencias.”

¹¹⁴ El C. c., en el artículo 17, señala quienes tienen la nacionalidad española:

“1. Son españoles de origen:

- a) Los nacidos de padre o madre españoles.
 - b) Los nacidos en España de padres extranjeros si, al menos, uno de ellos hubiera nacido también en España. Se exceptúan los hijos de funcionario diplomático o consular acreditado en España.
 - c) Los nacidos en España de padres extranjeros, si ambos carecieren de nacionalidad o si la legislación de ninguno de ellos atribuye al hijo una nacionalidad.
 - d) Los nacidos en España cuya filiación no resulte determinada. A estos efectos, se presumen nacidos en territorio español los menores de edad cuyo primer lugar conocido de estancia sea territorio español.
2. La filiación o el nacimiento en España, cuya determinación se produzca después de los dieciocho años de edad, no son por sí solos causa de adquisición de la nacionalidad española. El interesado tiene entonces derecho a optar por la nacionalidad española de origen en el plazo de dos años a contar desde aquella determinación.”

Todo lo referente al ejercicio de la actividad dentro del territorio nacional se somete al régimen del Derecho español¹¹⁵.

Para que un extranjero pueda establecerse como empresario en nuestro país se exige, además, que haya obtenido el permiso de trabajo y, en general, las autorizaciones que la legislación requiere a los nacionales para la instalación, apertura y funcionamiento de la actividad respectiva, tal como establece el artículo 17.3, de la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España¹¹⁶.

Cuando un profesional extranjero se propusiera trabajar por cuenta propia o ajena, ejerciendo una profesión para la que se exija una especial titulación, la concesión del permiso se condicionará a la tenencia y, en su caso, homologación del título correspondiente. También se condicionará a la pertenencia a un colegio profesional, si las leyes así lo exigiesen (párrafo 2, del artículo 17 de la LO 7/1985).

- **Personas jurídicas**

Se consideran, en el ámbito mercantil, sociedades extranjeras las que se han constituido fuera de España y también aquellas que,

¹¹⁵ Se aplicará el Derecho español no sólo al ejercicio de la empresa, sino también a todos los actos que realice el empresario extranjero dentro del territorio que, en caso de conflicto, estarán sometidos a la jurisdicción de los Tribunales de la nación.

El RRM exige al empresario individual que quiera inscribirse en el mismo que haga figurar en la solicitud, además de otras circunstancias (Artículo 87.1 RRM: identificación del empresario y la empresa), su nacionalidad (Artículo 38.1.4º RRM).

¹¹⁶ Establece el artículo 17.3, de la L.O. 7/1985:

“Si el extranjero pretendiera trabajar por cuenta propia, en calidad de comerciante, industrial, agricultor o artesano, a efectos de obtención del permiso de trabajo, habrá de acreditarse que ha solicitado las autorizaciones que exige la legislación vigente a los nacionales, para la instalación, apertura y funcionamiento de la actividad proyectada. La denegación de dichas autorizaciones o el cese en la actividad para la que se obtuvieran, determinará la caducidad del permiso de trabajo.”

El R.D. 155/1996, de 2-2, aprueba el Reglamento de desarrollo de la LO 7/1985.

constituidas en nuestro país, fijen su domicilio en el extranjero. Por el contrario, una sociedad que se haya constituido en el extranjero podrá adquirir la nacionalidad española si adapta su régimen a la ley española (ello equivale a la constitución) y fija su domicilio en España¹¹⁷.

Las sociedades extranjeras, Sánchez Calero advierte¹¹⁸, podrán ejercitar, como en el caso de las personas individuales extranjeras, su actividad económica empresarial en el territorio de España. La constitución de la sociedad se produce de acuerdo con las leyes de su país, pero están sometidos a las leyes españolas, el establecimiento de sus sucursales en España¹¹⁹ y las operaciones que realicen en ella. Y se

¹¹⁷ Aunque, destaca Sánchez Calero, para el caso de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, conforme a los artículos 5.1 de la LSA y 6.1 de la LSRL, afirman que serán españolas las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada que figure su domicilio en territorio español "cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido".

El C. c., en su artículo 28, señala:

"Las corporaciones, fundaciones y asociaciones, reconocidas por la ley y domiciliadas en España, gozarán de la nacionalidad española, siempre que tengan el concepto de personas jurídicas con arreglo a las disposiciones del presente Código.

Las asociaciones domiciliadas en el extranjero tendrán en España la consideración y los derechos que determinen los tratados o leyes especiales."

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDESA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 271 y 272

¹¹⁸ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDESA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 273.

¹¹⁹ Artículo 300 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996, 19 de junio:

"Inscripción de la primera sucursal establecida por sociedad extranjera.- 1. Las sociedades extranjeras que establezcan una sucursal en territorio español la inscribirán en el Registro mercantil correspondiente al lugar de su domicilio, presentando a tal efecto y debidamente legalizados, los documentos que acrediten la existencia de la sociedad, sus estatutos vigentes y sus administradores, así como el documento por el que se establezca la sucursal.

2. En la primera inscripción de la sucursal, además de las circunstancias relativas a la sociedad que resulten de los documentos presentados, incluidos los datos registrales de la misma, así como el nombre, apellidos y cargo de sus administradores, se harán constar las circunstancias contenidas en el apartado primero del artículo 297."

inscriben en el Registro mercantil, según disponen los artículos 300¹²⁰ a 305 del RRM, haciendo constar similares circunstancias, al igual que las sociedades españolas del mismo tipo¹²¹.

En cuanto a los ciudadanos y el derecho de establecimiento en la Unión Europea, se regulan en el Tratado Constitutivo de Comunidad Europea¹²².

¹²⁰ Señala el artículo 309 del RRM, que cuando un empresario individual o social, ambos extranjeros y que pueden inscribirse con arreglo a la legislación española, trasladen su domicilio a territorio español, "harán constar en la primera inscripción todos los actos y circunstancias que sean de consignación obligatoria conforme a la normativa española y se hallen vigentes en el Registro extranjero.

Dicha inscripción se practicará en virtud de certificación literal o traslado de la hoja o expediente del Registro extranjero. Será preciso, además, el depósito simultáneo en el Registro mercantil de las cuentas anuales correspondientes al último ejercicio terminado".

¹²¹ Señala Sánchez Calero, que se ha difundido en la terminología del mundo de los negocios la expresión sociedad multinacional, referida a las sociedades que operan en varios países en los que tienen establecimientos y sus elementos personales (socios, administradores, etc.), tienen distintas nacionalidades. A este respecto, el autor hace notar que, desde un punto de vista jurídico, la nacionalidad de la sociedad, como persona jurídica, es única, por lo que la expresión resulta equívoca. Este término, en ocasiones, se aplica a un grupo de sociedades, que pueden tener diversas nacionalidades, pero el grupo como tal, en principio, carece de personalidad jurídica y, por consiguiente, de nacionalidad. De hecho, constituyen una organización empresarial en la que participan elementos de varias nacionalidades y, en tal sentido, se habla de empresas multinacionales, que han sido contempladas por algunos convenios internacionales. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDESA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 273.

¹²² El Tratado de la UE, modificado como consecuencia del Tratado de la Unión Europea, concluido en Maastricht en 1992, regula en los artículos 8 (igualmente reformado su apartado 1 por el Tratado de Amsterdam que entró en vigor el 1 de Mayo de 1999) y 8 A la ciudadanía de la Unión Europea y en los artículos 52 y siguientes el derecho de establecimiento.

El artículo 8 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, reformado en su apartado 1 por el Tratado de Amsterdam que modifica el Tratado de la Unión Europea, los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos, firmado en Amsterdam el 2 de Octubre de 1997, cuya entrada en vigor se estableció en el 1 de mayo de 1999, señala:

- “1. Se crea una ciudadanía de la Unión. Será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro. La ciudadanía de la Unión será complementaria y no sustitutiva de la ciudadanía nacional.
2. Los ciudadanos de la Unión serán titulares de los derechos y sujetos de los deberes previstos en el presente Tratado.”

El artículo 8 A.apartado 1, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea dispone:

Por su parte, el artículo 58 del Tratado Constitutivo de Comunidad Europea, establece que “Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente Capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros (...)”¹²³.

“1. Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación.”

El artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea impone:

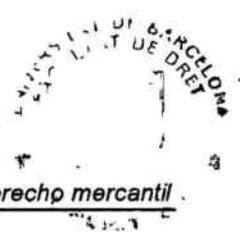
En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva durante el período transitorio. Dicha supresión progresiva se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 58, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo relativo a los capitales.

Se regula en el R.D. 766/1992, de 26-6, la entrada y permanencia en España de los nacionales del Estado, miembros de las C.E.

¹²³ Por sociedad, prosigue el artículo, se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas considera este artículo como uno de los fundamentales de la Comunidad. Ello se destaca en la Sentencia de 28-1-1986 (STJCE 270/83 Rec.1986, pág. 273) que, tras señalar el carácter absoluto de los derechos que se mencionan en dicho artículo, califica de inadmisibles asignar un tratamiento tributario distinto a las sociedades que tengan su sede en un país respecto a las sucursales y filiales de otras sociedades establecidas en otro país miembro, entre otras razones, porque el artículo 52.2 permite la libre elección de la forma de ejercicio de sus actividades económicas. CALERO GALLEGU, Juan y otros autores: “Legislación Fiscal de la Unión Europea”. Biblioteca de Textos legales. Editorial TECNOS, S.A. Madrid 1997. Nota al artículo 52 del Tratado de la Unión Europea. Pág. 49.



No obstante, en el ámbito tributario, en general, existen criterios específicos para determinar la residencia de las personas físicas o jurídicas (IRPF, IS). E incluso, con el objeto de evitar la doble imposición, se han concluido diversos Convenios Internacionales bilaterales, que regulan cuando se entiende que una persona física o jurídica es residente en uno u otro país.

2.6.4. Prohibiciones y restricciones en el ejercicio de actividades empresariales en el Derecho mercantil

El principio de libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, reconocido en el artículo 38 de la CE, se encuentra con unas limitaciones para el ejercicio de la actividad empresarial y, en consecuencia, para la adquisición de la condición de empresario¹²⁴.

2.6.4.1. Incompatibilidades

¹²⁴ Según Sánchez Calero, existen incompatibilidades, inhabilitaciones o sumisión a una autorización administrativa previa al comienzo de esa actividad, que implican una prohibición al desarrollo lícito de la profesión de empresario a personas que tengan capacidad para el ejercicio de la misma. La finalidad de la exigencia de la capacidad legal es proteger al empresario (por ejemplo, un menor podría realizar un contrato en el que saliese perjudicado y ese contrato sería anulable). En cambio, la prohibición afecta a personas que tienen capacidad legal, pero el Ordenamiento jurídico, por razones de protección del interés público, no considera conveniente que ejerciten la actividad económica, o si lo hacen, que sea después de haber cumplido determinadas condiciones.

Esta protección del interés público comporta que si una persona ejercita la actividad empresarial y realiza contratos, éstos sean válidos y, por realizarlos a pesar de la prohibición, se impone a esa persona una sanción de carácter disciplinario (multa, pérdida de empleo si se trata de un funcionario, etc.) o penal (si la infracción es un delito).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 90 a 91.

El C. de c., en los artículos 13¹²⁵ y 14¹²⁶, declara incompatible el ejercicio del comercio con ciertas funciones o profesiones. Estas incompatibilidades son prohibiciones de carácter subjetivo que comprenden tanto el ejercicio individual de la actividad empresarial como el ejercicio de la actividad económica en nombre de otra persona física o jurídica¹²⁷.

La Ley 53/1984, de 26 de diciembre, sobre incompatibilidades en el sector público (funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, Comunidades autónomas, Administración local, etc.) ha regulado con

¹²⁵ Artículo 13 del C. de c.:

“No podrán ejercer el comercio ni tener cargo ni intervención administrativa o económica en Compañías mercantiles o industriales:

2º Los declarados en quiebra, mientras no hayan obtenido rehabilitación o estén autorizados, en virtud de un convenio aceptado en junta general de acreedores y aprobado por la autoridad judicial, para continuar al frente de su establecimiento; entendiéndose en tal caso limitada la habilitación a lo expresado en el convenio.

3º Los que, por Leyes o disposiciones especiales, no puedan comerciar.”

¹²⁶ Artículo 14 del C. de c.:

“No podrán ejercer la profesión de mercantil por sí ni por otro, ni obtener cargo ni intervención directa administrativa o económica en Sociedades mercantiles o industriales, dentro de los límites de los distritos, provincias o pueblos en que desempeñan sus funciones:

1º Los Magistrados, Jueces y funcionarios del Ministerio Fiscal en servicio activo.

Esta disposición no será aplicable a los Alcaldes, Jueces y Fiscales municipales, ni a los que accidentalmente desempeñen funciones judiciales o fiscales.

2º Los Jefes gubernativos, económicos o militares de distritos, provincias o plazas.

3º Los empleados en la recaudación y administración de fondos del Estado, nombrados por el Gobierno.

Se exceptúan los que administren y recauden por asiento, y sus representantes.

4º Los Agentes de Cambio y Corredores de Comercio, de cualquier clase que sean.

5º Los que por Leyes o disposiciones especiales no puedan comerciar en determinado territorio.”

¹²⁷ Las incompatibilidades pueden modificarse a través de otras leyes, así el artículo 13.3 del C. de c. establece una prohibición absoluta para toda clase de comercio y en todo el territorio nacional, si lo establecen leyes especiales (ejemplo: Ley 12/1995, de 11 de mayo, de incompatibilidades de los miembros del Gobierno de la Nación y de los altos cargos de la Administración General del Estado). Otras veces la incompatibilidad es relativa al ámbito territorial en el que ejerzan sus funciones (ejemplo: los miembros de la carrera judicial, jefes gubernativos, según establece el artículo 4 de la Ley 12/1995).

rigor esta materia. Ha partido del artículo 103.1 de la CE¹²⁸ y declara, en el artículo 1, que el desempeño de la función pública será incompatible con el ejercicio de cualquier cargo, profesión o actividad, por cuenta propia o ajena, que pueda “impedir o menoscabar el cumplimiento estricto de sus deberes o comprometer su imparcialidad o independencia”.

Existen otras prohibiciones en el C. de c., como las que afectan a los empresarios individuales o sociales a quienes su normativa específica exige la dedicación exclusiva a una determinada actividad; por ejemplo, los corredores colegiados de comercio -previsto en los artículos 14.4 y 96.1 (“No podrán los Agentes Colegiados: 1º Comerciar por cuenta propia”)-.

2.6.4.2. *Inhabilitaciones*

El empresario declarado en quiebra está inhabilitado para la administración de sus bienes y, en consecuencia, no puede continuar el ejercicio de su actividad (Artículo 878 C. de c.). Según Sánchez Calero¹²⁹, este es uno de los efectos más importantes que produce la quiebra sobre la persona del empresario deudor.

¹²⁸ Artículo 103.1 CE: “La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

¹²⁹ El quebrado se encuentra en una situación jurídica relativamente peor que el incapacitado, en un doble sentido:

1. Los actos que realiza el quebrado no son únicamente anulables como los del incapacitado, sino nulos.
2. El quebrado no puede continuar el ejercicio de la empresa por medio de un representante, sino dentro de los límites del procedimiento de quiebra, en el que los síndicos actúan como representantes de los acreedores.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 92.

Sin embargo, según el artículo 13.2 del C. de c., el quebrado¹³⁰ puede salir de esta situación si obtiene la rehabilitación o la autorización, “en virtud de un convenio aceptado en junta general de acreedores y aprobado por la autoridad judicial, para continuar al frente de su establecimiento, entendiéndose en tal caso limitada la habilitación a lo expresado en el convenio”.

2.6.4.3. Autorización administrativa para el ejercicio de actividades empresariales

El Estado en ocasiones establece la necesidad de obtener una previa autorización administrativa para el desarrollo de algunas actividades económicas. Con frecuencia, esta autorización se condiciona a que el empresario cumpla algunos requisitos¹³¹.

La inscripción en el Registro mercantil, destaca Sánchez Calero¹³², es obligatoria para los empresarios personas jurídicas, pero no para las personas físicas, salvo en el caso del naviero, según señala el artículo 19

¹³⁰ El quebrado, mientras dure la inhabilitación, además de no poder ejercer una empresa en nombre propio, tampoco puede ser administrador de una sociedad mercantil. Se regula en el artículo 13.2 del C. de c. y se reitera en el artículo 124, que se transcribe a continuación, del R.D.Legis.1564/1989, de 22-12, por el que se aprueba el T.R. de la LSA.

¹³¹ El artículo 84.1 del RRM señala que, en cuanto a las autorizaciones administrativas, “Salvo que otra cosa disponga la legislación especial, no podrá practicarse la inscripción en el Registro mercantil del sujeto que pretenda realizar actividades cuya inclusión en el objeto requiera licencia o autorización administrativa, si no se acredita su obtención o autorización. La misma regla se aplicará a la inscripción de actos posteriores sujetos a licencia o autorización administrativa”. En cambio, en el caso de registros especiales, el artículo 85.1 del mismo Reglamento, contempla que “Salvo que otra cosa disponga la legislación especial, no será necesaria la previa inscripción en los Registros administrativos para la inscripción en el Registro mercantil”.

del C. de c.. Si el empresario individual no se ha inscrito “no podrá pedir la inscripción de ningún documento en el Registro mercantil ni aprovecharse de sus efectos legales”.

2.6.5. Causas que producen la pérdida de la condición de empresario en el Derecho mercantil

El sujeto que realiza la actividad, señala Sánchez Calero¹³³, puede cesar su actividad empresarial por diversas causas y, por consiguiente, perder la condición de empresario. Aunque la imputación de la actividad empresarial a su titular tiene, entre otros efectos, la obligación de liquidar las relaciones jurídicas surgidas en el ejercicio de esa actividad, ello exige:

- a) El conocimiento del momento en que el empresario cesa en esa condición (difícil en el caso de los empresarios individuales no inscritos en el Registro mercantil).
- b) Se produzca esa liquidación de forma satisfactoria para los que contrataron con el empresario.

En todo caso, advierte Sánchez Calero que:

1. La actividad empresarial no cesa cuando el empresario deja de hacer nuevas operaciones encuadradas dentro de su actividad normal, sino cuando termina la liquidación de su negocio, con el pago a sus acreedores.

¹³² SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 93.

¹³³ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 93 a 95.

2. El cese de la condición de empresario puede producirse cuando transmite su empresa o negocio, al tiempo que el adquirente obtiene *ex novo* la condición de empresario, o bien, si ya tiene dicha condición, se hace cargo de ese negocio.

Las causas de cese de la condición de empresario individual, según señala Sánchez Calero, son:

- Fallecimiento: Los herederos, una vez aceptada la herencia, pueden continuar la actividad empresarial y por tanto, adquieren la condición de empresarios, normalmente *ex novo*, aunque sean menores, incapacitados o incompatibles, si cuentan con la colaboración de sus guardadores o representantes legales y, cuando sea precisa, con la autorización del juez.
- Incapacidad: En el caso de incapacidad sobrevenida, podrá mantener la condición de empresario, si tiene el auxilio de sus representantes legales.
- Incompatibilidad
- Inhabilitación: La inhabilitación del quebrado para ejercer el comercio es un supuesto especial previsto en el C. de c., artículos 13.2º, 920 a 922¹³⁴.

¹³⁴ Salvo los quebrados fraudulentos, los fortuitos y culpables podrán ser rehabilitados y cesarán todas las interdicciones legales que produce la declaración de quiebra.

- Cese voluntario: El empresario ha de liquidar su negocio previamente para considerar terminada por completo su actividad.

- Transmisión de la empresa

En el supuesto del empresario social, señala Sánchez Calero, cesa en su actividad normal una vez acordada su disolución, la cual abre el período de liquidación. Pero hasta que no concluye la liquidación de la sociedad, mantiene su personalidad jurídica¹³⁵ cuya extinción debe tener su reflejo en el Registro mercantil¹³⁶.

2.6.6. Los requisitos mercantiles para ser empresario y el IAE

Para adquirir el estado de empresario mercantil es preciso reunir unas determinadas cualidades o requisitos. En el caso de personas físicas deben ser mayores de edad y tener plena capacidad de obrar, salvo los supuestos de continuación del negocio. Cuando se trata de sociedades mercantiles deben constituirse en escritura pública que se inscribirá, junto con los estatutos en el Registro mercantil. Si son sociedades civiles, sociedades mutualistas, etc., los requisitos serán los de la normativa específica en cada caso. El empresario extranjero individual y las compañías constituidas en el extranjero, cumplirán los requisitos que establecen las Leyes de su país y se sujetarán para el establecimiento de la actividad respectiva a las leyes de España. Asimismo, el empresario

¹³⁵ Artículo 264 del RD-Legis.1564/1989, de 22-12, que se aprueba el texto refundido de la LSA: *“Sociedad en liquidación.- La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante este tiempo deberá añadir a su nombre la frase “En liquidación”.*”

mercantil tiene una serie de restricciones en el ejercicio de las actividades empresariales. Y la pérdida de la condición de empresario mercantil se produce por diversas causas establecidas en la normativa y una vez se han liquidado las relaciones jurídicas surgidas en el ejercicio de la actividad.

En cambio, en el IAE, podemos decir, que se adquiere la condición de empresario cuando se realizan las actividades consideradas por la normativa del Impuesto como empresariales, sin que el empresario deba reunir unas especiales cualidades o requisitos. No se tienen restricciones en el ejercicio de las actividades. Y únicamente se pierde la condición de empresario, a efectos de dicho Impuesto, cuando se cesa el ejercicio de la actividad empresarial respectiva y en el momento que ésta se deja de realizar, sin tener en cuenta si se han liquidado completamente las relaciones jurídicas establecidas con objeto del desarrollo de la actividad.

No obstante, debemos destacar que toda la regulación formal que rodea la condición de empresario mercantil, puede sernos útil, a la hora de valorar, a través de los medios de prueba admitidos en derecho (según establece el artículo 81 LRHL), si un empresario individual o social ha iniciado o cesado el ejercicio de actividades económicas empresariales.

¹³⁶ Artículo 247 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996, 19 de junio.

2.7. LOS DIFERENTES TIPOS DE EMPRESARIOS SOCIALES

Dada la gran incidencia de las formas asociativas en la actividad económica actual, creemos conveniente, realizar una breve mención de distintos empresarios sociales, con la finalidad de observar sus características más importantes, según el Derecho y la Doctrina mercantil¹³⁷, para determinar las consecuencias a efectos fiscales, de tales características y, en especial, para determinar la susceptibilidad de adquirir la condición de empresario en el IAE de tales entidades, si realizan una actividad económica empresarial (o profesional, en virtud del criterio subjetivo, establecido en la Regla 3.3 de la Instrucción general del

¹³⁷ El aumento de la dimensión y de la complejidad de determinadas actividades económicas empresariales propicia "que se reúnan varias personas y aporten su colaboración y elementos patrimoniales, de forma que, las sociedades se han difundido precisamente (conforme a diversos "tipos" o formas) para el ejercicio en común por parte de esas personas de esta actividad".

Los intereses que han fomentado la constitución de sociedades, apunta Sánchez Calero, son:

- El atractivo para el empresario individual de que por medio de ella puede separar su patrimonio, calificado como meramente civil (los bienes para la vida familiar, ahorros, etc.) del patrimonio, calificado como mercantil, preciso para el ejercicio de la empresa.
Para ello, basta que el empresario individual constituya una sociedad, que adquiere una personalidad jurídica propia, titular del patrimonio mercantil y con una denominación y un domicilio propios. De esta forma, el antiguo empresario individual no responde personalmente de las deudas sociales; su riesgo económico patrimonial se reduce, únicamente, a la posibilidad de perder la aportación a la sociedad.
- Desde la perspectiva jurídica, le permite, a su vez, la transmisión del negocio o la empresa en sentido objetivo, mediante la venta de las acciones o las participaciones sociales (en el caso de transmisión *inter vivos*), o mediante su transmisión hereditaria en caso de fallecimiento.
- Las ventajas en el aspecto fiscal. Si el negocio del empresario individual es altamente lucrativo, el beneficio de la sociedad está gravado por un tipo de gravamen relativamente más reducido (35 por 100) que si se trata de un empresario individual, que incluye como ingreso todo el beneficio de su empresa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, al que se aplica el tipo de gravamen máximo del 48 por 100, aunque parte del beneficio lo deje afectado al negocio como reservas.
- La constitución de la sociedad facilita la acumulación de capitales por parte de varias personas en una cuantía que difícilmente puede alcanzar una persona individual.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 235.

Impuesto), concurriendo los elementos de la definición conceptual del Impuesto.

2.7.1. Concepto de sociedad

El empresario social tiene su origen en un acto de constitución de la sociedad, que los Códigos califican como contrato, según señala Sánchez Calero¹³⁸. El concepto tradicional de contrato de sociedad, que contemplan los Códigos es sustancialmente coincidente, por tanto, es válido para todo el campo del Derecho privado (tanto civil¹³⁹ como mercantil)¹⁴⁰.

Según Sánchez Calero¹⁴¹, la doctrina más extendida señala que son notas características del contrato de sociedad, las siguientes:

- a) Pueden participar más de dos personas -plurilateral-. Aunque, por excepción, puede fundarse una sociedad anónima o de responsabilidad limitada por una sola persona.
- b) Los socios se obligan a hacer aportaciones (bienes o servicios, determinados en el contrato) que han de constituir el fondo común.
- c) Se requiere la colaboración por parte de los socios en el ejercicio de una actividad económica común.
- d) Los socios han de tender a obtener una ganancia por medio de la sociedad¹⁴².

¹³⁸ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 240 y 241.

¹³⁹ Artículo 1665 del Código civil.

¹⁴⁰ Artículo 116 del Código de comercio.

¹⁴¹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 242.

Frente a esta concepción tradicional, dominante, surge otra que amplía el concepto de sociedad a otros supuestos. “Se caracteriza esta concepción”, en palabras de Sánchez Calero, “de modo especial, en que desaparece de ella el ánimo lucrativo como uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad¹⁴³”.

En definitiva, termina el mencionado autor, siguiendo esta línea, un concepto más amplio de sociedad es el de: una asociación de personas que quieren conseguir una finalidad común a ellas, mediante la constitución de un tipo de organización prevista por la Ley.

2.7.2. Clases de sociedades

2.7.2.1. Sociedades mercantiles y sociedades civiles

Se califican¹⁴⁴ como mercantiles:

¹⁴² Esta doctrina considera “que es de esencia a la sociedad su finalidad lucrativa” y es la generalmente admitida” (también por la jurisprudencia).

¹⁴³ (...)”. “Lo que implica que no se puede considerar el ánimo de lucro como causa del contrato de sociedad”, sino que la causa de la sociedad ha de buscarse “en el propósito de crear una organización que ha de servir para que los socios puedan alcanzar otros fines comunes”.

En el momento actual aparecen otras formas asociativas como las cooperativas y las mutualidades para las que es irrelevante el ánimo de lucro y además, las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada son calificadas como sociedades mercantiles “cualquiera que sea su objeto” (artículo 3 de las Leyes de SA y de RL) y, observa Sánchez Calero, sólo si tal objeto es ilícito podrá dar lugar a la nulidad de la sociedad, pero no su falta de capacidad de producir beneficios (artículo 34 de la LSA y artículo 16 de la LSRL). A esto se puede añadir que la Ley 12/1991, de AIE, declara que tales agrupaciones no tienen ánimo de lucro por sí mismas. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 243.

¹⁴⁴ No obstante, el criterio de distinción entre sociedades mercantiles y civiles no está bien delimitado en nuestro Derecho positivo. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de

1. Las sociedades que han adoptado una de las formas previstas en el C. de c. y las leyes especiales¹⁴⁵.
2. Las sociedades que no habiéndose inscrito en el Registro mercantil ejerciten una actividad empresarial¹⁴⁶. Estas sociedades no inscritas son llamadas "sociedades irregulares": ejercitan una actividad cuyo objeto es mercantil, con un régimen discutido¹⁴⁷.

Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 244.

¹⁴⁵ Estas sociedades son: sociedad colectiva, comanditaria, simple o por acciones, SRL y SA.

La adopción de alguna de estas formas previstas, obliga a los socios a inscribir a la sociedad en el Registro mercantil (artículo 119 C. de c.: "Toda compañía de comercio, antes de dar principio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro mercantil, conforme a lo dispuesto en el artículo 17"). Para algunos tipos de sociedades la inscripción tiene eficacia constitutiva, no existe la sociedad sin la inscripción.

¹⁴⁶ La falta de inscripción puede ser el resultado de que:

- a) La sociedad está en proceso de constitución (sociedad en formación).
- b) Se le deniega el acceso al Registro por no ajustarse su régimen a las normas mercantiles (v.gr., el caso de la sociedad que su objeto es mercantil, pero que los socios la califican como civil).
- c) Los socios no quieren inscribir la sociedad.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 245 y 246.

¹⁴⁷ Deben, en opinión de Sánchez Calero, calificarse de sociedades mercantiles.

De esta aplicación de las normas de la sociedad colectiva a la sociedad irregular, Sánchez Calero deduce que la sociedad adquiere una cierta personificación jurídica (si bien el Tribunal Supremo ha negado la personalidad jurídica de las sociedades irregulares).

Se presupone que ha existido un contrato de sociedad entre los socios celebrado de forma oral o escrita, bien en documento privado o público (no inscrito en el Registro mercantil).

En principio las sociedades irregulares deben regirse, en lo que no han previsto las partes, por las normas de la sociedad colectiva, que viene a cumplir su función tradicional de sociedad mercantil *general*. Esta aplicación a las sociedades irregulares, cuyo objeto sea mercantil, de las normas de la sociedad colectiva, se ha recogido en el régimen de las sociedades de capitales, por la Ley 19/1989, artículos 15 y 16. Así, cuando se ha iniciado el proceso fundacional de una SA, de RL o en comandita por acciones, se interrumpe tal proceso y transcurre un año desde que se otorga la escritura sin solicitar su inscripción en el Registro mercantil, si la sociedad ha iniciado sus operaciones o las continúa, deja de ser una sociedad en formación para entrar en el régimen de la sociedad colectiva o incluso civil (artículo 16 del R.D.Legislativo 1564/1989, T.R. de la LSA).

Las consecuencias de la aplicación del régimen de la sociedad colectiva a las sociedades irregulares, según Sánchez Calero, se concretan en:

- a) Son válidos los contratos celebrados en nombre de la Sociedad por sus administradores con los terceros.

Por exclusión, serán sociedades civiles¹⁴⁸ las que habiéndose inscrito en el Registro mercantil tienen una actividad que no puede calificarse como mercantil (según se induce del artículo 16.2 de la LSA “si la sociedad ha iniciado o continúa sus operaciones se aplicarán las normas de la sociedad colectiva, o en su caso, las de la sociedad civil”).

La importancia de la delimitación de las sociedades como mercantiles o civiles se manifiesta, observa Sánchez Calero, en el contrato de sociedad y en la persona jurídica que se forma. En consecuencia, se aplicarán al contrato de sociedad, si se califica de mercantil, las normas generales contenidas en el C. de c. sobre los contratos mercantiles y las leyes especiales relativas a las sociedades mercantiles. Y a la persona jurídica que nace, si se trata de una sociedad de carácter mercantil, se le aplicará el régimen del empresario mercantil, es decir, estará sujeto a las normas sobre contabilidad, quiebra, etc.

2.7.2.2. *Sociedades de personas y sociedades de capitales*

Son sociedades de personas, señala Sánchez Calero la colectiva y la en comandita simple, en las que el nombre de los socios sirve para la

-
- b) Todos los socios han de responder personal, solidaria e ilimitadamente de las deudas de la sociedad, según el artículo 127 del C. de c. (con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la Compañía, bajo la firma de ésta y por persona autorizada para usarla).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 260 y 261.

¹⁴⁸ En el siguiente capítulo 2, retomaremos el examen de las características y la regulación de las sociedades civiles al examinar su tributación (a través del régimen especial del IRPF de atribución de rentas). SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 244.

formación de su “razón social”, y son sociedades de capitales, la sociedad de responsabilidad limitada, la en comandita por acciones y la anónima, “porque en ellas lo relevante de los socios, es, por regla general, que aporten los medios financieros necesarios para constituir el capital preciso para el desarrollo del objeto social”¹⁴⁹.

2.7.3. Diferencia entre sociedad e instituciones afines

Una primera distinción que podemos plantear es entre sociedad y asociación. “La línea divisoria entre la sociedad y la asociación”, señala Sánchez Calero, ha de buscarse en determinados elementos constitutivos de la asociación, como su organización corporativa, su duración indeterminada, la mayor movilidad del asociado, etc.¹⁵⁰. “Aparte de lo impreciso que resulta marcar la línea divisoria entre una noción y otra (en

¹⁴⁹ El criterio de clasificación entre sociedades de personas y de capitales, según Sánchez Calero, influye en la clase de personalidad jurídica que reconoce el Ordenamiento, en cuanto que en las sociedades de personas el elemento personal, es decir, las características personales de los socios que la constituyen, tienen una influencia más directa en su organización, de forma que la separación entre el ente creado (la sociedad, la persona jurídica creada por el Ordenamiento) y el grupo de socios es menor, que en las sociedades de capitales en las que las características personales de los socios son irrelevantes a efectos de la organización social (que adquiere una autonomía más amplia).

En las sociedades de capitales existe una separación entre el patrimonio social y el patrimonio de los socios más marcada, indica el autor, “con el resultado de que su personalidad jurídica es más completa”. Conforme a esta circunstancia, en las sociedades de capitales, por regla general, los socios no responden de las deudas sociales y tienen una organización más compleja. No obstante esta distinción, hay sociedades de capitales en las que la personalidad de sus socios es determinante. En la Exposición de Motivos de la Ley 2/1995, que regula las SRL, se señala que estas sociedades tienen un carácter “híbrido” ya que dentro de la misma conviven elementos personalistas y capitalistas.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 246 y 247.

¹⁵⁰ Esta última nota, según Sánchez Calero, “implica que el cambio de los asociados y su separación no afecta a la existencia de la asociación”, ello “procede del hecho de que el fin del grupo de personas que la forman no exige la adhesión de un determinado miembro, sino que tal fin puede alcanzarse con independencia de quién sea el miembro de la asociación”. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 253 y 254.

especial cuando se observa la organización corporativa de la gran sociedad anónima) ha de aludirse al hecho de que determinadas asociaciones, inscritas como tales en el Registro correspondiente, ejercen al menos parcialmente actividades que podíamos calificar como mercantiles” (por ejemplo, a través de economatos, restaurantes, servicios de agencias de viajes, etc.). Estas actividades no las convierten en sociedades mercantiles, ya que “la asociación no pierde por ello su propia naturaleza, pero podrá ser considerada como empresario o comerciante a los efectos de esa actividad parcial que realiza frecuentemente a favor de sus asociados”.

Podemos plantear otra distinción entre sociedad y comunidad de empresa¹⁵¹:

- a) Cuando existe una comunidad o copropiedad sobre un negocio o empresa y los propietarios o partícipes ejercitan la actividad empresarial, nos hallamos ante una comunidad de empresa. Con frecuencia deriva “del hecho de que varias personas adquieren por herencia un mismo negocio. Se produce una comunidad incidental, que no es una sociedad, para que exista es preciso acuerdo de los socios.

¹⁵¹ La atracción de las comunidades de empresa o negocio hacia las sociedades, señala Sánchez Calero, “se produce por la dificultad de compaginar las normas relativas a la comunidad (que presuponen una situación estática de disfrute de una cosa) con las necesidades propias de la explotación conjunta de un negocio (que implican una actividad dinámica), a la que se adaptan mejor los preceptos relativos a las sociedades. En todo caso, ha de advertirse que la línea divisoria entre la comunidad y la sociedad resulta difícil, (...) al examinar (...) las llamadas sociedades irregulares”. La Jurisprudencia ha admitido la existencia de una comunidad de empresa, que ha denominado como “comunidad societaria”. Sentencias de 16-3-1961 y 21-12-1965. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 254.

- b) Cuando se produce un acuerdo en forma expresa o tácita, ya no estaremos en el terreno de la comunidad o copropiedad voluntaria, sino en el de la sociedad”.

Según el Derecho mercantil, señala Sánchez Calero, no se produce una autonomía entre la comunidad y los copartícipes porque falta la personalidad jurídica. La comunidad no adquiere la condición de empresario mercantil y está sometida a las normas civiles de condominio. Son empresarios mercantiles los copropietarios o condueños.

2.7.4. El fenómeno asociativo y el IAE

Cualquier fórmula asociativa que realice una actividad cuyo objeto sea considerado empresarial o, incluso, aunque sea calificado como profesional (en aplicación del criterio subjetivo, establecido en la Regla 3.3 de la Instrucción general del Impuesto), dará como resultado que, a efectos de la posible sujeción al IAE, se clasifique como empresarial la actividad y, en consecuencia, el sujeto pasivo gravado sea considerado empresario.

Esto es así, tanto en sociedades mercantiles, como en sociedades civiles (que tengan personalidad jurídica).

Y en el supuesto de entes asociativos sin personalidad jurídica, podemos destacar que, tributariamente, se crea la ficción de ser considerados, dichos entes, sujetos pasivos y, ello, porque, en el ámbito fiscal, el artículo 33 de la Ley general tributaria, señala que, en las leyes

tributarias que así lo prevean, tendrán la consideración de sujetos pasivos, unas entidades que no son personas físicas ni jurídicas; enumera a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado. Y la Ley del IAE prevé como sujetos pasivos estas entidades que determina la LGT. En consecuencia, podemos decir que, en el caso de una asociación y una comunidad de empresa o comunidad de propietarios, si ejercitan una actividad económica (concurriendo los elementos de la definición conceptual del Impuesto) y poseen un patrimonio separado, a diferencia de lo que entiende la doctrina mercantil, tendrán la consideración de empresarios, aunque la asociación y la comunidad no tengan personalidad jurídica.

2.7.5. Tipos de sociedades mercantiles

El artículo 122 del C. de c. en su redacción actual (conforme al artículo 14 de la Ley 19/1989), dispone que, en general, las sociedades mercantiles se constituirán adoptando alguna de las formas regular colectiva, comanditaria, simple o por acciones, anónima, de responsabilidad limitada. No obstante, existe una evolución hacia nuevos tipos sociales, ya que las necesidades del tráfico mercantil, según indica Sánchez Calero, muestran la deformación de los tipos sociales establecidos en el C. de c., de tal manera que dentro de un mismo tipo social aparecen subtipos, que dan lugar a modalidades muy diversas¹⁵².

¹⁵² “Los tipos sociales se diferencian”, según Sánchez Calero, “tanto en un aspecto funcional, es decir, con relación a las actividades económicas y a las clases de empresas (pequeñas, medianas o grandes) para las que pueden servir unos tipos u otros, como en su aspecto estructural, es decir, en lo que se refiere a la forma en que se organiza por el Ordenamiento jurídico cada tipo social (responsabilidad personal o no de los socios, movilidad o

2.7.5.1. Sociedad regular colectiva

La sociedad colectiva es la sociedad mercantil tradicional en la que los socios intervienen directamente en la gestión social. Es una sociedad personalista que desarrolla una actividad mercantil bajo una razón social, con la particularidad que del cumplimiento de las deudas sociales responden en forma subsidiaria todos los socios personal, solidaria e ilimitadamente en segundo lugar después de la sociedad¹⁵³. La sociedad se manifiesta externamente por medio de la inscripción en el Registro mercantil y de la razón social o nombre colectivo.

2.7.5.2. Sociedad comanditaria simple

Es una sociedad de tipo personalista que ejerce una actividad mercantil y se caracteriza por la coexistencia de:

- Socios colectivos (su régimen es igual al de los socios que forman parte de la sociedad colectiva), que responden ilimitadamente de las deudas sociales y cuyo nombre ha de servir para formar la razón

fungibilidad en la condición de socio, etc.)". SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 247 a 250.

¹⁵³ La nota esencial de la sociedad colectiva es su carácter personalista. La dedicación de todos los socios a la gestión social hace concebir esta sociedad como una comunidad de trabajo. Además el crédito de la sociedad está fuertemente vinculado al personal de los socios.

Aunque la actividad de la sociedad ha de ser necesariamente mercantil, los socios carecen de la condición de comerciantes, que tiene la sociedad, pero el C. de c., quizá porque presupone el ejercicio colectivo de una actividad mercantil, prevé que cuando quiebra una sociedad en nombre colectivo se produce al propio tiempo la quiebra de los socios (artículo 923). Este procedimiento concursal está reservado a los comerciantes o empresarios (artículo 874).

social (denominación social de carácter subjetivo: se compone del nombre de los socios colectivos o de una parte de ellos), y

- Socios comanditarios que no intervienen en la gestión social y cuya responsabilidad es limitada a lo que se comprometieron a aportar a la sociedad.

2.7.5.3. *La asociación de cuentas en participación*

El contrato de cuentas en participación¹⁵⁴ se caracteriza por la colaboración patrimonial que una persona ofrece a un empresario con la finalidad común de participar en los resultados de sus negocios. El partícipe, como el comanditario, aporta su capital y no interviene en la gestión. Se crea, como en el caso de cualquier tipo de sociedad, una comunidad de intereses que se concreta en la participación en las ganancias o pérdidas de una empresa.

2.7.5.4. *Las sociedades anónimas*

¹⁵⁴ Según Sánchez Calero, el Código de 1885, desdibuja esta modalidad contractual y la separa del contrato de sociedad. Sin embargo, este contrato sigue conservando cierta similitud con el de la sociedad en comandita que permanece oculta a los terceros. Se regula en el artículo 239 del C. de c.

Dicho artículo 239 del C. de c. dispone:

“Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.”

Cuando el C. de c. establece que “podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros” parece dar a entender que los partícipes en estas operaciones han de ser comerciantes; pero esta interpretación, indica Sánchez Calero, la rechaza en general nuestra doctrina, que señala que el gestor de la asociación sí ha de ser comerciante, pero no es necesario que los partícipes lo sean.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 300 y 301.

La sociedad anónima es el tipo de sociedad mercantil cuyo capital social, que como mínimo ha de ser de diez millones de pesetas, está dividido en acciones (por esta razón se le denomina también sociedad por acciones) y en la que únicamente responde su patrimonio del cumplimiento de las deudas sociales (autonomía patrimonial). Ello facilita la movilidad de los socios, que no responden del cumplimiento de las deudas sociales. Además la SA tiene una organización corporativa y la inscripción en el Registro mercantil tiene carácter constitutivo.

La Ley de Sociedades Anónimas, en el artículo 3, califica la sociedad como mercantil por la forma, cualquiera que sea su objeto, y en cuanto no se rija por disposición que le sea específicamente aplicable quedará sometida a los preceptos de la LSA¹⁵⁵.

Aparte de las sociedades anónimas con régimen especial¹⁵⁶, existen en la realidad, dentro del tipo genérico de sociedad anónima regulado por

¹⁵⁵ Y, en general, matiza Sánchez Calero, quedará sometida a las normas del estatuto del empresario). SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 313.

¹⁵⁶ La LSA respeta esta legislación especial, pues su artículo 3 establece que la SA debe regirse en primer lugar "por disposición que le sea específicamente aplicable" y, en segundo lugar, por la LSA.

El C. de c. estableció reglas especiales para algunas sociedades anónimas, que desarrollaban determinadas actividades u objeto social, como las compañías de crédito (artículos 175 y 176), los bancos (artículos 177 a 183 y 199 a 217), compañías de ferrocarriles y demás de obras públicas (artículos 184 a 192), almacenes generales de depósitos (artículos 193 a 198). Estas normas, señala Sánchez Calero, en parte vigentes, se han completado con abundante legislación.

Así, han aparecido normas especiales para algunas sociedades anónimas:

1. Las sociedades bancarias y de seguros
2. Las empresas públicas.
3. Las sociedades de empresas, las de inversión y las gestoras de fondos de inversión mobiliaria y de fondos de pensiones.
4. Las sociedades de financiación de ventas a plazos.
5. Las sociedades de arrendamiento financiero -o leasing-.

la LSA de 1989, subespecies diversas de sociedades anónimas, en las que por medio de la autonomía de la voluntad se adapta el esquema legal a diferentes necesidades. Estos subtipos de sociedades pueden calificarse según diversos criterios:

- Clase o tamaño de empresa de la que son titulares.
- Naturaleza pública o privada de la sociedad.
- Base societaria en la que se asientan: Sociedad de único accionista, sociedad cerrada¹⁵⁷, sociedades abiertas¹⁵⁸ y sociedades bursátiles.

6. Las sociedades periodísticas.

7. Las sociedades de garantía recíproca (Ley 1/1994, de 11 de marzo).

8. Las sociedades de crédito hipotecario.

9. Las sociedades de capital-riesgo (Ley 1/1999, de 5 de diciembre, reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras).

10. Las sociedades anónimas laborales (Ley.15/1986, 25-4, y R.D. 2696/1986, de 19-12).

11. Las sociedades y agencias de valores (Ley 24/1988, de mercado de valores y disposiciones complementarias, modificada por Ley 37/1998, de 16 de noviembre).

12. Las sociedades anónimas deportivas -SAD- (artículos 20 y siguientes de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, modificación en Ley 50/1998, de 30-12, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y R.D. 1251/1999, de 19-7).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 314 y 315.

¹⁵⁷ Las sociedades anónimas cerradas son las que el número de socios es reducido y frecuentemente las condiciones personales de los socios son relevantes, por lo que existen cláusulas en sus estatutos que limitan la libre transmisibilidad de las acciones.

Los socios en esas sociedades, según Sánchez Calero, participan en la Junta general y eligen efectivamente a los administradores de la sociedad, así se mantiene una correlación entre la propiedad y la gestión de la sociedad, dado que son los socios que poseen la mayoría de capital los que administran la sociedad, directa o indirectamente. Se constituyen sociedades anónimas cerradas de carácter familiar, otras compuestas por socios unidos por lazos de confianza. También hay sociedades filiales de grandes entidades o sociedades, formando parte de un grupo y en el que la posición jurídica de los órganos de la sociedad filial se ven deformados al perder la sociedad su propia autonomía por estar sometida a una dirección única, que es la nota característica del grupo.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 316 y 317.

¹⁵⁸ Las sociedades anónimas abiertas se adaptan mejor a la estructura diseñada por la Ley, en la que las condiciones personales del socio tienen escasa importancia, ya que lo importante es el capital que aporta a la sociedad. La dispersión de las acciones entre un gran número de accionistas consiente que una minoría organizada pueda controlar la sociedad, ocasionando una separación entre la propiedad y el control.

2.7.5.5. *La sociedad anónima laboral*

La sociedad anónima laboral, que regula la Ley 15/1986, de 25 de abril, de SAL y, en lo no previsto en ella, por las normas aplicables a las sociedades anónimas, es una “sociedad anónima en la que, al menos, el cincuenta y uno por ciento del capital social pertenece a los trabajadores que presten en ella sus servicios retribuidos en forma directa y personal, y cuya relación laboral con ella sea por tiempo indefinido y en jornada completa” (artículo 1 de la Ley 15/1986)¹⁵⁹.

2.7.5.6. *La sociedad de responsabilidad limitada*

La sociedad de responsabilidad limitada, es una sociedad mercantil de capitales, que tiene un régimen que se asemeja al de la sociedad anónima, pero que está formado en buena parte por normas dispositivas

Según Sánchez Calero, la sociedad abierta para encontrar una mayor negociabilidad de sus acciones y poder colocar con más facilidad las ampliaciones de su capital entre el público, busca su admisión a negociación en un mercado bursátil, que facilita:

- la inversión (tanto mediante la suscripción de las nuevas acciones en el mercado primario de valores, como su compra en los mercados de valores secundarios, esto es, en la Bolsa).
- la desinversión, porque produce liquidez para el accionista.

Las sociedades abiertas tienen vocación para convertirse en sociedad bursátil. Cuando se produce esta negociación en una Bolsa de valores, se aplicará a la sociedad, además de la normativa contenida en la LSA, toda la disciplina relativa al mercado de valores, prevista en la Ley 24/1988, que contempla para tutelar al inversor -accionista u obligacionista- la existencia de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 316 y 317.

¹⁵⁹ La citada Ley se encuadra dentro de las medidas que se “han de adoptar a fin de establecer los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción y a la titularidad de la empresa”. JIMÉNEZ SÁNCHEZ, Guillermo J. (Coordinador de varios autores): “Derecho mercantil”. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995. Pág.403.

(lo que da al régimen de esta sociedad una mayor flexibilidad que el de la anónima). La sociedad tiene carácter cerrado¹⁶⁰.

2.7.5.7. La sociedad unipersonal anónima o de responsabilidad limitada

La Ley 2/1995, de SRL, ha establecido el régimen de la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada (artículos 125 a 129) y la Disposición Adicional segunda, número 23, ha introducido en la LSA, en un único artículo, el 311, la regulación de la sociedad anónima unipersonal, que declara que “será de aplicación a la sociedad anónima unipersonal lo dispuesto en la LSRL”¹⁶¹.

El artículo 125 de la LSRL (referido a las “clases de sociedades unipersonales de RL”) entiende por sociedad unipersonal:

- a) La constituida por un único socio, sea persona natural o jurídica -originaria-.

¹⁶⁰ La SRL, como en la sociedad anónima, los socios no responden de las deudas sociales. Pero a diferencia de la sociedad anónima la sociedad de responsabilidad limitada puede constituirse con un capital mínimo de quinientas mil pesetas, dividido en participaciones, cuya transmisibilidad está limitada (dificulta la variabilidad de los socios).

El carácter cerrado de la SRL se manifiesta en que las participaciones sociales, que otorgan a su titular la condición de socio, no pueden transmitirse libremente a personas ajenas a los socios (distintas de los socios), ciertos familiares o herederos o sociedades pertenecientes al mismo grupo de ellos.

¹⁶¹ Señala Sánchez Calero, que la aplicación de normas comunes a la sociedad unipersonal, sea anónima o de responsabilidad limitada, no quiere decir que el régimen de estas sociedades sea uniforme, ya que con independencia de estas normas comunes, cada sociedad tiene un régimen distinto: en un caso, el correspondiente a la sociedad de responsabilidad limitada y, en otro, el de la sociedad anónima.

Estas normas comunes no pueden extenderse a otros tipos de sociedades mercantiles, no ya por su naturaleza, sino por su estructura que exige necesariamente la pluralidad de socios. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 558 y 559.

- b) La constituida por dos o más socios cuando todas las participaciones hayan pasado a la propiedad de un único socio -sobrevenido-.

Aunque exista una única persona física que forme parte de la sociedad, a efectos del IAE, quien realiza la actividad económica gravada será la sociedad y, por tanto, ella será el sujeto pasivo y tendrá la condición de empresario en el Impuesto.

2.7.5.8. *La sociedad en comandita por acciones*

La sociedad en comandita por acciones, regulada en los artículos 151 a 157 del C. de c., es una sociedad de capitales completamente diferente de la sociedad en comandita simple, ya que su régimen es muy similar al de la anónima (su capital está dividido en acciones). Tiene la particularidad de que uno o varios accionistas tienen la consideración de socios colectivos y, como tales, están encargados de la administración de la sociedad y responden de manera personal -ilimitada- y solidaria de las deudas sociales, mientras que los otros accionistas -socios comanditarios- no tendrán esa responsabilidad y participan “en la organización de la sociedad a través de la Junta general de forma similar a los accionistas de la sociedad anónima”¹⁶². Debe existir como mínimo un socio colectivo, de lo contrario, se producirá la disolución de la sociedad o la necesidad de su transformación en otro tipo social¹⁶³.

¹⁶² SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 566.

¹⁶³ Tras la nueva regulación de la sociedad anónima producida a través de la Ley 19/1989, el artículo 152 del C. de c. establece que “se aplicará a la sociedad en comandita por acciones la LSA, salvo en lo que resulte incompatible con las disposiciones de esta sección”.

2.7.5.9. Sociedades de garantía recíproca

El artículo 1 de la Ley 1/1994, sobre el Régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca, establece que “las pequeñas y medianas empresas, con el fin de facilitarse el acceso al crédito y servicios conexos, así como la mejora integral de sus condiciones financieras, podrán constituir SGR con capital variable, en las que los socios no responderán personalmente de las deudas sociales”. Las SGR tendrán la consideración de entidades financieras y, al menos, las cuatro quintas partes de sus socios estarán integradas por pequeñas y medianas empresas¹⁶⁴. Y, según el artículo 4 de su Ley, la SGR tiene carácter mercantil¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Se entenderá por pequeñas y medianas empresas aquellas cuyo número de trabajadores no exceda de doscientos cincuenta.

Se pretende que las pequeñas y medianas empresas mediante su unión y ofreciendo unas garantías, que de modo aislado no pueden dar, puedan obtener:

- créditos, de Bancos o Cajas de Ahorro y de otros empresarios, por ejemplo, de sus proveedores, así como del público en general mediante la emisión de obligaciones
- la garantía de la sociedad para responder ante organismos públicos de la ejecución de obras o incluso de otras responsabilidades.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 569.

¹⁶⁵ En la Exposición de motivos de la Ley se indica que es un tipo especial de sociedad, “que en lo que se refiere al capital social y a la responsabilidad de los socios por las deudas sociales se asemeja totalmente a una sociedad anónima; pero en lo que se refiere a los derechos de los socios predomina el carácter mutualista”.

Sánchez Calero advierte que, al ser el régimen de esta sociedad tan especial, “se duda de que nos hallemos ante una subespecie de la sociedad anónima, porque sus participaciones sociales no se denominan acciones, su capital social es variable y además tienen un aspecto personalista, pues es necesario la condición de empresario del socio partícipe”, perteneciente al sector o sectores de actividad económica previstos en los estatutos sociales. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 570.

Recoge el apartado 2 del artículo 6 de la Ley 1/1994, que: “Junto a los socios partícipes, a cuyo favor puede prestar garantía la sociedad de garantía recíproca, podrán existir socios protectores si así lo admiten los estatutos. (...) Estos socios no podrán solicitar la garantía de la sociedad para sus operaciones y su participación, directa o indirecta, en el capital social no excederá conjuntamente del 50 por 100 de la cifra mínima fijada para ese capital en los estatutos sociales”.

A efectos del IAE, por el ejercicio de la actividad económica como entidad financiera, concurriendo los elementos de la definición conceptual del Impuesto, la SGR sería sujeto pasivo del IAE y podría tener la condición de empresario.

2.7.6. Otros tipos de sociedades

2.7.6.1. Las sociedades cooperativas

Si realizan una actividad empresarial, se tratará de empresarios sociales, si bien son empresarios con un régimen especial, contenido en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas¹⁶⁶.

A efectos del IAE, si realizan una actividad económica empresarial (o profesional, en virtud del criterio subjetivo establecido en la Regla 3.3 de la Instrucción general del Impuesto), concurriendo los elementos de la definición conceptual del Impuesto, podrán tener la condición de empresario.

El hecho de que diversos Estatutos de Autonomía atribuyan competencia exclusiva a las Comunidades Autónomas para regular las

¹⁶⁶ El C. de c. de 1885 se refirió a las sociedades cooperativas en el artículo 124.

El artículo 1, párrafos 1 y 2, de la Ley 27/1999, de Cooperativas establece que:
"1. La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático; conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente ley.
2. Cualquier actividad económica lícita podrá ser organizada y desarrollada mediante una sociedad constituida al amparo de la presente Ley."

cooperativas¹⁶⁷, señala Sánchez Calero, “hace que si bien su régimen no pueda considerarse *legislación mercantil*, se englobe dentro de su marco general”¹⁶⁸. Ello sin perjuicio de que ciertos aspectos del régimen de las sociedades cooperativas tengan esta naturaleza y en algún supuesto la cooperativa pueda calificarse como mercantil¹⁶⁹.

¹⁶⁷ En el artículo 2 de la Ley 27/1999, se indica que la presente Ley será de aplicación:

- A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal.
- B) A las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla.

La Ley de cooperativas es supletoria respecto de las Leyes de las Comunidades autónomas, en sus territorios respectivos. Otras normas aplicables son la Ley 20/1990, que regula su régimen fiscal, completada por el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, referido a la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 251.

¹⁶⁸ El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea prevé una cierta coordinación de régimen de las sociedades y comprende a las cooperativas. Así, en su artículo 54.3, letra g), se establece:

“3. El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que les atribuyen las disposiciones precedentes, en particular:

g) coordinando, en la medida necesaria y con objeto de hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 58, para proteger los intereses de socios y terceros;”

Por su parte, el artículo 58, 2º párrafo, del Tratado constitutivo de la CE, señala: “Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas y demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.”

¹⁶⁹ La vigente Ley de cooperativas de 16 de julio de 1999, como ya estableció la anterior Ley de 1987, ha alejado a las cooperativas del Registro mercantil, aun cuando tienen un fuerte influjo de los preceptos de las sociedades anónimas.

Las Cooperativas de crédito, señala Sánchez Calero, dentro de las cuales tienen especial importancia las “Cajas rurales” (por estar vinculadas a la actividad agraria) tienen la naturaleza de entidades de crédito y como tales deben inscribirse en el Registro mercantil (artículo 16.1.Tercero del C. de c. y artículos 254 a 258 del RRM). Su régimen se contiene en la Ley 13/1989, de Cooperativas de Crédito, que en el artículo 1º, referido a la naturaleza de la sociedad, indica que “son Cooperativas de crédito las sociedades constituidas con arreglo a la presente Ley, cuyo objeto social es servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las entidades de crédito”. De igual modo, tienen un régimen especial y han de inscribirse en el Registro mercantil las Sociedades cooperativas de seguros -artículo 16.1.Tercero del C. de c. (“El Registro mercantil tiene por objeto la inscripción de: (...) las entidades de crédito y de seguros, así como las sociedades de garantía recíproca”) y 254 a 258 del RMM-. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 575.

Las sociedades cooperativas se clasifican de acuerdo a distintos criterios¹⁷⁰. El criterio general más tradicional, porque incide en la forma de que la sociedad cumple los fines mutualistas de los socios, es el que distingue entre cooperativas de consumo (la sociedad suministra a los socios al precio mínimo) y producción (el fin de la sociedad es remunerar las prestaciones de los socios al máximo)¹⁷¹.

2.7.6.2. Las sociedades mutuas de seguros

La Ley 30/1995, de 8-11, de Ordenación y Supervisión del seguro privado, artículos 9.4 y 10.5, contempla la posibilidad que las Cooperativas operen a prima fija y a prima variable.

¹⁷⁰ Dispone el artículo 4 de la Ley 27/1999, de cooperativas, en su apartado 1 que:

“Las sociedades cooperativas podrán realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios sólo cuando lo prevean los Estatutos, en las condiciones y con las limitaciones que establece la presente Ley, así como otras Leyes de carácter sectorial que les sean de aplicación.”

En el artículo 5.1, de la misma Ley, se indica:

“Los Estatutos de la cooperativa podrán prever y regular la constitución y funcionamiento de secciones, que desarrollen, dentro del objeto social, actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa. La representación y gestión de la sección corresponderá, en todo caso, al Consejo Rector de la Cooperativa.”

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 574 y 575.

¹⁷¹ La Ley 27/1999, de Cooperativas, en el artículo 6, enuncia las siguientes clases de Cooperativas, de primer grado:

- a) de trabajo asociado,
- b) de consumidores y usuarios,
- c) de viviendas,
- d) agrarias,
- e) de explotación comunitaria de la tierra,
- f) de servicios,
- g) del mar,
- h) de transportistas,
- i) de seguros,
- j) sanitarias,
- k) de enseñanza,
- l) de crédito.

Las sociedades cooperativas, según el artículo 1.4 de la Ley 27/1999, podrán revestir la forma de cooperativas de primero y segundo grado (los socios, a su vez, son sociedades cooperativas), de acuerdo con las especificidades previstas en esta Ley.

Indica Sánchez Calero, que la Sociedad Mutua de seguros¹⁷² es una forma jurídica de ordenación típica para ser titular de la empresa de seguros, cuyo objeto es el seguro de los socios, los cuales contribuyen a la financiación de la misma.

La Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión del seguro privado, señala, en los apartados 1 y 2 del artículo 7, que “La actividad aseguradora únicamente podrá ser realizada por entidades privadas que adopten la forma de sociedad anónima, mutua, cooperativa y mutualidad de previsión social”¹⁷³. “También podrán realizar la actividad aseguradora las entidades que adopten cualquier forma de Derecho público, siempre que tengan por objeto la realización de operaciones de

¹⁷² En su condición de entidades de seguros las mutuas, sean de una clase u otra, han de inscribirse en el Registro mercantil (artículos 16.1.Tercero del C. de c. y artículos 254 a 258 del RRM). SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 581 y 582.

¹⁷³ Señala el apartado 1 in fine del art. 7 de la Ley 30/1995 que las mutuas, las cooperativas y las mutualidades de previsión social podrán operar a prima fija o a prima variable. También respecto a las Sociedades Mutuas de seguros, la Ley distingue entre Mutuas a prima fija y Mutuas a prima variable.

“Las mutuas a prima fija son entidades aseguradoras privadas, sin ánimo de lucro, que tienen por objeto la cobertura a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del período del riesgo” (artículo 9.1, Ley 30/1995).

“Las mutuas a prima variable son entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro fundadas sobre el principio de ayuda recíproca, que tienen por objeto la cobertura, por cuenta común, a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros, siendo la responsabilidad de los mismos mancomunada, proporcional al importe de los respectivos capitales asegurados en la propia entidad y limitada a dicho importe” (artículo 10.1, Ley 30/1995).

Con relación al concepto de las Mutualidades de previsión social, el artículo 64.1 de la Ley 30/1995, especifica que “son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras”.

seguro en condiciones equivalentes a las de las entidades aseguradoras privadas.”

La regulación vigente, señala Sánchez Calero, “distingue, en principio, entre las mutualidades de previsión y las mutuas de seguros en sentido estricto. La distinción es fundamentalmente cualitativa en función del objeto social que se base esencialmente en peculiares características accidentales, de carácter histórico, que califican ese objeto como previsión social frente al seguro privado.”

El objeto social de las entidades aseguradoras, en general, según el artículo 11, de la Ley 30/1995, es exclusivamente la práctica de las operaciones de seguro y demás, definidas en el artículo 3 de la Ley:

- Las actividades de seguro directo de vida, de seguro directo distinto del seguro de vida, y de reaseguro
- Las operaciones de capitalización
- Las operaciones preparatorias o complementarias de las de seguro o capitalización
- Las actividades de prevención de daños

2.7.6.3. *Planes y fondos de pensiones*

Puede decirse, según Sánchez Calero, que son contratos colectivos de previsión, ya que de ellos surge una relación jurídica entre las partes de la que deriva la obligación de hacer aportaciones en los términos pactados y el derecho a percibir pensiones a favor de los propios

partícipes (en el caso de pensiones de jubilación o invalidez) y de terceros beneficiarios (pensiones de orfandad y viudedad)¹⁷⁴.

La titularidad del fondo corresponde a los partícipes y beneficiarios. Entre los partícipes se forma una especie de asociación que puede considerarse como una sociedad de tipo mutualista, sin personalidad jurídica, en la que la gestión se encomienda a una entidad gestora especializada que actúa en interés de los partícipes, los cuales soportan el riesgo de los resultados de esa gestión.

En este supuesto, examinaremos (con detalle en el capítulo 6) que, con estas características, el fondo no es susceptible de adquirir la condición de empresario en el IAE y, en cambio, el empresario es la entidad que presta el servicio de gestión.

2.7.6.4. *Fundaciones y cajas de ahorros*

Sánchez Calero, las señala como un ejemplo especial de persona jurídica que puede tener la condición de empresario¹⁷⁵, si desarrollan

¹⁷⁴ El régimen jurídico se encuentra en la Ley 8/1987, de 8 de Junio, de Planes y fondos de pensiones, modificada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión del seguro privado, que regula los denominados planes y fondos de pensiones.

Las aportaciones de los partícipes y, en su caso, de los promotores de los planes de pensiones (v. gr., el caso de una empresa respecto de sus empleados) constituyen un "fondo" denominado "de pensiones", que se concibe por la Ley como un medio para el cumplimiento del contrato que surge de un plan de pensiones. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 586 y 587.

¹⁷⁵ El artículo 2 de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, establece los fines y beneficiarios de las fundaciones.

una empresa concurriendo un interés general¹⁷⁶. Las fundaciones pueden ejercitar una actividad empresarial, de forma indirecta¹⁷⁷ o directa. Aunque de manera no muy precisa, según el autor, se indica en la Ley 30/1994 que las fundaciones pueden realizar “directamente actividades mercantiles o industriales”¹⁷⁸. En algún caso la fundación realiza la actividad empresarial de manera directa hasta el punto de que se convierte en empresario, si bien con un *status* especial.

A efectos del IAE, pueden tener la condición de empresarios si realizan actividades económicas sujetas, si bien, también, si reúnen determinados requisitos, la fundación empresaria podría estar exenta del pago del Impuesto.

¹⁷⁶ La fundación es una organización mediante la cual se afecta de modo permanente una masa patrimonial a la promoción de fines de interés general fijados por el fundador. La actividad empresarial realizada por la fundación ha de coordinarse y subordinarse a la consecución de esos fines de interés general. Por ello, la posibilidad de utilización de esta figura es limitada, además de por otras dificultades. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 71 y 72.

¹⁷⁷ De forma indirecta, pueden ejercitar actividades empresariales, sigue el autor, por medio de sociedades mercantiles, que pueden ser filiales suyas. La Ley 30/1994 permite que las fundaciones tengan una participación mayoritaria en sociedades de tipo capitalista: sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, en este último caso como socios comanditarios (el artículo 22 de la Ley 30/1994, establece el régimen de las actividades mercantiles e industriales que pueden realizar). SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 71 y 72.

¹⁷⁸ En este caso y de manera especial, cuando su actividad se refiera a la tenencia de acciones o participaciones de sociedades mercantiles, la contabilidad de la sociedad habrá de ajustarse a lo dispuesto en el C. de c., ello implica que si la fundación es la entidad matriz de un grupo de sociedades, deberá formar las cuentas anuales consolidadas tal como prevé el artículo 42 del C. de c., aunque el apartado 1 de dicho artículo parte del hecho de que la cabecera del grupo es una “sociedad mercantil”. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 71 y 72.

El artículo 23.6 de la Ley 30/1994, que regula la contabilidad, auditoría y presupuestos, establece que: “La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el C. de c. cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales”.

Un supuesto similar, observa Sánchez Calero, puede encontrarse en las Cajas de Ahorro. La actividad económica que realizan es la de intermediar en el crédito y por ello, entran en el concepto general de “empresa bancaria” o “entidad de crédito”, pero tienen un fin específico superior que consiste en la realización de obras benéfico-sociales¹⁷⁹. Por este fin podrían ser calificadas como “fundaciones”¹⁸⁰ que ejercitan una empresa, como es la bancaria, en sentido amplio¹⁸¹.

2.7.7. Grupos de empresas

“Las uniones de empresas se caracterizan por estar formadas por un conjunto de empresarios que, manteniendo su independencia jurídica, están sometidos a una dirección unitaria para obtener fines económicos”, según señala Sánchez Calero¹⁸².

¹⁷⁹ El Decreto de 14-3-1933, establece los Estatutos de Cajas Generales de Ahorro popular.

¹⁸⁰ Artículo 15 del Decreto de 14 de Marzo de 1933.

¹⁸¹ Esta orientación se ha seguido en diversas normas, así por ejemplo, en los artículos 270 a 276 del RRM (aprobado por R.D. 1784/1996, de 19 de junio) tratan de la inscripción de las cajas de ahorro. Si bien, en el artículo 276 de dicho reglamento, se establece como derecho supletorio aplicable a la inscripción de las Cajas las reglas referente a la inscripción de SA.

¹⁸² Los criterios de clasificación, siguiendo a este autor, son diversos:

1. “Desde un punto de vista jurídico distingue las uniones de empresas, según la naturaleza del vínculo que las ata” y que a veces aparecen combinados:
 - Agrupaciones constituidas por medio de un vínculo de naturaleza real. Es el caso de la titularidad por una sociedad de las acciones o participaciones de otra, tiene el control sobre esta otra sociedad o una influencia relevante, que puede ser recíproca.
 - Agrupaciones constituidas por un vínculo de naturaleza obligacional. Nace de un contrato o acuerdo.
2. Atendiendo a la estructura interna de la relación constituida entre las empresas agrupadas, se distingue:
 - Agrupaciones basadas en el principio de subordinación. Las empresas se encuentran sometidas totalmente a una dirección única. Puede existir una organización en cadena o en pirámide entre las empresas, pero persiste siempre un control o un dominio de una sociedad sobre otras que se consideran filiales. El caso extremo es cuando una sociedad tiene la totalidad de las acciones de otra.
 - Agrupaciones basadas en el principio de coordinación. Los empresarios se agrupan en régimen de igualdad; su respectiva autonomía no está sometida a otras limitaciones que las derivadas de los acuerdos estipulados entre las mismas. Estas

Se clasifican las uniones de empresas, atendiendo a la estructura interna de la relación constituida entre las empresas agrupadas, bajo el principio de subordinación (v. gr. los grupos de sociedades, que contempla el C. de c. y otras leyes) y el de coordinación (v. gr. Uniones Temporales de Empresas y Agrupaciones de Interés Económico).

2.7.7.1. Los grupos de sociedades

Los grupos de sociedades basados en un principio de subordinación, se forman, según Sánchez Calero¹⁸³, “cuando un conjunto de sociedades se vinculan entre sí y se someten a una dirección única llevada por una de ellas, que se denomina sociedad dominante o matriz, respecto de las otras sociedades del grupo llamadas dominadas o filiales”¹⁸⁴.

unionen pueden actuar sin un órgano central, de forma que cada uno de los empresarios actúe aisladamente ajustándose a lo previsto en los acuerdos, o, puede crearse ese órgano central (que puede ser una persona física o jurídica) cuya finalidad es dirigir y vigilar el desarrollo de los acuerdos establecidos para coordinar la actuación de los empresarios que integran la concentración. Una modalidad especial de acuerdos de colaboración o cooperación entre empresas es la constitución de una empresa filial común “joint ventures”.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 653 a 656.

¹⁸³ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 656 a 658.

¹⁸⁴ La normativa mercantil referida a los grupos de sociedades se encuentra en:

- C. de c. –arts. 42 y ss (relativos a las cuentas consolidadas)-.
- LSA –artículo 87 (delimita el concepto de sociedad dominante), R.D.Legis.1564/1989, que aprueba el T. R. de la LSA-.
- Ley 24/1988, de 28-7, del Mercado de Valores (art. 4, modificado por la Ley 13/1992, de recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras).

El artículo 87 de la LSA, redactado según la Disposición Adicional 2ª.10 de la Ley 2/1995, define la sociedad dominante a efectos del régimen de las sociedades anónimas referido a los negocios sobre las propias acciones.

2.7.7.2. Las Agrupaciones de interés económico

Se regulan en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés económico¹⁸⁵. Según el artículo 1 de dicha Ley 12/1991, las Agrupaciones de interés económico españolas tiene personalidad jurídica y carácter mercantil. Supletoriamente, le son aplicables las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su naturaleza especial¹⁸⁶.

La Ley 13/1992 fue desarrollada por el R.D. 1343/1992, de 6 de noviembre, (expresamente se refieren, con carácter general, al grupo de sociedades; con una concepción más amplia).

El artículo 4 de la Ley 24/1988, redactado conforme a la Ley 13/1992, dispone que: "A los efectos de esta Ley, se considerarán pertenecientes a un mismo grupo las entidades que constituyan una unidad de decisión porque alguna de ellas ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de las demás, o porque dicho control corresponda a una o varias personas físicas que actúen sistemáticamente en concierto.

Se presumirá que existe en todo caso unidad de decisión cuando concurra alguno de los supuestos contemplados en el número 1 del artículo 42 del C. de c., o cuando al menos la mitad más uno de los Consejeros de la dominada sean Consejeros o altos directivos de la dominante, o de otra dominada por ésta.

A efecto de lo previsto en los párrafos anteriores, a los derechos de la dominante se añadirán los que posea a través de otras entidades dominadas o a través de personas que actúen por cuenta de la entidad dominante o de otras dominadas, o aquéllos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona."

¹⁸⁵ La Ley 12/1991, de 29-4, de AIE derogó la Ley de 1963 sobre Asociaciones y uniones de empresas y, en gran medida, la Ley 18/1982, de 26-5, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y UTEs (que ha quedado reducida al régimen de las UTEs).

¹⁸⁶ El artículo 2 de la misma Ley, establece que:

1. La finalidad de la Agrupación de interés económico es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios.
2. La Agrupación de Interés Económico no tiene ánimo de lucro para sí misma".

El objeto exclusivo de la AIE será el desarrollo de una actividad económica auxiliar y diversa de la de sus socios.

El artículo 4 de la citada Ley, dispone que estas Agrupaciones sólo podrán constituirse por:

- personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales,
- entidades no lucrativas dedicadas a la investigación,
- quienes ejerzan profesiones liberales.

Señala Sánchez Calero¹⁸⁷ que las Agrupaciones europeas de interés económico, regidas por el Reglamento C.E.E. 2137/1985, de 25 de junio, que tengan su domicilio en España, también están reguladas por la Ley 12/1991 en los aspectos en los que dicho Reglamento comunitario (que tiene eficacia directa en los distintos países de la C.E.) remite a la legislación interna. Advierte el autor que “dentro de esa habilitación se encuentra el reconocimiento de la personalidad jurídica de esas Agrupaciones europeas que tengan su domicilio en España” (artículo 22.1 de la Ley 12/1991)¹⁸⁸

2.7.7.3. La Uniones temporales de empresas

Se consideran *uniones temporales de empresas*¹⁸⁹, señala Sánchez Calero, las agrupaciones “que surgen de los contratos de colaboración, de carácter temporal, entre empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro”. Este contrato de carácter asociativo, da lugar a una organización que, según la Ley 18/1982, carece de personalidad jurídica. El contrato se formaliza en escritura pública, que se inscribe en

¹⁸⁷ La Ley 12/1991 se inspiró en el Reglamento de la C.E.E. 2137/1985, que regula las AEIE, que agrupan empresarios que tienen su establecimiento en varios países de la UE. Estas agrupaciones pueden fijar su domicilio en cualquier Estado miembro y, por tanto, en España. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 659.

¹⁸⁸ La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés económico, en el artículo 22, se refiere al *Régimen sustantivo de las Agrupaciones europeas de interés económico* y señala que “las AEIE, regidas por el Reglamento CEE 2137/1985, de 25 de julio, que tengan su domicilio en España, tendrán personalidad jurídica. Se les aplicará lo dispuesto en la presente Ley para las Agrupaciones de interés económico en aquellos aspectos en los que dicho Reglamento remita o habilite a la legislación interna”.

¹⁸⁹ Reguladas por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, (modificada por Ley 12/1991, que ha derogado el régimen referente a las “agrupaciones de empresas”), tienen por objeto facilitar la colaboración de varias empresas por un tiempo determinado y para ello se les conceden determinados beneficios fiscales. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de

un Registro administrativo del Ministerio de Economía y Hacienda y que tiene trascendencia a efectos fiscales¹⁹⁰.

2.7.8. Otras instituciones y fondos

Enumeraremos brevemente diversos tipos de instituciones y fondos, puesto que, como veremos en el capítulo 6, pueden ser sujetos pasivos del IAE y, en consecuencia, empresarios.

2.7.8.1. Instituciones de inversión colectiva

Según la Ley 46/1984, artículo 1.1, se consideran Instituciones de inversión colectiva las que enuncia la Ley y “aquellas que, cualesquiera que sea su objeto, capten públicamente fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos mediante fórmulas jurídicas distintas del contrato de sociedad”¹⁹¹.

Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 661.

¹⁹⁰ La relación jurídica que nace entre las empresas podrá tener una duración determinada con el límite máximo de diez años, que puede prorrogarse excepcionalmente.

Los miembros de la UTE responden frente a los terceros con carácter solidario e ilimitado por los actos y operaciones realizadas en beneficio común.

¹⁹¹ No tendrán la consideración de Instituciones de Inversión Colectiva (según el Reglamento –R.D. 1393/1990, artículo 1.2-): “las Entidades de carácter público, las Entidades de crédito, las Entidades de seguros, las Sociedades de garantía recíproca o cualquier otra Institución financiera sujeta a una regulación especial”.

Las Instituciones de inversión colectiva se regulan en:

- La Ley 46/1984, de 26-12, (modificada, en cuanto al régimen fiscal, por la Ley 31/1990 y por la Ley 18/1991. La Disp. Adic. 6ª de la Ley 24/1988, de 28-7, del Mercado de Valores, reformó artículos con la intención de integrar a estas instituciones en el ámbito del Mercado de Valores. Además se adaptó la legislación española a las Directivas 85/611/CEE de 20-12 y 88/220/CEE de 22-3.

La Ley, indica Sánchez Calero¹⁹², divide estas Instituciones en dos grandes categorías, que se basan en los bienes en los que se ha de centrar su inversión:

- Instituciones de inversión colectiva de carácter financiero:

Tienen como actividad principal la inversión o gestión de activos financieros tales como dinero, valores mobiliarios, pagarés, letras de cambio, certificados de depósito y cualesquiera otros valores mercantiles. La Ley comprende a las sociedades de inversión mobiliaria¹⁹³, los fondos de inversión mobiliaria¹⁹⁴ y los fondos de inversión en activos del mercado monetario¹⁹⁵.

Posteriormente la Ley 19/1992, de 7-7, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria y sobre Fondos de titulización hipotecaria, ha modificado la Ley 46/1984 para desarrollar estas instituciones de inversión no financieras, cuyo régimen se encuentra en el R.D. 1393/1990, modificado por el R.D. 686/1993, y la O.M. de 24-9-1993, parcialmente modificados por el R.D. 845/1999, de 21-5).

- El R. D. 1393/1990, de 2-11, (parcialmente modificado por el R.D. 686/1993, de 7-5 y por el R.D. 845/1999, de 21-5).
- Diversas normas de rango reglamentario inferior: Ordenes Ministeriales (de 20-12-1990, 26-2-1991, 31-7-1991, 6-7-1992, 30-7-1992 y 6-7-1993) y diversas Circulares de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

¹⁹² SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 663 a 670.

¹⁹³ Las Sociedades de inversión mobiliaria (SIM): Son SA que tienen por objeto exclusivamente la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros, para compensar, por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y tipos de rendimiento, sin participación mayoritaria o política en otras sociedades. Estas sociedades (de capital mínimo 400 millones de pesetas representado por acciones nominativas), pueden ser de:

- Capital fijo (S.I.M.): Se regirán, por las normas comunes a las Instituciones de inversión colectiva y por las referentes a las sociedades anónimas.
- Capital variable (S.I.M.C.A.V.): La nota característica es que el "capital correspondiente a las acciones en circulación es susceptible de aumentar o disminuir dentro de los límites del capital estatutario máximo y del inicial fijado, mediante la venta o adquisición por la sociedad de sus propias acciones". Las normas de funcionamiento se desarrollan en la Orden de 6 de julio de 1993.

¹⁹⁴ Los Fondos de inversión mobiliaria (FIM): "Son patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuyo derecho de propiedad se representa mediante un certificado de participación, administrados por una Sociedad gestora a quien se atribuyen las facultades del dominio sin ser propietaria del Fondo, con el concurso de depositario, y constituidos con

- Instituciones de inversión colectiva de carácter no financiero:
Operan principalmente sobre bienes de otra naturaleza.
La Ley 19/1992 (que modificó la Ley 46/1984) se refiere a:
 - a) Las Sociedades de inversión inmobiliaria (SII): Son SA sometidas a un régimen especial¹⁹⁶.
 - b) Los Fondos de inversión inmobiliaria (FII)¹⁹⁷.

Tanto las sociedades como los fondos, en sus distintas modalidades, por su actividad económica empresarial son susceptibles

el exclusivo objeto” de invertir en diversos valores, de igual forma que las Sociedades de inversión mobiliaria.

¹⁹⁵ Los Fondos de inversión en activos del mercado monetario (FIAMM): Son “patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores, administrados por una sociedad gestora a quien se atribuyen las facultades de dominio sin ser propietaria del Fondo, con el concurso de un depositario, constituidos con el exclusivo objeto de la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de activos financieros del mercado monetario, para compensar, por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y tipos de rendimientos”. La diferencia esencial con los FIM radica en los bienes que puedan constituirlos, pues han de limitarse a invertir en los “activos del mercado monetario” (ciertos valores que incorporan un derecho de crédito de dinero).

¹⁹⁶ Las sociedades de inversión inmobiliaria son SA sometidas a un régimen especial que afecta a:

- Capital social mínimo: 1.500 millones de pesetas, íntegramente desembolsado, mediante aportaciones (en efectivo, inmuebles o en valores).
- Número mínimo de accionistas: 100 sin que la participación de ninguno pueda superar el 1 % del capital social.
- La valoración del activo inmobiliario se realizará por una Sociedad de Tasación, inscrita en el Banco de España.
- La administración puede encomendarse a una sociedad gestora.

¹⁹⁷ Se regulan en la Orden de 24 de Septiembre de 1993, modificada por Real Decreto 845/1999, de 21 de mayo, entre otros, los temas relacionados con:

- El patrimonio: Como mínimo ha de ser de 1500 millones de pesetas, totalmente desembolsado y representado por medio de participaciones. Los bienes inmuebles integrados en el patrimonio deben ser valorados, al menos una vez al año, por una sociedad de tasación, inscrita en el Banco de España conforme a los criterios previstos en la Ley 2/1981, de regulación del mercado hipotecario y normativa de desarrollo.
- Las participaciones: el carácter inmobiliario de los fondos obliga a establecer especialidades que afectan al cálculo del valor liquidativo de las participaciones y al régimen de reembolso, que debe ser garantizado como mínimo una vez al año.
- Los partícipes: deben ser como mínimo 100, sin que ninguno supere en participación el 25 % del patrimonio.

(como veremos en el capítulo 6) de tener la calificación de empresarios a efectos del IAE.

2.7.8.2. *Sociedades gestoras de carteras*

Tienen por objeto la gestión de carteras de valores de terceros¹⁹⁸.

2.7.8.3. *Fondos de regulación del mercado hipotecario*

Son fondos con un régimen especial, indica Sánchez Calero, debido a su particular objeto; pues la distribución del riesgo mediante la adecuada composición de su activo (que puede estar constituida, además de por valores hipotecarios, por otros valores *aptos para la inversión de los fondos de inversión mobiliaria*), pasa a segundo plano, ya que es más relevante el aseguramiento de un suficiente grado de liquidez de los valores hipotecarios, mediante la compra y venta de los mismos en el mercado¹⁹⁹.

¹⁹⁸ La Ley 46/1984, señala Sánchez Calero, regulaba las llamadas "Sociedades gestoras de patrimonios" aunque no tenían las características propias de las Instituciones de inversión colectiva. La Ley 24/1988 ha modificado su denominación por la más idónea de "Sociedades gestoras de carteras" y ha limitado su objeto a "gestionar carteras de valores de terceros, en cuyo caso no podrá negociar por cuenta propia con el titular de los valores objeto de la gestión". Además, son sociedades mercantiles que deben solicitar su inscripción en el Registro de la CNMV. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 670.

¹⁹⁹ "Estos fondos de regulación han de constituirse con al menos diez entidades emisoras de valores hipotecarios, que aportan títulos de esta clase o dinero hasta constituir un patrimonio que ha de tener como mínimo un valor de 100 millones de pesetas. Las entidades que entreguen esas cantidades o títulos recibirán certificados de participación en el fondo. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 671.

Se regulan estos fondos en la Ley 2/1981, de 25-3, de Regulación del mercado hipotecario, el Reglamento del Mercado Hipotecario de 1982 y la Orden de 22-6-1982.

2.7.8.4. Fondos de titulización hipotecaria

“Constituirán patrimonios separados y cerrados, carentes de personalidad jurídica, que, (...) estarán integrados, en cuanto a su activo, por las participaciones hipotecarias que agrupen y, en cuanto a su pasivo, por los valores emitidos en cuantía y condiciones financieras tales que el valor patrimonial neto del Fondo sea nulo” (Artículo 5.1, Ley 19/1992). La finalidad de estos Fondos, según Sánchez Calero²⁰⁰, consiste en facilitar la movilización de los préstamos hipotecarios para abaratar su coste. La constitución de estos Fondos se realiza en escritura pública y está sometida al proceso de verificación y registro de las emisiones de valores por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Al no tener personalidad jurídica es necesaria la existencia de una sociedad gestora.

2.7.8.5. Fondos de titulización de activos

Según Sánchez Calero, el régimen establecido para la titulización de participaciones hipotecarias, es aplicable, con las adaptaciones necesarias “a la titulización de otros préstamos y derechos de crédito, incluidos los derivados de operaciones de *leasing* y los relacionados en general con las actividades de las pequeñas y medianas empresas”²⁰¹.

²⁰⁰ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 671.

La regulación de estos Fondos de titulación hipotecaria se contiene en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria y sobre Fondos de titulización hipotecaria, la Disposición Adicional 5ª de la Ley 3/1994 y la Circular 2/1994, de la CNMV.

²⁰¹ El artículo 16 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26-2, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, facultó al Gobierno para extender el

2.8. CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS

Uno de los requisitos más importantes de obligado cumplimiento y que puede ser utilizado, como prueba del ejercicio de la actividad económica empresarial y, por tanto, como prueba de la calificación de empresario en el IAE, es la llevanza de la contabilidad. La significación de este requisito para el empresario, persona física o jurídica, hace que entremos a comentar, brevemente, los puntos más sobresalientes de esta obligación.

2.8.1. Obligación del empresario

Los empresarios están obligados a llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, según establece el artículo 25 del C. de c.²⁰².

régimen previsto para la titulación de participaciones hipotecarias (en los artículos 5 y 6 de la Ley 19/1992, de 7-7, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria y sobre Fondos de titulación hipotecaria), con las adaptaciones necesarias a otros préstamos.

La Disposición Adicional 5ª de la Ley 3/1994, de 14-4, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero, reitera dicha habilitación en favor del Gobierno, previo informe de la CNMV y del Banco de España.

A estos Fondos -FTA- y en favor de los titulares de participaciones hipotecarias, se les aplica el artículo 15 de la Ley 2/1981 y en cuanto al régimen jurídico de las Sociedades Gestoras de Fondos de titulación, hay que tener en cuenta su desarrollo reglamentario.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 672.

²⁰² El C. de c. y otras disposiciones imponen a los empresarios la obligación de tener un conjunto de libros en los que se han de registrar los actos relativos al funcionamiento de la empresa.

Si el comerciante no ha llevado los libros que prevé el Código de comercio, la quiebra puede ser calificada como culpable o como fraudulenta, según los casos. Además -ya que la falta de la contabilidad supone una desorganización del empresario- se le excluye del procedimiento de la suspensión de pagos que se considera como un beneficio relativo.

“El interés general porque la contabilidad sea exacta se ha incrementado”, indica Sánchez Calero, por diversas circunstancias:

- a) El Estado por motivos fiscales necesita conocer los resultados del negocio de los empresarios.
- b) En las sociedades aparece el interés de los acreedores sociales por una autenticidad en los balances (que determinan el valor del patrimonio social y los resultados del ejercicio)²⁰³. Así como, el interés de los socios que, al participar en el beneficio social, necesitan conocer el cálculo del resultado del balance.
- c) También tienen interés los trabajadores por conocer la contabilidad de la empresa²⁰⁴.

Existen diversas normas que regulan la contabilidad del empresario²⁰⁵.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 112 a 115.

²⁰³ Pues para estos acreedores sociales su única garantía es, en muchos casos, el patrimonio de la sociedad (ya que en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada los socios no responden personalmente de las deudas sociales). Por estas razones en la regulación de las sociedades aparecen normas especiales sobre la contabilidad.

²⁰⁴ Cuando se elabora el convenio colectivo entre los trabajadores y el empresario, puede ser planteado de forma más precisa si los trabajadores conocen la verdadera situación patrimonial del empresario. Este interés de los trabajadores se protege por medio del deber impuesto al empresario de dar información económica al Comité de empresa, según establece el artículo 64.1 del Estatuto de los Trabajadores. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 112 a 115.

²⁰⁵ Las normas que regulan la contabilidad de los empresarios se contienen en los artículos 25 a 49 del C. de c., redactados conforme a la Ley 19/1989, de 25 de julio, que, según Sánchez Calero, supuso la introducción de importantes modificaciones en este campo. Estas modificaciones han exigido la aprobación del Plan general de contabilidad, a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. En esta reforma de 1989 operada en el C. de c., se siguieron las orientaciones que impusieron la Cuarta y Séptima Directiva de la Unión Europea en materia de sociedades, ello supuso que determinadas normas dictadas para las cuentas anuales de las sociedades de capitales, las ha generalizado nuestro legislador para todos los empresarios.

Por su parte, el Plan general de contabilidad establece un conjunto de reglas dirigidas a los empresarios para que adopten un sistema de cuentas normalizadas, en que las denominaciones que se empleen al designar las cuentas sean, en lo posible, idénticas²⁰⁶.

2.8.2. Gestión de la contabilidad

El empresario ha de llevar obligatoriamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales (artículo 25 C. de c.):

- a) El libro de inventarios y cuentas anuales²⁰⁷.
- b) El libro diario²⁰⁸.

El Título III del Libro Primero del C. de c. se denomina "De la contabilidad de los empresarios". Se divide en tres secciones:

1. Los "Libros de los empresarios" (Los libros de los empresarios se contienen en los artículos 25 a 33, que establecen las normas sobre la forma de llevar la contabilidad).
2. Las "Cuentas anuales" (Las cuentas anuales se regulan en los artículos 34 a 41 del C. de c. Se regula minuciosamente de acuerdo a los principios de la Cuarta Directiva en materia de sociedades).
3. La "Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades" (Las cuentas de los grupos de sociedades se regulan en los artículos 42 a 49. Se sigue la Séptima Directiva de la Unión Europea en materia de sociedades. Estos artículos únicamente afectan a las sociedades mercantiles que formen un grupo. La sociedad dominante tiene la obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 1ª Edición. Madrid 1996. Págs. 113 y 114.

²⁰⁶ Los criterios del PGC no son meramente fiscales, sino que tratan de que las cuentas anuales faciliten una información contable pura -o una información rigurosamente económica-, de forma que tales documentos expresen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) emite resoluciones de obligado cumplimiento para el desarrollo del mencionado PGC, sin perjuicio de las facultades reglamentarias que tiene el Ministerio de Economía y Hacienda en esta materia.

²⁰⁷ Se abrirá con el inventario detallado de iniciación de la empresa (el artículo 28.1º lo denomina impropriamente "Balance"). En este libro se transcribirán, como mínimo una vez cada trimestre, los balances de comprobación de sumas y saldos y una vez al año el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales.

²⁰⁸ En el diario se registrarán día a día todas las operaciones derivadas del ejercicio de la empresa, aunque también "será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las

Existen unos libros especiales únicamente necesarios para algunos empresarios:

- a) Entre ellos, el C. de c., destaca el libro de actas²⁰⁹.
- b) El Código y las Leyes especiales establecen otros libros –a) de acciones de las SA, b) de Agentes mediadores colegiados, c) de empresarios de seguros bancarios, d) de Comisionistas de transportes, e) de Agentes y Comisionistas de aduanas-.

Se establecen, asimismo, unos requisitos en la tramitación de los libros de contabilidad²¹⁰.

operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate” (artículo 28.2º del C.de c.).

²⁰⁹ El artículo 26.1 dice que las sociedades mercantiles llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos tomados por las Juntas Generales y por los demás órganos colegiados de la sociedad, según detalla el artículo 106 del RRM.

Artículo 106 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996, 19 de junio:
Libro de actas.- 1. La sociedad podrá llevar un libro de actas para cada órgano.
2. Los libros de actas, que podrán ser de hojas móviles, deberán legalizarse por el Registrador mercantil necesariamente antes de su utilización, en la forma prevista en este Reglamento.
3. No podrá legalizarse un nuevo libro de actas en tanto no se acredite la íntegra utilización del anterior, salvo que se hubiere denunciado la sustracción del mismo o consignado en acta notarial su extravío o destrucción.”

²¹⁰ Los requisitos en la tramitación son:

1. La contabilidad se realizará directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas. Se presume la autorización salvo prueba en contrario (artículo 25.2 C. de c.).
2. Existen, según Sánchez Calero, una serie de requisitos formales que intentan salvaguardar la veracidad de los libros, que se dividen en:
 - a) Extrínsecos: Se refiere, principalmente, a la legalización de los libros. El Registro mercantil coloca en el primer folio de cada libro una diligencia firmada en la que se hace constar los folios que hay y se sellan todas las hojas. Además de las normas del RRM (artículos 329 a 337) que completan la regulación, el C. de c. prevé que la legalización pueda hacerse de dos formas:

A priori: los libros debidamente encuadernados se legalizan antes de su utilización (artículo 27.1º C. de c.).

A posteriori: es válida “la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados

2.8.3. Formulación de las cuentas anuales

El C. de c. establece el deber del empresario, sea persona física o jurídica, de formular, al cierre del ejercicio, las cuentas anuales de su empresa, “que comprenderán el balance²¹¹, la cuenta de pérdidas y

antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio” (artículo 27.2º del C. de c.).

También debe legalizarse el libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y el libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada (artículo 27.3º del C. de c.).

- b) **Intrínsecos:** El C. de c. indica que todos los libros y cuentas “deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras, ni raspaduras (artículo 29 del C. de c.).

Continúa diciendo el artículo 29 del C. de c. que “Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, al reglamento o la práctica mercantil de general aplicación. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas”.

3. Los empresarios, o sus herederos, “conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales” (artículo 30.1 del C. de c.).

En el supuesto de disolución de sociedades, los liquidadores están obligados a conservar los libros o justificantes hasta que se cumpla el plazo indicado (artículo 30.2). Y una vez cancelada la sociedad, se depositarán en el Registro (artículo 247.5 del RRM).

4. El C. de c. establece el principio de que “la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que derive de lo dispuesto en las Leyes” (artículo 32.1). No obstante, el Código prevé la comunicación y la exhibición de los libros en determinados casos:

- a) “La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo” (artículo 32.2 del C. de c.).

- b) “Podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición” (art. 32.3 del C. de c.).

- c) Este reconocimiento “se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos” (artículo 33.1 del C. de C.).

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 116 y 117.

²¹¹ Debe contener, “los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa, y las obligaciones que forman el pasivo de la misma, especificando los fondos propios. El balance de apertura de un ejercicio debe corresponder con el balance de cierre del ejercicio anterior” (35.1 C. de c.). La estructura del balance de las SA se regula en el artículo 175 y siguientes de la LSA.

ganancias²¹² y la memoria²¹³ (tiene un significado limitado si se trata de un empresario individual). Estos documentos forman una unidad” (Art. 34.1)²¹⁴.

Con las explicaciones contenidas en la memoria y el resto de documentos (balance y cuenta de pérdidas y ganancias), se tenga una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Para ello, los criterios de valoración, según señala el artículo 38.1 del C. de c., “de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”²¹⁵.

²¹² Comprenderá, “los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencias, el resultado del mismo. Distinguirá los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias de carácter extraordinario” (35.2 C. de c.). La estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias de las SA se regula en el artículo 189 y ss. de la LSA.

²¹³ “Completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias (35.3 C. de c.). Cuando lo imponga una disposición legal, la memoria incluirá el cuadro de financiación, en el que se inscribirá los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante” (35.3 C. de c.). El contenido de la memoria de las sociedades anónimas se regula en el artículo 200 de la LSA.

²¹⁴ La nueva redacción del Código ha seguido los principios contenidos en la Cuarta Directiva de la Unión Europea en materia de sociedades -las llamadas sociedades de capitales: anónimas, limitadas y comanditarias por acciones-. Esta regulación se ha completado con el PGC.

Aunque se entiende implícito en la expresión “cuentas anuales” que el ejercicio es anual, no se exige en el Código que tal ejercicio coincida con el año natural -para las sociedades de capital, se presume, salvo disposición estatutaria en contra, que el ejercicio termina el 31 de diciembre de cada año (artículo 125.2 del RRM, aprobado por Real Decreto 1784/1996: 1. Los estatutos fijarán la fecha de cierre del ejercicio social, cuya duración no podrá ser en ningún caso superior al año y 2. A falta de disposición estatutaria, se entenderá que el ejercicio social termina el 31 de diciembre de cada año)-.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 120.

²¹⁵ “En particular”, señala el Código en el artículo 38.1, “se observarán las siguientes reglas”:

- a) “Se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento”. De esta forma el balance del ejercicio no puede considerarse como de liquidación o de cierre de la empresa, sino que los valores otorgados tienen en cuenta su continuidad. Resolución ICAC 13-5-1993.
- b) “No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro”.
- c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa y prevalecerá sobre cualquier otro, en caso de conflicto.

Además, se garantiza la veracidad y verificación de las cuentas anuales, indica Sánchez Calero, mediante la intervención de Auditores que utilizan determinadas técnicas de revisión contable, con el objeto de emitir un informe acerca de la fiabilidad de los documentos auditados²¹⁶.

2.8.4. Cuentas anuales de los grupos de sociedades

-
- d) “Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.
 - e) “Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo”.
 - f) “Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción”.

Señala el artículo 39.1 del C. de c. que estos “elementos del inmovilizado y circulante cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante el tiempo de su utilización. No obstante, aun cuando su utilización no esté temporalmente limitada, cuando se prevea que la depreciación de esos bienes sea duradera, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance”. Asimismo, según el artículo 39.2, “Se efectuarán las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a los elementos del circulante el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior que les corresponda, en virtud de circunstancias especiales, en la fecha de cierre del balance”.

Además de esta norma general, el Código regula un conjunto de principios de valoración, a los que se remite el artículo 193 de la LSA

²¹⁶ La responsabilidad en la redacción de las cuentas anuales, según Sánchez Calero, recae en el empresario o los administradores de la sociedad. A través de las firmas, observa el autor, se puede imputar al empresario y a los administradores la eventual responsabilidad que pueda derivarse por inexactitudes en los documentos, tanto en el ámbito tributario -artículo 77 y siguientes de la LGT- como en el ámbito penal -artículo 290 del Código Penal-.

Para ello el artículo 37 del C. de c. establece:

“1. Las cuentas anuales deberán ser firmadas:

1º Por el propio empresario, si se trata de persona individual.

2º Por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, en caso de sociedad colectiva o comanditaria.

3º Por todos los administradores, en caso de SA o de RL.

2. En los supuestos a que se refieren los números 2º y 3º del párrafo anterior, si faltara la firma de alguna de las personas en ellos indicadas, se señalará en los documentos en que falte, con expresa mención de la causa.

3. En la antefirma se expresará la fecha en que las cuentas se hubieran formulado.”

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 122.

El C. de c. regula la presentación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades, en forma consolidada. La sociedad dominante, además de la presentación de sus propias cuentas anuales, ha de presentar las cuentas de todas las sociedades del grupo²¹⁷.

2.8.5. La contabilidad como prueba del ejercicio de la actividad empresarial en el IAE

La llevanza de la contabilidad, a través de los libros respectivos, puede ser un elemento de prueba determinante a la hora de establecer si han sido ejercidas actividades económicas empresariales por su titular, sujetas al IAE. Los datos obtenidos de la contabilidad pueden contestar las preguntas sobre: qué tipo de actividades han sido ejercidas, quién las ha ejercido y durante qué períodos de tiempo (períodos impositivos) han sido realizadas.

En el ámbito mercantil, el artículo 31 del C. de c. señala, que “El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos

²¹⁷ La regulación de las cuentas consolidadas se contiene en los artículos 42 a 49 del C. de c. y están inspirados directamente en la Séptima Directiva de la UE en materia de sociedades. El artículo 42 del C. de c. parte de la idea de que la sociedad dominante puede ser cualquier clase de sociedad mercantil. Las cuentas consolidadas las formula la sociedad dominante del grupo y corresponde a su junta general la designación de los auditores de cuentas y su aprobación, si bien los accionistas de las sociedades filiales o dominadas tienen derecho a obtener dichos documentos.

Precisamente, se denomina consolidación cuando se reúnen en unas únicas cuentas anuales los datos patrimoniales referidos a un grupo de sociedades, que no llega a tener una personalidad jurídica distinta de las sociedades que componen dicho grupo.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Págs. 125 y 126.

contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho”²¹⁸.

Y por su parte, el artículo 12 del R. D. 243/1995, que dicta normas para la gestión del IAE (como tendremos ocasión de comentar en el capítulo 6), expresamente señala en particular el medio de prueba consistente en los “datos obtenidos de los libros o registros de contabilidad (...)”.

²¹⁸ Las mencionadas reglas generales del Derecho son las distintas normas sobre apreciación de la prueba que contemplan, entre otros, los artículos 51 y 93 del C. de c., 1214-1253 del C.c. y 578-666 L.E.C. SÁNCHEZ CALERO, Fernando: "Instituciones de Derecho mercantil". Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 19ª Edición. Madrid 1996. Pág. 119.

CAPÍTULO 2

EL REFLEJO

EN

EL ÁMBITO FISCAL

DE

LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Y

EL EMPRESARIO

EN SENTIDO MERCANTIL

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo examinaremos las figuras tributarias que se refieren a la actividad económica y al empresario. Observaremos si la noción de actividad económica y empresario, en el ámbito mercantil, ha impregnado otros sectores del Ordenamiento jurídico, como es el tributario, en sus distintas figuras –IRPF, IVA, IS-. Observaremos, asimismo, de forma breve, si el tratamiento de los conceptos de actividad económica empresarial y empresario, en dichos impuestos estatales, tiene rasgos coincidentes con los conceptos de actividad económica y empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas, al que nos dedicaremos ya, con toda profundidad, en los siguientes capítulos.

Según Martín Queralt²¹⁹ “La configuración como actividad empresarial no es unívoca en el sistema tributario español, al punto que una actividad, puede tener tal denominación a efectos del IVA y no tenerla en el caso del IRPF o en otros impuestos. (...) Por ejemplo, basta que una persona arriende un inmueble para que tenga la consideración del empresario a efectos del IVA, sin embargo, ello no basta para tener la misma consideración a efectos del IRPF”²²⁰.

²¹⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular". Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. El capítulo dedicado al IRPF ha sido redactado por Juan Martín Queralt. Págs. 94 a 96.

²²⁰ Asimismo, como también sigue apuntando Martín Queralt, puede decirse que en la actividad económica ejercida por las personas físicas concurren, substancialmente, los mismos caracteres que en la actividad que realiza una sociedad mercantil, de ahí la clara asimilación que podemos hacer entre el régimen fiscal aplicable a empresarios y profesionales en el IRPF con el régimen que se aplica a las sociedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel:

2. ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN LOS TRIBUTOS DEL ESTADO

Los tributos estatales en los que podemos encontrar un concepto de actividad económica y un concepto de empresario son, en el caso de los impuestos de naturaleza directa, los Impuestos que gravan la renta de las personas físicas y la renta de las sociedades y, en el caso de los tributos de naturaleza indirecta, tenemos el Impuesto sobre el valor añadido, que recae sobre el consumo.

2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, grava la renta total de las personas físicas y, como figura, por definición, paradigmática de los tributos de naturaleza personal y subjetiva, tiene en cuenta a la persona sobre la que recae el impuesto. La consecuencia de estas dos circunstancias (renta total y persona física) es que, por un lado, si la renta de cualquier actividad está gravada, entre ellas lo estará la actividad económica. Y si la persona gravada tiene renta procedente de esta actividad económica, podremos buscar si se trata de un empresario a efectos del IRPF²²¹.

"Curso de Derecho tributario. Parte Especial. Sistema tributario: Los tributos en particular". Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. El capítulo dedicado al IRPF ha sido redactado por Juan Martín Queralt. Pág. 95.

²²¹ Realizaremos nuestro estudio del IRPF regulado en las Leyes 18/1991, de 6-6, (publicada en el Boletín Oficial del Estado de fecha 7-6-1991 y rectificación en el Boletín de fecha 2-10), y 40/1998, de 9-12, (publicada en el Boletín Oficial del Estado de fecha 10-12-1998). No

2.1.1. Actividades económicas (empresariales y/o profesionales)

2.1.1.1. Definiciones en las Leyes del IRPF

La Ley 18/1991, del IRPF, cuya vigencia finalizó con el período impositivo que se devengaba el 31 de Diciembre de 1998, en el Título V, dedicado a la determinación de la renta, trataba en la Sección 3ª (artículos 40 a 43), de los rendimientos de actividades empresariales o profesionales, y el artículo 40.Uno señalaba que: "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

"En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales artísticas y deportivas."

obstante, si se observa alguna diferencia con respecto a la normativa anterior a estas Leyes, efectuaremos una breve referencia a la misma.

La Ley 18/1991 definía conjuntamente las actividades empresariales y profesionales, que la doctrina²²² califica de actividades económicas²²³. Y que es el termino que ha adoptado la nueva Ley 40/1998.

observa Martín Queralt²²⁴ que “la organización por cuenta propia y la consiguiente asunción del riesgo económico son las dos notas cuya concurrencia posibilita la calificación como actividad empresarial o profesional. Una misma actividad es susceptible de recibir calificaciones fiscales distintas, según concurren o no tales notas²²⁵”.

²²² CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi. Pamplona 1996. Págs. 82 a 84.

²²³ Igualmente, Calero Gallego, sostiene que “en una primera aproximación, la Ley (art. 40.Uno) identifica los rendimientos de actividades empresariales o profesionales como una categoría unitaria, cuya base común es la procedencia de una empresa en sentido material, cuyo concepto se formula en términos prácticamente análogos a los que se utilizan en relación con otros tributos, tales como el IVA o el IAE (sin que ello quiera decir en modo alguno que exista un concepto de empresario idéntico en el IRPF que en el IVA)”.

Indica el autor que “una actividad productiva susceptible de producir rendimientos empresariales o profesionales exige, en principio, la concurrencia de una organización, aunque sea mínima, en la que un sujeto integre autónomamente recursos materiales y humanos y asuma el riesgo de la producción de bienes o servicios que son ofrecidos en el mercado”.

CALERO GALLEGO, Juan: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Capítulo 2 de la Obra Manual del Sistema Tributario Español (Director Jaime GARCÍA AÑOVEROS). Quinta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Pág. 101.

²²⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular”. Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. El capítulo dedicado al IRPF ha sido redactado por Juan Martín Queralt. Págs. 94 a 96.

²²⁵ Por ejemplo, (...) prosigue Martín Queralt, los rendimientos derivados de la autoría de una obra literaria tributarán como rendimientos de actividad profesional si los percibe directamente su autor o como rendimientos del capital si los percibe un tercero, a quien se le han cedido tales derechos. Incluso pueden dar lugar a la percepción de unos rendimientos calificables como empresariales, en los casos en que el propio autor, dotado de un encomiable espíritu empresarial, edita su obra y la explota por cuenta propia en el marco de una organización empresarial, (...)”.

En la anteriormente derogada Ley 44/1978, que regulaba el IRPF, vigente hasta 1991, se calificaba de la misma forma a los rendimientos de actividades profesionales y empresariales²²⁶. En el nuevo impuesto, regulado por Ley 40/1998, que ha iniciado su vigencia en el período impositivo de 1999, en el título II, Capítulo I, Sección 3ª, contempla los rendimientos de “actividades económicas”. Al igual que en el anterior Impuesto, se establece la misma definición descriptiva de actividades, así como la misma definición conceptual de actividad económica, que encontraremos en otros impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido o el propio Impuesto sobre Actividades Económicas²²⁷.

La frase “rendimientos de actividades económicas”, que utiliza la nueva Ley del IRPF, en la que se regulan los rendimientos de las hasta ahora denominadas actividades empresariales y profesionales, se considera técnicamente más precisa por cuanto, no sólo se sujetan los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales, sino que también se sujetan los rendimientos de las actividades artísticas y deportivas.

²²⁶ Y, únicamente, en la designación individual o descriptiva de rendimientos no figuraban los rendimientos provenientes de actividades de extracción, fabricación, artesanía, construcción y deportivas. Señala “En particular, están incluidos entre dichos rendimientos los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales y artísticas.”

²²⁷ Concretamente, son aquellos rendimientos que, “procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” (Artículo 25.1.primer párrafo). Tienen esta consideración, en particular, los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas (Artículo 25.1.segundo párrafo).

2.1.1.2. La descripción de las actividades mercantiles y no mercantiles sujetas al IRPF

A la hora de comprobar el reflejo mercantil en el ámbito fiscal y, concretamente, en el IRPF, desde el punto de vista descriptivo, se observa que se sujetan a dicho impuesto no sólo las actividades económicas consideradas mercantiles, recogidas en el C. de c., sino también otras actividades, excluidas expresamente en el C. de c., ejercidas principalmente por personas físicas y, que, según hemos visto en el anterior capítulo 1, esta actividad se consideran civiles por no ser mercantiles, y, los sujetos que las realizan, pasan a denominarse empresarios civiles. Estos empresarios individuales –o empresarios organizados en ciertos tipos asociativos-, son:

- Los artesanos, excluidos por el artículo 326.3º del C. de c.
- Los agricultores, excluidos a través del artículo 326.2º del C. de c.–aunque ciertos autores mercantilistas sustentan que muchas actividades agrícolas se conceptúan como actos de comercio, según el art. 212.3º del C. de c.-.
- Los ganaderos, excluidos por el artículo 326.2º del C. de c.

También el IRPF (según las dos leyes, 18/91 y 40/98) grava las actividades económicas empresariales siguientes que, tradicionalmente, no se han recogido en el C. de c. y, por tanto, no se consideran mercantiles, aunque, según los autores, se asimilan a ellas, y que son las actividades forestales, pesqueras, de construcción y mineras.

Así como, tampoco el C. de c. incluye el ejercicio de profesiones, previstas como tales en el IRPF, y que son las liberales, artísticas y deportivas.

Por tanto, podemos decir que, dentro de las actividades económicas empresariales sujetas al IRPF, tenemos, además de las recogidas en el Código de comercio:

- a) Las actividades expresamente excluidas de dicho Código (agrícolas, ganaderas y de artesanía) y
- b) Las actividades que, si bien no están excluidas, tampoco parece que estén recogidas por el Código de comercio (pesqueras, forestales, de construcción y mineras).

Estas dos categorías, como hemos visto en el capítulo 1, pueden considerarse actividades “civiles” y a los sujetos que las realizan, empresarios “civiles”, salvo que se traten de actividades realizadas por sociedades *per se* mercantiles.

Para que tengan la condición de rendimientos íntegros de actividades económicas, el IRPF exige que procedan del trabajo personal y del capital y se hayan obtenido a través de la organización (habitual, personal y directa), por cuenta del contribuyente, de medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Estas características las encontramos, también, en el ámbito mercantil.

2.1.1.3. La comparación IRPF-IAE

A la hora de definir, de forma conceptual, tanto las actividades económicas empresariales como las profesionales, observamos como el IRPF –según Leyes 18/91 y 40/98- adopta idéntica noción que la dada, en el caso del IAE, por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, cuando nos dice esta Ley, en el artículo 80.1: "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Sin embargo, en la definición descriptiva de actividad económica el IAE, incluye las actividades económicas empresariales de ganadería independiente, mineras, industriales, comerciales y de servicios, pero excluye las agrícolas, forestales, de ganadería dependiente y pesqueras, en cambio, el Impuesto sobre la renta –Leyes 18/1991 y 40/1998- considera como rendimientos gravados los provenientes de actividades agrícolas, forestales, ganaderas (tanto los que se generan a través de la ganadería dependiente como de la independiente) y pesqueras. Con base a lo cual se observa que el IRPF tiene un hecho imponible más amplio, y por ello, una definición descriptiva más extensa, toda vez que se sujetan al Impuesto más actividades económicas empresariales.

2.1.2. La distinción entre actividades empresariales y actividades profesionales y entre empresario y profesional

2.1.2.1. Razones para su diferenciación en el IRPF

De acuerdo con la Leyes 18/1991 y 40/1998, del IRPF, podemos ver que, existen actividades:

- Empresariales: las extractivas, de fabricación, comercio, prestación de servicios, artesanía, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, construcción o mineras.
- Profesionales: las profesiones liberales, artísticas o deportivas.

Según Calero Gallego²²⁸ -refiriéndose a la Ley 18/1991- “la ley no distingue entre actividad empresarial y ejercicio de una profesión”. Y esa distinción entre empresario y profesional en el IRPF, señalan los autores, siempre ha sido una cuestión discutida. Es difícil deslindar los dos tipos de actividad al regularse de forma conjunta y bajo un mismo concepto. Sin embargo, la calificación de una actividad como empresarial o profesional reviste una gran importancia, dadas las diferencias de régimen jurídico-tributario entre los rendimientos empresariales y los profesionales en cuestiones fundamentales, como, por ejemplo, la determinación del rendimiento neto o la regulación de las retenciones”²²⁹.

²²⁸ CALERO GALLEGO, Juan: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Capítulo 2 de la *Obra Manual del Sistema Tributario Español* (Director Jaime GARCÍA AÑOVEROS). Quinta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Pág. 101.

²²⁹ Referido a la normativa vigente hasta 1998, se señala en la obra “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto” de Fernando Vicente-Arché Domingo (Dirección) y otros autores de Editorial Colex, Madrid 1993, págs. 353 y 354, que es preciso separar las dos categorías de actividades empresariales y profesionales por el distinto régimen al que quedan sometidas en la aplicación del IRPF, como se manifiesta al observar los siguientes puntos:

“1º Retenciones e ingresos a cuenta: no se aplican a los rendimientos empresariales y sí a los profesionales (artículo 43.1.c RIRPF) conforme a los artículos 42, 51 y 55 del Reglamento.”

2º Pagos fraccionados e ingresos a cuenta: varía su importe y los plazos de ingreso para algunas actividades empresariales (artículo 62 del Reglamento modificado por el R.D. 753/1992, de 26 de junio).

3º Modalidades y límites para acogerse a la Estimación Objetiva: la Estimación Objetiva por signos, índices o módulos sólo es aplicable a determinadas actividades empresariales y

2.1.2.2. Criterios de distinción en general

López Carbajo y López-Santacruz Montes²³⁰, mencionan como criterios para distinguir las actividades empresariales de las profesionales en el IRPF, aplicable hasta 1998, pero que puede hacerse extensivo a la nueva regulación del impuesto:

- Las diferencias *por naturaleza*:

Con carácter general, en las actividades empresariales se advierte una mayor presencia del *factor capital*, mientras que en las actividades profesionales y artísticas es el *trabajo* el que predomina tanto cualitativa como cuantitativamente. Para ejercer actividades profesionales, en múltiples casos, es necesario poseer un título académico y estar debidamente colegiado para realizar tales

los requisitos para tributar en Estimación Objetiva por coeficientes -número de trabajadores y volumen de ingresos- varían según la clase de rendimiento (artículo 29.1 del Reglamento).

4º El porcentaje de gastos aplicable en Estimación objetiva por coeficientes (artículo 30.1 del Reglamento).

5º Deducción por gastos necesarios de difícil justificación: únicamente para las actividades profesionales en estimación directa (artículo 42.2ºb LIRPF).

6º Transparencia fiscal: las sociedades que desarrollen una actividad profesional con los requisitos del artículo 52.1.B) de la Ley, tributarán en este régimen.

7º Obligaciones contables y registrales: del artículo 67 del Reglamento se desprende la existencia de importantes diferencias derivadas tanto del tipo de rendimiento -empresarial o profesional- como del régimen de estimación elegido -directa, objetiva por coeficientes u objetiva por signos, índices o módulos-.

8º El modelo de declaración: la Orden Ministerial de 31 de marzo de 1992 aprobó los modelos de declaraciones para 1991, con dos modalidades, ordinaria y simplificada, esta última no aplicable a los profesionales”.

²³⁰ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 328.

actividades profesionales. Sin embargo, estos criterios no son definitivos.

- *Las diferencias en la normativa fiscal*

En general, la normativa del IRPF se remite a las Tarifas del propio IAE, que encuadra en la Sección Primera a las actividades empresariales, en la Sección Segunda a las actividades profesionales y en la Sección Tercera a las actividades artísticas. Sin embargo, existen casos particulares en el IRPF, que veremos regulados de forma distinta.

2.1.2.3. Consideración de actividad empresarial y empresario en el IRPF y la influencia mercantil

En la definición conceptual vista de actividades que contemplan las Leyes 18/91 (actividades empresariales y profesionales) y 40/98 (actividades económicas) del IRPF (ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios), encontramos los mismos rasgos, con relación a las actividades empresariales, que nos ofrecía el autor mercantilista Broseta Pont²³¹, recogidos en el anterior capítulo 1. La obra califica a la actividad económica como mercantil cuando es “realizada por el empresario en nombre propio y por medio de una empresa” y, también, cuando se trata de “actividad de producción o de mediación de bienes o servicios para el mercado”.

²³¹ BROSETA PONT, Manuel: “Manual de Derecho mercantil”. Editorial Tecnos. Décima edición. Madrid 1994. Pág. 123.

En cuanto a los autores tributaristas que realizan las comparaciones con las definiciones mercantiles, en los “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”, elaborados bajo la dirección de Fernando Vicente-Arche Domingo²³², que señalan que para un mayor esclarecimiento del concepto establecido en el artículo 40.Uno de la Ley 18/1991 del IRPF, es preciso analizarlo desde la perspectiva del Derecho mercantil. Este autor sostiene que, en la definición que ofrece el Impuesto, “se adopta un concepto jurídico de empresa similar al seguido por Rodrigo Uría²³³, distanciado de las tesis economicista de Broseta u organicista de Garrigues, calificando de empresa, dicho profesor –Uría-, al *ejercicio profesional de una actividad económica planificada, con la finalidad de intermediar en la producción de bienes y servicios*. Sin embargo, (...) se considera empresarios a personas no catalogadas como comerciantes en el ámbito mercantil por el artículo 326 del mismo cuerpo legal (agricultores, ganaderos y artesanos)”.

Como también según hemos observado ponían de manifiesto los autores mercantiles, en el caso de la descripción de los empresarios, algunos autores fiscales²³⁴, afirman que, a efectos tributarios, el concepto de empresario es más amplio que el de “comerciante” que utiliza el C. de

²³² VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”. Editorial Colex. Madrid 1993. Pág. 346.

²³³ Se señala, en nota al pie núm. 365 (de los “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto” (referido a la LIRPF de 1991), de Editorial Colex, Madrid 1993, pág. 346, cuya dirección es de Fernando VICENTE-ARCHÉ), que “Uría entiende que el concepto de empresa no ha de tomarse de la ciencia económica (organización de los factores de producción) y que han de separarse los aspectos subjetivo y objetivo de ese fenómeno. *Vid. Derecho mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 37.”

²³⁴ CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1996. Págs. 82 a 84.

c., ya que incluye actividades que difícilmente podrían considerarse como comerciales (v. gr., las actividades agrícolas²³⁵). Ello tiene su transcendencia en diversos aspectos, en especial en el relativo a las obligaciones formales (v.gr., la obligatoriedad de llevar determinados libros establecidos por el C. de c.).

2.1.2.4. Consideración de actividad profesional en general en el IRPF

El Reglamento del IRPF, artículo 51.Dos.1), del R.D. 1841/1991, vigente hasta 1998, y el artículo 88.2.a), del R.D. 214/1999, vigente desde 1999, regulan los rendimientos que se consideran obtenidos de las actividades profesionales, señalando, para la generalidad de los supuestos (luego establece unos casos particulares), a “los derivados del ejercicio de

²³⁵ El artículo 51.Cuatro del R. D. 1841/1991, que aprobó el derogado RIRPF, así como, igualmente, el artículo 88.4.tercer párrafo del R. D. 214/1999, de 5 de Febrero, que aprueba el nuevo RIRPF, contemplan de esta manera a las actividades agrícolas o ganaderas: “(...) A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura”.

Continúa el artículo 88.4: “Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

- a) La ganadería independiente.
- b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.
- c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.”

Dentro de los rendimientos de actividades empresariales tienen especial consideración los *contratos de aparcería*. El rendimiento derivado de tales contratos es un resultado empresarial para ambos” (López Carbajo y López-Santacruz Montes). LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 332.

las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas de IAE, aprobadas por R.D. Legislativo 1175/1990, de 28-9 (...)"

Rosembuj Erujimovich²³⁶, examina los rendimientos de las actividades profesionales, a la luz de la normativa anterior, también aplicable a la nueva regulación que, en este aspecto no se ha modificado²³⁷, y señala que "los rendimientos de actividades profesionales, insuficientemente elaborados por la propia ley del Impuesto, aparecen en el Reglamento con toda su problemática, cuando se debe definir a que contraprestaciones se aplica el tipo de retención correspondiente".

Señala Rosembuj Erujimovich que "en principio, la referencia para individualizar el carácter del rendimiento profesional reposa en la remisión o reenvío, a efectos de identificación, a lo dispuesto en el IAE" tal como indica el Reglamento del Impuesto. Tal "remisión reglamentaria no deja de suscitar algunas dudas".

²³⁶ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Segunda Edición. Colección Iura. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1992. Págs. 58 a 63.

²³⁷ El Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del IRPF, señala para las actividades profesionales, lo siguiente:

"Artículo 88. *Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.*

1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, el tipo de retención será del 10 por 100 en el caso de rendimientos satisfechos a:

- Representantes garantizados de "Tabacalera, Sociedad Anónima".
- Recaudadores municipales.
- Agentes de seguros y corredores de seguros que utilicen los servicios de subagentes o colaboradores mercantiles.
- Delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado por Real Decreto 904/1985, de 11 de junio."

Para el IAE la actividad profesional típica es la que realiza la persona física y así se clasifica. Y cuando una persona jurídica o un sujeto de derecho realice actividades profesionales debe matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga mediante la aplicación de las Tarifas de las actividades empresariales que comprende la sección Primera.

Razona Rosembuj Erujimovich²³⁸, “No es que la persona jurídica o el sujeto de derecho que ejercen una actividad profesional dejen de hacerlo por el cambio de topografía del IAE; simplemente, que la siguen realizando, aun cuando, se contemple en la actividad correlativa o análoga de la Tarifa de la Sección Primera de la actividad empresarial.

La clasificación de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas”, observa Rosembuj Erujimovich, “implica una definición previa de actuación profesional de la persona que la ejecuta. La forma jurídica de organización de la actividad implica un transporte a la actividad que sea correspondiente o conforme o análoga a la actividad profesional, si ésta fuese desarrollada por una persona física.”

“En consecuencia”, continua el autor, “la lectura de la norma reglamentaria del IRPF no puede significar, en ningún caso, que las

²³⁸ Continúa el autor “Una interpretación ajustada de la disposición no puede llegar sino a una sola conclusión: las personas jurídicas y los sujetos de derecho que realizan una actividad profesional (obteniendo un rendimiento de tal carácter) deben matricularse y soportar el gravamen correspondiente a las que desarrollan una actividad empresarial, pero, siempre que la actividad en la que se matriculan, sea correlativa o análoga a la propia naturaleza de la actividad profesional que efectúan”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Segunda Edición. Colección Iura. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1992. Págs. 60 y 61.

actividades profesionales realizadas por las personas jurídicas o sujetos de derecho estén excluidas de que se aplique el tipo de retención pertinente sobre las contraprestaciones de su actividad, si ésta se inspira en la clasificación (calificación) de la Sección Segunda de las Tarifas.”

Rosembuj Erujimovich llega a una primera conclusión en el IRPF, “Los efectos jurídicos dimanantes de la Instrucción reafirman en el IAE que aquello que no puede cambiar es la naturaleza intrínseca de la fuente o naturaleza del rendimiento, cualquiera que sea la forma jurídica adoptada por el sujeto de la actividad. Es evidente que la localización de la persona jurídica o entidad en la Sección Primera del IAE no es óbice para extraer que esto se verifica sin que deje de ser profesional para la actividad. Abona esta perspectiva el análisis de la Regla 3ª, apartado 3, de la Instrucción. La remisión o reenvío a la Sección Primera de la actividad de persona jurídica o entidad no altera ni la naturaleza de la misma ni el carácter de su rendimiento. Es decir, se trata de una actividad profesional”. Y ello, apunta el autor, aunque su matrícula en el IAE, es decir, su clasificación formal, discorra en la Sección Primera de las Tarifas.

Advierte Rosembuj Erujimovich, que si se traslada la clasificación formal de la actividad del IAE al IRPF y se realiza “una lectura rápida de la norma reglamentaria [artículo 51.Dos.1) –en la nueva regulación es el artículo 88.2.a)-] llevaría, (...), a la exclusión de los sujetos pasivos personas jurídicas y entidades, cuya actividad es profesional, aún cuando estén matriculados en la Sección Primera del IAE, del elenco de perceptores de rendimientos de actividad profesional”. Ya que la

mencionada disposición del Reglamento entiende "en general" como tales los que derivan del ejercicio de las actividades incluidas en la Sección Segunda y Tercera del IAE.

En la Contestación a la consulta de 27 de Julio de 1993²³⁹, la DGT se pronunció sobre la definición de la naturaleza empresarial o profesional

²³⁹ Consulta de 27-7-1993 de la DGT recogida en la Revista de Contabilidad y Tributación de Mayo de 1994. Editorial Centro de Estudios Financieros SA. núm. 134. Págs. 29 y 30:

"A las rentas correspondientes a las sociedades civiles se refiere el artículo 10.Uno de la Ley 18/1991, del IRPF, estableciendo su atribución a los socios, partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente por partes iguales. Por otra parte, el apartado Dos del citado precepto añade que "las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan".

Por su parte, el artículo 40 de la citada ley da una definición conjunta de rendimientos empresariales y profesionales incluyendo entre ellos los procedentes del ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas que se completa en el artículo 51.Dos.1) del IRPF, (R. D. 1841/1991, que considera entre los rendimientos profesionales, en general, "a los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE (...)".

Esta definición que de los rendimientos profesionales realiza la normativa del IRPF, para la cual busca apoyo en el IAE y concretamente en las actividades encuadradas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del mismo como profesionales y artísticas, no puede quedar desvirtuada por lo dispuesto en el número 3 de la regla 3ª de la instrucción del impuesto municipal que ordena la tributación y matriculación de acuerdo a la Sección Primera de las Tarifas a las personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (entre las que se encuentran las sociedades civiles) cuando realicen actividades profesionales clasificadas en la Sección Segunda citada.

Por el contrario, la citada regla 3ª de la instrucción confirma la naturaleza profesional de las citadas actividades para a continuación configurar su tributación, a los solos efectos del impuesto municipal, distinguiendo dos situaciones diferentes según se realicen las actividades profesionales directamente por las personas físicas (Sección Segunda del IAE) o bien se desarrollen por estas personas a través de determinados entes sin personalidad jurídica, como las sociedades civiles, o se ejerzan por una persona jurídica (Sección Primera del IAE).

Conforme con todo lo anterior, los rendimientos obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio de su actividad se atribuyen a los socios como derivados de una actividad profesional, conforme a los artículos 10 de la Ley 18/1991 y 51 del RIRPF y, consecuentemente, dichos rendimientos estarán sujetos a retención a cuenta del impuesto en cuanto sean satisfechos por una persona física, jurídica o entidad obligada a retener, conforme al artículo 42 del RIRPF, debiendo practicarse la retención al tipo del 15 por 100 sobre los importes íntegros satisfechos, tal como establece el apartado uno del ya citado artículo 51 del reglamento"

de los rendimientos que obtiene una sociedad civil²⁴⁰ -la entidad consultante-. En ella, la Dirección General considera rendimiento de actividad profesional sujeto a retención en el IRPF, el obtenido por los socios de sociedades civiles, aunque se encuentren clasificados en el IAE en la Sección Primera, correspondiente a actividades empresariales, toda vez que, de conformidad con el artículo 10.Dos de LIRPF “Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan” y, por tanto, se tiene en cuenta la naturaleza de la actividad por sobre otras consideraciones.

2.1.2.5. Consideración de actividades profesionales en particular en el IRPF

Tanto el artículo 51.Dos, apartado 2), del derogado RIRPF de 1991, como el artículo 88.2.b) del R.D. 214/1999, que aprueba el RIRPF, vigente desde el ejercicio de 1999, que establecen los rendimientos que, específicamente y en particular, se consideran obtenidos de las actividades profesionales, señalan que tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

²⁴⁰ El artículo 10 de la nueva Ley 40/1998, del IRPF, establece:

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

2. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

4. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al IS”.

- a) Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.”
- b) Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

- c) Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

El R.D. 1841/1991, que desarrolla la derogada normativa de la Ley 18/1991, en su primer redactado, establecía, además de los supuestos anteriores, que tenían la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos a través de “Conferencias, ponencias en seminarios o cursillos y otras actuaciones análogas que no se presten como consecuencia de una relación laboral”.

En cuanto a la regulación referida a los autores o traductores de

obras, se sostiene en la obra de Vicente-Arche Domingo²⁴¹, que, según se desarrolle la actividad, que produce los rendimientos de la propiedad industrial o intelectual y los obtenidos por autores o traductores de obras, podemos calificarla²⁴²:

- cuando los propios autores o traductores editan o vendan directamente sus obras, la actividad es *empresarial*,
- si ceden la explotación de las mismas a un tercero (editor), los rendimientos obtenidos por el autor o traductor se consideran *profesionales*,
- en el caso de que los beneficiarios de las rentas derivadas de la propiedad considerada sean terceros (por ejemplo, herederos, etc.), los rendimientos se consideran del *capital*. Así, cuando el sujeto pasivo no sea el autor de la propiedad intelectual, o la propiedad industrial no esté afecta a una actividad empresarial o profesional del mismo, obtendrá rendimientos del capital mobiliario (artículo 37.3.a) y b) de la LIRPF de 1991, artículo 23.4.a) de la LIRPF de 1998²⁴³)

A los comisionistas, por su amplitud, les hacemos referencia separadamente en el punto siguiente de este capítulo.

²⁴¹ VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: "Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto". Editorial Colex. Madrid 1993. Págs. 354 y 355.

²⁴² LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre "Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas" de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 329.

²⁴³ El artículo 23.4.a) de la LIRPF de 1998 señala:

"Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad

En el supuesto de profesores de enseñanza, López Carbajo y López-Santacruz²⁴⁴ distinguen:

- Son *profesionales* cuando ejercen su actividad docente, de cualquier tipo, en su domicilio, casas particulares o academias o establecimientos abiertos al público.
- Son perceptores de *rendimientos del trabajo* cuando la relación con el pagador de los mismos sea laboral o estatutaria.
- Son *empresarios* si la actividad la desarrollan en academia o establecimiento de su propiedad.

En la obra de Vicente-Arché Domingo²⁴⁵, se sustenta que el artículo 51.Dos.2) del Reglamento de 1991 es una imitación del artículo 59.3 del anterior Reglamento de 1981 que, este último, de manera más extensa, incluía, junto a los cuatro supuestos comentados²⁴⁶, los siguientes:

- Expendedores de productos monopolizados²⁴⁷

industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente”.

²⁴⁴ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 330.

²⁴⁵ VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”. Editorial Colex. Madrid 1993. Págs. 354 y 355.

²⁴⁶ Los cuatro supuestos, ya comentados (que contemplaba el artículo 51.Dos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, referidos a los rendimientos obtenidos de las actividades profesionales), son los siguientes:

- Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial.
- Los comisionistas, que se limitan a aproximar a las partes interesadas en la celebración de un contrato.
- Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad en su domicilio o en academia o establecimiento abierto.
- Conferencias, ponencias en seminarios o cursillos y otras actuaciones análogas.

²⁴⁷ El artículo 59.3.a) del derogado Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3-8, indicaba: “Cuando se trate de expendedores de Tabaco y Timbre del Estado, sus

- Administradores de loterías
- Agentes libres o afectos de seguros

En este supuesto, según López Carabajo y Lopez-Santacruz²⁴⁸, en la normativa que desarrollaba la producción de seguros privados (R.D.Legislativo 1347/1985; R.D. 690/1988) se distinguían dos categorías de mediadores de seguros, cuando éstos eran personas físicas, con la nueva Ley 30/1995, de 8 de Noviembre, de Ordenación y supervisión de los seguros privados, resultan también válidos fiscalmente aquellos argumentos-:

- Agentes: Un *contrato de agencia* les une con una sola compañía de seguros, salvo que, con autorización, puedan contratar con varias. En cualquier caso, se obligan a promover por cuenta de otro -aseguradora- actos u

rendimientos se comprenderán entre los derivados de actividades *empresariales*, salvo los que procedan de la distribución de Efectos Timbrados, que se considerarán de naturaleza *profesional*.”.

Pueden darse tres situaciones en el supuesto de expendedores de productos monopolizados, en especial de derivados del Petróleo:

- Son profesionales cuando las instalaciones en las que ejercen la actividad pertenecen a la entidad concesionaria, y no perciben haber o sueldo fijo.
- Son empresarios cuando las instalaciones son de su propiedad.
- Son trabajadores dependientes -empleados- y, por tanto, sus rendimientos son del trabajo, cuando, además de no ser propietarios de las instalaciones, reciben un sueldo fijo.

En el caso de expendedores de tabaco y timbres del Estado, la venta de tabaco en los estancos es una actividad *empresarial*, mientras que la de efectos timbrados (sellos, letras de cambio, etc.) es actividad *profesional*, basada en una concesión del Estado y no como mandatarios de Tabacalera (DGT 25-9-1987).

LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel Y LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. Coordinador Teodoro Cordon Ezquerro. Tomo I. Edit. Instituto Estudios Fiscales. Escuela Hacienda Pública. Ministerio Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 328.

²⁴⁸ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Págs. 330 y 331.

operaciones de comercio –seguros- de manera continuada y estable, a cambio, de una remuneración –genéricamente comisión-

- Corredores de seguros: Son profesionales independientes de las compañías con las que contratan, constituyendo sus actuaciones una típica función de asesoramiento a los potenciales asegurados. La característica de independencia se advierte en las propias condiciones exigidas para el acceso a la profesión, pues necesitan un título expedido por la Dirección General de Seguros –Diploma de mediador de seguros titulado-

La relación entre agentes, corredores y las compañías de seguros es de naturaleza mercantil, caracterizándose su actividad como típicamente *profesional*, al ordenar de forma autónoma los medios de producción, con el fin de intervenir en la producción y distribución de servicios.

- Delegados del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y de los titulares de establecimientos de dicho Patronato.
- Recaudadores de contribuciones y arbitrios.
- Las cantidades obtenidas por el ejercicio del ministerio sacerdotal²⁴⁹.

²⁴⁹ En la Ley 18/1991, del IRPF, este último supuesto se considera rendimiento del trabajo [artículo 25.o)]. Dicho artículo 25 de la Ley 18/1991, del IRPF, señalaba:

“Contraprestaciones o utilidades.-

Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo: (...)

o) Las cantidades que se obtengan por el desempeño de funciones de ministro o sacerdote de las confesiones religiosas legalmente reconocidas.”

Estos supuestos, no contemplados en la Ley 18/1991, del IRPF, tienen el mismo trato fiscal que en la antigua normativa, en virtud de la remisión a la Sección Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE que realiza el Artículo 51, apartado Dos, epígrafe 1), del Reglamento, aplicable hasta el ejercicio de 1998, artículo 88.2.a) del nuevo RIRPF, vigente desde 1999. Por tanto, en este supuesto, podemos decir, que existe coincidencia del IAE y el IRPF (normativa de 1981) en la consideración de profesional²⁵⁰.

2.1.2.6. Especial mención a los comisionistas

El artículo 51.Dos del derogado RIRPF de 1991 y el artículo 88.2.b).2º del nuevo R.D. 214/1999, con relación a los comisionistas, según hemos visto, los califican de profesionales e indican que “se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato”. No siendo comisionistas cuando asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles -en este caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales-.

“El legislador tributario”, según Tato Pla, Bengochea Sala y Simón Martínez²⁵¹, “utilizó como sinónimos los términos *comisionista o agente comercial* (art.59 del RIRPF correspondiente a la Ley 44/1978)”.

²⁵⁰ De todas formas, según mencionan los autores de la obra que dirige Vicente-Arché, “como dijo Lasarte en referencia al Reglamento de 1981, la diferenciación entre las actividades empresariales y profesionales es: un problema pendiente”.

²⁵¹ TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José M^a; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: “El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes

“En el IAE”, observan estos autores, el agente comercial dispone de epígrafe propio: el 511²⁵². El cual da fisonomía de profesional al agente comercial, y ello pese a ser siempre un sujeto de Derecho mercantil”.

La denominación de comisionista, indican los autores Tato Pla, Bengochea Sala y Simón Martínez²⁵³, se utiliza como equivalente de agente comercial mercantil. En cambio, “si ejerce mediante relación laboral especial, es denominado representante”. “Con el nombre de representantes de comercio”, advierten los autores citados, se conoce al agente comercial que ejerce mediante contrato laboral especial²⁵⁴.

comerciales" Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Pág. 519.

²⁵² En las Tarifas del IAE, concretamente en la Sección Segunda (destinada a las actividades profesionales), figura la División 5ª relativa a *Profesionales relacionados con el comercio y la hostelería*, la Agrupación 51, que comprende a los Agentes Comerciales y el epígrafe 511 clasifica a los Agentes comerciales.

²⁵³ En el mismo sentido, afirman los autores López Carbajo y López-Santacruz, que los comisionistas o agentes comerciales son “una categoría muy genérica, que recoge a todas aquellas personas cuya actividad consiste en *promover o concertar* operaciones mercantiles por cuenta de terceras personas, a cambio de una retribución” y cualquiera que sea la denominación que adopten. Normalmente se les denomina representantes de comercio, agentes comerciales, comisionistas o mediadores. LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 329.

²⁵⁴ Y así, continúan estos autores, “existían agentes-laborales dependientes del Ministerio del Trabajo, en cuanto que su actividad se ejerciera mediante relación laboral especial, y agentes comerciales del Ministerio de Comercio. Un solo agente podía, de hecho, tener estas dos dependencias administrativas”. TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José Mª; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: “El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales” Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Págs. 520 y 521.

“Y, en medio de esta dualidad”, afirman estos autores, “el RD 3595/77, de 30 de diciembre, aprueba un Estatuto colegial único, donde se exige la previa inscripción en el Colegio de la plaza o provincia del agente, *cualquiera que sean las características contractuales con que realice su cometido*” (artículo 2)²⁵⁵.

La Licencia fiscal -precedente del IAE- siguiendo estas disposiciones, exigía la colegiación como previo requisito al alta. Hoy el IAE, (en la regla 4ª, número 4, de la instrucción del IAE, contenida en el Real Decreto-Legislativo 1.175/1990, de 28-9), observan Tato Pla, Bengochea Sala y Simón Martínez²⁵⁶, “con una neutralidad sólo aparente, deja vigente el Estatuto General de los Agentes comerciales, como el de los demás profesionales, al establecer que”: “El hecho de figurar inscrito en la matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos.” Esta regla 4ª del IAE, en palabras de los autores, “muestra cómo el legislador respeta plenamente las normas del Estatuto Colegial”.

²⁵⁵ El artículo 46 del Estatuto General de los Agentes Comerciales, aprobado a través del RD 3595/1977, establece, además de declarar la obligatoriedad de la colegiación en el artículo 1, que:

“(…) incurrirá en clandestinidad profesional toda persona que ejerza funciones de agente comercial sin hallarse debidamente inscrito en el colegio oficial correspondiente”

²⁵⁶ TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José Mª; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: “El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales” Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Pág. 523.

La Ley 12/1992, de 27-5, sobre Contrato de agencia²⁵⁷, manifiesta en su Exposición de Motivos que “en la definición de la agencia destaca el carácter de intermediario independiente que tiene el agente. La diferencia fundamental entre el representante de comercio y el agente comercial radica precisamente en esa independencia o autonomía, que falta en el primero. El agente, sea persona natural o jurídica, debe ser independiente respecto de la persona por cuenta de la cual actúa”. Si bien, “el agente comercial, no actúa por cuenta propia, sino ajena (sea por cuenta de uno o de varios empresarios: no se incluye la exclusiva como rasgo definidor), y cuando concluye actos y operaciones de comercio debe hacerlo en nombre del principal.”

Tato, Bengochea y Simón²⁵⁸, llegan a las siguientes conclusiones:

- a) Existe una sola profesión de agente comercial, pero puede actuar:
 - Mediante contrato mercantil de agencia
 - Con un contrato laboral especial de mediador mercantil
- b) El agente comercial no es un comisionista:

²⁵⁷ El C. de c. únicamente regula el contrato de comisión, configurado como mandato mercantil. Sin embargo, del tronco común de la comisión han ido surgiendo otros muchos contratos de colaboración, impulsados por nuevas necesidades económicas. A la colaboración aislada y esporádica para contratar, característica del comisionista, se opone la colaboración estable o duradera propia del agente, merced a la cual promueve o promueve y concluye éste en nombre y por cuenta del principal contratos de la más variada naturaleza.

La Ley 12/1992, de 27-5, sobre contrato de agencia, supone, según indica la Exposición de Motivos de la Ley, “la incorporación al Derecho español del contenido normativo de la Directiva 86/653/CEE, de 18-12-1986, relativa a la coordinación de los Estados miembros en lo referente a los agentes comerciales independientes”. Esta Directiva no contempla, indican Tato, Bengochea y Simón, “la figura de la *relación laboral especial*. Derivada de un contrato de suyo mercantil, pero que el ordenamiento jurídico español quiso proteger con las normas tuitivas del Derecho del Trabajo”. El R. D. 1438/1985, de 1-8, regula la relación laboral de carácter especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas.

²⁵⁸ TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José M^º; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: “El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes

- Porque puede cobrar sus honorarios sin el recurso de las comisiones
 - La comisión como acto de comercio típico no es el mismo contrato que el contrato de agencia
- c) No puede reservarse la denominación de *representante*, para caracterizar al agente laboral. Todos los agentes, mercantiles o laborales, actúan representativamente. La única denominación idónea es la de agente comercial laboral o de relación laboral especial (abreviadamente: agente laboral)²⁵⁹.
- d) Al contrato de agencia mercantil corresponde en Derecho tributario la condición de sujeto profesional:
- En el IAE, porque cuenta con su propio epígrafe: 511 (si se trata de persona física).
 - En renta, por ser tradicionalmente reconocida esta posición.
 - En el IVA, porque sólo deja de someterse al tributo el agente laboral.

Las consecuencias tributarias de estos distintos tipos de agentes son²⁶⁰:

- ◆ Si se trata del agente laboral:

comerciales" Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Págs. 528 y 529.

²⁵⁹ El contrato de mediación laboral, cuya naturaleza es mercantil, y, originariamente gestado por el Derecho mercantil. Luego fue arrancado (desde 1960) de su sitio (el Derecho mercantil) por el Derecho del trabajo.

²⁶⁰ Otros autores como en la obra de Vicente-Arche Domingo, también se indica que el ejercicio de la actividad de comisionista puede dar lugar a rendimientos de actividades profesionales, empresariales o, incluso, rendimientos del trabajo o de actividades dependientes. VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: "Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto". Editorial Colex. Madrid 1993. Págs. 354 y 355.

En la normativa del IAE se considerará que desarrolla un trabajo dependiente y, por tanto, no se clasificará como profesional²⁶¹.

- ♦ Si se trata del agente comercial mercantil, se pueden considerar, como indican Tato Pla, Bengochea Sala y Simón Martínez²⁶², las siguientes posiciones:
 - a) Agencia ejercida por una sociedad mercantil.

La actividad, mercantil, se clasificará -al ser ejercida por una sociedad- como empresarial (Sección Primera), en el grupo 631²⁶³ de las tarifas del IAE. Y no tributarán por el IRPF²⁶⁴.

²⁶¹ Los "representantes de comercio", que no asumen el riesgo y ventura de las operaciones en que participan, tienen en el R.D. 1435/1985, la regulación de su relación laboral especial.

Por su parte, la Ley del IRPF de 1991, en su artículo 25, letra I), establece que:

"Se incluirán, en particular, entre los rendimientos de trabajo:

- 1) Las retribuciones derivadas de las relaciones laborales de carácter especial".

En parejo sentido se pronuncia el artículo 16.2.j) de la LIRPF de 1998.

Los autores Tato, Bengochea y Simón citan la contestación de la DGT a la consulta de fecha 1-2-1988, que se ocupó de la identificación de la relación laboral especial. TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José M^a; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales" Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Pág. 534.

²⁶² TATO PLA, Francisco; BENGOCHEA SALA, José M^a; SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús: "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales" Editorial de Derecho Financiero, EDERSA, Serie: Monografías, Madrid 1993. Págs. 567 a 570.

²⁶³ En este grupo 631, correspondiente a las actividades empresariales de los intermediarios del comercio, de las tarifas del IAE aprobadas a través del Real Decreto 1175/1990, se contiene en la nota a dicho grupo, la siguiente aclaración:
"Este grupo comprende las actividades cuyo objeto exclusivo o principal consiste en poner en relación a comprador y vendedor o bien en realizar actos de comercio por cuenta de sus comitentes, en todas las fases de la comercialización de toda clase de productos".

²⁶⁴ El rendimiento de la actividad tributará según el Impuesto sobre Sociedades.
En el IVA se aplicará el régimen general.

- b) Agente que actúa en sociedad civil con otros agentes o socios que no sean de la profesión.

La actividad en el IAE se clasificará en el mismo grupo que en la letra a) anterior (grupo 631 Sec.Prim.)²⁶⁵.

- c) Agente que actúa en una comunidad de bienes

Es aplicable todo lo señalado en la letra b) anterior, entre los que forman parte de la comunidad (condóminos, comuneros o cotitulares de los bienes).

- d) Agente comercial que actúa mediante subagentes con autorización expresa del empresario. Se trata de un agente comercial mercantil.

La actividad, aunque se catalogue, según el C. de c.²⁶⁶, como mercantil, a efectos del IAE, se clasificará, cuando es realizada por persona física, dentro de las actividades profesionales (Sección Segunda), en el grupo 511 (Agentes comerciales) de la de las tarifas del IAE.

En cuanto a los rendimientos, en el IRPF, (en aplicación de los artículos 51.Dos.2), letra b), del RD 1841/1991, y 88.2.b).2º, del RD 214/1999) se consideran

²⁶⁵ El rendimiento de la actividad, en el IRPF, tributará según el régimen de atribución de rentas. En este régimen -previsto en el artículo 10 tanto de la Ley 18/1991 como de la Ley 40/1998 (con el mismo texto)-, "las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, (...), se atribuirán a los socios, (...), según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

El IVA se aplicará según el régimen general.

²⁶⁶ Artículos 244 a 280, comprendidos en el Título III, del C. de c., que se refieren a *la comisión mercantil* y, concretamente, la sección primera, se ha destinado a los *comisionistas*. Y Ley 12/1992, sobre Contrato de Agencia.

rentas procedentes de actividades profesionales, sujetas al IRPF.²⁶⁷

- e) Agente comercial que interviene personalmente en las operaciones, sin subagentes, sin instalaciones propias, sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones, pero que se vincula de forma mercantil en sus representados

“Para distinguirlo de un agente laboral especial”, indican Tato Pla, Bengochea Sala y Simón Martínez, “habrá que valorar la causa del contrato de agencia”. Si resulta que es mercantil, su rendimiento será considerado procedente de actividades profesionales y tributará como se ha expuesto en el apartado d) anterior.

- f) Igual supuesto que el e), pero pactando el agente que le sean reembolsados todos los gastos²⁶⁸: tributará como se ha expuesto en el apartado d) anterior.

- g) Agente mercantil que coopera en la entrega y en el cobro de las operaciones haciéndolo en nombre y por cuenta del empresario. Al no ser el titular de la mercancía, ni de la gestión de cobro de las operaciones ni asume el riesgo y ventura de las mismas, sigue siendo su catalogación de profesional, a efectos del IRPF. Pero a efectos del IAE, al entregar y cobrar la mercancía directamente (Según interpretación Administración tributaria en Contestación

²⁶⁷ Tributará en el IVA conforme al régimen general.

²⁶⁸ Opinan estos autores que podría pensarse que los rendimientos obtenidos proceden del trabajo, pero creen que no, ya que no puede alterarse la posición del sujeto pasivo por un pacto privado (artículo 36 de la LGT). “La posición del agente mercantil, (...) que obtiene por pacto el reembolso de los gastos de la actividad no es exactamente la misma que la del

núm. 497) se tendrá que clasificar como actividad empresarial²⁶⁹.

- h) Agente que asume el riesgo del cobro y que hace entrega en nombre propio de las mercancías.

En este supuesto deberá considerarse, a efectos del IAE, que se trata de una actividad empresarial.

A efectos del IRPF tributará como empresario.

También la Administración Tributaria se ha pronunciado sobre la actividad de comisionista en la Contestación a una consulta formulada a la DGT de fecha 18 de abril de 1994, con ocasión del caso particular de la calificación de los rendimientos obtenidos por agentes vendedores de vehículos mediante contrato con un concesionario oficial²⁷⁰.

agente laboral especial que tiene derecho propio y legal a que se le reembolsen los gastos de la actividad que son del empresario”.

²⁶⁹ Contestación de la DGCHT a la consulta de 10 de marzo de 1993, núm. 497. Recogida por IRALA GALÁN, Juan Antonio; MUÑIZ GARCIA, Luis; DE JUAN NAVARRO, Manuel; GARCIA TORRES, Antonio Luis: "La Gestión, Inspección y Doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas". Editan: SUMA Gestión Tributaria Diputación de Alicante y Editorial Civitas, S.A. de Madrid. 1996. Págs. 1222 a 1224: "Se califica como profesional la actividad realizada por el mediador mercantil cuando se limita a ofrecer al comercio o a los particulares, por medio de muestrarios, catálogos o anuncios, los artículos o efectos de las casas representadas, sin que, en ningún caso, el mediador pueda almacenar mercancía, exponerla en establecimiento abierto al público, entregarla o cobrar su importe".

²⁷⁰ Se señala en la respuesta a la Consulta presentada a la DGT de fecha 18 de abril de 1994, recogida en la Revista de Contabilidad y Tributación de Marzo de 1995. Editorial Centro de Estudios Financieros SA. núm. 144. Págs. 68, 69 y 70 que:

"La generalidad con la que el precepto reglamentario conceptúa la actividad de comisionista y la proximidad que el contrato de comisión tiene con otros contratos mercantiles (agencia y mediación) obliga a efectuar las siguientes matizaciones:

1. La actividad consistente en limitarse a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, actividad realizada por los denominados corredores o mediadores (contrato de mediación o de corretaje), tiene la consideración en IRPF de actividad *profesional*, conforme al párrafo primero del precepto reglamentario citado.
2. El contrato de comisión mercantil (regulado en el artículo 244 y siguientes del Código de Comercio) puede dar lugar a la siguiente calificación de los rendimientos obtenidos por el comisionista:
 - a) Rendimientos de actividad profesional.

Cuando el comisionista actúa en nombre del comitente, debe considerarse que realiza una auténtica labor de mediación, el contrato celebrado en nombre del comitente produce sus efectos entre éste y la persona o personas que contrataren con el comisionista [artículo 247 del Código de Comercio]. Por lo tanto, nos encontramos ante una labor de aproximación entre las partes interesadas en la celebración de un contrato (comitente y tercero), contrato este en el que no es parte el comisionista, es decir, sería de aplicación el primer supuesto que contempla el artículo 51.Dos.2).b): Rendimientos *profesionales*.

b) Rendimientos de actividad empresarial.

Cuando el comisionista contrate en nombre propio, el Código de Comercio [artículo 246] establece que "(...) quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare, las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas (...)". Esta actuación del comisionista en nombre propio, al producir unas relaciones mercantiles directas y únicas entre comisionista y terceros que contratan con él, conduce a su calificación como actividad *empresarial*.

3. La Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia, realiza en su artículo 1º la siguiente definición de esta modalidad de contrato: "Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable, a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajeno, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones".

Por otra parte, la actividad de agente comercial aparece incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (grupo 511); esta inclusión nos lleva a calificar como rendimientos de actividad profesional a los derivados de su ejercicio: artículo 51.Dos.1) del Reglamento del IRPF que considera rendimientos de actividades profesionales los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera del IAE.

No obstante, dada la posibilidad de que en el contrato de agencia se pacte la asunción por el agente del riesgo y ventura de tales operaciones, la existencia de ese pacto conllevaría, en el IRPF, la calificación de los rendimientos obtenidos por el agente como empresariales, por aplicación del segundo párrafo de la letra b) del artículo 51.Dos.2) del Reglamento del IRPF.

4. Por último, y al margen de los contratos mercantiles referidos en los puntos anteriores, no puede dejar de mencionarse la labor de mediación que puede desarrollarse dentro del ámbito de una relación laboral (común o especial), lo que supondría calificar las retribuciones percibidas por el mediador como *rendimientos del trabajo*.

Una vez analizadas las distintas posibilidades que las actividades de mediación mercantil pueden tener en el IRPF, su aplicación a los supuestos objeto de consulta, y en base a los datos aportados, nos lleva a considerar como rendimientos de actividades profesionales las comisiones percibidas por los agentes del sector automóvil en las operaciones de mediación en la venta de vehículos, siempre que no concorra ninguna circunstancia que determine su consideración como rendimientos de actividades empresariales."

La respuesta a esta Consulta se refiere al artículo 51.Dos.2, letra b) del RIRPF, aprobado por RD 1841/1991. Sin embargo, es perfectamente aplicable al desarrollo reglamentario de la Ley 40/1998, puesto que esta materia se encuentra regulada de la misma forma.

Según se desprende de las Contestaciones de la Dirección General de Tributos, puede darse una diferente calificación, en cada uno de los tributos –IRPF e IAE-, de la actividad que realiza un agente. Así, si asume el riesgo y ventura de las operaciones que realiza, en este supuesto la calificación de los rendimientos, obtenidos por el agente, en aplicación del segundo párrafo de la letra b) del artículo 51.Dos.2) del RIRPF (el desarrollo reglamentario de la nueva Ley 40/1998 tiene idéntica regulación), son empresariales, en cambio, en el caso del IAE, siempre que sea una persona física quien realiza la actividad, será calificada la misma de profesional, pues para tal consideración en el IAE es “irrelevante responder o no del buen fin de las operaciones en que se intervenga”.

En cambio, en lo que haría, para el IAE, que no fuera clasificada la actividad económica como profesional, sería si el agente mediador mercantil almacena, expone en establecimiento abierto al público, entrega y cobra el importe de la mercancía. En este caso, entendemos que, si se diera el hecho de que un agente mediador mercantil no asumiera el riesgo y ventura de las operaciones en las que interviene, pero entregara y cobrara el importe de la mercancía, su actividad tendría la consideración de empresarial para el IAE y sus rendimientos de profesionales para el IRPF.

2.1.2.7. Diferencias entre empresario, profesional y trabajador por cuenta ajena

Según los autores de la obra dirigida por Vicente-Arche, “las actividades empresariales y profesionales se significan por la independencia en su ejercicio y el riesgo que conllevan²⁷¹”. Sin embargo, señalan, el Reglamento –se refieren al de 1991, también aplicable al de 1999- reserva ambas notas únicamente para las actividades empresariales, precisando para las actividades profesionales un solo requisito: su independencia, puesto que, según acabamos de ver, en el caso de los comisionistas, cuando asumen el riesgo, sus rendimientos se consideran empresariales.

No obstante, estos autores de la obra mencionada opinan que “este criterio es inaceptable e inaplicable. Inaceptable porque lo que señala a un rendimiento como profesional es, precisamente, la asunción del riesgo, y por eso mismo inaplicable dado que, no existiendo riesgo, no cabe conceptuar la actividad como profesional. Creemos”, siguen manifestando estos autores, “que sería oportuno recuperar lo previsto en el Reglamento del 1981, en el sentido de considerar la actividad como empresarial”, según el artículo 59.3.e), del Real Decreto 2384/1981, “cuando reciban y entreguen los géneros o efectos que ofrecen, cobren o reembolsen su importe”²⁷².

²⁷¹ Señalan estos autores, “A *sensu contrario* de los rendimientos del trabajo, caracterizados por las notas de dependencia y ajeneidad”. VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Director) y otros autores: “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”. Editorial Colex. Madrid 1993. Pág. 355.

²⁷² Señala el artículo 59.3 del Real Decreto 2384/1981, que aprobaba el texto del RIRPF:
“Se consideran comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales los provenientes de las siguientes actividades: (...)
e) Comisionistas o Agentes Comerciales.

Se entenderá que son comisionistas o Agentes Comerciales, los que se limita a ofrecer al comercio o a particulares géneros o efectos de los industriales que representan por medio de muestrarios, anuncios o circulares, facilitando noticias y catálogos para que se puedan realizar los pedidos.

Indica Calero Gallego que puede pensarse en rendimientos profesionales generados exclusivamente por una actividad de trabajo humano, por ejemplo, “un modelo publicitario”. La actividad profesional, como sabemos, continúa este autor “ha de prestarse de manera autónoma e independiente por parte del sujeto, siendo ese el criterio esencial de delimitación con los rendimientos del trabajo. Es indiferente, por tanto, la titulación del sujeto o incluso el hecho de que éste haya de ser, por obligación legal, miembro de un colegio profesional para realizar su actividad: el ejercicio de la medicina, por ejemplo, puede dar lugar tanto a rendimientos profesionales (en caso de ejercicio libre) como de trabajo personal (en caso de contrato laboral o de pertenencia como funcionario a un ente público), dependiendo únicamente de la existencia o no de una relación de carácter dependiente, laboral o funcionarial (artículo 51.Tres del RIRPF vigente hasta 1998)”. El mismo texto se contiene en el artículo 88.3 del R.D. 214/1999²⁷³.

“En algunos casos”, sostienen López Carbajo y López-Santacruz Montes²⁷⁴, “existen dificultades para distinguir entre actividad profesional

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de Agentes y Comisionistas, cuando reciban y entreguen los géneros o efectos que ofrecen, cobren o reembolsen su importe, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.”

²⁷³ El artículo 88.3 del Reglamento del IRPF de 1999, dispone que:

“No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos Colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. (...)”.

²⁷⁴ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. (Coordinador: Teodoro CORDÓN EZQUERRO). Tomo I. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 332.

por cuenta propia y prestación de servicios laborales por cuenta ajena”. En esta diferenciación, indican estos autores, pueden hacerse las siguientes puntualizaciones:

a) “No son profesionales a efectos fiscales aquellas personas que prestan sus servicios mediante *relaciones laborales especiales*”. Muchos trabajadores con este tipo de relación laboral son considerados, normalmente, como profesionales. Las relaciones laborales especiales que existen hoy son las siguientes:

- Minusválidos que trabajen en centros especiales -Real Decreto 1368/1985-.
- Artistas en espectáculos públicos -Real Decreto 1435/1985-.
- Deportistas profesionales -Real Decreto 1006/1985-.
- Personas de servicio del hogar familiar -Real Decreto 1424/1985-.
- Representantes de comercio sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones en que participen -Real Decreto 1435/1985-.
- Personal de alta dirección -Real Decreto 1382/1985-.

b) “No son profesionales quienes perciben un salario de una empresa, aunque estén obligados a inscribirse en un *Colegio Profesional* por las funciones que desarrollen en la misma (abogados, médicos, arquitectos, etc.)”. En estos casos los rendimientos serán considerados procedentes de trabajo personal, “aunque el colegio exija el visado y abone los honorarios a los profesionales que posteriormente los devuelven a la empresa de la que dependen laboralmente. En este sentido se ha manifestado la DGT en numerosos casos (arquitectos, aparejadores, ingenieros, etc.) (DGT 31-3 y 16-7 de 1992, etc.)”.

2.1.2.8. Conclusiones

Observamos que, en general, el IRPF se remite a otra figura tributaria, el IAE, para determinar si una actividad es empresarial o profesional. De esta forma, si la actividad se clasifica en el IAE en la Sección Primera, será empresarial, si la actividad se clasifica en las Secciones Segunda o Tercera de dicho Impuesto, estaremos ante una actividad profesional a efectos de gravar tales rendimientos. El IRPF engloba dentro del grupo de actividades profesionales también a las artísticas (contempladas en la Sección Tercera del IAE). Y en particular, el IRPF añade a los autores y traductores, los comisionistas, los profesores (y los conferenciantes en el primer desarrollo reglamentario de la Ley 18/1991), a los que califica, expresamente, como profesionales y que, en cambio, a efectos del IAE, su actividad puede clasificarse como profesional o también como empresarial.

Esta sistemática o método de atribuir a los rendimientos el carácter de “empresariales” o “profesionales”, conforme a lo que establece otra figura impositiva, podríamos decir que atenúa el llamado principio de estanqueidad de los tributos. De todas formas y en definitiva se trata, en este caso, de un sistema mixto:

- 1) Se remite a la regulación de otro Impuesto -el IAE- para considerar a determinados rendimientos procedentes de actividades profesionales (rompe el principio de estanqueidad), pero también,
- 2) El Reglamento del propio IRPF, enumera unos supuestos cuyos rendimientos los califica como de actividades profesionales.

En consecuencia, podemos decir que el IRPF se remite al IAE, que se convierte, en primer lugar, en el catalogador de quien ejerce con carácter económico la actividad, es más, por efecto de los artículos 11 de la LIRPF de 1998, la Administración puede presumir que quien figure de alta en el censo del IAE por cierta actividad, es el titular de la misma y por ende las rentas que deriven de la misma se le imputarán al referido titular, teniendo la consideración de rentas de actividades económicas. Igualmente el IAE se convierte en el calificador del tipo de actividad (si es empresarial o si es profesional) y como resultado de esto, el IAE se convierte en el que determina la condición de empresario o profesional de la persona. Puesto que, salvo unos supuestos singularmente calificados por la propia normativa del IRPF (artículo 88.2 de su Reglamento), si una actividad se encuentra clasificada en el IAE como actividad profesional (Sección Segunda) o artística (Sección Tercera), igual consideración tendrá para el IRPF. Sin embargo, esta remisión directa del IRPF al IAE, ha sido cuestionada, cuando se trata de profesionales personas jurídicas o entidades sin personalidad del artículo 33 de la LGT, ya que el IAE las clasifica en la Sección Primera (actividades empresariales). En estos supuestos la doctrina y la Administración tributaria sostienen, a nuestro entender con toda lógica, la condición de estos sujetos como profesionales en el IRPF, aunque en el IAE figuren como realizadores de actividades empresariales.

En la definición descriptiva de las actividades económicas empresariales, concretamente en el supuesto de los comisionistas o agentes comerciales, podemos observar:

- a) En el ámbito mercantil, el contrato de comisión está regulado en el C. de c. y, por tanto, su actividad –la comisión- se califica siempre de mercantil, y, en cambio, existen supuestos en los que tanto el IAE como el IRPF califica a los comisionistas de profesionales.
- b) La actividad puede tener una diferente calificación en el IRPF y en el IAE. Así, si el agente mediador mercantil asume el riesgo y ventura de las operaciones que realiza, el IRPF califica los rendimientos de empresariales, en cambio, el IAE, siempre que sea una persona física quien realiza la actividad, califica dicha actividad de profesional, pues para dicho impuesto es “irrelevante responder o no del buen fin de la operaciones en que intervenga”. En cambio, el IAE no clasifica la actividad económica de profesional, si el agente mediador mercantil almacena, expone, entrega y cobra el importe de las mercancías, hecho que no cambiaría la calificación en el IRPF, si el agente no asume el riesgo y ventura de las operaciones.

2.1.3. El Arrendamiento o compraventa de inmuebles como actividad empresarial

2.1.3.1. Concepto y requisitos

Siguiendo con los rendimientos del IRPF, los artículos 40.Dos de la Ley 18/1991 y 25.2 de la Ley 40/1998, disponen que: "(...) se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como

actividad” empresarial (según la Ley 18/1991) económica (según la Ley 40/1998), “únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias²⁷⁵:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral (la Ley 40/1998 añade “a jornada completa”).

En opinión de Tato, Bengochea y Simón²⁷⁶, la "conurrencia de circunstancias las establece la Ley para evitar en lo posible que *cualquiera* que se dedique a estas actividades, sin un mínimo de infraestructura empresarial, pueda ser considerado como empresario"²⁷⁷.

De lo dicho podemos extraer varias conclusiones. La concurrencia de las circunstancias que prevé el IRPF (que existan un local para llevar la gestión de la actividad y al menos una persona empleada con contrato

²⁷⁵ Según Martín Queralt "la inexistencia de criterios claros y unívocos, que posibiliten calificar una determinada actividad como empresarial, explica que el legislador haya tomado en consideración un supuesto -muy frecuente en la práctica, como es el relativo a la venta o arrendamiento de inmuebles-, precisando cuándo su realización tendrá la consideración de actividad empresarial". FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho tributario" Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular. Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. El capítulo dedicado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido redactado por Juan Martín Queralt. Pág. 95.

²⁷⁶ TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Serie Monografías. Madrid 1993, pág. 231.

²⁷⁷ También indica Calero Gallego que en el caso del "arrendamiento o la compraventa de inmuebles, el art. 40.Dos de la ley requiere un mínimo de organización material (local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad, y, al menos, un empleado) para calificarlos como rendimientos empresariales". CALERO GALLEGO, Juan: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Capítulo 2 de la Obra Manual del Sistema

laboral) no es sino la consecuencia de lo que contempla el artículo 40 de la Ley 18/1991 del IRPF, en el primer apartado:

- La organización de medios materiales y/o personales realizada por cuenta del sujeto pasivo.
- Con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Estas conclusiones también son predicables de la regulación de la nueva Ley 40/1998 del IRPF, artículo 25.2 que, únicamente, añade que la persona empleada lo esté a jornada completa.

Si no se dan las dos circunstancias señaladas conjuntamente, el sujeto pasivo no será considerado empresario; y, referido a la Ley 18/1991, “los rendimientos derivados de la compraventa de inmuebles”, Martín Queralt observa, “tributarán como incrementos de patrimonio” –la Ley 40/1998, grava dichos rendimientos como ganancias patrimoniales-, y los obtenidos por el arrendamiento de inmuebles lo harán como rendimientos del capital inmobiliario²⁷⁸.

Tributario Español (Director Jaime GARCÍA AÑOVEROS). Quinta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Págs. 101 y 102.

²⁷⁸ Sigue manifestando Martín Queralt, que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles es “una actividad en la que sustancialmente concurren los mismos caracteres que en la actividad que realiza una sociedad mercantil. De ahí la clara asimilación entre el régimen fiscal aplicable a empresarios y profesionales en el IRPF con el que se aplica a las sociedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades”. MARTÍN QUERALT, Juan: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Capítulo II de la Obra Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular, realizada por FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José M. Décimo tercera Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, SA. Madrid 1997. Pág. 97.

2.1.3.2. *El reflejo mercantil o civil en la compraventa o el arrendamiento de inmuebles sujetos al IRPF*

En el caso de las compraventas de inmuebles, hemos visto que el artículo 325 del C. de c., establece que “será mercantil la compraventa de cosas muebles”; no obstante, como indica Uría, también los inmuebles pueden ser objeto de compraventas comerciales²⁷⁹. Y, podríamos añadir, que, conforme a la noción no únicamente objetiva del acto de comercio, puesto que quien realiza la actividad es empresario, la compraventa de inmuebles tendría que poder calificarse de mercantil. Sin embargo, para la completa regulación de las operaciones habrá de acudir al ámbito civil.

La actividad de arrendamiento de inmuebles no se encuentra específicamente regulada en el C. de c., y, por tanto, tendremos que acudir a otros sectores del ordenamiento jurídico, como es, en este supuesto, el Derecho civil, que regula los arrendamientos y, concretamente, las leyes especiales, como son las Leyes de Arrendamientos urbanos y Arrendamientos rústicos.

2.1.3.3. *La comparación IRPF-IAE*

²⁷⁹ URÍA, Rodrigo: “Derecho mercantil”. Undécima Edición. Madrid 1976. Este autor cita que el “supuesto típico de tráfico mercantil sobre inmuebles es el de las empresas dedicadas a la compra de terrenos para urbanizarlos, dividirlos y revenderlos en parcelas”.

Incluso el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que grava la propiedad de los bienes inmuebles, prevé una bonificación del 90 por 100 en la cuota del impuesto aplicable a los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las Empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. Ello, por cuanto, estas operaciones se consideran actividad del tráfico empresarial.

Si comparamos la actividad empresarial de arrendamiento y compra venta de inmuebles que se regula en el IRPF con la actividad empresarial recogida en el IAE, se observa que no se exigen los mismos requisitos en un impuesto que en el otro.

En el supuesto de la actividad de arrendamiento, para el IAE, con el solo hecho de arrendar inmuebles (alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica)²⁸⁰, ya se considera sujeto pasivo a la persona arrendadora, y, siempre que supere, el total valor catastral de dichos

²⁸⁰ El Grupo 861 de las Tarifas de la Sección Primera (referida a las actividades empresariales) del IAE contiene los epígrafes:

- 861.1: Alquiler de viviendas.
Cuota nacional de: 0'10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.
Notas:
1ª El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda.
2ª Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas tributarán cuota cero.
- 861.2: Alquiler de locales industriales y otros alquileres no comprendidos en otros apartados.
Cuota nacional de: 0'10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.
Notas:
1ª El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda.
2ª Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas tributarán cuota cero.

El Grupo 862 de las Tarifas de la Sección Primera (referida a las actividades empresariales) del IAE clasifica el Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica y le asigna:

Cuota nacional de: 0'10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Notas:

- 1ª El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda.
- 2ª Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas tributarán cuota cero.

Si se trata de un intermediario en el arrendamiento de terrenos o inmuebles (no asumiendo riesgos propios y operando por cuenta de terceros) la actividad se clasifica, a efectos del IAE, en el Grupo 834 de las Tarifas de la Sección Primera, correspondiente a las actividades empresariales. En este caso, ya no se califica dicha actividad de arrendamiento.

bienes inmuebles arrendados, la cantidad de 100.000.000 pesetas, tal como fija la normativa, el sujeto pasivo deberá efectuar declaración de alta en el censo y tributar en el IAE, con una cuota nacional, por el ejercicio de una actividad empresarial. Podemos decir, por tanto, que el sujeto pasivo tendrá la consideración de empresario en el IAE y no en el IRPF.

Sin embargo, siguiendo con el arrendamiento de inmuebles, a efectos de la tributación efectiva, observamos que aunque no sean exactamente las mismas circunstancias las fijadas por cada impuesto para considerar empresario al titular de dichas actividades, sí se advierte que tanto en un impuesto como en el otro se determinan unos requisitos añadidos al simple hecho de realizar tal actividad, es decir, la de arrendar inmuebles, para ser una actividad que genere tributación. Así, en el IAE es necesario llegar a una cantidad determinada de valor catastral arrendado para que el sujeto pasivo tenga la exigencia de presentar la declaración de alta en el Impuesto y, en consecuencia, ser considerado empresario que tributa e, igualmente, en el IRPF, son necesarios los dos elementos mencionados: local y persona empleada, en este caso, para tributar y ser considerada como actividad empresarial.

En lo que respecta a la compra venta de terrenos y edificaciones, el IAE considera la actividad empresarial, sin otros requisitos que los de realizar la actividad en nombre y por cuenta propia. Únicamente, puede observarse que las tarifas contemplan la aplicación de una parte fija de la cuota que se exigirá, en todo caso, y de una parte de cuota variable, que será calculada teniendo en cuenta los metros cuadrados que se hayan

edificado o vendido. En la regulación de esta parte variable de la cuota, puede apreciarse un intento, a través de la cantidad a pagar, de medir la actividad realizada, en el sentido de hacer tributar más al que más actividad económica realice²⁸¹.

2.1.4. La habitualidad en las actividades empresariales y/o profesionales

2.1.4.1. La realización de la actividad de forma habitual, personal y directa

Los primeros párrafos de los artículos 43.Uno, de la Ley 18/1991, y 11.4 de la Ley 40/1998, designan a quien considera el IRPF que obtiene los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales: “Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales (actividades económicas, según la Ley 40/1998) se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades”.

En la obra *los Impuestos en España*²⁸², se señala que la Ley del IRPF considera que quien realiza las actividades empresariales o profesionales y, por tanto, obtiene los rendimientos correspondientes, es la persona que habitualmente se dedica a esa actividad.

²⁸¹ Ello interpretándolo como un acercamiento al sentido en el que se ha previsto en el IRPF, que requiere una dimensión demostrada con la organización empresarial (local y empleado), el IAE, por medio de la cuota, parece que también quiera graduar la cuota a pagar.

²⁸² CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi. Pamplona 1996. Pág. 83.

López Carbajo y López-Santacruz²⁸³ en la misma línea, también, cuando se refieren a la individualización de rendimientos de actividades empresariales y profesionales, imputan dichos rendimientos a quien de forma habitual, personal y directa realiza la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos. Además, introducen la nota de “la asunción del riesgo empresarial”, al añadir, “con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Calero Gallego²⁸⁴ señala, refiriéndose a las actividades que reúnen los requisitos vistos (conurrencia de organización en la que un sujeto integre autónomamente recursos materiales y humanos y asuma el riesgo de la producción de bienes o servicios ofrecidos al mercado), que la “caracterización de este tipo de actividades (incluso el propio término “actividad”) lleva implícita también la nota de habitualidad. Sin embargo, la habitualidad no tiene por qué ser necesaria, en relación con los rendimientos profesionales, algunos de los cuales pueden ser ocasionales”. Insiste en ello el autor, diciendo que “los rendimientos (...) no tienen por qué derivarse siempre del ejercicio habitual de una actividad, sino que pueden también ser consecuencia de un acto aislado o esporádico”. El autor cita, por ejemplo, “los rendimientos de actividades intelectuales, legalmente calificados como profesionales”, pues, continua

²⁸³ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre “Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. Coordinador Teodoro CORDÓN EZQUERRO. Tomo I. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 333.

²⁸⁴ CALERO GALLEGO, Juan: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Capítulo 2 de la obra Manual del Sistema Tributario Español (Director Jaime GARCÍA AÑOVEROS). Quinta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997. Pág. 101.

el autor, “nada objetaría a tal calificación el hecho de que fuesen obtenidos de manera ocasional (retribución por un artículo periodístico, una fotografía o una casete de vídeo vendidas por un aficionado a un medio de comunicación, etc.) por un sujeto que no se dedica profesionalmente a ese tipo de actividades”. No obstante, en nuestra opinión, las Leyes 18/1991 y 40/1998, expresamente, señalan el elemento de la habitualidad, como requisito, para considerar obtenido el rendimiento de las actividades económicas en general (tanto las empresariales como las profesionales).

2.1.4.2. *La presunción legal iuris tantum*

No obstante lo establecido sobre la habitualidad y demás requisitos, en la obra *los Impuestos en España*²⁸⁵, se indica que la Ley del IRPF contempla una presunción *iuris tantum* en orden a considerar que reúnen los requisitos señalados las personas que aparecen como titulares de la actividad empresarial o profesional. En efecto, a efectos del IRPF continúan los segundos párrafos de los mencionados artículos 43.Uno, de la Ley 18/1991, y 11.4, de la Ley 40/1998, señalando que: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales”.

Los artículos 43.Uno y 11.4, de las respectivas leyes, no especifican donde deben figurar o en qué lugar se puede considerar que figuran como titulares de tales actividades empresariales o profesionales.

²⁸⁵ CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi. Pamplona 1996. Pág. 83.

Sin embargo, si acudimos a la LGT, el artículo 119 nos dice: "la Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario". Así, podemos decir, por ejemplo, que son titulares, salvo prueba en contrario, los que aparecen como tales a efectos del IAE. Pues ya existe, en el mismo IRPF, una remisión al IAE. Para las actividades profesionales, tanto el artículo 51.Dos.1) del RIRPF de 1991, R.D. 1841/1991, como el artículo 88.2.a) del RIRPF de 1999, R. D. 214/1999, disponen, en general, como ya hemos mencionado líneas más arriba de este capítulo 2, para considerar a dichas actividades como tales, la remisión a las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE, aprobadas por el R.Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28-9.

López Carbajo y López-Santacruz²⁸⁶ citan, como medios donde se recoge una apariencia de titularidad, además de constar en el censo del IAE, el figurar en facturas, libros-registros fiscales o incluso figurar en el propio Registro Mercantil²⁸⁷.

²⁸⁶ LÓPEZ CARBAJO, J. Manuel y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. Antonio, autores del capítulo sobre "Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas" de la obra Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. Coordinador Teodoro CORDÓN EZQUERRO. Tomo I. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 333.

²⁸⁷ Se indica en la obra que dirige Cayón Galiardo que "las Resoluciones de la DGT de 6-6 y 25-9-1992 han señalado que el hecho de que el IAE esté a nombre de uno de los cónyuges no implica automáticamente que deba entenderse que únicamente él es el empresario, afirmando con posterioridad que la Administración podrá considerar empresario o profesional a la persona en la que se den circunstancias suficientes que supongan una apariencia de titularidad, que en cualquier caso podrá enervarse por el contribuyente mediante prueba en contrario utilizando cualquiera de los medios admitidos en derecho". CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: "Los Impuestos en España". 2ª Edición, Editorial Aranzadi. Pamplona 1997. Pág. 92.

Como muy detalladamente observa Sánchez Pino con relación a la presunción, prevista en los mencionados segundos párrafos, de los artículos 43.Uno de la LIRPF de 1991 y 11.4 de la LIRPF de 1998, se entiende por presunción “la actividad intelectual o juicio realizado por el legislador, en virtud del cual se considera probable un hecho ignorado (afirmación presumida), debido al nexo causal o lógico existente entre éste y otro hecho conocido (afirmación base), y que va a permitir alcanzar la convicción sobre el hecho desconocido al juez o, inicialmente, a la Administración cuando actúa como tal”²⁸⁸.

De todas formas, como sigue manifestando Sánchez Pino, “Nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*, en cuanto la propia norma reconoce la posible prueba en contrario. (...)”²⁸⁹.

“El hecho base del que parte la presunción” indica Sánchez Pino²⁹⁰ “es aparecer como titular de la actividad empresarial o profesional en cuestión”. El legislador fiscal, según el autor, requiere, como presupuesto

²⁸⁸ En este supuesto se distinguen los elementos esenciales de toda presunción:

- el hecho base: la titularidad de la actividad empresarial o profesional,
- el hecho consecuencia: el ejercicio de dicha actividad, y
- un nexo lógico, que une a ambos: el que sea razonablemente probable que quien figure como titular de la actividad sea el que la ejerza en realidad.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 79 de Julio/Septiembre de 1993. Pág. 487.

²⁸⁹ Tal prueba en contrario (...), es la que permite que se pueda hablar de auténtica presunción legal, pues, (...) en ausencia de la misma más que en sede de derecho probatorio, propio de la presunción, nos hallaríamos en sede de derecho material”, (...) puesto que, las denominadas “presunciones *iuris et de iure* -o absolutas- no son, en realidad, auténticas presunciones, sino normas de derecho sustantivo”. SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Presunciones y ficciones en el IRPF”. Asociación de Industrias Químicas y Básicas y el Servicio de publicaciones de la Universidad de Huelva. Huelva 1995. Págs. 222 y 223.

²⁹⁰ SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 79 de Julio/Septiembre de 1993. Pág. 487 y nota a pie de página núm. 12.

de hecho de la presunción, la acreditación de la titularidad de la actividad empresarial o profesional, no la de los elementos patrimoniales que compongan ésta, ya que ambas, pueden diferir²⁹¹.

Volviendo a la LGT que permite considerar como titular de la empresa, actividad o explotación a quien figure como tal tanto en un Registro fiscal como en cualquier otro de carácter público”. Observa Sánchez Pino que, aun cuando dicha presunción no existiese, sería lógico pensar que podríamos valernos de la eficacia probatoria de cualquier otro Registro (como el mercantil) o censo para acreditar la titularidad de la actividad imponible. No obstante, dada “la particularidad del hecho cuya prueba se exige hace que no cualquier Registro o censo sea de utilidad a estos efectos, sino que habremos de atender primordialmente a aquéllos en los que efectivamente se registren las actividades empresariales o profesionales (...)”.

De modo que, según Sánchez Pino, los instrumentos más relevantes para imputar la actividad serán fundamentalmente dos:

- el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios (regulado en la Ley 37/1988, de PGE para 1989), al que nos referiremos más adelante en el presente capítulo 2, y

²⁹¹ En este último sentido, advierte el autor, “que los rendimientos empresariales y profesionales constituyen uno de los componentes que mayores problemas suscitan a la hora de determinar la renta correspondiente a cada sujeto pasivo, basta pensar en la complejidad que, a veces, puede conllevar determinar quién es efectivamente el que origina los mismos. En las actividades empresariales o profesionales puede que éste no coincida con el titular de los medios de producción e, incluso, con el propio titular de la actividad: es posible que quien aparezca como titular de la actividad, el titular formal, no sea quien realmente realice la ordenación económica de los factores productivos, el titular efectivo”. SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Presunciones y ficciones en el IRPF”. Asociación de Industrias Químicas y Básicas y el Servicio de publicaciones de la Universidad de Huelva. Huelva 1995. Pág. 219.

- el censo del IAE

Por tanto, en este supuesto, el IAE, a través de su censo, tiene influencia a la hora de calificar los rendimientos sujetos al IRPF.

2.1.4.3. El reflejo de la habitualidad mercantil en el ámbito fiscal

Las Leyes del IRPF, recogen expresamente la característica de la habitualidad, como también, hemos observado en el anterior capítulo 1, en el ámbito mercantil se recoge, expresamente, en el artículo 1.1º del C. de c., cuando dicho texto legal declara que son comerciantes las personas que se dedican a ejercer el comercio habitualmente.

La circunstancia que presume la habitualidad se puede manifestar, de todas formas, en el Derecho mercantil sin que indique una dimensión en el tiempo (en el artículo 3 del C. de c. se establece la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que se anunciare ...), el anuncio es instantáneo; en cambio, en el IRPF se determina que la habitualidad se presumirá “en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales”. Podríamos decir que en el IRPF, además de haberse producido una remisión a una titularidad de la actividad económica que puede figurar en un registro o censo ajeno al Impuesto, la circunstancia que presume la habitualidad puede constatarse durante un período de tiempo (por ejemplo, puede haber permanecido en el censo del IAE durante varios ejercicios).

2.1.5. Regímenes de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El examen de la sujeción a los distintos regímenes especiales previstos en el IRPF, nos ofrecerá la utilidad (fruto de la comparación iniciada al analizar la regulación mercantil y de la distinción que, al mismo tiempo, se realiza de las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas) de poder delimitar con mayor nitidez la definición descriptiva y conceptual de las actividades económicas empresariales y del empresario individual o social en el IAE.

2.1.5.1. Régimen especial de transparencia fiscal

Si observamos la sujeción al régimen de transparencia fiscal (en cuanto método de imputación de la base imponible de la sociedad transparente en las bases imponibles de los partícipes en el capital social de ciertas sociedades, en lugar de su sometimiento al pago del Impuesto sobre Sociedades) y las calificaciones que se realizan en estos casos, cuando se trata de sociedades que desarrollan actividades profesionales, así como la consideración de sus miembros como profesionales, nos dará una visión externa y de perspectiva con respecto al IAE, a nuestro entender, necesaria para un completo análisis del concepto de empresario, a efectos de este último Impuesto.

El método de imputación en el régimen de transparencia fiscal se contiene en el artículo 72 de la Ley 40/1998, del IRPF²⁹² (artículo 52 de la anterior Ley 18/1991, modificada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) que remite para la determinación de una sociedad como transparente al artículo 75 de la Ley 43/1995, del IS²⁹³.

²⁹² El artículo 72 de la Ley 40/1998, del IRPF, que establece el régimen de imputación de bases imponibles, señala, en el primer párrafo del apartado 1, que:

"Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27-12, del Impuesto sobre Sociedades en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social."

²⁹³ Tributarán en régimen de transparencia fiscal si reúnen los requisitos que establece el artículo 75.1.a) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 75.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS:

"Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios."

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley 18/1991, del IRPF (Artículo 25 de la Ley 40/1998).

Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 18/1991, del IRPF (Artículo 27 de la Ley 40/1998).

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Veamos, brevemente, los sujetos pasivos a los que les es de aplicación el régimen de transparencia fiscal:

- Sociedades de cartera y sociedades de mera tenencia de bienes²⁹⁴

Se entiende que son sociedades de cartera aquellas en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores. “Tradicionalmente se han considerado sociedades de cartera las que tienen como objeto controlar directamente otras sociedades sin desarrollar directamente ninguna actividad empresarial”. De todas formas, de la definición legal se desprende que una sociedad, que reúna los requisitos enumerados, puede tener la consideración de sociedad de cartera aunque realice, al mismo tiempo, cualquier actividad empresarial²⁹⁵.

- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. (...)”.

²⁹⁴ Algunos autores denominan a estos tipos de sociedades "sociedades interpuestas" por cuanto, son "sociedades que el legislador *cautelamente* estima y valora como entes interpuestos por los propios socios con el fin de evitarse la carga progresiva del IRPF." TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^o, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 56 y 57.

²⁹⁵ La única actividad empresarial que no podrá realizar una sociedad, que disponga de la composición de su activo descrita para ser sociedad de cartera, es la propia de sociedades o agencias de valores. El ejercicio de esta actividad empresarial, excluirá a la sociedad de poder ser considerada de cartera. CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: "Los Impuestos en España". 2^a Edición. Editorial Aranzadi. Pamplona 1997. Pág. 165.

La LIS entiende que son sociedades de mera tenencia de bienes aquéllas en que más de la mitad de un activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales²⁹⁶.

Al igual que hemos visto líneas más arriba del presente capítulo 2, con relación al arrendamiento o compraventa de inmuebles, la concurrencia de las circunstancias que prevé el IRPF (que exista un local para llevar la gestión de la actividad y que exista al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa), hace que sea considerada una actividad como empresarial; en consecuencia, también la concurrencia de estos requisitos, se tendrá que tener en cuenta a la hora de ver si una sociedad ha de ser considerada de mera tenencia de bienes, y, por la Ley del IRPF, en relación con la del IS, se le ordene el sometimiento obligatorio al régimen de transparencia fiscal. También podrá advertirse que, si no es considerada la actividad económica que realiza la sociedad transparente como empresarial, no estamos ante un empresario, a efectos del IRPF, pero, en cambio, sí que puede tener carácter empresarial a efectos del IAE, aunque no tenga el local ni el empleado²⁹⁷.

²⁹⁶ La doctrina administrativa afirma Barceló Rico-Avello, ha interpretado, “de manera sistemática”, que una sociedad se considera de mera tenencia de bienes cuando no realizan actividades empresariales. BARCELÓ RICO-AVELLO, Gabriel, ALVAREZ DE NEYRA, Guillermo, BARCELÓ ARISTOY, Mario y Equipo TESIS, Técnicas y Sistemas de Gestión: “Manual Tributario del Empresario y del Profesional. Cumplimiento de obligaciones de 1996”. Editorial Colex. Madrid 1996. Pág. 65.

²⁹⁷ Sostienen Tato, Bengochea y Simón que, en los casos dudosos de bienes urbanos alquilados, si la sociedad cuenta con una oficina, exponente de una organización empresarial, la actividad queda fuera “de la mera tenencia de bienes urbanos y denota afectación de los mismos a la actividad de arrendamiento”; si la sociedad no posee una oficina organizada, “esos mismos bienes arrendados serán considerados como de mera tenencia de bienes; es decir, no incorporados por la afectación a una actividad empresarial”. TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M., SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; “El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales”. Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Pág. 61.

- **Sociedades que desarrollan una actividad profesional**

Las sociedades de profesionales que tendrán la consideración de transparentes se contemplan en el artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Serán “las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas”.

En este tipo de sociedades a las que les es de aplicación el régimen de transparencia fiscal, la importancia de delimitar la sujeción a tal régimen estriba en que, al determinar si se realizan actividades económicas empresariales o profesionales, pueden extraerse los conceptos de empresario y/o profesional de la persona que realiza dichas actividades.

Tato, Bengochea y Simón, intentan delimitar las actividades económicas profesionales que realizan estas sociedades para diferenciarlas de las empresariales o comerciales, llegando a las mismas conclusiones expuestas líneas más arriba²⁹⁸. Añaden estos

²⁹⁸ Tato, Bengochea y Simón, se introducen en la problemática de delimitar las actividades económicas empresariales o comerciales que realizan estas sociedades para diferenciarlas de las actividades profesionales. Estos autores se preguntan:

- “¿Cómo sabremos cuándo es profesional y cuándo no lo es la actividad objeto de estas sociedades (de profesionales)?”

Señalan los autores que la técnica interpretativa obliga a comprobar primero si la normativa del IRPF define lo que debe entenderse por profesional. El IRPF, como ya hemos señalado, define de igual modo a las actividades económicas empresariales y profesionales. El IRPF no diferencia las actividades empresariales de las profesionales porque, en general, a los efectos del cálculo de los rendimientos netos, en uno y otro caso, las reglas son las mismas. En el caso de las retenciones sobre los rendimientos, como también hemos visto, sí existe un régimen y porcentajes distintos cuando las actividades son empresariales o profesionales. Pero el RIRPF, al regular las retenciones

autores, que para distinguir mejor las actividades profesionales de las

sobre rendimientos de actividades profesionales, para determinar quienes son profesionales, se remite al IAE, pues, señala que se encontrarán comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales, "en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE".

Sin embargo, los autores, refiriéndose a la Ley 18/1991 que establece el IRPF vigente hasta 1998, segundo párrafo del artículo 40.Uno (pero que es igualmente aplicable a la nueva regulación del Impuesto), consideran rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales:

1. En particular, los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, de comercio y de prestación de servicios.
2. Incluidas las actividades de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras.
3. El ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Observan estos autores, que las actividades propiamente empresariales son las del primer tipo, a las que se añadirán las del segundo tipo que tradicionalmente han estado excluidas del C. de c.- y que, podríamos decir, no serían empresariales *per se*, sino que se asimilan a ellas. Y las actividades profesionales propiamente, según la LIRPF, son las del tercer tipo, es decir, las liberales, las artísticas y las deportivas.

Tato, Bengochea y Simón, al igual que los demás autores vistos, también comentan que el IRPF se remite a otra figura tributaria, el IAE, para determinar si una actividad es profesional o no. Y si la actividad se clasifica en las Secciones Segunda o Tercera de dicho impuesto, se estará ante una actividad profesional. El IRPF engloba dentro del grupo de las actividades profesionales también a las artísticas -contempladas en la Sección Tercera del IAE-. Y en particular, añade: a) los autores o traductores, b) los comisionistas, c) los profesores, y d) los conferenciantes -según la Ley 18/1991, antes de la modificación-.

Otra pregunta, que se formulan los autores Tato, Bengochea y Simón, es:

- "Qué clase de profesionales son los socios (de las sociedades profesionales)?"

En cuanto a los agentes comerciales son profesionales en el IAE y en el IRPF. Sin embargo, son sujetos del Derecho mercantil no equiparables a los médicos, abogados, ingenieros (...), regidos por el Derecho civil. ¿Constituyen sociedad transparente cuando forman una compañía mercantil para el ejercicio de la agencia comercial?"

Los agentes comerciales que constituyan una sociedad mercantil para desarrollar su actividad quedarán sometidos a transparencia fiscal, aunque sean profesionales de una entidad mercantil, ya que lo decisivo es que ellos sean profesionales para la LIRPF y el RIRPF. Por tanto, estos autores opinan que la Ley y el Reglamento del IRPF quieren dar a entender que, mientras pueda encuadrarse la actividad que realiza la sociedad en la Sección Segunda de las tarifas del IAE, es suficiente para considerar estas sociedades como sociedades de profesionales y, en consecuencia, sujetas a transparencia.

TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 64 a 66.

Las formas societarias que tributan en el IS serán estudiadas en el apartado dedicado a los sujetos pasivos sometidos a tal impuesto. Asimismo, existen otras formas asociativas que siendo mercantiles tributan en el IS, pero que la Ley de dicho Impuesto, si reúnen los requisitos exigidos, hace que les sea aplicable el régimen de transparencia fiscal, este es el caso, por ejemplo, de las AIE, que también veremos al examinar el IS.

empresariales “además de la LIRPF y del RIRPF, deberíamos consultar, si existiera, el catálogo propio de las actividades de las sociedades. No sabemos que exista. Finalmente”, indican, las “pesquisas deberían dirigirse a la *Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE)*, aprobada por Decreto 2518/1974, de 9-8²⁹⁹”. Actualmente existe una nueva Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada a través de Real Decreto 1560/1992, de 18-12, (CNAE-93), aplicable desde el 1 de enero de 1993, que veremos al final del presente capítulo 2. Sin embargo, el punto de vista de esta clasificación parece dirigido a lo que es la variedad empresarial más que a diferenciar las actividades profesionales de las no profesionales.

- Sociedades que desarrollan una actividad artística o deportiva

La LIS también considera sociedad transparente a “las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas”.

²⁹⁹ Referida a la CNAE, aprobada en 1974, los autores mencionados citan la división 8ª, en la que figuraban los “Servicios prestados a las empresas” (núms. 841 a 849). “En la 9ª los de Sanidad y Servicios Veterinarios, los de asistencia social y otros servicios prestados a la colectividad (núms. 941 a 959), que bien podrían ayudarnos a formar una lista ejemplificativa lo más amplia posible (lo ideal sería que fuera completa) de servicios profesionales.

En este supuesto, no habrá una distinta calificación para el IAE, pues aunque la titularidad de la actividad recaiga en una entidad, se clasificará como actividad artística³⁰⁰.

2.1.5.2. Régimen de Atribución de rentas

Los artículos 10 de las Leyes 18/1991 y 40/1998 del IRPF, regulan el régimen de atribución de rentas, según el apartado Uno: "Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley general tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales". En el apartado Dos se destaca que "las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes"³⁰¹.

En cuanto a la clase de rendimientos que se atribuyen, aducen Tato, Bengochea y Simón³⁰², refiriéndose a la Ley 18/1991, pero que es igualmente aplicable a la nueva Ley 40/1998, que el mencionado apartado Dos del art. 10 "no define como rendimientos empresariales" los

³⁰⁰ En la Sección Tercera de las Tarifas del IAE no se establece, como en las actividades profesionales, que no pueda clasificarse otra persona que no sea física.

³⁰¹ Continúa el artículo 10 de la Leyes 18/1991 y 49/1998, del IRPF:
"3. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.
4. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el IS."

³⁰² TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales".

devengados por la entidad que origina la atribución, pese a que la legislación del IAE clasifica su actividad como empresarial (puesto que es ejercida por más de una persona, aunque sea profesional). "En el IRPF no influye la presencia interpuesta de la sociedad civil o la comunidad para decidir la índole del rendimiento que, llevado hasta la renta por el mecanismo de la atribución, habrá de integrarse no como actividad empresarial, sino con arreglo a la naturaleza que el tal rendimiento tenga (...) según la actividad o fuente de donde proceda". Es decir, a efectos del IRPF los rendimientos que se atribuyen pueden provenir de actividades empresariales o profesionales, o del capital mobiliario o inmobiliario.

Adviértese, sin embargo, que sin necesidad de plantear la diferencia entre rendimientos de actividades económicas empresariales y profesionales en el IRPF (pues han sido tratados en anteriores puntos de este capítulo), si se aplicara lo establecido para el IAE, todos los rendimientos serían empresariales por proceder de una entidad, pues así lo impone la Regla 3ª de la Instrucción general.

2.1.5.2.1. Las sociedades reguladas en el Código civil

A raíz del tratamiento tributario que dispensa el IRPF a la sociedad civil traemos a colación las características de esta sociedad que, como ya hemos avanzado diversos de sus rasgos al examinar las sociedades mercantiles, dicha sociedad se regula en el C.c. El análisis de las características de la sociedad civil y de la distinción de la sociedad mercantil, regulada en el C. de c., nos ayudará a determinar si las

nociones de acto o actividad civil o mercantil, a efectos fiscales, se consideran empresariales o profesionales (v. gr., las actividades de artesanía) y de ahí, podremos acercarnos al concepto de actividad profesional para deslindarlo de nuestro concepto de actividad económica empresarial a efectos del IAE.

Hemos indicado, en el capítulo 1, que el criterio de distinción entre sociedades mercantiles y civiles, nos apuntaba Sánchez Calero, no está bien delimitado, pero se intentaba llegar a calificar de mercantil la sociedad que adoptaba una de las formas del C. de c. y la sociedad que realizaba una actividad empresarial.

Por otra parte, se constituye una sociedad, según regula el artículo 1665 del C.c., cuando existe “un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”. Además, “La sociedad debe tener un objeto lícito, y establecerse en interés común de los socios” [artículo 1666 del C.c.]. Esta es una definición, en realidad, para todo tipo de sociedades, ya sean civiles o mercantiles.

a. Sociedad civil

Se sigue estableciendo en el C.c., artículo 1667, ahora ya únicamente para la sociedad civil, que “la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aportaren a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública”. “Es nulo el contrato de sociedad, siempre que se aporten bienes

inmuebles, si no se hace un inventario de ellos, firmado por las partes, que deberá unirse a la escritura" [artículo 1668 del C.c.]³⁰³.

Es importante destacar que "no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Estas clases de sociedades se regirán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes" [artículo 1669 del C.c.].

El IRPF no distingue si la sociedad civil tiene o no tiene personalidad jurídica, así lo establece en el mencionado artículo 10.1 de la Ley 40/1998, cuando regula la atribución de rentas.

Señalan Tato, Bengochea y Simón³⁰⁴, que el C. de c. y el C.c. parecen colisionar al llamar el uno para sí a las compañías mercantiles y el otro a las civiles. "La mayoría, con la Dirección General de los Registros a la cabeza, sostiene hoy que en esta contradicción debe darse

³⁰³ Por otro lado, como hemos examinado en el capítulo 1, dedicado al ámbito mercantil, al distinguir la sociedad civil de la sociedad mercantil, señalamos que el C. de c., regula esta última, en su artículo 116, en el que proclama que "el contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común (...), será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código". Y que "una vez constituida la Compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos". Además, el artículo 119 del mismo C. de c. dispone que "toda Compañía de comercio, antes de dar principio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro mercantil (...)".

En cambio, en el supuesto de sociedades civiles, como también acabamos de ver, el C.c., en el artículo 1670 nos dice que "las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el C. de c.. En tal caso, les serán de aplicación sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código".

³⁰⁴ TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^º, SIMON MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 71 a 83.

primacía al criterio del Código civil". De ahí que concluyan, estos autores, "que serán civiles las sociedades que no se consagren a una actividad mercantil. Es decir, las que tengan por objeto u actividad propia una que sea civil. Es el caso de las excluidas del C. de c. por su artículo 326 y otras tradicionalmente tenidas como fuera del ejercicio del comercio".

Operaciones no mercantiles, según diversos autores, por tanto, serían:

1. Las propias de las profesiones liberales (medicina, abogacía, ingeniería, estudios de arquitectura, estudios y dictámenes de profesores mercantiles y economistas, etc.).
2. Las genuinas de los agricultores, ganaderos y artesanos (art. 326 del C. de c.).
3. Otras actividades que la doctrina de principios de siglo citaba como la actividad teatral, la sociedad para crear un libro, etc.

Quedan sin precisar, siguen exponiendo estos autores, las actividades que deban considerarse operaciones mercantiles, pues no existe en nuestro C. de c., como hemos examinado en el Capítulo 1, una lista cerrada de los actos de comercio; ni tampoco contamos con una enumeración de actividades que deban tenerse como civiles en nuestro C. c. o si se prefiere como excluidas del ámbito del C. de c. Tampoco, señalan, el Tribunal Supremo ha resuelto el problema y ha preferido el criterio formal del Código de comercio³⁰⁵.

³⁰⁵ Viendo las distintas leyes mercantiles que regulan las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades de garantía recíproca, etc. se comprueba que estas sociedades son de carácter mercantil por cuanto, además de declararlo las propias leyes, la

b. Sociedades en formación y sociedades irregulares

Tato, Bengochea y Simón³⁰⁶ entienden que en el caso de una sociedad mercantil, tiene trascendencia el plazo transcurrido desde la constitución, a través de la escritura pública, hasta su inscripción en el Registro Mercantil³⁰⁷. En estos casos, tomando como modelo las SA y las SRL, se pueden distinguir los dos supuestos previstos en el ámbito mercantil:

- Sociedad en formación³⁰⁸:

forma de constitución de las mismas es la que prevé el C. de c. En consecuencia, Tato, Bengochea y Simón señalan que "las sociedades que no se constituyan con las solemnidades del C. de c. no deben ser tenidas como mercantiles, aunque su objeto sea el ejercicio de actividades de esa naturaleza".

Nos indican estos autores, que en este sentido se pronuncian las Sentencias de 6-4-1961, 7-2-1964 y 21-12-1965. Igualmente, existen sentencias que declaran la aplicación del C.c., no el de Comercio, para sociedades cuyo objeto era la explotación de bares, cafeterías y espectáculos (Sentencias de 5-2-1971, 24-5-1972, 15-5-1973, 30-3-1974, 7-10-1976 y 2-6-1981). TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMON MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales", Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Pág. 79.

³⁰⁶ TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 80 y 81.

³⁰⁷ Durante el lapso de tiempo de un año la entidad es ya una sociedad mercantil (existe el contrato), pero no tiene personalidad jurídica -está pendiente de inscripción en el Registro mercantil- (artículo 16 LSA).

Artículo 7.1 del (R. D. Legislativo 1564/1989, de 22-12, que aprueba el T.R. de la LSA):
"La sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad anónima su personalidad jurídica."

Artículo 11.1 de la Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de SRL:
"La sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad de responsabilidad limitada su personalidad jurídica."

³⁰⁸ La sociedad en formación se regula en:
- Artículo 15 del R.D.Legislativo 1564/1989, de 22-12, que aprueba el T.R. de la LSA

Según Tato, Bengochea y Simón, contemplan varios casos³⁰⁹:

- 1) Los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción y sin pacto de condición suspensiva de su eficacia hasta su inscripción en el Registro mercantil (responderán solidariamente quienes hubiesen celebrado tales actos –artículo 15 LSA-). En este caso el rendimiento de capital, si lo hubiera, a 31 de diciembre o fecha de cierre del ejercicio fiscal se atribuirá a los socios.
- 2) Los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción, cuya eficacia, se hubiese pactado, quedara condicionada a esta inscripción en el Registro mercantil³¹⁰.
- 3) Los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción, cuya eficacia, se hubiese pactado, quedara condicionada a esta inscripción, una vez se ha presentado la escritura en el Registro mercantil y está pendiente de su calificación registral. En este caso, también, se haría la declaración-liquidación por el IS y se declararía la existencia de la condición suspensiva.
- 4) “Los actos y contratos indispensables para la inscripción de la sociedad, (...) los realizados por los administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción y (...) los estipulados en virtud de mandato específico (...), responderá la sociedad en formación con el patrimonio formado por las aportaciones de los socios (...)” [Artículo 15.2, R.D.Legislativo

- Artículo 11.3 de la Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de SRL

³⁰⁹ TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^a, SIMÓN MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 81 y 82.

³¹⁰ En este caso cabrían, según los autores mencionados, dos soluciones:

- Hacer la declaración-liquidación por el IS y comunicar la condición suspensiva.
- Declarar los rendimientos, con promesa de hacer el ingreso cuando se inscriba la sociedad

1564/1989, T.R. LSA]. En este caso, igualmente, se haría la declaración-liquidación por el IS y se declararía la existencia de la condición suspensiva.

De los cuatro supuestos observados, únicamente al primero de ellos, le sería aplicable el régimen de atribución de rentas del IRPF. El IAE, si la actividad que se realiza es empresarial o profesional, los clasificará como empresarios.

- Sociedad irregular³¹¹:

"Verificada la voluntad de no inscribir (...)", contempla el artículo 16, del R.D.Legislativo 1564/1989, "(...) si la sociedad ha iniciado o continúa sus operaciones se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil. (...)"

Por tanto, en esta circunstancia, según los autores Tato, Bengochea y Simón³¹², tributarían los socios por atribución de rentas:

- En la sociedad colectiva, pero irregular, si la entidad se dedicara a operaciones mercantiles (si seguimos el criterio de distinción por el objeto de la sociedad).

³¹¹ La sociedad irregular se regula en:

- Artículo 16 del R.D.Legislativo 1564/1989, de 22-12, que aprueba el T.R. de la LSA
- Artículo 11.3 de la Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de SRL.

³¹² Manifiestan Tato, Bengochea y Simón, en el estudio que realizan sobre los agentes comerciales, que la actividad del agente comercial, al estar regulada en el C. de c., es mercantil –otra cosa es a efectos fiscales, que al estar clasificada en la Sección Segunda del IAE, tiene la consideración de actividad profesional-. Siguiendo el criterio de distinción por el objeto de la sociedad, no podría constituirse en sociedad civil, sino en mercantil, que de no inscribirla sería irregular y por tanto, la forma de tributar correspondiente a las mismas es la de atribución de rentas, como si de una sociedad civil se tratara. No obstante, los citados autores piensan que pueden constituirse sociedades civiles de agentes. TATO PLA, Francisco, BENGOCHEA SALA, José M^o, SIMON MARTÍNEZ, Jesús; "El IRPF de los empresarios y profesionales. Estudio especial de la fiscalidad de los agentes comerciales". Editorial de Derecho Financiero, EDERSA. Serie Monografías. Madrid 1993. Págs. 82 y 83.

- En la sociedad civil cuando la actividad de la sociedad sea no mercantil, como es el caso de las profesiones liberales, las actividades agrícolas o ganaderas, artesanales [Artículo 326 del C. de c.], las teatrales, de comunidad de propietarios, etc.

c. Comunidad de bienes

Como hemos visto en el capítulo 1, "Hay comunidad de bienes", señala el artículo 392 del C.c., "cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas"³¹³.

Tributarán, pues, en régimen de atribución de rentas en el IRPF y si ejercen actividades económicas empresariales (o profesionales), concurriendo los elementos de la definición conceptual del hecho imponible, tendrán la condición de empresario a efectos del IAE.

2.1.5.2.2. Finalidad del artículo 33 de la Ley general tributaria

Banacloche Pérez y otros autores indican que es "una contradicción afirmar que quien carece de personalidad jurídica puede ser sujeto de derechos y obligaciones". El mencionado artículo 33 parte de que no es

³¹³ Las comunidades de bienes pueden tener por objeto la conservación y aprovechamiento de un bien o un conjunto de ellos; o pueden pasar a convertirse en sociedades civiles, cuando se constituyan incluyendo el pacto de poner en común y explotar los bienes de la comunidad para obtener un lucro, es decir, cuando "tienen por objeto la organización empresarial de un patrimonio que se explota con el fin de obtener un lucro repartible". TODOLI CERVERA, Ferran: "Todo sobre la creación de empresas y sociedades", Editorial Praxis, Barcelona 1989. Pág. 38.

imposible, puesto que en las leyes tributarias en que así se establezca, a dicha entidad, se le va a considerar como sujeto pasivo³¹⁴.

Banacloche Pérez señala su posición en el sistema de imposición directa -IRPF y IS-. De la lectura del artículo 4 de la derogada Ley 44/1978, del IRPF, (y que puede hacerse extensivo al artículo 11 de la Ley 18/1991 y al artículo 8 de la nueva Ley 40/1998, que regula los sujetos pasivos -contribuyentes en la nueva Ley- del IRPF), “se deduce que no están sometidos al impuesto individual, ya que sólo se mencionó a las personas físicas. Están excluidas igualmente del ámbito subjetivo del IS, puesto que el artículo 33 de la LGT dice que se considerarán como sujetos pasivos *en las leyes tributarias en que así se establezca*” y la derogada Ley 61/1978, del IS, (y que también puede extenderse a la actual Ley 43/1995, del IS), guardan silencio al respecto. Ha de concluirse, sostienen Banacloche Pérez y otros³¹⁵, que no son sujetos pasivos de ninguna de las dos figuras impositivas. Pero “no significa ello que el Derecho tributario haya renunciado a su propósito de estar presente allí donde se manifieste una capacidad contributiva para imponer un gravamen. Simplemente que la entidad como tal va a ser irrelevante” y, así, se estableció un régimen de atribución de rentas previsto en el IRPF.

³¹⁴ ¿Por qué esta ficción?. El autor declara que “el legislador fiscal ha partido de esta personalidad artificial para hacer tributar a las sociedades, pero en el caso de las entidades del artículo 33, ha dado un paso más. Reconoce que no tienen personalidad jurídica, pero en algunos casos las va a considerar como sujetos pasivos. Porque los autores piensan “que en el fondo late la idea de que allí donde se manifieste una capacidad contributiva, como consecuencia de la titularidad de unos bienes o la obtención de unas rentas, estará presente el Derecho tributario para imponer el gravamen que a tal capacidad corresponda”. BANACLOCHE PÉREZ, Julio y otros (Miguel BLESA DE LA PARRA, Enrique GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Victoriano GONZÁLEZ POVEDA y Fernando PEÑA ALVAREZ): “El Impuesto sobre Sociedades”. 1ª Edición. Editorial Hesperia. Madrid 1981. Págs. 40-41.

³¹⁵ BANACLOCHE PÉREZ, Julio y otros (Miguel BLESA DE LA PARRA, Enrique GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Victoriano GONZÁLEZ POVEDA y Fernando PEÑA ALVAREZ): “El Impuesto sobre Sociedades”. 1ª Edición. Editorial Hesperia. Madrid 1981. Págs. 40-41.

2.1.5.3. Conclusión

Para la calificación de una actividad como profesional y, de acuerdo con ello, considerar aplicable el régimen especial de transparencia fiscal (cuando más del 75 por 100 de los ingresos de la sociedad proceden de actividades económicas profesionales, además de reunir otros requisitos que establece la legislación), no puede acudir a la clasificación que el IAE realizaría de la actividad de la sociedad. Pues, mientras que para el IAE si la actividad profesional es ejercida por una entidad tendrá la consideración de empresarial, a efectos del régimen de transparencia fiscal tal calificación es irrelevante, ya que la sociedad continuará considerando sus ingresos procedentes de actividades profesionales y aplicará dicho régimen especial si se cumplen los requisitos señalados por la normativa del IRPF en relación con la LIS.

—

La misma reflexión puede hacerse con respecto a la modalidad de tributación de atribución de rentas en el IRPF.

En el supuesto de actividades artísticas y deportivas en el IAE pueden clasificarse tanto las personas físicas como los entes colectivos, por lo, coincidiría la calificación de la actividad realizada tanto en el régimen de transparencia fiscal (para aquellas sociedades con más del 50 por 100 de ingresos procedentes de actuaciones artísticas o deportivas) como en el IAE.

2.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.2.1. Definición de actividad económica

La derogada Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contemplaba una definición de rendimientos de explotaciones económicas al regular las exenciones aplicables a los partidos políticos, las centrales sindicales, los Colegios Profesionales, las Organizaciones patronales, las Cámaras Oficiales y las asociaciones sin ánimo de lucro, señalando que dichas exenciones no se aplicarían a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas y, para ello, la Ley plasmó el concepto de rendimiento de una explotación económica en el último párrafo del artículo 5.2.f). En consecuencia, de alguna manera se contenía, la definición de actividad económica, pues se decía: “A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Por su parte, el R. D. 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del derogado Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 8, que regulaba los rendimientos de explotaciones económicas, también se definía dicha actividad, en el apartado 1: “Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo y del capital conjuntamente o de uno solo de

estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. En el apartado 2, indicaba que “en particular, se incluirán entre dichos rendimientos los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, de construcción, comerciales, de servicios, extractivas, mineras, profesionales y artísticas.”³¹⁵

Si comparamos las actividades económicas empresariales y profesionales, enumeradas en el artículo 40.Uno de la Ley 18/1991 y en el artículo 25.1 de la Ley 40/1998, del IRPF, que mencionábamos al principio del presente capítulo 2, con las actividades establecidas en la normativa del IS derogado, se observa que:

- Las actividades, que se regulan en el IRPF y, que por figurar en el C. de c., son consideradas propiamente empresariales (las extractivas, de fabricación, de comercio y de prestación de servicios), puede decirse que son, prácticamente, las mismas que las que contemplaba la normativa derogada del anterior IS (las extractivas, industriales, comerciales y de servicios).
- Las actividades que, como apuntaban Tato, Bengochea y Simón, tradicionalmente han estado excluidas del C. de c. y que, podría decirse, que no serían empresariales *per se*, sino que se asimilan a

³¹⁵ Como definición doctrinal de rendimientos de las explotaciones económicas, Clavijo Hernández señala que “son los que se obtienen mediante formas de organización empresarial” y se remite a la definición contenida en el citado artículo del Reglamento. FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO: “Curso de Derecho tributario” Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular. 8ª Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1992. El capítulo dedicado al Impuesto sobre Sociedades ha sido redactado por Francisco Clavijo Hernández. Pág. 202.

ellas, mencionadas en la LIRPF (de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras), en la anterior regulación del IS son las mismas actividades, (las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, de construcción y mineras), salvo la de artesanía que, en la redacción del Reglamento del IS, aprobado en R. D. 2631/1982, no figuraba.

- Y en cuanto a las actividades que la LIRPF califica de profesiones (liberales, artísticas y deportivas), la normativa anterior del IS únicamente recogía las actividades profesionales y las artísticas, pero no hacía referencia a las deportivas.

En la vigente Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el hecho imponible del tributo, en el artículo 4, se configura como “la obtención de la renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo”. Por tanto, se concibe la renta de forma sintética, sin distinguir los componentes de la misma. Tampoco se contiene una definición en el Reglamento del actual Impuesto, aprobado a través del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.

No obstante, en el capítulo que la LIS regula el régimen de entidades parcialmente exentas, concretamente en el artículo 134, dedicado a las rentas exentas, establece, en el apartado 2, que tal exención no se aplicará “a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas” y en el apartado 3, se mantiene, en parte, la definición que se contemplaba en la regulación anterior y, señala que “se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la

ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”³¹⁶.

Decimos que se mantiene, en parte, la definición anterior porque, en la redacción actual, no se efectúa la enumeración, particularizada, de las actividades que se incluyen, es decir, no se contempla la definición descriptiva de las actividades.

Esta definición conceptual de actividad económica establecida en la regulación del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, aun cuando en el resto de la normativa actual del impuesto no contemple semejante concepto, lo cierto es que no encontramos argumento alguno para interpretar que no se sobreentiende implícitamente recogido tal y como se deduce de la regulación que verifica la LIS en el supuesto de dichas entidades parcialmente exentas, donde se contempla expresamente la referida definición conceptual de actividad económica, al igual que en el IRPF y, como también se establece en el IAE, en el artículo 80.1 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales³¹⁷

³¹⁶ Este régimen de entidades parcialmente exentas en el IS vigente se aplica a:

- Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, sobre Reconversión y Reindustrialización.
- Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

³¹⁷ Por cuanto la LRHL considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y

2.2.2. La persona social que realiza la actividad

Del Impuesto sobre Sociedades, como hemos visto en los puntos anteriores, podemos extraer la definición conceptual de actividad económica, y, en consecuencia, también podemos determinar la definición conceptual de la persona que realiza la actividad económica. Así, cuando *por parte del sujeto pasivo se realice la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, estaremos ante esta definición conceptual de la persona que realiza la actividad. Pero no tenemos otras descripciones que nos permitan delimitar la clase de persona que es, si se trata de un empresario, profesional o artista, ya que, como hemos observado, no se mencionan los tipos de actividades que se gravan³¹⁸.

2.2.3. Referencia a algunos sujetos considerados mercantiles gravados por el Impuesto sobre Sociedades

2.2.3.1. Los grupos de sociedades

recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

³¹⁸ En la enumeración de sujetos pasivos, que realiza el artículo 7º de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, se cita en primer lugar, en el apartado 1.a), a las personas jurídicas y se hace expresa excepción de las sociedades civiles.

Al exceptuar la LIS a las sociedades civiles de la tributación en el IS, no podemos decir que todos y cada uno de los sujetos pasivos que no son personas físicas y, por tanto, se clasifican como empresarios en el IAE –incluso los profesionales sociales–, tributarán en el IS, porque esta correlación se rompe en el supuesto de las sociedades civiles, que no tributan por dicho IS, sino que su tributación es a través del régimen de la atribución de las rentas a los socios, previsto en el IRPF. También seguirán este sistema –por establecerlo la LIRPF–, como hemos advertido puntos más arriba del presente capítulo 2, los sujetos pasivos contemplados en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

El artículo 7 de la Ley 43/1995, de IS, dedicado a los sujetos pasivos, establece en el apartado 1: “Serán sujetos pasivos del Impuesto:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.”

Los grupos de sociedades, examinados en el capítulo 1, si reúnen las condiciones previstas en los artículos 78 a 96 de la Ley 43/1995, del IS, serán considerados sujetos pasivos de dicho Impuesto y podrán disfrutar de un régimen especial de tributación en este Impuesto. El grupo, por tanto, es un ente creado exclusivamente por la norma fiscal a efectos de la tributación, ya que, como tal, el grupo no tiene personalidad jurídica ni tiene la consideración de grupo a otros efectos que no sean los del IS.

En consecuencia, a efectos del IAE, el grupo de sociedades no es el *sujeto pasivo=empresario* por las actividades económicas que realizan tanto la sociedad dominante como las sociedades dominadas. Los *sujetos pasivos=empresarios* los son las sociedades que forman el grupo.

2.2.3.2. *Las agrupaciones de interés económico*

Como hemos visto en el anterior capítulo 1, las Agrupaciones de interés económico tienen personalidad jurídica y carácter mercantil.

En el supuesto de la Agrupación de interés económico española, la tributación, según el artículo 66 de la Ley 43/1995, del IS³¹⁹, será en régimen de transparencia fiscal con una serie de excepciones.

³¹⁹ Ley 43/1995, del IS:

Artículo 66. *Agrupación de interés económico española.-*

“Las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, tributarán en régimen de transparencia fiscal con las siguientes excepciones:

a) Las citadas entidades no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en territorio español, que imputarán a dichos socios.

En el caso de la Agrupación europea de interés económico (igualmente citada en el anterior capítulo 1) que tenga su domicilio en España, su régimen de tributación será también en transparencia fiscal con excepciones, según se recoge en el artículo 67 de la LIS³²⁰.

En el IAE estas entidades podrán tener la consideración de sujeto pasivo y empresario si reúnen los elementos del hecho imponible del Impuesto.

2.2.3.3. *Las uniones temporales de empresas*

Las uniones temporales de empresas, examinadas en el anterior capítulo 1, carentes de personalidad jurídica (conforme a su Ley reguladora), son gravadas por el Impuesto sobre Sociedades, según recoge el artículo 7, párrafo 1, apartado c) de la LIS³²¹ y tributarán, con efectos de 1 de enero de 1996, en régimen de transparencia fiscal con una serie de excepciones.

b) No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.”

³²⁰ Ley 43/1995, del IS:

“Artículo 67. *Agrupaciones europeas de interés económico.*—

1. Las agrupaciones europeas de interés económico reguladas por el Reglamento 2137/1985, de 25 de julio, del Consejo de las Comunidades Europeas, tributarán en régimen de transparencia fiscal con las siguientes excepciones:

- a) las citadas entidades no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.
- b) No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas (...).”

³²¹ Serán sujetos pasivos del Impuesto: (...)

“c) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial Regional.”

En el IAE las UTEs son entes que figuran en el censo, pero, que como veremos, no se las puede considerar como empresarios.

2.2.3.4. Los Fondos de inversión

La Ley 43/1995, del IS, en el artículo 7.1, apartado b) contempla, con efectos de 1 de enero de 1996, como sujetos pasivos del Impuesto a los fondos de inversión, previstos en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, que hemos analizado en el anterior capítulo 1 (instituciones de inversión colectiva y sociedades gestoras de carteras).

En el IAE, si estas Instituciones realizan actividades empresariales, pueden ser sujetos pasivos del Impuesto y empresarios.

2.2.3.5. Los Fondos de regulación del mercado hipotecario y los Fondos de titulación hipotecaria

La Ley 43/1995, del IS, en el artículo 7.1, apartado f) y g) respectivamente, contempla, con efectos de 1 de enero de 1996, como sujetos pasivos del Impuesto a estos dos tipos de fondos³²². Al igual que las anteriores instituciones también son susceptibles de ser sujetos pasivos empresarios a efectos del IAE.

2.3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

³²² Los fondos de titulación hipotecaria, que hemos visto en el capítulo 1, según la Ley 19/1992, constituyen patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica.

Esta figura tributaria regula las actividades económicas efectuadas por empresarios y por profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional³²³. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación.

Las características del este impuesto, nos obligan a examinarlo, a efectos de su comparación con el IAE. Analizaremos, pues, los conceptos de actividad económica, de empresario y de profesional; de qué manera se han vertido en la regulación actual del IVA, las influencias del ámbito mercantil o de otros tributos. Para ello, también observaremos, en los aspectos referidos, las diferencias respecto de la anterior regulación del IVA y como se ha partido de la Sexta Directiva de la Unión Europea, para la armonización y adaptación de la normativa interna existente.

2.3.1. Los empresarios y/o profesionales y las actividades económicas (empresariales y/o profesionales)

2.3.1.1. La normativa europea

³²³ Regulada en la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo, en el que destaca la nota de la neutralidad. Puede definirse a grandes rasgos como un tributo general sobre el volumen de ventas, que recae (según señala el artículo 1 de la Ley del Impuesto) sobre el consumo de bienes y servicios y grava:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

La normativa comunitaria se inicia con la *Sexta Directiva de la Unión Europea, núm. 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme.*

La traducción del artículo 4º, del Título IV, referido a los sujetos pasivos, de la Sexta Directiva, nos dice, en el apartado 1, que: “Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”. El apartado 2 señala que “Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

El apartado 3 del mismo artículo 4 de la Sexta Directiva, contiene la facultad otorgada a los Estados miembros para poder considerar sujetos pasivos del Impuesto a quienes, de modo ocasional, realicen operaciones de las mencionadas en el apartado 2 y otras operaciones que la propia Directiva detalla –entregas anteriores a su primera ocupación de inmuebles y entregas de terrenos edificables-³²⁴.

³²⁴ La traducción del apartado 3 del Artículo 4 de la Sexta Directiva de la Unión Europea, núm. 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme, establece:

El apartado 4 del mismo artículo 4º indica que: “El término *con carácter independiente*, que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”

2.3.1.2. *La normativa interna del estado*

2.3.1.2.1. Definición legal de empresario y/o profesional

El artículo 5.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece el concepto de empresario o profesional, señalando supuestos concretos. Indica que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

“Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional, relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) La entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo.

- b) La entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.”

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

- b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendatarios de bienes.

- d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.”

En la obra de Cayón Galiardo, se indica que en el IVA “es necesario que la persona que realice las operaciones ostente la condición de empresario o profesional”. Recogen como ejemplo, “el supuesto en que se entregue un bien perteneciente a dos personas de las cuales sólo

una es empresario, por la transmisión de la parte indivisa del que no tiene dicha condición no se produce la sujeción al IVA³²⁵.

Cayón Galiardo y otros autores se preguntan: “¿Cuándo estaremos, a efectos del IVA, en presencia de un empresario o un profesional?. La Ley lo resuelve en su artículo 5 al reputar empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales”, previstas en el apartado Dos del propio artículo 5.

Ramírez Gómez³²⁶ advierte que el concepto de empresario o profesional "tiene un alcance distinto respecto a otros impuestos, al calificarse como tales sujetos que en modo alguno puede admitirse que desarrollan una actividad empresarial o profesional y que, sin embargo, para el IVA tienen la consideración de empresarios". El autor se refiere a los supuestos mencionados previstos en las letras c), d) y e) del artículo 5.Uno de la Ley. En estas letras, apunta el autor, se regulan los que se podrían denominar “*empresarios por definición legal*, que adquieren la condición de empresarios no por la actividad que desarrollen sino por el tipo de operación que efectúen”.

2.3.1.2.2. La calificación de empresario y/o profesional en función de las actividades empresariales y/o profesionales

Así lo entendió la Sentencia del TSJ de Catalunya de 26 de mayo de 1995 en relación con la transmisión de un local comercial. CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi. Pamplona 1996. Pág. 439.

³²⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: “El Impuesto sobre el Valor Añadido”. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994. Págs. 44 y 45.

El empresario o profesional tendrá esta condición si realiza las actividades económicas empresariales o profesionales en la forma señalada en el artículo 5.Dos, párrafo primero (definición conceptual)³²⁷, y, se distinguirá el empresario del profesional, en función del tipo de actividad que desarrolle (definición descriptiva de la actividad).

El artículo 5.Dos, párrafo primero, de la Ley 37/1992, del IVA, recoge el concepto de actividades empresariales o profesionales: “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En el párrafo segundo, la Ley enumera las actividades empresariales o profesionales a título, meramente enunciativo, citando:

³²⁷ Tejerizo López, trae a colación el apartado Uno del artículo 5 de la Ley 37/1992, del IVA – referido al empresario o profesional-, en el sentido de que “no todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios están sometidas al IVA. Es necesario, además, que sean realizadas por empresarios o profesionales, o mejor dicho, es necesario que tales entregas y prestaciones constituyan una actividad empresarial o profesional”

Afirma Tejerizo López, que una vez establecida la definición de carácter genérico (ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos conjunta o separadamente, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios), la normativa del Impuesto enumera “los casos más típicos y conocidos de actividad empresarial o profesional” y (pasa a referirse al apartado Uno del art.5), “además, establece unos supuestos en los que de modo *coactivo* se considera la existencia de tal actividad empresarial o profesional”.

Tejerizo López razona y aclara que, “la enumeración abierta es conocida, pues resulta habitual en las normas tributarias españolas: se consideran actividades empresariales o profesionales las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras o artísticas”. Y los supuestos en los que, en todo caso, se considera que existe una actividad empresarial o profesional son los que se contienen en el Uno del artículo 5º, párrafos a), b), c) y d) citados”, que el autor denomina *coactivos*.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “El Impuesto sobre el Valor Añadido”, capítulo de la obra “Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular” de FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTIN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco; PEREZ ROYO; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 515 y 516.

“En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”

En cuanto a la descripción de las actividades económicas, en general, el artículo 5 de la Ley del IVA sigue la definición contenida en el artículo 4º, de la Sexta Directiva de la Unión Europea, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al sistema común del IVA. Y, también, sigue la definición del artículo 40.Uno de la derogada Ley 18/1991 y del artículo 25.1 de la vigente Ley 40/1998, del IRPF.

Respecto a las actividades profesionales, la Ley las desdobra en las específicamente profesionales, realizadas en el ejercicio libre de la propia actividad profesional, y las artísticas, que aunque no se especifique, únicamente se incluirán si se ejercen de manera independiente³²⁸.

El elemento conceptual esencial de la definición contenida en el artículo 5.Dos de la Ley del IVA en España, es, podemos decir, al igual que establece la Sexta Directiva, la actuación por cuenta propia que excluye, por tanto, el trabajo dependiente de empleados y funcionarios (art. 7.5º de la Ley³²⁹).

³²⁸ ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 54 y 55.

³²⁹ Ley 37/1992, del IVA:

“Artículo 7. *Operaciones no sujetas al impuesto.* - No estarán sujetas al impuesto: (...) 5º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial. (...)”

Abella Poblet y Del Pozo López³³⁰ sostienen que “no se exige la conjunción de los factores de producción, materiales (capital) y humanos (trabajo), bastando con que se dé sólo uno de ellos, lo que hace entrar en la definición los trabajadores autónomos y los profesionales y artistas independientes, e, incluso, los meros intermediarios o comisionistas”. Si bien, a diferencia de estos autores, en nuestra opinión, como más adelante analizaremos, es difícil que pueda realizarse cualquier actividad económica sin uno de estos dos elementos.

Afirman Cayón Galiardo y otros autores, que el legislador del IVA, para determinar lo que se entiende por actividades empresariales y profesionales, utiliza:

- Una definición genérica, similar a la empleada en el IRPF
- Supuestos concretos, señalados mediante un sistema de lista, que tienen la consideración de tales actividades. Se citan expresamente las actividades extractiva, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, de fabricación, comercio y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

2.3.1.2.3. Las actividades mercantiles y no mercantiles sujetas al IVA

Como también hemos apuntado a la hora de comprobar el reflejo mercantil en el IRPF, en el caso del IVA, nos encontramos con la misma situación; se observa que, en relación a la definición descriptiva de las actividades, se sujetan, a dicho Impuesto sobre el Valor Añadido, no sólo

³³⁰ ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 54 y 55.

las actividades económicas estrictamente mercantiles, recogidas en el C. de c. (extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios), sino también las actividades expresamente excluidas por dicho Código (las actividades de artesanía, las de agricultura, forestales, de ganadería, pesqueras y de construcción). Así como, tampoco el C. de c. incluye el ejercicio de profesiones, previstas como tales en el IVA, y que, según dicho impuesto, son las liberales y artísticas.

2.3.1.2.4. La comparación de las actividades económicas del IVA-IAE

En la obra “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto” confeccionada bajo la dirección de Vicente-Arche Domingo³³¹, se indica que la Ley del IVA., en su artículo 5.Dos, constituye una réplica de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 80.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. La única diferencia se encuentra, según nosotros observamos, en la definición descriptiva de las actividades, es decir, la diferencia de dicho artículo 5.Dos con relación al IAE, es que el artículo 79.2 de la Ley 39/1988 no considera como actividades empresariales las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras.

2.3.1.3. *Clases de empresarios y/o profesionales*

Los autores Abella Poblet y Del Pozo López³³², efectúan una clasificación de empresarios en el IVA:

³³¹ VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”. Editorial Colex. Madrid 1993. Pág. 346.

³³² ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 54 y 55.

- Por disposición de Ley: la Ley considera en todo caso empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles.
- Por naturaleza: se incluyen a todas las personas físicas o entidades de cualquier tipo no mercantil³³³ que, con la finalidad de intervenir por cuenta propia en la producción o distribución de bienes o servicios, realicen actividades empresariales o profesionales; así como las entidades que efectúen, aun ocasionalmente, determinadas operaciones de naturaleza inmobiliaria.

Se incluyen, tanto las sociedades civiles, las asociaciones, las fundaciones, los entes públicos, las cooperativas, etc., que tengan personalidad jurídica propia, como todos los entes sin personalidad que constituyan unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) expresamente declarados aptos para ser sujetos pasivos en el artículo 84.3 de la Ley³³⁴.

2.3.2. La habitualidad en las actividades empresariales y/o profesionales y la presunción de su ejercicio

2.3.2.1. La derogada Ley 30/1985, del IVA

La anterior Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, recogía en su artículo 4, apartados 2 y 3, la habitualidad, como nota

³³³ Pueden ser personas físicas y entidades de cualquier tipo, siempre que no sean mercantiles, puesto que éstas se integran en las sociedades mercantiles.

³³⁴ Ley 37/1992, del IVA: Artículo 84. Sujetos pasivos: (...) "Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto."

característica de las actividades económicas, empresariales o profesionales y, así se indicaba, en el apartado 2 que: “a los efectos de lo dispuesto en esta Ley se reputarán empresarios o profesionales:

1º Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

2º Las sociedades mercantiles, en todo caso.

No tendrán la consideración de empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito”.

En el apartado 3, del artículo 4, de la Ley de 1985, se menciona que “la habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho. Se presumirá la habitualidad:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del C. de c.
- b) Cuando para la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, se exija contribuir por la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales o de actividades profesionales y artísticas.”

Rosembuj Erujimovich³³⁵ en relación con su comentario de los caracteres “habitual u ocasional” de la actividad empresarial o profesional, y referido a la normativa de 1985, señala que “la propia noción de actividad alude a una serie de actos encadenados, reiterados y sistemáticos. Cuando tales actos adoptan como punto de referencia una persona, física o jurídica, o una entidad, cabe entender que la actividad

³³⁵ “Pero aun cuando el empresario o profesional realice ocasionalmente alguna operación imponible, destinada a no repetirse ni permanecer dicha actuación, dicha actuación queda sujeta al IVA”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “¿Qué es el IVA?”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986. Pág. 36.

es habitual. La actividad de empresa, si es ejercitada sistemáticamente, es -por definición- habitual. El autor cita un ejemplo: “una persona que efectúe un asesoramiento contable a un comerciante actúa ocasionalmente; pero si lo presta a varios, practica una actividad habitual”. Por otra parte, indica, que según la Ley “se presumen como habituales: la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados y la urbanización de terrenos, promoción o construcción de edificaciones para su venta aunque se realicen ocasionalmente”³³⁶.

2.3.2.2. *La vigente Ley 37/1992, del IVA*

El redactado actual de la Ley 37/1992, del IVA, no contempla el término “habitualidad”, aunque, observa Vicente-Arche, de modo implícito se sobreentiende, pues el apartado Tres del artículo 5 presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en los supuestos del artículo 3 del Código de comercio, artículo que se refiere a la existencia de la “presunción legal del ejercicio habitual del comercio”³³⁷.

³³⁶ Señala Rosembuj en otra obra: “El IVA y el profesional”, que “la persona o entidad que realiza habitualmente actividad profesional es sujeto pasivo del IVA. La única excepción se refiere a los que realizan exclusivamente prestaciones de servicios a título gratuito”; esta excepción continúa en la normativa actualmente vigente.

Sostiene el mencionado autor, aunque esta vez en relación al profesional, que “se presume habitualidad cuando, para la realización de las operaciones imponibles, se exija contribuir por la Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas”. E, inmediatamente añade, “es profesional quien realice una o varias prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

El mismo autor Rosembuj Erujimovich señala que “El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio supone operaciones de prestación de servicios”.

Hasta aquí, podemos decir que, aunque el autor se refiera al profesional, podemos trasladar las reflexiones también, al empresario.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Págs. 21 y 22.

³³⁷ VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: “Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto”. Editorial Colex. Madrid 1993. Pág. 346.

Según el artículo 5.Tres de la LIVA, “Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del C. de c.
- b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el IAE”.

Por tanto, en el IVA, podríamos hacer extensivo el mismo análisis sobre la presunción que hemos realizado a propósito del IRPF líneas más arriba de este capítulo 2.

Al igual que en el IRPF, para el IVA, señalan Cayón Galiardo³³⁸ y otros autores, que estas presunciones, al no establecer expresamente que son *iuris et de iure*, deben considerarse que son *iuris tantum*, según establece el artículo 118 de la LGT³³⁹, pudiendo en consecuencia, destruirse mediante prueba en contrario. En cuanto a los medios de prueba, habrá que remitirse a los preceptos del C.c. -artículo 1.215³⁴⁰- y de la Ley de Enjuiciamiento Civil -artículo 578³⁴¹-.

³³⁸ CAYÓN GALIARDO, Antonio (Director) y otros autores: “Los Impuestos en España”. Editorial Aranzadi. Pamplona 1996. Pág. 440.

³³⁹ Artículo 118 de la LGT (igual redactado que en los artículos 1251, 1er. párrafo y 1253 del C. c.):
“1. Las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente la prohiban.
2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”

³⁴⁰ Artículo 1.215 del C. c.:

“Las pruebas pueden hacerse: por instrumentos, por confesión, por inspección personal del Juez, por peritos, por testigos y por presunciones.”

³⁴¹ Artículo 578 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

“Los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio son:

1º Confesión en juicio.

2º Documentos públicos y solemnes.

3º Documentos privados y correspondencia.

4º Los libros de los comerciantes que se lleven con las formalidades prevenidas en la Sección 2ª, Título II, Libro I del Código de Comercio.

5º Dictamen de peritos.

6º Reconocimiento judicial.

Con respecto a la realización habitual de las actividades empresariales y profesionales, resumen los autores Abella Poblet y Del Pozo López, que el primer supuesto de calificación de empresario o profesional se contempla en la definición, que ya hemos visto, de “personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el mismo artículo”. Se remite, por tanto, al concepto de actividad empresarial o profesional, “definida en función de la existencia de una *ordenación por cuenta propia* de factores de producción, con la *finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”³⁴².

De ahí, observan los mencionados autores que, “donde antes se decía que la *habitualidad* se presumía en ciertos casos, ahora se establece que es el ejercicio de actividades empresariales o profesionales lo que se presume en esos mismos casos, que expresamente se establecen en el artículo 5.3”. Este precepto se refiere, como hemos visto, a la presunción en los supuestos del artículo 3 del C. de c. y cuando se exija contribuir por el IAE³⁴³.

7º Testigos.

³⁴² Y, apuntan Abella Poblet y Del Pozo López, “esa ordenación y finalidad son las notas determinantes de la calificación de empresarialidad o profesionalidad, tanto si se realizan las operaciones con carácter *habitual* u ocasional. Y por eso la Ley actual ha suprimido, de la definición del concepto de empresario o profesional, la nota de *habitualidad* que exigía la Ley anterior”, ya que “es innecesaria para la calificación de una operación como sujeta al impuesto” -el artículo 4.1, que regula el hecho imponible del Impuesto, “se refiere a operaciones realizadas *con carácter habitual u ocasional*-. ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 56 y 57.

³⁴³ “En consecuencia”, concluyen estos autores, “el primer requisito *objetivo* para la existencia de actividades empresariales o profesionales, y que actúa, además, como elemento definitorio y esencial de las mismas, se refiere al *concepto tradicional de comerciante*, entendido como aquél que realiza actos de comercio, fundamentalmente tipificados por su ejecución *reiterada o en masa*”.

La definición conceptual de actividad empresarial o profesional, según podemos observar, es idéntica a la que se ofrece en el IAE, pero el hecho imponible del IVA sujeta a tributación no solo las operaciones realizadas con carácter habitual sino también las que expresamente señala, y, que son realizadas con carácter ocasional, rasgo este último, que no encontramos ni en el hecho imponible ni en el resto de la normativa del IAE³⁴⁴.

2.3.2.3. *El reflejo mercantil de la habitualidad en el ámbito del IVA*

Con relación al ámbito mercantil, en general, el IVA al igual que el IRPF y el IAE, se remite al Código de comercio, artículo 3 (que establece la presunción legal del ejercicio habitual del comercio), a la hora de establecer la presunción del ejercicio de actividades empresariales y/o profesionales y considerar empresarios o profesionales a quienes se estime realizan tales actividades³⁴⁵.

Aunque referida a la anterior normativa, es totalmente indicativa actualmente la contestación no vinculante a una consulta de 30 de diciembre de 1985, que mencionan Abella Poblet y Del Pozo López. La Dirección General declaró que "no se considera habitual (concepto que equivale, en la nueva Ley, a que no se considera que exista ejercicio de actividad empresarial o profesional), sin perjuicio de las presunciones antes indicadas, el servicio prestado por un entrevistador esporádico que realice un solo trabajo de corta duración, siempre que no realice otros trabajos análogos para otras empresas". ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: "Manual del IVA" I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Pág. 57.

³⁴⁴ Rodríguez Pastrana, con relación a la prueba del ejercicio de actividades empresariales o profesionales, opina que "existen muchas situaciones en las que es difícil calificar si las actividades son o no empresariales, de cualquier forma la LIVA, al exigir tan escasos requisitos, desea sujetar al Impuesto cualquier actividad empresarial aunque ésta sea esporádica o extraña, o al menos da amplias posibilidades para que los funcionarios de la Administración Tributaria así las califiquen". RODRÍGUEZ PASTRANA, Luis-Miguel: "Curso práctico del IVA. Comentarios y concordancias a la normativa vigente". Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1996. Pág. 56.

³⁴⁵ Como hemos visto en el Derecho mercantil, Joaquín Garrigues preguntaba "¿Cuántos actos son necesarios para que una persona se convierta en comerciante?". Y respondía que el C. de c. establece la "presunción del ejercicio habitual del comercio, que anticipa la calificación de

Ello, sin perjuicio de la sujeción al IVA de algunos supuestos en los que se considera, en todo caso, empresario a quien realice determinadas actividades, aunque sean ocasionales (por ejemplo, la promoción de construcciones para la venta).

2.3.3. Algunos supuestos concretos de empresarios. El comerciante minorista

Rosembuj Erujimovich³⁴⁶ efectúa una, interesante exposición en la obra “El IVA y el comerciante minorista” útil para el examen del concepto de empresario, puesto que, el comerciante, sea minorista o no, es un tipo de empresario y, además, mercantil, pues, claramente se encuentra previsto en el C. de c.

2.3.3.1. — Concepto legal de comerciante

En opinión que plasma Rosembuj Erujimovich, refiriéndose a la ahora derogada normativa del IVA de 1985, se llega a un concepto legal del comerciante (centrándonos en el empresario mercantil individual) cuando se expresa que “el comerciante es la persona física con capacidad

comerciante, otorgándola interinamente, hasta que por la repetición de actos pueda afirmarse el efectivo ejercicio del comercio. En ese momento, la presunción se convierte en una calificación legal irrefutable. Existe esa presunción desde que, como indica el artículo 3 del C. de c., se anuncia por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”, y, cuando se reiteran estas operaciones mercantiles anunciadas, se adquiere el requisito del ejercicio de la actividad de forma habitual.

³⁴⁶ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el comerciante minorista”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986. Págs. 9 y 10.

legal³⁴⁷ para ejercer habitualmente el comercio en nombre propio en forma de empresa". También pueden tener el concepto legal de comerciante las formas societarias o asociativas³⁴⁸.

2.3.3.2. *Concepto fiscal de comerciante*

"La reconstrucción tributaria de la figura del comerciante", señala Rosembuj³⁴⁹, a efectos de elaborar el concepto fiscal del comerciante, "responde a dos trazos acentuados. El comerciante es:

- Un empresario que asume un riesgo: la ordenación de los medios de producción por cuenta propia con el fin de intervenir en el mercado.
- Un empresario que realiza entregas de bienes por precio, bien sea con destino a otros empresarios o al consumidor final; pero siempre sin proceso previo de fabricación, elaboración o manufactura."

³⁴⁷ Como vimos en anterior capítulo 1, en los apartados dedicados al Derecho mercantil, y, según Rosembuj, la capacidad legal, para ser empresarios la adquieren los mayores de 18 años. Excepcionalmente, los menores e incapacitados pueden continuar la actividad comercial de sus padres, siempre que resulten asistidos por personas capaces, responsables en su nombre. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: "El IVA y el comerciante minorista". Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986. Pág. 9.

³⁴⁸ Rosembuj continúa señalando que:

- "el ejercicio habitual significa profesionalidad, o sea, estabilidad, continuidad, sistematicidad, en la práctica de la actividad comercial."
- "El comerciante individual debe actuar en nombre propio y bajo su total responsabilidad. Así, afrontará las pérdidas, si se ocasionan, con todos sus bienes, presentes y futuros."
- "El ejercicio de la actividad comercial es actividad económica, entendida ésta como sinónimo de actividad productiva y cuyo contenido típico consiste en comprar para revender, excluyendo la transformación en bienes nuevos de los que se compran. La empresa comercial actúa como intermediaria en el intercambio, incluyendo la manipulación y suministro de bienes, pero excluyendo la transformación en nuevo de los bienes adquiridos."
- "La actividad comercial requiere un mínimo de organización hacia afuera, calificando dicha actividad como empresa. Justamente, la empresa comercial."

³⁴⁹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: "El IVA y el comerciante minorista". Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986. Págs. 9 y 10.

Rosembuj realiza la comparación con la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales (tributo vigente en el momento de elaboración de la obra) y observa que “las referencias a los conceptos propios de la Licencia fiscal nos sirven de orientación; pero sólo descriptivamente: en efecto, de cara a los problemas derivados del IVA, no influye el tratamiento o la disciplina ni la calificación establecida en la Licencia fiscal. Y esto es necesario tenerlo en cuenta, puesto que las opciones fiscales, frente a ambos impuestos, no coinciden.”

“Así”, cita el autor, “la DGT señala que el concepto de comerciante minorista a efectos del IVA es totalmente independiente del epígrafe aplicable de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, en respuesta a la consulta de un comerciante de repuestos de automóvil con ventas a talleres de reparación, y, reiterado en el caso de comercio al por mayor y al por menor de productos de droguería y perfumería”. Y esta independencia, del concepto de comerciante minorista a efectos del IVA, indica Rosembuj, se mantiene, con carácter general, respecto del establecido a efectos de otros tributos, “en concreto, un empresario calificado en su actividad como comercio al por mayor en la Licencia Fiscal, puede quedar sometido al recargo de equivalencia como comerciante minorista, si reúne los requisitos preceptuados (...)”.

El análisis de este último aspecto que Rosembuj efectúa con respecto a la LFACI, lo desarrollaremos para el IAE en el capítulo 4.

2.3.4. Las Actividades profesionales y el profesional y su distinción de las actividades empresariales y el empresario

2.3.4.1. El intento de delimitar los rasgos del profesional y los del empresario en el IVA

En el intento de separar los rasgos del empresario de los del profesional, nos induce a entrar brevemente en el examen que el autor Rosembuj Erujimovich efectúa en su obra: “El IVA y el profesional”³⁵⁰, que, aunque se refiere a la derogada normativa del IVA de 1985 y a la característica de la habitualidad que en dicha normativa se mencionaba, en nuestra opinión, es perfectamente actual dicha interpretación y aplicable a la normativa vigente.

Señala Rosembuj³⁵¹ que “la Segunda directriz de la Comunidad Económica Europea del 11 de abril de 1967 establece que se considera sujeto pasivo a quien realice, de *modo independiente* y habitual, con o sin finalidad de lucro, actos relativos a las actividades de productor, comerciante o prestador de servicios (artículo 4º)”. Observa el autor que “en el Anexo A se aclara que la expresión *actividad de productor, comerciante o prestador de servicios* debe entenderse en sentido amplio: comprende el conjunto de las actividades económicas, incluidas por tanto las actividades extractivas, las agrícolas y las profesiones liberales”.

También especifica del concepto de la 2ª directriz que, “la finalidad de la expresión en *modo independiente* es, sobre todo, sustraer

³⁵⁰ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Págs. 20 a 22.

³⁵¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Serie Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Págs. 20 y 21.

de la imposición a los dependientes vinculados a su labor de trabajo por un contrato de trabajo subordinado (...).”

2.3.4.2. *Las actividades económicas profesionales y el profesional en la normativa europea*

La Sexta directiva de la Comunidad Económica Europea de 17 de abril de 1977, observa Rosembuj, considera como sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente *las profesiones liberales o asimiladas*, “cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad” (se regula en el artículo 4.1 y 2)³⁵².

Sostiene Rosembuj Erujimovich, que las directrices revelan tres categorías de sujetos pasivos del IVA que no reúnen las características de titulares de empresa:

1. Las profesiones liberales

Cabe distinguir cuatro sectores:

- Profesiones relacionadas con la salud: médicos, veterinarios, enfermeros.

³⁵² Observamos como de la regulación de la Directriz, según apunta Rosembuj Erujimovich, puede determinarse que “las prestaciones de servicios están constituidas principalmente por:

- las actividades liberales;
- la profesión liberal habitual;
- la profesión liberal habitual e independiente, no asalariada”.

De esta normativa, Rosembuj, destaca determinados perfiles:

1º las profesionales liberales se abren a profesiones asimiladas;

2º la profesionalidad requiere habitualidad;

3º la exclusión por falta de independencia no sólo comprende a los asalariados en sentido estricto -trabajador por cuenta ajena-, sino además a cualquier sujeto, no necesariamente sometido a las relaciones laborales de dependencia dimanadas del contrato de trabajo, cuyas prestaciones de servicios se subordinen a la coordinación, indicación y resultado pretendido por el empresario o empleador”.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Serie Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Págs. 20 y 21.

- Profesiones jurídicas: abogados, procuradores, notarios.
- Profesiones técnicas: ingenieros, arquitectos.
- Profesiones relacionadas con la cultura y la enseñanza.

Se tratará, según el autor, “de una actividad lucrativa independiente por parte de quienes poseen un diploma que garantiza el conocimiento profesional y científico, así como una experiencia adecuada.”

2. Las profesiones que, no siendo liberales, se les asimila a ellas.

Estas actuaciones, aduce el autor, “pueden concebirse como una actividad lucrativa independiente, pero significándose por su oficio o experiencia y no por el diploma habilitante (gestores, asesores no diplomados, intermediarios).”

3. Trabajadores o técnicos no profesionales liberales ni asimilados,

“pero cuya actividad tiene por expresión una cierta voluntad de resultado (de la que carece el trabajador por cuenta ajena), aunque bajo las indicaciones del empresario. O sea, los que trabajan por cuenta propia y aunque poseen autonomía de resultado en su actividad, están bajo la coordinación del empleador”.

Opina el autor que “los técnicos son trabajadores autónomos-dependientes, implicados en relaciones laborales que no coinciden estrictamente con las de los trabajadores por cuenta ajena, pero que denotan oficio y experiencia o inclusive diploma profesional, y siempre en actividad sujeta a coordinación por parte del empresario y a continuidad en la misma”.

2.3.4.3. *Las actividades profesionales y el profesional en la normativa interna*

Expresa Rosembuj³⁵³ que “el profesional ejerce una actividad lucrativa u onerosa a título independiente y con alta calificación personal”. Y, afirma el autor, “la independencia marca la diferencia entre el profesional y el trabajador por cuenta ajena; es una independencia plena con respecto a cualquier indicación ajena a su propia autonomía de voluntad.”

La caracterización que, a nuestro entender, puede ser determinante, es la definición de profesional que elabora Rosembuj³⁵⁴, que nos es útil para diferenciar el profesional del empresario, cuando apunta que “el ejercicio independiente de la profesión tiene como contenido dominante las prestaciones de servicios y sirve para distinguir al profesional del empresario”. Así, “la prestación de servicios personales a favor de un tercero supone el contenido típico de la actividad profesional independiente. Son prestaciones de hacer o de no hacer, pero, en cualquier caso, de carácter acentuadamente personal”. “De este modo”, elabora el autor, se “separa claramente la hipótesis de organización de empresa de la de prestación de servicios personales, con reiteración y de modo plenamente autónomo”.

³⁵³ Señala Rosembuj que “es aceptado generalmente que profesión signifique habitualidad, dedicación, estabilidad, continuidad y sistematicidad en el ejercicio de la actividad. El requisito de la profesionalidad declara innecesario el adjetivo de habitualidad. (...) La realización continuada, en práctica ordinaria y frecuente, de actos económicos es profesionalidad. La actividad accidental no es profesional ni habitual sino ocasional.”

No obstante, indica el autor, “el hábito no define al profesional, aunque aluda a profesión o profesional. Se requieren otros requisitos. El profesional ejerce una actividad (...) con alta calificación personal.”

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Págs. 21 y 22.

³⁵⁴ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Pág. 22.

La característica que también determinan de forma muy clara la distinción entre empresario y profesional, según Rosembuj³⁵⁵, es que “El empresario organiza los factores de la producción para el mercado; el profesional presta a terceros los servicios de su conocimiento u oficio. La configuración del profesional (a diferencia del empresario) no requiere de la organización. Así, el empresario organiza los elementos de la producción (capital y trabajo) para la producción de bienes o servicios hacia el mercado; en tanto que el profesional sólo organiza su propia oferta directa y personal de servicios, sin subordinarse a la dirección de un tercero.”

En el caso de “las profesiones liberales y asimiladas (artistas y técnicos) tienen como rasgo dominante la independencia en la voluntad y en el resultado. La diferencia respecto al empresario consiste en la subordinación de la organización al componente humano o de servicio personal y directo”.

Otro requisito ya visto, la habitualidad, observa el autor, “entra en el concepto de profesionalidad. La profesión no requiere de la organización. Puede subsistir sin ella. En cambio, la organización requiere continuidad y estabilidad. Profesión y empresa son actividades habituales. Pero con soportes diferentes. El profesional hace de la dedicación personal su fundamento de actividad. La empresa implica la organización del capital y del trabajo para la producción e intercambio de bienes o servicios.”

³⁵⁵ Insiste Rosembuj, distinguiendo entre profesión y oficio no se hace más que recoger las expresiones comunitarias relativas a las profesiones liberales y a las asimiladas a las mismas. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El IVA y el profesional”. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987. Pág. 22.

2.3.5. La “continuidad” en la realización de las actividades

Podría integrarse en la habitualidad el rasgo de la continuidad en la realización de actividades, sin embargo, la normativa lo denomina de esta última forma.

Señalan Abella Poblet y Del Pozo López³⁵⁶, que “la realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal *con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo* automáticamente califica de empresario a aquél que las efectúa”, según indica el art. 5.Uno.c) LIVA. En el mismo precepto, se aclara que *en particular, tendrán dicha consideración* (de empresarios) *los arrendadores de bienes*, por tanto, “basta que una persona (particular) arriende ocasionalmente un local de su propiedad, para que se convierta en sujeto pasivo del IVA, y ello aunque no cuente con una organización empresarial que suponga el ejercicio de tal actividad, al pretender, cuando menos, la obtención de ingresos continuados”.

Aquí observamos, comparando con el IRPF, con toda nitidez, la diferencia que habíamos puesto de manifiesto, al examinar en el IRPF cuándo se considera que existe actividad empresarial en el arrendamiento o compraventa de inmuebles. Así, existe diferencia entre el arrendamiento o compraventa de inmuebles que suponen un acto puramente patrimonial, del que se derivan rendimientos de capital

³⁵⁶ ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 57 y 58.

inmobiliario, de aquellos otros que, disponiendo de un mínimo de organización empresarial (que se cuente con un local para llevar la gestión y una persona empleada con contrato laboral), califican los rendimientos de la actividad como empresariales, a efectos del IRPF³⁵⁷.

Comparando también el IVA con el IAE (que ya hemos comentado líneas más arriba al hablar del IRPF), podemos observar como el IAE sujeta las actividades de alquiler de bienes inmuebles, en consecuencia, quien arriende bienes inmuebles, reuniendo todos los elementos del hecho imponible, tendrá la condición de empresario, a efectos del IAE, si bien el Impuesto establece que tributarán por cuota cero los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad empresarial sean inferiores a 100.000 pesetas³⁵⁸.

³⁵⁷ De todas formas, continúan señalando los autores Abella y del Pozo, "la posterior calificación, a efectos del IVA, de los arrendamientos aislados de bienes, como determinantes de actividad empresarial, no trasciende por sí sola al ámbito del IRPF", aunque en la LIRPF figure la misma definición de tal actividad, que la utilizada en la Ley del IVA, si bien, el principio de autonomía normativa, permite que la LIRPF establezca sus propios requisitos.

Resaltan estos autores que el arrendamiento de un solo inmueble, genera la obligación de presentar declaración de alta como sujeto pasivo del IVA (artículo 164 de la Ley 37/1992). No obstante, en aplicación de la exención para los arrendamientos de viviendas, establecida en el artículo 20.1.23º de la LIVA, sólo existirá gravamen efectivo en el caso de arrendamientos de locales de negocios u otros bienes.

ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: "Manual del IVA" I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 57-58.

³⁵⁸ En el derogado Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas estaba incluida como actividad gravada el arrendamiento de bienes (el Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, aprobó el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, el 1 de enero de 1986).

La posterior publicación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (el R. D. Legislativo 3050/1980, de 30-12, aprobó el T.R. de la LITP y AJD. Entró en vigor en fecha 1 de julio de 1980 y terminó su vigencia en fecha 20 de octubre de 1993, pues, en fecha 21 de octubre de 1993 entró en vigor el nuevo R. D. Legislativo 1/1993, de 24-9, que ha aprobado el T. R. de la LITP y AJD), observan Abella y del Pozo, introdujo "elementos de interpretación contradictorios sobre la tributación de los arrendamientos de inmuebles realizados por una sociedad. Pero, en todo caso, las notas de habitualidad y tipicidad propias del IGTE hacían que no se extendiera, el carácter empresarial de los arrendamientos, a los particulares".

ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: "Manual del IVA" I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 57-58.

2.3.6. Efectos de la realización “ocasional” de determinadas actividades

2.3.6.1. Realización ocasional de determinadas operaciones inmobiliarias

Por prescripción legal se consideran empresarios, como hemos visto, según el artículo 5.Uno.d), de la LIVA: “Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.” En este supuesto, cuando un empresario o un particular realiza ocasionalmente alguna de las operaciones inmobiliarias mencionadas en este artículo, generará, como consecuencia, que las entregas o cesiones posteriores que él a su vez efectúe, se graven con el IVA, mediante su repercusión al adquirente, si bien el sujeto urbanizador o promotor tendrá la posibilidad de recuperar las cuotas por él soportadas al encargar a terceros las operaciones de construcción o rehabilitación inmobiliarias que prevé el artículo³⁵⁹.

2.3.6.2. Realización ocasional de entregas intracomunitarias de bienes

³⁵⁹ Abella y del Pozo citan, como ejemplo, el caso del sujeto que promueve “la construcción de un chalet para destinarlo a vivienda propia, pagará las cuotas del IVA que le repercute el constructor, y (...) las soportará definitivamente al ser último consumidor; pero si antes de transcurrir dos años de su uso y disfrute procediera a la venta de ese mismo chalet cobraría valor su carácter de empresario ocasional y vendría obligado a repercutir el IVA correspondiente a su posterior adquirente o cesionario”. ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 61 y 62.

La inclusión de este punto obedece a poder establecer la finalidad de considerar empresario (art. 5.1.e) LIVA) a quien realice ocasionalmente o, es más, a quien realice una única vez la entrega de un medio de transporte nuevo, cuando en el artículo 25 de la LIVA se establece la exención de tales entregas de bienes destinadas a otros Estados miembros.

Abella y Del Pozo³⁶⁰ señalan que el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, del IVA, “considera *entregas interiores, sujetas* al Impuesto, únicamente, a las realizadas por empresarios o profesionales, en el desarrollo de su actividad empresarial.

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes³⁶¹, cuyo hecho imponible está previsto en el artículo 13 de la Ley 37/1992, continúan indicando los citados autores, “el mecanismo, con carácter general, es similar al que regía y rige en el caso del comercio exterior con países terceros, situándose la tributación en el país de llegada de los bienes, con cargo al adquirente, pero exigiéndose, en principio, (a diferencia de lo que ocurre en el caso de las importaciones), que tanto el

³⁶⁰ Continúan los autores, “con objeto de que las cuotas soportadas en sus adquisiciones sean recuperadas con cargo a las cuotas que ellos a su vez repercuten al siguiente eslabón de la cadena de distribución de bienes o servicios, y con objeto, a su vez, de que el impuesto acabe soportándolo el último adquirente, entendiéndose por tal el consumidor final de los mismos”. ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Págs. 61 y 62.

³⁶¹ El artículo 15 de la LIVA, establece el *concepto de adquisición intracomunitaria de bienes*:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.”

transmitente, como el adquirente sean empresarios, con objeto de que, en tal caso, mediante el reconocimiento de la exención plena de la entrega interior realizada (en el país comunitario de origen) por un empresario vendedor, éste pueda recuperar las, por él, soportadas al adquirir los bienes transportados a otro país comunitario”³⁶².

Por tanto, observamos que el considerar como empresario, a efectos del IVA, al vendedor ocasional de medios de transporte nuevos, convierte a éste “en sujeto pasivo del impuesto, a los solos efectos de que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 94.1.1º c), pueda recuperar, mediante devolución, el impuesto soportado en la adquisición de dichos

³⁶² “Si el vendedor no es empresario (por tratarse de un particular que vende ocasionalmente al exterior), se considera que él ha sido último consumidor, por lo que su entrega no estará sujeta al impuesto y, por tanto, tampoco recuperará las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes transmitidos. Y en tal caso, el adquirente comunitario (a diferencia de lo que ocurre con el importador de un bien procedente de un país tercero) tampoco tiene que liquidar el impuesto, al ser requisito para el devengo del mismo, en el caso de adquisiciones intracomunitarias, que el transmitente (al igual que el adquirente) tenga la condición de empresario o profesional”, exponen Abella y Del Pozo.

Según estos autores, “por excepción, en el caso de los medios de transporte nuevos, la adquisición intracomunitaria de los mismos, está sujeta al impuesto, cualquiera que sea la condición del transmitente (artículo 13.2, primer párrafo de la LIVA) esto es, aunque no sea empresario, ya que se pretende, que respecto de tales bienes, el devengo se produzca, siempre, en destino, obligándose así, incluso al adquirente ocasional (aunque se trate, también, de un particular, no empresario) a que soporte, liquide y pague el impuesto correspondiente a dicha adquisición (de forma similar a lo que desde siempre ocurría y ocurre en el caso de los importadores de bienes procedentes de terceros países)”.

Y, continúan Abella y Del Pozo, “a consecuencia de dicha sujeción al Impuesto de la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos (aunque el transmitente o el adquirente sean particulares no empresarios), es por lo que se declara que, con referencia exclusivamente a esa entrega, el vendedor ocasional se reputará empresario, con objeto de que pueda recuperar las cuotas soportadas en su adquisición en el país de origen, y que van a ser ingresadas por el adquirente en el país de destino”.

Y esa declaración es la que se contiene en el apartado e) del artículo 5.1, cuando establece que “se reputarán empresarios”, “quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley”, que, en definitiva, son todas, al comprender, tanto aquéllas en que el adquirente, en el país de destino, es otro empresario, como aquéllas en que lo es “cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional”.

Según señala el artículo 25.Dos, in fine, de la Ley 37/1992. ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Manual del IVA” I. 2ª Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996. Pág. 62.

medios de transporte, aunque solo hasta la cuantía de la cuota que procedería repercutir si la entrega no estuviera exenta” (artículo 94.2 de la Ley 37/1992), señalan Abella y Del Pozo.

Esta motivación propia y particular de sujetar al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no la encontramos en el IAE. Y, en general, podemos adelantar que no sería considerado empresario, a efectos de este último impuesto, la realización de un solo acto ocasional. Es claro, cuando se trata de operaciones de venta al menor, pues la LRHL (artículo 82.4), expresamente declara no sujetas al impuesto, “la realización de un solo acto u operación aislada”.

2.3.7. La gratuidad en el IVA y en el IAE

El hecho imponible del IVA, en el artículo 4, sujeta al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios (...) a título oneroso (...). Además, se indica en el artículo 5.Uno.a), que se reputarán empresarios las personas o entidades que realicen actividades empresariales, no obstante, excluye de la consideración de empresarios cuando realicen exclusivamente las actividades a título gratuito –no en el caso de sociedades mercantiles que sí estarían sujetas a gravamen-.

En cambio, en el IAE la gratuidad u onerosidad en la realización de las actividades económicas, como líneas más adelante podremos examinar, no determina la sujeción o no al Impuesto y, por tanto, tendrá la condición de empresario aunque, exclusivamente, lo que realice sean actividades gratuitas, y, sin perjuicio de que pueda ser objeto de exención.

Así, si comparamos el IVA y el IAE, podemos encontrar actividades desarrolladas a título gratuito (por ejemplo, una entidad que sirve comidas a los pobres) que el IVA no declara sujetas y, por tanto, quien las realiza, no será considerado empresario y, en cambio, estas actividades gratuitas estarán sujetas al IAE (aunque pudieran estar exentas) y, en consecuencia, quien las realiza será considerado empresario a efectos de dicho impuesto.

2.3.8. El autoconsumo

El IVA regula, en el artículo 9 de su Ley, las operaciones asimiladas a las entregas de bienes y, entre ellas, figura *el autoconsumo de bienes*. La Ley indica qué operaciones, realizadas sin contraprestación, se consideran autoconsumo de bienes a efectos del Impuesto.

El autoconsumo es una característica del IVA que lo distingue, por lo que se refiere a los conceptos de actividad económica empresarial y de empresario, de los demás sectores del Ordenamiento jurídico examinados (Ciencia de la economía y Derecho mercantil) y de las figuras impositivas del IRPF e IAE.

La nota del autoconsumo es contraria a la finalidad del empresario cuando realiza la actividad económica empresarial. El empresario organiza capital y trabajo con el objetivo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado; no para destinar dichos bienes o servicios al autoconsumo.

3. ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En este punto observaremos si, en los tributos cedidos a las CC.AA. (considerados de más arraigo), aparecen referencias a actividades económicas (empresariales y/o profesionales) y si las mismas son útiles para extraer un concepto de actividad económica empresarial y, si es posible, un concepto de empresario.

La Ley 14/1996³⁶³, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, (que derogó la anterior Ley 30/1983), contiene la regulación del alcance y condiciones para llevar a cabo la cesión de tributos, cuyos principios básicos se establecieron en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

El artículo 2 de la Ley 14/1996, establece, entre otros, la cesión de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.

³⁶³ La nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CC.AA, ha abierto una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las CC.AA., -iniciada con la anterior Ley 30/1983, de cesión de tributos del Estado a las CC.AA.-. Según la Exposición de motivos de la vigente Ley, la nueva etapa está “presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, cuya materialización se articula, fundamentalmente, mediante (...) la ampliación del ámbito de la cesión de tributos a una parte del IRPF y (...) la atribución a las CC.AA. de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos (...)”.

- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Examinaremos, brevemente, si en los tributos de los apartados b), c) y d) se contiene un concepto de actividad económica y empresario. El IRPF del apartado a) ha sido ya analizado en el anterior punto del presente capítulo 2.

3.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La normativa del Impuesto -la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IPPF-, se refiere a las actividades empresariales y profesionales en los artículos 4º, apartado Ocho³⁶⁴ y 11, párrafos 1º y 2º³⁶⁵, sin embargo, no se aporta una definición, en particular, de actividad económica

³⁶⁴ Apartado Ocho. Uno del artículo 4º de la Ley 19/1991, del IPPF:

“Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de esta apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.”

³⁶⁵ El artículo 11, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IPPF, señala:

“Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de comercio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el artículo anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquéllas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.”

empresarial o profesional. En el primer supuesto se menciona que estarán exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta actividad sea realizada de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo; por tanto, esta última es una expresión idéntica a la que se menciona en el IRPF. Y, por lo que respecta a la actividad propiamente dicha, tan solo cabe entender que se realiza una remisión tácita a las normas del IRPF. En el segundo caso regulado, para determinar la afectación de los bienes a las actividades económicas se remite expresamente a las normas del IRPF.

3.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Únicamente se mencionan una serie de actividades económicas cuando se regulan los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento previstos en el artículo 39 la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, que establece: “El pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional (...), podrá aplazarse, a petición del sujeto pasivo deducida antes de expirar el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, durante los cinco años siguientes al día en que termine el plazo para el pago, con obligación de constituir caución suficiente y sin que proceda el abono de intereses durante el período de aplazamiento.”

El ISD describe unas actividades económicas (industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional), que no son todas las que hemos visto

en los otros impuestos³⁶⁶. Pero, no existe una definición conceptual de actividad empresarial o profesional, o, un concepto de empresario y/o profesional. Únicamente puede observarse que la LISD, cuando el pago del impuesto ha de ser realizado por empresas individuales que ejercen las actividades expresadas, otorga un mejor trato en los casos de aplazamiento o fraccionamiento (la no exigencia de interés durante el período de aplazamiento), respecto al previsto en el régimen general de aplazamientos y fraccionamientos (artículo 61.2, segundo párrafo, de la LGT).

La LISD también se refiere a la “empresa individual” y al “negocio profesional” en el artículo 20, apartados 2.c) y 6 de la Ley, cuando regula una serie de bonificaciones de la base imponible para obtener la liquidable; pero tampoco ofrece una definición conceptual específica de tales expresiones.

Si comparamos la descripción de las actividades económicas que realiza el ISD con la definición descriptiva de actividades económicas según el IAE, advertimos que el ISD incluye la actividad agrícola, no considerada sujeta tal actividad a efectos del IAE.

3.3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

³⁶⁶ Así, las actividades que se recogen son:

- En el IRPF: las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales artísticas y deportivas.
- En el IVA: las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, menciona a las personas empresarios o profesionales en el artículo 7º.5, al excluir la aplicación del Impuesto a las operaciones gravadas cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Señala en su primera parte el apartado 5: “No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IVA (...)”³⁶⁷.

Tampoco en este precepto se establece una definición de empresario o profesional, únicamente se indica que las operaciones excluidas de la aplicación del impuesto serán las que lleven a cabo empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y por las operaciones sujetas al IVA. Consecuentemente, se deduce que los actos sujetos por la modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales son los realizados por no empresarios o profesionales y, por ende, por sujetos que, respecto a dichas actividades,

³⁶⁷ Continúa el artículo 7º.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalando que “No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

difícilmente van a tener la consideración de empresarios a efectos del IAE.

No obstante, hay que tener en cuenta que aun siendo cierta esta afirmación como principio general, hay supuestos especiales: tal y como acontece, por ejemplo, en el caso de un sujeto que se dedique habitualmente al arrendamiento de viviendas. Este sujeto será contribuyente del IAE toda vez que realiza una actividad de arrendamiento de forma empresarial y, sin embargo, esta actividad (o cuanto menos su objeto central consistente en la celebración de contratos de arrendamiento de vivienda) no estará gravada por el IVA en la medida que el arrendamiento de viviendas está gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

4. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LOS EMPRESARIOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En este punto analizaremos si en la LGT se hace referencia a las actividades económicas, empresariales (y/o profesionales) e, igualmente, al empresario (y/o profesional). Observaremos, asimismo, si el hecho de calificar una actividad como empresarial (o profesional) tiene trascendencia y consecuencias en otros ámbitos del Derecho tributario, así por ejemplo, en los distintos procedimientos de gestión tributaria o, incluso, en el más importante para el sujeto pasivo, en la aplicación de sanciones tributarias a las infracciones cometidas por los empresarios.

4.1. OBLIGACIÓN DE PROPORCIONAR DATOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 111, apartado 1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicable desde el día 23 de julio de 1995, se refiere a las actividades económicas, así, en su párrafo primero, señala: “Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.”

El término utilizado “relaciones económicas”, se refiere básicamente a las actividades económicas empresariales, con mención separada de las “financieras”, que se destacan en este precepto por su dimensión en importancia a la hora de proporcionar, estas entidades financieras, los datos o antecedentes a la Administración tributaria. Asimismo se citan las relaciones profesionales, que se producen en la utilización de tales servicios. Y todo ello, sin ofrecer un concepto de tales actividades económicas.

En la letra a) del párrafo segundo, del mismo artículo, se cita a las actividades profesionales, pues, detalla que “los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales”.

4.2. LOS PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO

El artículo 123 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 25/1995, se refiere a las actividades empresariales o profesionales en el apartado 2, sin tampoco definir las. Se señala que: “Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales”.

4.3. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 83 de la LGT, en su última redacción dada por la Ley 25/1995, aplicable desde el 23 de julio de 1995, en el párrafo primero del apartado 2, diferencia si los datos no suministrados, a los que estaba obligado el sujeto infractor, corresponden a actividades empresariales y/o profesionales o no. En el supuesto de que el infractor cometa la infracción por no suministrar datos, y estos datos, no se refieran a actividades empresariales o profesionales, la sanción, en su límite máximo, será una cantidad fija, que puede ser menor³⁶⁸.

³⁶⁸ El artículo 83 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, en su última redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicable desde el 23 de julio de 1995, en el párrafo primero del apartado 2, contempla que:

“El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley, se sancionará con multas de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones correspondientes o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados, sin que la cuantía total de la sanción impuesta pueda exceder del 3 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción. Este límite máximo será de 5.000.000 de pesetas cuando los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, cuando el año natural anterior fuese el del inicio de la

Este párrafo primero del mencionado artículo 83, apartado 2, de la Ley general tributaria, por tanto, establece un límite de sanción que puede ser menor y, por tanto, podemos decir que, el legislador considera más relevante la falta de suministro de datos cuando sean de actividades empresariales o profesionales y, en consecuencia, establece un límite máximo de sanción que puede ser más elevado (no puede exceder la sanción del 3 % del volumen de operaciones). Observamos, como en materia de sanciones, parece que el legislador haya inspirado un trato más desfavorable cuando se trata de un infractor que realice actividades empresariales y profesionales. Se considera una obligación que, si no la realiza, puede tener una sanción más grave.

En el párrafo segundo del mismo artículo 83, apartado 2, establece que si la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos “como consecuencia de la resistencia de un sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales”, se establece una sanción con unos límites mínimo y máximo. Pero “cuando los datos no se refieran a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor este límite máximo será de 500.000 pesetas”, es decir, el límite máximo es menor³⁶⁹.

actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Si los datos requeridos no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor la cuantía total de la sanción impuesta no podrá exceder de 300.000 pesetas.”

³⁶⁹ Párrafo segundo del artículo 83.2 de la Ley 230/1963, general tributaria, en su última redacción según la Ley 25/1995, de 20 de julio:

“Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 % del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, sin que en ningún caso la multa pueda ser inferior a 150.000 pesetas. El límite máximo será de 8.000.000 de pesetas si

El mismo artículo 83, en su apartado 4, contempla, igualmente, una sanción específica y exclusivamente, para el incumplimiento de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales³⁷⁰.

El apartado 5 del artículo 83, se refiere a los empresarios y profesionales, que tienen los deberes de expedir y entregar facturas y/o de consignar la repercusión de cuotas tributarias. El incumplimiento o el cumplimiento incorrecto, dispone la norma, es objeto de sanción³⁷¹.

El apartado 6 del mismo artículo 83, también menciona la actividad empresarial o profesional, cuando se sanciona el incumplimiento del deber de facilitar el número de identificación fiscal o del deber de colaboración general, señalando un porcentaje en función de volumen de operaciones³⁷².

los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones o el año natural anterior fuese el de inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Cuando los datos no se refieran a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, este límite máximo será de 500.000 pesetas.”

³⁷⁰ El artículo 83 de la LGT, en su última redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicable desde el 23 de julio de 1995, en el apartado 4, contempla que:

“El incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales será sancionado con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.”

³⁷¹ El artículo 83 de la LGT, en su última redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicable desde el 23 de julio de 1995, en el apartado 5, contempla que:

“Cuando las infracciones tributarias simples sancionadas consistan en el incumplimiento o en el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias, que incumben a los empresarios o profesionales, la cuantía total de las multas impuestas en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 no podrá exceder del 5 por 100 del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones correspondientes.”

³⁷² El artículo 83 de la LGT, en su última redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, aplicable desde el 23 de julio de 1995, en el apartado 6, contempla que:

Con todas estas referencias a las sanciones, podemos sostener que el pertenecer a la categoría de sujetos que realizan una actividad empresarial o profesional puede ocasionar un endurecimiento de las sanciones, en sus límites máximos, en función de los porcentajes del volumen de sus operaciones.

4.4. CONCLUSIÓN

4.4.1. La calificación del tributo respectivo

La circunstancia de que el legislador no haya ofrecido una descripción o concepto de las actividades empresariales (o profesionales) y de los empresarios (o profesionales), mencionados en la LGT, está motivada, a nuestro entender, por el hecho de que el legislador da por supuesto que dichos conceptos se habrán elaborado o calificado conforme a la regulación de la figura tributaria en particular. La LGT, al ser una ley general y formal, no entra en las definiciones sustanciales, que ya habrán realizado las leyes tributarias sustantivas.

4.4.2. La influencia mercantil

“Quienes en sus relaciones de naturaleza o con transcendencia tributaria no utilicen o faciliten su número de identificación fiscal en la forma prevista reglamentariamente, serán sancionados con multa de 1.000 a 150.000 pesetas. Esta sanción se aplicará independientemente por cada infracción simple cometida. No obstante, cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general este deber de colaboración será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 25.000 y 500.000 pesetas o, si el incumplimiento se hubiese producido en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, del 5 por 100 del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera.”

Como hemos indicado, el legislador en la LGT, ya parte del concepto elaborado de actividades empresariales y profesionales y de empresario o profesional en las “Leyes propias de cada tributo”.

Pero, si estos conceptos no estuvieran determinados, la LGT tiene previsto el camino a seguir. A través del Derecho supletorio, recogido en el artículo 9, apartado 2, que señala que: “Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común.”

La doctrina ha interpretado que “la referencia al Derecho común como elemento normativo supletorio no debe entenderse como referencia exclusiva y excluyente al Derecho civil. El Derecho común de una determinada institución puede encontrarse en el Derecho mercantil o en el Derecho laboral, por ejemplo”³⁷³.

Por consiguiente, a su vez, estas calificaciones pueden tener supletoriamente el reflejo del Derecho mercantil que hemos analizado en el capítulo 1.

5. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LOS EMPRESARIOS EN OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

5.1. EN LEYES

³⁷³ MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco: “Derecho Tributario”. Segunda Edición. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997. Pág. 90.

El artículo 107.Uno de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, estableció las declaraciones censales. Señala el precepto en el primer párrafo que “las personas o Entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades”. En el párrafo segundo del artículo indica “a efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tuvieran tal condición, de acuerdo con las disposiciones propias del IVA, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.”

En este artículo no se elabora una definición de las actividades empresariales o profesionales y para la calificación de empresario y profesional, la Ley se remite a quienes tuvieran tal condición según la regulación del IVA.

5.2. EN NORMAS REGLAMENTARIAS

En este punto del presente capítulo 2, examinaremos las normas reglamentarias, emitidas por la Administración tributaria del Estado, que se refieren a los empresarios y profesionales y, que además, tienen relevancia e influencia en dichos conceptos de empresario (individual y social) y profesional, en especial, cuando se habla de la presunción del ejercicio de la actividad, pues el figurar en registros o censos donde se

inscriben empresarios o profesionales es determinante en los casos de la acreditación respectiva.

5.2.1. Las declaraciones censales de empresarios y profesionales

5.2.1.1. Régimen

El Real Decreto 1041/1990³⁷⁴, de 27 de Julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios³⁷⁵, que desarrolla el artículo 107 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado, se refiere tanto las personas que se consideran empresarios o profesionales -ya previsto en el artículo 107 de la Ley citada- como las

³⁷⁴ Este Real Decreto 1041/1990, de 27 de Julio, ha sido modificado sucesivamente por:

- Real Decreto 1841/1991, de 30 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifican otras normas tributarias.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA y se modifican otras normas tributarias.
- Real Decreto 1811/1994, de 2 de Septiembre, que modifica la denominación del Registro de Exportadores.
- Real Decreto 267/1995, de 24 de Febrero, que modifica el R.D. 1041/1990.
- Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del IS.
- Ley 12/1996, de 30 de Diciembre, de PGE para 1997.
- Ley 13/1996, de 30-12, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Real Decreto 703/1997, de 16 de Mayo, por el que se modifican determinadas disposiciones reglamentarias del IVA.
- Ley 66/1997, de 30-12, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Real Decreto 37/1998, de 16 de Enero, por el que se modifican los Reglamentos del IRPF, del IVA y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los R.D. que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.
- Real Decreto 113/1998, de 30 de Enero, que sujeta a retención o ingreso a cuenta los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos.
- Real Decreto 296/1998, de 27 de Febrero, que modifica el RD 1041/1990.

³⁷⁵ Existe la Orden de 11 de Mayo de 1998 por la que se aprueban nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

actividades que se consideran empresariales o profesionales, haciendo la remisión a la consideración de tales a efectos del IVA³⁷⁶.

El artículo 3, primer párrafo del mismo Real Decreto 1041/1990, referido, entre otros, al censo de empresarios y profesionales, indica que: “Con los datos recogidos en las declaraciones censales a que se refiere este Real Decreto, se formará en cada Delegación de Hacienda un censo de personas o Entidades que a efectos fiscales sean empresarios o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención”.

Como hemos comentado líneas más arriba en los puntos dedicados al IRPF, el hecho de figurar en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios, origina la presunción del ejercicio de la actividad respectiva³⁷⁷.

5.2.1.2. El comienzo del ejercicio de actividades empresariales y profesionales

Los empresarios, que vayan a comenzar el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración de alta en el censo, según se regula en el Real Decreto 1041/1990.

³⁷⁶ En el artículo 2º, del Real Decreto 1041/1990, que contempla las definiciones de empresario y profesional, señala en el apartado 1:

“A efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tengan tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

Asimismo, a efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, tendrán la consideración de actividades empresariales o profesionales aquellas cuya realización suponga para una persona o Entidad su consideración como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

³⁷⁷ SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Presunciones y ficciones en el IRPF”. Asociación de Industrias Químicas y Básicas y el Servicio de publicaciones de la Universidad de Huelva. Huelva 1995. Pág. 222 y 223.

El artículo 9 del citado Real Decreto 1041/1990, en su apartado 5, referido a cuando se considera que se inicia la realización de una actividad empresarial o profesional, dispone en el párrafo primero que: “Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones o al nacimiento de la obligación de retener sobre los rendimientos que se satisfagan, abonen o adeuden”. El párrafo segundo indica que “a efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional, desde que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir inmediatamente o en el futuro en la producción o distribución de bienes o servicios.”

5.2.1.3. El cese en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales

Contempla el artículo 12 del Real Decreto 1041/1990, en su apartado 1, que: “Quienes cesen en el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional (...) deberán presentar la correspondiente declaración comunicando a la Administración tributaria dicho cese y la consiguiente baja en el censo.”

5.2.2. El deber de los empresarios y profesionales de expedir y entregar facturas

El Real Decreto 2402/1985, de 18 de Diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales³⁷⁸, dictado para “que la Administración de la Hacienda Pública disponga de la adecuada información especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales”, no define dichas actividades ni se remite explícitamente a ley alguna para establecer su concepto. Sin embargo, de su articulado se deduce que las actividades empresariales o profesionales a que se refiere son aquellas que tiene esta condición en la LIVA.

5.2.3. La declaración anual de operaciones de los empresarios y profesionales

El Real Decreto 2027/1995, de 22 de Diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, contempla en el artículo 1º, referido a los obligados tributarios, apartado 1, en el párrafo primero, que: “A tenor de lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley general tributaria, las personas físicas o jurídicas, de naturaleza

³⁷⁸ Este Real Decreto 2402/1985, de 18 de Diciembre, ha sido modificado sucesivamente por los Reales Decretos:

- 1841/1991, de 30 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF
- 1624/1992, de 29 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA y se modifican otras normas tributarias
- 1811/1994, de 2 de Septiembre.
- 267/1995, de 24 de Febrero.
- 80/1996, de 26 de Enero, por el que se modifica el RIVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de Diciembre, y el RD 2402/1985, de 18 de Diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
- 37/1998, de 16 de Enero, por el que se modifican los Reglamentos del IRPF, del IVA y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los R.D. que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.
- 215/1999, de 5 de febrero, por el que se modifican los Reglamentos de Planes y Fondos de Pensiones, del IS y del IVA y otras normas tributarias.

pública o privada, así como las entidades a que se refiere el artículo 33 de la misma Ley, que desarrollan actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas”. En el párrafo segundo indica que “a efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, tendrán la consideración de actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el apartado uno del mismo artículo 5 de la precitada Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).”

Se observa, pues, que para la calificación de las actividades empresariales y profesionales, en este artículo, se remite a las que así se definen en la Ley del IVA.

5.2.4. El número de identificación fiscal de empresarios y profesionales

El Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y forma de utilización del número de identificación fiscal, se refiere a los empresarios y profesionales en diversos artículos y en la Disposición Adicional Primera, dedicada a las definiciones, establece que “a los efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, serán de aplicación las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinar quiénes tienen la condición de empresarios o profesionales, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio

de aplicación de este Impuesto”. Los artículos que mencionan a los empresarios o profesionales y las actividades empresariales y profesionales son el 5 y el 16³⁷⁹.

5.2.5. El registro de productos sujetos a Impuestos especiales

El artículo 40 del Reglamento de los Impuestos especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en su artículo 40, prevé que “los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los operadores registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, aquellos detallistas, usuarios y (...) las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto

³⁷⁹ Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo:

Artículo 5. Forma de utilización del Número de Identificación Fiscal por los empresarios y profesionales.-

“El Número de Identificación Fiscal de un empresario o profesional deberá constar en las facturas u otros documentos que expida o reciba como consecuencia de las operaciones que realice o en las cuales intervenga, de acuerdo con lo dispuesto en este Real Decreto o en otras disposiciones de naturaleza tributaria y siempre que dicho empresario o profesional se halle establecido en territorio español o realice materialmente en este territorio cualquier prestación de servicios distinta de los transportes y de las operaciones accesorias a éstos.”

Artículo 16. Identificación de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.-

“1. A efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, tendrán atribuido el número de identificación fiscal definido en la letra d) del artículo 2 de este Real Decreto las siguientes personas o entidades:

1º Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero. (...)”

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se atribuirá el referido número de identificación fiscal a las siguientes personas o entidades: (...)

4º Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que realicen en dicho territorio exclusivamente operaciones por las cuales no sean sujetos pasivos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2º de la Ley reguladora de dicho impuesto.

5º Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo exclusivamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas

de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento”.

Se trata de un registro que recoge titulares de actividades con relación a productos sujetos a Impuestos especiales de fabricación. Por tanto, es un tipo de empresarios que estará en un registro público a efectos de dichos impuestos.

6. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y EMPRESARIOS Y PROFESIONALES EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La forma de evitar la doble imposición internacional, ha consistido en la conclusión de convenios bilaterales entre los Estados. En Europa existe un modelo de Convenio de la OCDE³⁸⁰, que se elaboró, después de varios precedentes, y se aprobó por el Consejo en 1992 y fue revisado en 1995. No constituye en sí un convenio de doble imposición, sino que es una pauta a seguir, por los Estados miembros de la Unión Europea, cuando concluyen entre ellos o con terceros países, convenios bilaterales

subsiguientes a las que se refiere el artículo 26, apartado tres, de la Ley del Impuesto.”

³⁸⁰ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

para evitar la doble imposición, en el dominio de los impuestos sobre la renta de personas físicas y jurídicas y sobre el patrimonio³⁸¹.

6.1. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y EMPRESARIO

Las “rentas empresariales”, que en la terminología adoptada por el modelo de convenio, se denominan “beneficios de las empresas” o “beneficios empresariales”, según las traducciones, no se definen en el artículo 7 del modelo de Convenio; por lo que se habrá de recurrir a lo previsto en la legislación española³⁸².

Tampoco encontramos un concepto de empresa en las definiciones generales, que se recogen en el artículo 3 del Modelo de Convenio, cuando se refiere a la expresión “empresa de un Estado contratante”. Como señala Tovillas Morán³⁸³, no se incluye una definición del término empresa, ya que únicamente, esta definición del artículo 3, tiene el objetivo de “determinar cuál es la relación que debe existir entre una empresa y uno de los Estados contratantes para que se considere a una empresa como residente de otro Estado. El criterio escogido por el Comité de Asuntos Fiscales es el de *equiparar* la empresa con su explotador (...)”.

³⁸¹ FARRÉ ESPAÑOL, José Manuel: “La doble imposición modelo OCDE 1992”. Editorial Einia. Barcelona 1994. Págs. 51 y 56.

³⁸² FARRÉ ESPAÑOL, José Manuel: “La doble imposición modelo OCDE 1992”. Editorial Einia. Barcelona 1994. Págs. 51 y 56.

³⁸³ TOVILLAS MORÁN, José María: “Estudio del modelo de convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992”. Serie monografías jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1996. Pág. 81.

“Cierta doctrina”, señala Joaquín de Arespacochaga, “viene a definir el término “empresa”, en relación con el artículo 7, como toda actividad independiente no consistente en el uso de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6.3, ni en servicios profesionales independientes en la forma en que se recoge en el artículo 14”³⁸⁴.

6.2. ACTIVIDADES PROFESIONALES Y/O ARTÍSTICAS Y PROFESIONAL Y/O ARTISTA

Con el título de “trabajos independientes”, el artículo 14 del modelo de convenio regula en el apartado 1 “las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente”. En el apartado 2 de dicho artículo se indica que “la expresión *servicios profesionales* comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables”³⁸⁵.

De acuerdo con los comentarios que se hicieron al artículo 14.2 del modelo de convenio, la enumeración de actividades no es exhaustiva, por lo que el rasgo determinante que permite encuadrar una renta dentro del citado artículo 14.2 es la obtención de dicha renta de forma

³⁸⁴ ARESPACOHAGA, Joaquín de: “Planificación Fiscal Internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de no residentes”. Segunda Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1998. Pág. 204.

³⁸⁵ “La doctrina internacional considera que una actividad se ejerce de forma independiente cuando no se fundamenta en un contrato laboral y la persona que la ejerce no está integrada en la empresa”. ARESPACOHAGA, Joaquín de: “Planificación Fiscal Internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de no residentes”. Segunda Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1998. Pág. 315.

independiente. No obstante, señala Farré Español, que el artículo 17.1³⁸⁶ del modelo de convenio excluye expresamente la aplicación del artículo 14 a los artistas y deportistas, aunque presten su actividad de forma independiente³⁸⁷. Pero esta exclusión de la aplicación del artículo, a nuestro entender, no significa que deba excluirse del concepto de “servicios profesionales”, a los artistas, puesto que se mencionan y están expresamente comprendidas en los servicios profesionales: “las actividades independientes de carácter (...) artístico”. Hemos de observar que el artículo 17.1, del modelo de Convenio, excluye a una determinada clase de artistas, se concreta en “artistas del espectáculo, actor del teatro, cine, radio y televisión, o músico”.

En consecuencia, advertimos que el Modelo de Convenio de la OCDE, a la hora de establecer la sujeción de las rentas, distingue, en el caso de los artistas entre: a) artistas -que considera servicios profesionales-, b) artistas del espectáculo, c) actores del teatro, cine, radio y televisión.

Esta misma distinción o bifurcación de la descripción de los artistas, la encontramos en el IAE, cuando contempla dentro de la Sección Segunda, referida a actividades profesionales, concretamente, en la Agrupación 86, las “profesiones liberales, artísticas y literarias” y el grupo 861 encuadra a los “pintores, escultores, ceramistas, artesanos,

³⁸⁶ Modelo de convenio de la OCDE versión 1994-1995:

Artículo 17. *Artistas y deportistas.*

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor del teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

³⁸⁷ FARRÉ ESPAÑOL, José Manuel: “La doble imposición modelo OCDE 1992”. Editorial Einia. Barcelona 1994. Págs. 164 y 165.

grabadores y artistas similares”; en esta lista abierta de artistas similares, la Administración clasifica a los escritores y dibujantes, entre otros³⁸⁸. Y en la Sección Tercera referida *propriadamente* a las actividades artísticas, se clasifican las actividades relacionadas con el cine, teatro, circo, baile y música, además de recoger las actividades relacionadas con el deporte y los espectáculos taurinos.

En definitiva, podemos decir que, a efectos del IAE (y coincidiendo con el Modelo de Convenio de la OCDE), los artistas no relacionados con el cine, el teatro, el circo, el baile y la música, pueden calificarse como profesionales, englobados en la Sección Segunda, dentro de la expresión “artistas similares” del grupo 861. Ello puede producir que si la actividad de este tipo de artistas, clasificables en la Sección Segunda, no se realiza por una persona física, deberá clasificarse en la Sección Primera, correspondiente a las actividades empresariales. Por el contrario, en el caso de que la actividad deba clasificarse en la Sección Tercera, correspondiente a las actividades artísticas (relacionadas con el cine, baile, teatro, circo y música), no existirá inconveniente en el hecho de que quien realice la actividad sea una

³⁸⁸ Señala Arespacochaga que “el Modelo no contiene una definición de artista. La lista de artistas del espectáculo no pretende ser exhaustiva. El concepto debe ser limitado, en una primera consideración, a aquellas actividades artísticas de espectáculo que se ejecuten o pretendan ejecutarse en público, bien en directo, bien a través de los medios de comunicación. De ahí que queden excluidas las actividades artísticas que tienen por objeto la creación de obras, tales como pintores, escritores, escultores o compositores. También quedarán excluidas las actividades artísticas ligadas a la producción cinematográfica distintas de las realizadas por actores o músicos (tales como técnicos, ingenieros, cámaras o directores). Igualmente quedan fuera de la referencia del artículo 17 el personal de apoyo de artistas, los empresarios de espectáculos (productores, realizadores de películas, coreógrafos, etc.) por no tener la condición estricta de artista. ARESPACOHAGA, Joaquín de: “Planificación Fiscal Internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de no residentes”. Segunda Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1998. Pág. 333.

persona jurídica o entidad sin personalidad, pues no existe ninguna norma que obligue a clasificarse en otra Sección o Secciones.

Siguiendo con el Modelo de Convenio de la OCDE, otro supuesto distinto, es la figura del deportista, que no se recoge expresamente dentro de los “servicios profesionales”. Por tanto, interpretamos que al regular el Modelo de Convenio a los deportistas junto a los artistas, en el mismo artículo, pueden formar una categoría conjunta e independiente. A efectos del IAE, las actividades artísticas no serán susceptible de calificación empresarial, aunque sean realizadas por personas jurídicas o entidades sin personalidad³⁸⁹.

7. LA CLASIFICACIÓN NACIONAL DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Establece el artículo 86.1 de la LRHL que los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas al IAE, deben ordenarse, en lo posible, según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

El Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93), aplicable a partir del 1 de enero de 1993, derogó el Decreto 2518/1974, de 9 de agosto, por el que se aprobaba la CNAE anterior. Sin embargo, el mencionado Real Decreto, al igual que el anterior, no fija los conceptos de las actividades económicas que clasifica. Estas

³⁸⁹ La regla 3ª de la Instrucción general, indica que “tienen la consideración de actividades artísticas las clasificadas en la Sección Tercera de las Tarifas”. Por tanto, pueden clasificarse en esta Sección cualquier persona física o jurídica o entidad sin personalidad.

clasificaciones sólo tienen los efectos de establecer la nomenclatura estadística de las actividades económicas prevista en el Reglamento del Consejo de la Comunidad Europea número 3037/1990, de 9 de Octubre, denominada NACE, de utilización obligatoria para todas las estadísticas comunitarias de actividades económicas.

Igualmente en la Clasificación Nacional de Ocupaciones (CON-94) no se fijan los conceptos de las actividades u ocupaciones.

CAPÍTULO 3

LOS PRECEDENTES

DEL

IMPUESTO

SOBRE

ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. LOS PRECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1.1. HASTA LA REFORMA DE 1957

Si en la búsqueda del concepto de empresario nos quisiéramos situar en los antecedentes más remotos de un tributo que gravara el ejercicio de actividades económicas, quizá podríamos retroceder a la época de la colonización romana, en la que debía hacerse un pago para poder ejercer ciertas profesiones u oficios³⁹⁰.

En la Baja Edad Media se crea la Alcabala, que gravaba todas las ventas de cosas muebles, inmuebles o semovientes a través de un tanto por ciento sobre estas mercancías vendidas o permutadas. Pero en esta figura, según los autores César Albiñana y Juan y Ramón Drake³⁹¹, "no se dan las características mínimas que son propias de un impuesto sobre los rendimientos de las actividades industriales y comerciales. Por el contrario, en el Servicio ordinario de monedas se halla el verdadero origen de tal imposición directa, en cuanto gravaba los rendimientos de las fincas y los del comercio, profesiones, artes y oficios"³⁹².

³⁹⁰ MARTÍN I QUERALT, Joan.: "Licencia fiscal", capítulo de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (Directores José Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA). Escola d'Administració Pública de Catalunya, Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 251

³⁹¹ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la *Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)* de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXV. Recogen la Exposición dirigida al Ministro de Hacienda por el Interventor General de la Administración del Estado, don Ángel González de la Peña, el día 4 de noviembre de 1891. Ministerio de Hacienda. Madrid 1959. Págs. 59 y siguientes.

³⁹² Carlos IV, por R. D. de 20 de noviembre de 1795, extinguió los citados Servicios y su quince al millar, aliviando, con ello, el estado de los pueblos y la postración en que se hallaba la agricultura. TOLEDANO: "Hacienda Pública". Madrid 1859 y SUREDA: "La Hacienda castellana y los economistas del siglo XVII". Madrid 1849. Citado por ALBIÑANA

Sin embargo, el origen más próximo de la Licencia fiscal, según muchos autores³⁹³, y por tanto, del Impuesto sobre Actividades Económicas, se halla en la denominada Contribución de Patentes creada por Decretos de 19 de noviembre de 1810 y 10 de diciembre de 1811³⁹⁴.

Los rendimientos de la industria, de momento, no son objeto de gravamen. En cambio, para los del comercio se crea, por R. D. de 16-2-1824, el denominado Subsidio de Comercio, que se exige hasta el año 1834 siguiendo la Instrucción de 22-11-1825³⁹⁵.

La Instrucción de 5 de octubre de 1834 y la Ley de Presupuestos de 26 de mayo de 1835 aprobada en Cortes, modificaron el Subsidio de Comercio, que adquiere la denominación de Subsidio Industrial y del Comercio y, por tanto, restableciendo el tributo que gravaba a la industria por medio de Tarifas.

GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXVII.

³⁹³ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXVIII.

³⁹⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Págs. 23 y 24.

Tras la sublevación de Riego, señalan los autores Cesar Albiñana y Ramón Drake, en el Trienio liberal, las Cortes establecieron, el 29 de junio de 1821, la Contribución de Patentes de modo independiente; pero, con el nuevo cambio de rumbo absolutista, se vuelven a suprimir el 9 de junio de 1823, restableciéndose las Rentas provinciales, Catastro, Equivalente y Talla. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXVIII.

El Subsidio industrial y del comercio es la otra figura que, junto con la Contribución de patentes, es considerada, por los autores, origen de la Licencia fiscal.

La reforma de 1845³⁹⁶ de Alejandro Mon, dio a las instituciones de la Hacienda de España la constitución que todavía conserva fundamentalmente³⁹⁷. Con el nombre de “Subsidio de la industria y el comercio” se estableció la imposición directa sobre el producto de la industria, comercio, profesión, arte u oficio. Se desdobra en dos partes o gravámenes, un derecho fijo y otro proporcional:

1. Los derechos fijos se exigían, en la mayoría de las actividades imponibles, conforme a una tarifa en la que las cuotas a pagar se determinaban según el número de habitantes de la población en la que se ejercía la industria, el comercio o la profesión. Tenían carácter censal y no guardaban relación con los beneficios obtenidos por los titulares de tales actividades³⁹⁸.

³⁹⁵ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXIX.

³⁹⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 24.

³⁹⁷ Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845.

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXX.

³⁹⁸ Cuando en algunas actividades la dimensión demográfica no guardaba correlación con los ingresos a presumir, la tributación se establecía fijando las cuotas a pagar en las tarifas extraordinaria y especial. Era una cuota fija que se establecía por el simple hecho de ejercer la industria, comercio o profesión. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXX.

2. El derecho proporcional consistía en el pago del 10 por 100 de los alquileres que correspondían a la casa-habitación del contribuyente y de los almacenes, fábricas, tiendas y demás edificios que destinara al ejercicio de su comercio, industria o profesión, fueran o no de su propiedad³⁹⁹.

Así adquirió definitivo arraigo en España la contribución sobre la industria y el comercio. Y es de resaltar que en la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845⁴⁰⁰, se optó, pues, por implantar un “derecho mínimo”, como señalan Ramón Drake y Cesar Albiñana⁴⁰¹, que recayera sobre los que ejercieran dichas actividades y fuese un pago anticipado sobre la capacidad efectiva del particular. Luego se incorporó un derecho proporcional que intentaría gravar la efectiva renta obtenida por el contribuyente⁴⁰².

³⁹⁹ Se gravó el producto derivado de esta fuente fijándose, para el cálculo de la cuota, en el signo externo de los alquileres que se pagaran o deberían pagarse. FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 24.

⁴⁰⁰ Don Ramón de Santillán lo manifestó al decir que: “El carácter variable de la riqueza industrial y comercial y la conseguida mediante el ejercicio profesional no admitían el establecimiento de un cupo total a repartir provincial o localmente”. SANTILLÁN, Ramón de: “Memorias (1815-1856)”. Pamplona 1960. II. Pág. 42. Citado por ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)” de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXVII.

⁴⁰¹ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)” de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXI.

⁴⁰² La Contribución de inquilinatos que, junto a la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería y el Subsidio industrial y del comercio, formaba el grupo de los tres impuestos en que quedaba estructurada la imposición directa en 1845, se giraba sobre los alquileres pagados por los contribuyentes, que se tomaban como parámetro y era considerado un signo externo de su renta personal. Se cargaba un 10 por 100 en poblaciones de primera categoría. Este mismo tipo era el aplicado en el derecho proporcional del Subsidio industrial y del comercio y los comprendidos en este derecho se quejaban de la doble exacción, que, para un gran número de contribuyentes, era excesiva. Se había instaurado el sistema de categorías, pues dependía de la importancia de quien ejerciera la profesión o industria. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia

Debido a los problemas surgidos, se pide, sin acierto, según indica Tallada, la supresión del Derecho proporcional de la Contribución sobre la industria y el comercio, que el R.D. de 3-9-1847 deroga junto con las tres categorías de derechos fijos, estableciendo el sistema de la agremiación⁴⁰³.

Señalan César Albiñana y Ramón Drake, que todos los contribuyentes que ejercieran igual industria, comercio, profesión, arte u oficio, de los mencionados en la tarifa general y en el primer grupo de las tarifas extraordinaria y especial, formaban gremio o colegio para los efectos del pago de la Contribución.

Los agremiados respondían colectivamente del pago de las cuotas asignadas. Y la suma total de todas ellas se distribuía entre las distintas categorías de comerciantes, industriales o profesiones en que se clasificaba el gremio, conforme a los beneficios que se estimaba percibía cada uno, y se señalaba a cada contribuyente una cuota mayor, igual o menor que la de tarifa, pero sin que excediese del cuádruple ni fuera inferior a su cuarta parte. Era una forma muy similar a lo que posteriormente se generalizó como evaluaciones globales⁴⁰⁴.

fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXXIII.

⁴⁰³ El R.D. de 1847 estructuraba la Contribución en derechos establecidos según la base de población para las actividades que gravaba la tarifa general y sin tener en cuenta la población para las incluidas en la tarifa extraordinaria, que abarcaba las profesiones, espectáculos, etc., y para la tarifa especial, que comprendía la industria fabril y manufacturera.

TALLADA, autor citado en la obra de ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXXIII.

⁴⁰⁴ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudio preliminar de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXV.

La Ley de 30 de junio de 1869, señalan los autores Cesar Albiñana y Ramón Drake⁴⁰⁵, suprimió y refundió en la Contribución Industrial y estableció las bases para reformar la Contribución Industrial en los siguientes puntos: exigir al contribuyente declaración del capital de su industria y comercio y del beneficio medio obtenido en el último trienio. Tuvo su desarrollo en Reglamento de 20 de marzo de 1870. Se volvía al sistema de estimación de las utilidades obtenidas⁴⁰⁶.

Sintetizando lo que significó este período para el subsidio industrial y de comercio perteneciente al sistema de imposición directa, y en opinión de Ferreiro Lapatza⁴⁰⁷, “el subsidio industrial y de comercio, en el que ya a partir de 1845 se consolida el nombre de Contribución Industrial, sufre continuas modificaciones que no logran, sin embargo, romper su estrechez y raquitismo como gravamen del producto industrial y comercial. Las necesidades y la obvia inadecuación de este Impuesto a la realidad hacen que el molde que representa se rompa en más de una ocasión, y así, en este período, las compañías mineras y de seguros pasan a tributar al margen de esta Contribución”.

⁴⁰⁵ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal) de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero, 6ª Edición, Madrid 1975. Pág. XXXV.

⁴⁰⁶ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal) de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXVII.

⁴⁰⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 26.

La reforma de 1900 se materializó con la emisión de la Ley de 27 de marzo de 1900⁴⁰⁸. Según los autores César Albiñana y Ramón Drake⁴⁰⁹ se “inició una etapa que se ha caracterizado por la emigración de conceptos desde la Contribución Industrial a otros impuestos”⁴¹⁰.

Se establecieron tres Tarifas⁴¹¹: En la Tarifa Primera figuraban, además del Impuesto sobre los sueldos y asignaciones, etc., ciertos epígrafes de la Tarifa de la Contribución Industrial que gravaban rendimientos de trabajo.

⁴⁰⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 26.

⁴⁰⁹ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXVII.

⁴¹⁰ Con esta Ley de 27 de marzo de 1900 “dejaron de figurar en la segunda de las Tarifas de la Contribución industrial los siguientes epígrafes”:
1º: Sueldos, retribuciones, etc., de consejeros, administradores, etc.
2º: Sueldos, remuneraciones, etc., de empleados de bancos, sociedades, etc.
2º bis: Remuneraciones de artistas, toreros, etc.
5º: Utilidades líquidas que obtengan los bancos y sociedades y compañías de seguros sobre la vida, etc.
6º: Utilidades líquidas que obtengan las sociedades por acciones.
7º: Utilidades líquidas que obtengan las compañías de ferrocarriles y las dedicadas a la navegación.
8º: Los beneficios líquidos según balance de las sociedades cooperativas de producción o de consumo.
9º: Las utilidades líquidas anuales de las cooperativas de crédito
10º: Los intereses que perciban los capitalistas que emplean sus fondos en préstamos y otras operaciones con el Tesoro público.
11º: Los intereses de capitalistas que emplean sus fondos en valores mobiliarios.
12º: Los intereses de préstamos hipotecarios, obligaciones, etc.”

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXVIII.

⁴¹¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 27.

En la Tarifa Segunda se recogía el Impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública y los epígrafes de la Tarifa de la Contribución industrial que gravaban los intereses del capital dado en préstamo y los dividendos del capital representado por acciones.

La Tarifa Tercera, que gravaba los rendimientos mixtos del trabajo y del capital no gravados en otra forma, se nutrió esencialmente de la Tarifa Segunda de la Contribución Industrial. Y así pasaron a tributar por la Tarifa Tercera de Utilidades los Bancos, las Compañías de Seguros, las Sociedades Anónimas en general y las Cooperativas de Crédito, Producción y Consumo. “Parecía” –continúa aseverando Ferreiro Lapatza⁴¹²- “que, al ser la forma social anónima o cooperativa la característica común de los sujetos sometidos a esta Tarifa, ésta debía delimitar su contenido en función de tal característica común, como el germen de un impuesto autónomo sobre las sociedades; sin embargo, esto no fue así⁴¹³”.

En el proyecto de Ley⁴¹⁴ presentado a las Cortes el día 21-6-1910, se exponía que: “Se exige la Contribución Industrial por el mero ejercicio de las industrias; pero este principio, que tiene exacta aplicación respecto

⁴¹² FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 27.

⁴¹³ El Reglamento de 30 de marzo de 1900 cometió, como señalan Fuentes Quintana y César Albiñana, la torpeza inexplicable de excluir a las Sociedades Anónimas dedicadas a la fabricación del gravamen por la Tarifa Tercera de Utilidades, haciendo que continuaran sometidas a la Contribución Industrial”

ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)” de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XXXIX.

⁴¹⁴ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: “Estudios preliminares” de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)” de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XL.

de los particulares, deja hoy de aplicarse a las sociedades, que no pagan por aquel mero ejercicio, sino que tributan por la ganancia líquida que el conjunto de sus negocios ofrezca, según balance»⁴¹⁵.

La reforma de 1900 configuró, pues, la imposición directa española sobre la base de seis impuestos de producto: la Contribución Rústica, Urbana e Industrial y las tres Tarifas de Utilidades⁴¹⁶.

Después de la reforma, la Contribución Industrial seguía siendo el Impuesto fundamental y general en cuanto a la tributación de los rendimientos mixtos del trabajo y capital empleados en la industria y el comercio, ya que la Tarifa Tercera de Utilidades gravaba sólo estos rendimientos si eran obtenidos por ciertas Sociedades Anónimas y Cooperativas⁴¹⁷. La evolución de la Tarifa Tercera de Utilidades la convirtió en el verdadero Impuesto Personal sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas⁴¹⁸.

⁴¹⁵ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XL.

⁴¹⁶ Pero no se consiguió una exacta delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación y la frontera poco clara entre la Tarifa Tercera de Utilidades y la Contribución Industrial originó, desde el comienzo, problemas, incertidumbres y dificultades. FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 27.

⁴¹⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 27.

⁴¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XL.

La reforma de 1926 (R.Decreto-Ley de 11-5-1926), estructuró la Contribución industrial sobre nuevas bases. Se sustituyó la concepción del gravamen según signos externos, que provisionalmente se conservó como una cuota tributaria mínima, por un impuesto que recaía sobre el volumen de ventas u operaciones efectuadas. Así, esta Contribución queda de nuevo estructurada en dos gravámenes diferentes: uno fijo o mínimo por el mero ejercicio de la actividad y otro variable, proporcional al volumen de las ventas realizadas⁴¹⁹.

“El nuevo régimen, semejante en esto al antiguo, no mide directamente el rendimiento, sino que lo estima indirectamente a través de otra magnitud que no está con la que se trata de medir en una relación funcional inequívoca (biunívoca)⁴²⁰. Uno y otro régimen se valen del signo. Les es también común el que ambos exigen la clasificación de las profesiones, industrias y ramos de comercio, en grupos definidos por la ley o por la Administración (...)”⁴²¹.

En el ámbito de los profesionales se estableció, por R. D.-Ley de 15 de diciembre de 1927, la distinción entre los profesionales oficiales, es

⁴¹⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 27.

⁴²⁰ Es decir, según afirman César Albiñana y Ramón Drake, “la cuota de Tarifa sería la media o normal y actuaría como mínima en cuanto no agotaba la capacidad de prestación tributaria, ya que había de satisfacerse una cuota complementaria en función de las ventas u operaciones cobradas y según tipos de gravamen señalados cada año para cada industria o serie de industrias (desde el 0,25 al 2 por 100)”. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. XL.

⁴²¹ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Editorial de Derecho Financiero. 6ª Edición. Madrid 1975. Pág. LII.

decir, los que ejercen funciones públicas y cobran por arancel, y los independientes. Los profesionales también debían hacer efectiva una cuota mínima por el mero ejercicio de la profesión⁴²².

La reforma de 1940, puesta en vigor por la Ley de 16 de diciembre de ese año, dejó en suspenso la imposición sobre el volumen de ventas y operaciones de la Contribución Industrial y estableció que los rendimientos de los comerciantes e industriales individuales cuyas empresas excedieran de ciertos límites quedarán gravados y debían tributar por la Tarifa Tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria. Con ello se perturbó la sistemática y racionalidad de un impuesto pensado para la tributación de sociedades. La Ley de 29 de marzo de 1941 suprimió definitivamente la imposición sobre el volumen de ventas. “La historia posterior”, señala César Albiñana⁴²³, “se reduce al establecimiento de recargos y a la modificación de epígrafes de sus Tarifas para reflejar nuevas actividades lucrativas”⁴²⁴.

El período de 1941 hasta el año 1957 sólo se caracterizó por un incremento en los tipos de gravamen de la Contribución industrial, de comercio y de profesiones⁴²⁵.

⁴²² Los antecedentes históricos reseñados destacan cómo la Contribución Industrial intenta su flexibilización para adecuarse a la real o efectiva capacidad contributiva de las actividades comerciales, industriales y profesionales.

⁴²³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: “Sistema Tributario Español y Comparado”; Editorial Tecnos, Madrid 1986. Pág. 734.

⁴²⁴ A las Tarifas de 1941 y 1950 se les incluyó el Canon de superficie de minas -y ello a pesar de ser una Tasa- y la Patente que gravaba los vehículos industriales. La inclusión se materializó en una Tarifa adicional y a través de lo dispuesto en la Ley de 16-12-1950. Aunque esta pretendida inclusión sólo lo fue formalmente, ya que la distinta contextura del Canon y de la Patente -verdadera Tasa- respecto de los otros conceptos de las Tarifas de la Contribución industrial, que es un gravamen de rendimientos mixtos, impidió su total equiparación y real inclusión.

⁴²⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: “Sistema Tributario Español y Comparado”. Editorial Tecnos. Madrid 1986. Págs. 171 y siguientes.

En la reforma de 1957, por Ley de 26 de Diciembre, señala Ferreiro Lapatza⁴²⁶, del mapa de los impuestos directos desaparecieron la Contribución sobre utilidades y la Contribución industrial y, con los tributos que integraban estas dos contribuciones, indica Ferreiro Lapatza, se formaron cuatro nuevos impuestos:

- a) El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, que se forma sobre la base de la Tarifa Primera de Utilidades y de la Contribución industrial, en cuanto sujetaba a tributación los rendimientos de los profesionales.
- b) El Impuesto sobre las Rentas del Capital, que incluía los impuestos encuadrados en la Tarifa Segunda de Utilidades.
- c) El Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, que se estructuró en dos gravámenes distintos, uno fijo, por el mero ejercicio de la actividad, y otro proporcional a los beneficios obtenidos. Recogió la antigua Contribución industrial y la Tarifa Tercera de Utilidades que gravaba a los comerciantes e industriales individuales.
- d) El Impuesto sobre Sociedades que abarcó el resto de la Tarifa Tercera de Utilidades, excluidos los comerciantes e industriales individuales.

Como vemos, esta Reforma de 1957 empieza a configurar ya las Licencias fiscales en su aspecto actual. Las actividades comerciales e industriales aparecen en el Impuesto industrial con una cuota mínima a pagar por el mero ejercicio de la actividad económica respectiva y con una

⁴²⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Págs. 30 a 32.

cuota de beneficios extraída como resultado de gravar los rendimientos obtenidos. A las actividades profesionales y artísticas también les corresponde una cuota fija por el mero ejercicio, pero, y aunque igualmente coexista con una cuota proporcional, son gravadas por el nuevo Impuesto de Rendimientos del Trabajo Personal.

1.2. LAS REFORMAS DE 1964 Y 1978

La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, dispuso la redacción y publicación de un texto refundido para cada uno de los impuestos, donde se recogía lo fundamental de cada uno de ellos⁴²⁷.

En cuanto al Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales (Impuesto Industrial), el Decreto 3.313/1966, de 29 de diciembre, seguía estructurándolo en dos gravámenes: la Cuota Fija o de licencia, que gravó el mero ejercicio de las actividades industriales y comerciales, y la Cuota de Beneficio, que gravó el rendimiento de tales actividades cuando eran ejercidas por una persona física.

Los profesionales y artistas independientes seguían gravados también por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, compuesto de dos clases de productos: del trabajo como factor aislado y del trabajo y capital, aunque esencialmente provenían del trabajo. En este último era donde se ubicaban los profesionales y artistas, que, igual que los empresarios comerciantes o industriales, tributaban por una Cuota Fija

⁴²⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Págs. 32 y 33.

y otra Proporcional y que gravaba la obtención por una persona física de un rendimiento derivado de tales actividades.

Esta estructura dual del Impuesto industrial servía para garantizar, a través de la Cuota Fija y por medio de los registros de contribuyentes y de sus actividades, una más eficaz aplicación de la Cuota de Beneficios, la proporcional, de este Impuesto y del Impuesto de Sociedades cuando las referidas actividades estuvieran realizadas por sociedades u otras entidades jurídicas que estuvieran sujetas a este gravamen⁴²⁸.

El Decreto 512/1967, de 2 de marzo, aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, de aplicación a los Profesionales y Artistas. Las Órdenes Ministeriales de 30-11-1965, que aprobó el Modelo TP12 de Alta Patentes de artistas, y de 13-11-1972, que reglamentó la exigencia de la Patente fiscal de artistas, como previo requisito, para la autorización de espectáculos públicos o rodaje de películas por las autoridades competentes⁴²⁹.

La Ley 44/1978, de 8 de setiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su Disposición Transitoria Primera

⁴²⁸ Las Cuotas Fijas eran unas cuotas mínimas que satisfacían todos los contribuyentes, obtuvieran o no beneficios, y que en ningún caso eran susceptibles de devolución. Si éstos existían y superaban los límites señalados se pagaba, además, la Cuota Proporcional o por Beneficios que gravaba los realmente obtenidos (régimen de estimación directa) o estimados como tales (régimen de evaluación global) mediante un porcentaje único, previa deducción de lo satisfecho por la Cuota Fija o de licencia. Los pagos realizados por impuestos reales, es decir, las Cuotas por Beneficios, tenían el carácter de entregas a cuenta de la cantidad que correspondía a cada persona física o jurídica y se deducían de lo que debía pagar por sus impuestos personales, sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, respectivamente.

⁴²⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Págs. 39 y 40.

suprimió las Cuotas Proporcionales o de Beneficio, catalogadas como Impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta de Personas Físicas y de Sociedades, y convirtió la Cuota Fija o de licencia subsistente en un tributo local de carácter real, dejando, por consiguiente, de formar parte del sistema tributario estatal⁴³⁰.

Posteriormente, el R. D. 791/1981, de 27-3, aprobó la Instrucción y Tarifas de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, mientras que el R. D. 830/1981, de 27-5, aprobó la Instrucción y Tarifas de la Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas⁴³¹.

2. LOS PRECEDENTES INMEDIATOS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

⁴³⁰ MARTÍN I QUERALT, Joan: "Licencia fiscal", capítulo de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (Directores J.J. Ferreiro Lapatza y E. Simón Acosta). Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág 253 y siguientes.

ARNAL SURÍA, Salvador: "El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18-4)". Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Págs 197 a 233.

⁴³¹ La regulación posterior y por orden cronológico hasta los precedentes inmediatos la tenemos:

- Para las Actividades Comerciales e Industriales:
 - Reales Decretos 2.676/1981, de 13 de noviembre, 3.197/1983, de 7 de julio, y 833/1985, de 19 de abril, que crean y modifican diversos epígrafes.
 - Orden Ministerial de 30 de abril de 1980, que regula la distribución de las cuotas que satisfacen las Centrales hidroeléctricas entre las Corporaciones Locales afectadas por su emplazamiento.
 - Orden Ministerial de 17 de noviembre de 1981, que regula la colaboración de los Ayuntamientos en determinadas actuaciones para la comprobación de la Licencia fiscal.
 - Orden Ministerial de 17 de febrero de 1984, que regula la asunción de la cobranza de la Licencia fiscal por los Ayuntamientos.
 - Orden Ministerial de 24 de setiembre de 1984, que reglamenta el régimen de colaboración en la Inspección municipal de la Licencia fiscal.
- Para las Actividades Profesionales y de Artistas:
 - Orden Ministerial de 14 de abril de 1982, que define los sujetos pasivos que deben tributar por el epígrafe 192.3 y que son los Agentes comerciales.
 - Orden Ministerial de 25 de marzo de 1983, que reglamenta la tributación de los Agentes de Seguro afectos.

2.1. FUENTES NORMATIVAS

Los precedentes inmediatos del Impuesto sobre Actividades Económicas los encontramos en la reforma del Régimen Local de 1985.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, contenía, en su Disposición Final Primera, la autorización para refundir las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local. Y en uso de la misma, el Gobierno aprobó el R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril, cuyo título VIII estaba dedicado a la regulación de las Haciendas Locales. Los artículos 273 a 291 reglamentaron la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales y los artículos 292 a 315 la Licencia fiscal de las actividades de profesionales y de artistas⁴³².

En su regulación, pues, el Impuesto denominado Licencia fiscal se desglosaba en dos figuras impositivas separadas, referida una de ellas a las Actividades comerciales e industriales y la otra a las Actividades profesionales y de artistas. Sin embargo, existían abundantes puntos comunes entre ambas.

⁴³² En cuanto al resto de disposiciones, seguían vigentes las enunciadas anteriormente en la Reforma de 1978, así como las siguientes:

- Orden Ministerial de 8 de junio de 1987, que regula la distribución de cuotas de la Central Nuclear de Cofrentes (Valencia) entre los municipios afectados.
- Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1987, que crea los nuevos modelos para las declaraciones de Alta, Ampliación, Modificación y Baja de Licencias fiscales (830 para comerciantes e industriales y 881 para profesionales y artistas).
- R. D. 376/1987, B.O.E. de 17 marzo 1987, referente a actividades profesionales y de artistas y que da nueva redacción al epígrafe 191 sobre Apuestas Mutuas y Loterías.
- R. D. 445/1988, de 6 de mayo, por el que se modifican parcialmente la Instrucción y las Tarifas de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales.
- R. D. 441/1988, de 6 de mayo, por el que se introducen modificaciones en la Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas.

Y anualmente debían tenerse en cuenta las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, que actualizaban las cuotas mínimas, establecían los incrementos anuales en las Tarifas y las normas sobre la recaudación del Impuesto. La Ley 50/1984, de Presupuestos

La vigente Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, estableció el Impuesto sobre Actividades Económicas que determinó la supresión de las Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas, así como del Impuesto municipal sobre la Radicación. Estos dos impuestos son los precedentes inmediatos del IAE. En consecuencia, al examen de tales figuras dedicaremos una parte de este capítulo.

2.2. LAS LICENCIAS FISCALES DE ACTIVIDADES COMERCIALES E INDUSTRIALES Y DE PROFESIONALES Y ARTÍSTICAS

2.2.1. Naturaleza jurídica de las licencias fiscales

El T.R.R.L, en los artículos 273, para la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, y, 292, para la Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas, establecían que “la Licencia fiscal (...) constituye un tributo local de carácter real, que recae sobre las citadas actividades y que grava el mero ejercicio de las mismas (...)”⁴³³.

Generales del Estado para 1985. La Ley 46/1985, de 27 de diciembre. La Ley 21/1986. la Ley 33/1987.

⁴³³ MARTÍN I QUERALT, Joan: “Licencia fiscal”, capítulo de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (Directores J.J. Ferreiro Lapatza y E. Simón Acosta). Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Págs 255 y 256.

ARNAL SURÍA, Salvador: “El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18-4)”. Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Págs. 201 a 203.

En otras ocasiones se la ha calificado de forma más vaga de tributo; así en la Disposición Transitoria 1ª de la Ley 44/1978, en la Regla 2ª de la Instrucción y en el propio T.R.R.L. en el artículo 273.1. Y El artículo 230 del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de Régimen Local (en adelante T.R.R.L.) catalogaba la Licencia fiscal -precedente inmediato del IAE-, en sus dos modalidades, dentro de la clasificación de los tributos, de Impuesto.

La modalidad de Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas suele ser estudiada por separado y desgajada de la LFACI, considerada la hermana mayor, consecuencia de la sustantividad propia que al antiguo Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal le concedió la Ley de 26 de diciembre de 1957. La única característica que las diferencia es la naturaleza de la actividad que, en esta segunda modalidad, consiste en el ejercicio de una profesión, arte u oficio, no calificado de mercantil o industrial, por cuenta propia, y mediante el empleo de factores personales y/o materiales⁴³⁴.

2.2.2. Hecho imponible de las Licencias fiscales

2.2.2.1. Objeto

La Licencia fiscal, aunque el objeto es el beneficio medio presunto (no puede excederse del 15 por 100 del mismo) de la actividad gravada, lo que realmente grava, o tiene por objeto directo, son las actividades

Literalmente, lo califica como tributo "local" y no "municipal", si bien los rendimientos se atribuían directamente al Municipio donde radica la actividad gravada (salvo el recargo provincial que correspondía a las Diputaciones) y el T.R.R.L. lo ha incluido sistemáticamente dentro del grupo de impuestos municipales.

⁴³⁴ Al respecto, puede citarse:

- La Instrucción y nuevas Tarifas de la Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas, aprobadas por R. D. 830/1981, de 27 de marzo, en su regla 4ª apartado 1º, prevé que "tendrán la consideración de actividades profesionales sujetas aquéllas que constituyen el ejercicio libre de la profesión".
- El Tribunal Supremo, en Sentencia de 14 de marzo de 1978, ha señalado que el hecho de satisfacer la Licencia fiscal por un determinado concepto no significa que se actúe propiamente con ese carácter con relación a otros mundos del Derecho.

comerciales, industriales, profesionales o artísticas independientes, no exceptuadas expresamente⁴³⁵.

El IAE conserva este mismo objeto, puesto que, la normativa de dicho impuesto, a pesar de que también señala, al igual que la Licencia fiscal, que “las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada”, tiene como objeto de gravamen el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

La Licencia fiscal y, luego veremos, el IAE, entendemos que contravienen el principio de capacidad económica, establecido en la Constitución española, al permitir el gravamen de actividades económicas con independencia del porcentaje de beneficio obtenido.

2.2.2.2. Actividades comerciales e industriales sujetas

⁴³⁵ Según el Preámbulo del R. D. 791/1981, las Tarifas establecidas se determinaron conforme a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981, que indicaba “que el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, aprobara con efecto de 1º de enero de 1981, antes de 1º de abril de 1981, las nuevas Tarifas de Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, de forma que las cuotas tributarias que resultaran de su aplicación no excedieran del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada”.

Esta misma medida se reitera en el artículo 284 del T.R.R.L. Consecuencia de ello, y, según Arnal Suría, en sus Comentarios al nuevo Régimen de los Tributos Locales, cabría pensar que el impuesto grava ese beneficio medio presunto de la actividad comercial o industrial. Pero no es así, ya que las cuotas, una vez fijadas, se independizan del posible beneficio, son exigibles aunque tal beneficio no exista y, por tanto, estas cuotas ya no tienen el carácter de entregas a cuenta de los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas o sobre la renta de las sociedades, sino sólo la condición de gastos deducibles de estos impuestos.

MARTÍN I QUERALT, Joan: “Licencia fiscal”, capítulo de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (Directores J.J. Ferreiro Lapatza y E. Simón Acosta). Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Págs 258 y 259.

ARNAL SURÍA, Salvador: “El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18-4)”. Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Págs.201 a 210 y 222 a 228.

El artículo 274.1 del T.R.R.L., en el que, como podemos observar y al igual que en el IAE, destaca la tendencia al carácter censal del Impuesto, establece que “Están sujetos al Impuesto el mero ejercicio de cualquier actividad extractiva, fabril, artesana, de construcción, comercial y de servicios por cuenta propia o en comisión, no exceptuada expresamente y hállese o no clasificada en las Tarifas del Impuesto”⁴³⁶.

El artículo 275 enumeraba, a modo meramente ejemplificativo, las Actividades que habían de considerarse en todo caso sujetas, con las excepciones y matizaciones en él reseñadas:

- a) Las de importación, excepto de artículos de uso propio no destinados a ulterior enajenación ni a primeras materias de procesos productivos.
- b) Las de construcción de viviendas y locales de negocio para proceder a su venta global o por partes, asimilándose a la venta, el arrendamiento con opción de compra o simplemente de opción de compra y a la construcción para la venta, la que realice una Sociedad que distribuya las partes entre los partícipes.
- c) Las de división o segregación y la enajenación de terrenos que tengan la consideración de suelo a efectos de la Contribución Territorial Urbana, y las de división o adjudicación de los poseídos por comunidades de bienes excepto si han sido adquiridos por título hereditario.
- d) El servicio de transporte, y

⁴³⁶ MARTÍN I QUERALT, Joan: “Licencia fiscal”, capítulo de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (Directores J.J.Ferreiro Lapatza y E. Simón Acosta). *Escola d'Administració Pública de Catalunya*. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Págs 258-260.

ARNAL SURÍA, Salvador: “El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18-4)”. *Serie comentarios 7*. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Págs. 202 a 210 y 222 a 228.

e) Las explotaciones mineras.

Si comparamos lo señalado hasta aquí, referido a la LFACI, con la definición conceptual de actividad económica en el IAE, que examinaremos con detalle en los próximos capítulos, observamos que el IAE define conceptualmente la actividad económica de una forma más completa y precisa, pues señala que se considera que una actividad se ejerce con tal carácter, cuando supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recurso humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Respecto a la definición descriptiva, en cambio, el IAE únicamente denomina las actividades económicas que sujeta, menciona a las actividades ganaderas independientes, mineras, industriales, comerciales y de servicios, que figuran detalladas en los epígrafes y rúbricas correspondientes, sin definir cada una de estas actividades, sólo en el supuesto del comercio al mayor y al menor y de la ganadería independiente, ofrece una breve explicación. Además, cabe destacar que el IAE, a diferencia de la LFACI, sujeta la actividad de ganadería independiente que, incluye en la Sección Primera correspondiente a las actividades empresariales.

Para la LFACI, de acuerdo con el artículo 274 del T.R.R.L., cualquier actividad prevista tributaba siempre, aunque no se encontrara expresamente clasificada en las Tarifas del Impuesto, salvo que se hallare excluida expresamente. El artículo 277.1 del T.R.R.L. establecía que las actividades constitutivas del hecho imponible se especificarán en las Tarifas del Impuesto; no obstante, el apartado dos de este mismo artículo

preveía que “las actividades no tarifadas de modo expreso tributarán provisionalmente en la forma que en las Tarifas del tributo se establezca”. Y así en las tablas se determinaban unas Tarifas residuales que incluían a todas las actividades no comprendidas en los apartados correspondientes⁴³⁷. De este modo, cualquier actividad quedaba sujeta al Impuesto.

En relación al requisito de la habitualidad en el ejercicio de las actividades, no existía en la LFACI un precepto que la afirmara o negara. Tampoco fueron unánimes ni la doctrina ni la jurisprudencia, sin embargo, nosotros entendemos que, como examinaremos en profundidad en el IAE, también la habitualidad era un requisito tácito para la sujeción a la LFACI, pues aunque, este último impuesto no se remite al artículo 3 del C. de c. (que habla de la presunción legal del ejercicio habitual del comercio), como sí hace el IAE, los medios particulares de pruebas que establecía el artículo 278 del T.R.R.L. son actuaciones que hay que referirlas a actividades habituales, no esporádicas.

En cambio, por lo que respecta al ánimo de lucro, como también analizaremos en el IAE, entendemos que no constituía un requisito en la LFACI que pudiera determinar que la actividad estuviera o no sujeta al Impuesto. Las exenciones y bonificaciones reguladas en la figura tributaria (artículos 279 y 280 del T.R.R.L.), aunque no se mencionara expresamente, evidenciaban que quedaban sujetas las actividades ejercidas sin ánimo de lucro.

⁴³⁷ Se había establecido para cada tipo de actividad un epígrafe “cajón de sastre” y se le representaba por el dígito 9 como última cifra de su caracterización; así, por ejemplo, el epígrafe 442.9 recoge “la fabricación de otros artículos de cuero no clasificados en otra parte”, el epígrafe 999.0 incluye “otros servicios no clasificados en otra parte”.

En cuanto a la Clasificación de las actividades en la LFACI, conforme al artículo 274.2, se realizó vía Reglamento por el Gobierno. Al existir una gran diversidad de actividades gravadas por el Impuesto, determinar su calificación era complejo y, para efectuarla, se aplicaron los criterios contenidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), elaborada por el Instituto Nacional de Estadística y aprobada por Decreto 2.518/1974, de 9 de agosto.

También el legislador del Impuesto sobre Actividades Económicas, se remite, según su frase “en lo posible”, a tal clasificación. Además, es preciso mencionar que hoy existe una nueva clasificación nacional de actividades económicas (CNAE) que entró en vigor en 1993.

Las Tarifas, al igual que la Instrucción que reguló la aplicación de las LFACI, se aprobaron por R. D. 791/1981, de 27 de marzo. Se clasificaron las actividades en 9 divisiones⁴³⁸:

1º Energía y Agua;

⁴³⁸ De acuerdo con la Regla 22ª de la Instrucción de Ordenación de las Tarifas, se distinguían los siguientes grados de integración:

- 1º Divisiones, para agrupar los sectores fundamentales, que se identifican por el primer dígito del código y que se subdividen en:
- 2º Agrupaciones, que reúnen actividades por razón de afinidad entre ellas, las cuales se identifican por los dos primeros dígitos del código, y se subdividen en:
- 3º Grupos, que se identifican por los tres primeros dígitos y se subdividen en:
- 4º Epígrafes, que se identifican por los cuatro primeros dígitos, y se subdividen, en su caso, en:
- 5º Apartados, que se identifican por los cinco dígitos de su rúbrica.
- 6º Números, que se identifican por los seis dígitos de su rúbrica

MORENO CASTEJÓN, Tomás: “Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales. Comentarios y análisis práctico”. Editorial Trivium. Madrid 1982. Pág. 79.

En el IAE los grados de integración son:

- para las actividades económicas empresariales, las divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes –en algunas actividades los grupos no se subdividen en epígrafes–,
- para las actividades económicas profesionales, las divisiones, agrupaciones y grupos,
- para las actividades artísticas, las agrupaciones y grupos.

- 2º Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados, industria química;
- 3º Industrias transformadoras de los metales, mecánica de precisión;
- 4º Otras industrias manufactureras;
- 5º Construcción;
- 6º Comercio, hostelería, restaurantes y reparaciones⁴³⁹;
- 7º Transportes y comunicaciones;
- 8º Instituciones financieras, seguros, servicios de publicidad y alquileres; y
- 9º Otros servicios.

En el IAE se ha mantenido esta misma estructura, sólo se añade a esta clasificación la División 0 que recoge la ganadería independiente.

2.2.2.3. Definición de las actividades comerciales e industriales sujetas -contenidas en la Instrucción

La Instrucción de la LFACI define estas Divisiones o tipos genéricos de actividades, es decir, especifica qué labores u operaciones constituyen o se comprenden dentro de cada una de estas actividades económicas y determina la calificación de la actividad principal para la que están facultados los sujetos que realizan la actividad. En cambio, en el IAE, como hemos mencionado, únicamente podemos encontrar, referido a

⁴³⁹ Por ejemplo, el epígrafe 615.2 de la LFACI remitía a:

- la División 6ª, que engloba el comercio, hostelería, restaurantes y reparaciones;
- la Agrupación 1, que es el comercio al por mayor;
- el Grupo 5, que recoge la venta de edificaciones y terrenos y el comercio al por mayor de artículos y materiales para la construcción y ornamentación de las mismas, cristal y vidrio y artículos de loza y porcelana; y
- el epígrafe 2, de comercio al por mayor de artículos y materiales para la construcción y ornamentación de la misma.

la actividad económica del comercio, una breve definición de lo que se entiende por las ventas al por mayor y al por menor. En consecuencia, examinaremos cada una de las definiciones mencionadas correspondientes a la LFACI, puesto que, muchas de las interpretaciones que se aplican en el IAE se toman de la Licencia fiscal; ello es una actuación lógica, si tenemos en cuenta que el Impuesto sobre Actividades Económicas, grava las actividades económicas que anteriormente gravaba la figura precedente, es decir, la Licencia fiscal.

En el IAE algunas de estas especificaciones se contienen en los propios grupos o epígrafes que clasifican cada una de las actividades.

Se contemplan en las Reglas de la Instrucción de LFACI las siguientes definiciones de actividades:

- **Extracción**

Comprende la minería⁴⁴⁰ y la extracción de materiales de construcción (canteras)⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ Se regula en la Regla 8ª de la Instrucción.

La minería comprende las labores que, mediante la aplicación de las técnicas propias de la minería, se realizan para la extracción, preparación para la concentración de riquezas en los minerales extraídos, depuración o clasificación de los mismos y demás operaciones similares.

Cuando las operaciones complementarias de la extracción de mineral antes citadas se realicen en factorías industriales situadas fuera del perímetro de la concesión minera, se tributará en la forma que determinen las Tarifas.

La calificación de actividad minera faculta para:

- Vender al por mayor y al por menor, dentro de la concesión, los productos y residuos de la explotación minera.
- Remitir desde la propia concesión.
- Vender o entregar, en locales situados fuera de la concesión minera, los productos y residuos extraídos, en las condiciones que señalan las Tarifas.
- Exportar los productos y residuos de la explotación.
- Disponer de un almacén, cubierto o sin cubrir, fuera de la concesión, en donde se vendan, exclusivamente, los productos y residuos de su explotación, en la provincia donde esté enclavada la concesión minera o en provincia limítrofe, siempre que no se haga uso de la facultad de la letra c).

- **Fabricación**

Se consideran actividades fabriles las operaciones a que se someten los productos naturales o industriales con el fin de modificar su aspecto, forma, propiedades, constitución o uso⁴⁴².

⁴⁴¹ La extracción de canteras consiste en la extracción de piedras naturales, pizarras, rocas, arcillas y otros productos similares para la construcción, así como la pulverización, trituración, clasificación y demás operaciones de preparación, cuando se realicen simultáneamente con la extracción en la propia cantera.

Cuando estas operaciones de preparación se realicen en factorías alejadas de las canteras o por otros industriales distintos de los que las explotan, se tributará en la forma que determinen las Tarifas.

La calificación de esta actividad extractiva tiene similares facultades a las enumeradas para minería.

⁴⁴² Se contempla la fabricación en la Regla 9ª.

Se asimila a fabricación:

- a) El simple montaje de elementos fabricados, excepto en los casos en que las Tarifas expresamente lo autoricen en otras actividades o cuando tal actividad deba clasificarse como de construcción.
- b) La captación y distribución exclusivamente de agua por tubería para el abastecimiento de núcleos urbanos.
- c) La distribución de gases por el mismo procedimiento.
- d) La producción o distribución de energía eléctrica y el aprovechamiento directo de la energía hidráulica.
- e) El embotellado o envasado de gases, líquidos o sólidos, por medio de plantas industriales que constituyan por sí mismas una actividad individualizada.
- f) Cualesquiera otras actividades que, por sus especiales características, las Tarifas así lo consideren.

La calificación de fabricación faculta para:

- a) Adquirir las primeras materias tanto en el territorio nacional como en el extranjero.
- b) por mayor y al por menor, en la propia fábrica, los productos, subproductos y residuos obtenidos.
- b) Remesar desde la misma fábrica los artículos citados en la letra b) precedente.
- c) Vender, recibir y entregar, en locales situados fuera del recinto industrial, los productos, subproductos y residuos obtenidos, así como cobrar o reembolsar su importe en las condiciones que señalan las Tarifas.

Por cada uno de los locales de venta se podrá tener completamente cerrado al público, y en el mismo municipio, otro destinado únicamente al depósito de los productos propios.

Los productores y distribuidores de energía eléctrica, gas y agua podrán disponer de locales destinados a la formalización de contratos de suministro.

- a) Exportar los productos, subproductos y residuos de la fabricación.
- b) Disponer de un almacén u oficina, fuera del recinto fabril, en donde se vendan exclusivamente los productos, subproductos y residuos de la fabricación, y situado dentro de la provincia donde esté situada la fábrica o en provincia limítrofe, siempre que no se haga uso de la facultad del primer párrafo de la letra d).
- c) Realizar las operaciones que tengan carácter complementario de la actividad principal en las condiciones que determinan las Tarifas, así como efectuar la instalación de los artículos fabricados en cualquier punto del territorio nacional.

- Artesanía

Se consideran actividades de artesanía las incluidas como tales en las Tarifas, con las limitaciones que en las mismas se establezcan en cuanto al número de operarios empleados y al grado de mecanización del trabajo y que consistan en la producción y transformación de bienes que, con carácter preferentemente manual, se lleve a cabo mediante la participación personal del artesano, bien solo o bien auxiliado por familiares de su convivencia o consanguíneos en cualquier grado⁴⁴³.

- Construcción

Según la Regla 11ª, se considera actividad de construcción la ejecución directa o indirecta, con medios propios o ajenos, de obras de arquitectura e ingeniería, y los trabajos preparatorios complementarios, de conservación, reforma, reparación y demás relacionados con tales obras, así como los de jardinería, movimiento de tierras y materiales para cualquier fin y demolición de edificios y rocas, incluso subacuáticas.

- Comercio interior

⁴⁴³ La calificación de artesanía, contemplada en la Regla 10ª, faculta para:

- a) Adquirir las primeras materias, tanto en territorio nacional como en el extranjero.
- b) Vender al por mayor y al por menor, en el taller, los artículos objeto de su actividad.
- c) Remitir a los clientes los artículos producidos.
- d) Exportar los artículos que confeccionen.
- e) Tener una tienda separada del taller en la misma localidad donde éste radique, para la venta exclusiva de los artículos que produce, siempre que no se realicen ventas en el taller.

Según la Regla 12^a, se entiende por comercio interior las operaciones de venta⁴⁴⁴ realizadas dentro del territorio nacional y no comprendidas en la Regla 15^a.

El comercio interior podrá adoptar las formas de:

- a) Comercio al por mayor.
- b) Comercio al por menor.

- Comercio al mayor

Se considera comercio al por mayor⁴⁴⁵ el realizado con:

- a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.

⁴⁴⁴ Se asimilará a la venta de mercaderías la enajenación del derecho a importarlas o adquirirlas.

⁴⁴⁵ Para que el comercio se considere al por mayor bastará que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

La calificación de comercio al por mayor, prevista en la Regla 13^a de la Instrucción, faculta para:

- a) Adquirir los artículos, tanto en territorio nacional como en el extranjero.
- b) Remitir desde el lugar del establecimiento o matrícula los artículos o productos que se hayan vendido, salvo que la remisión se realice por medio de Agentes de Aduanas o Comisionados de tránsito, debidamente matriculados, en cuyo caso se podrá realizar desde punto distinto al del establecimiento.
En todo caso, tendrán el carácter de remesa los envíos realizados desde y para distinto término municipal.
Las remesas que se efectúen entre la casa central y sus sucursales o entre las diversas sucursales de una misma empresa no serán calificadas como operaciones de comercio al por mayor.
- c) Ordenar a los proveedores la remisión a los clientes del mayorista de las mercancías que hayan sido vendidas en el punto de matrícula, establecimiento o almacén.
En caso de importación se podrá ordenar a los Comisionados de tránsito, matriculados en el punto por el que haya tenido lugar aquélla, la remisión de los pedidos directamente a los clientes del receptor de la expedición.
- d) Exportar las mercancías.
- e) Tener en la misma población donde se ejerza la actividad locales destinados de modo exclusivo a depósito de los artículos o productos propios del comercio de que se trate, siempre que estén cerrados al público y que sólo sirvan para el surtido del establecimiento abierto.
- f) Realizar el montaje e instalación, dentro del término municipal en que figure matriculado el comerciante, de los artículos o productos vendidos, en los casos en que expresamente autoricen estas operaciones las Tarifas.
- g) Realizar todas las operaciones propias del Comercio al por menor, incluso la venta a plazos.

- b) Toda clase de empresas industriales, de elementos que deban ser integrados en sus procedimientos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato⁴⁴⁶.
- c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante en todo caso.

- Comercio al menor

Según la Regla 14^a se considera comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.

⁴⁴⁷ Igual consideración tendrá el que, con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

Se consideran como modalidades del comercio al menor, con limitación de facultades, respecto a las de carácter general, las realizadas:

- a) En portal: Cuando tenga lugar en establecimiento situado en el zaguán de un edificio, siempre que el público no tenga acceso al interior de dicho establecimiento.
- b) En puesto: Cuando lo sea en mesas, quioscos, cajones y similares, situados en la vía pública o en los mercados.
- c) En ambulancia: Cuando se realice por los comerciantes fuera de un establecimiento comercial permanente, en solares y espacios abiertos o en la vía pública, en lugares y fechas variables, transportando la mercancía personalmente o utilizando un solo vehículo de cualquier clase.
- d) A domicilio: Cuando el comerciante realice la venta en el domicilio particular o en el lugar de trabajo del cliente o probable comprador, mediante la oferta y entrega de los productos vendidos en dichos lugares. Todo ello siempre que las Tarifas autoricen este tipo de venta para el artículo objeto del comercio.

La calificación de comercio al por menor en portal, en puesto fijo, en ambulancia y a domicilio solamente da derecho a las facultades a), c) y e) del número 2 de esta Regla. La facultad de la letra a) de dicho número se limitará a la adquisición de artículos dentro del territorio nacional, y la letra c), cuando se trate de comercio en ambulancia y a domicilio, se limitará a la población de su domicilio.

La calificación de comercio al por menor faculta para:

- a) Adquirir los artículos, tanto en territorio nacional como en el extranjero.
- b) Remitir a los clientes, desde el lugar del establecimiento o matrícula, los artículos o productos que les hubieran vendido.
- c) Tener en la misma población donde se ejerza la actividad locales cerrados al público y destinados exclusivamente a depósito de los artículos o productos objeto del comercio, que sólo sirvan para el surtido de éste.
- d) Confeccionar los artículos propios de la actividad comercial, en los casos en que se autorice expresamente en las Tarifas.
- e) Realizar el montaje e instalación, dentro del término municipal en que figure matriculado el comerciante, de los artículos o productos vendidos, en los casos en que expresamente autoricen estas operaciones las Tarifas.

- Comercio exterior

Se entiende por comercio exterior⁴⁴⁸ la importación⁴⁴⁹ o exportación⁴⁵⁰ de artículos o productos.

- Enajenación de terrenos y edificaciones

La Regla 16^a consideran comprendidas en este concepto:

- La enajenación de terrenos que tengan la consideración de suelo a efectos de la Contribución Territorial Urbana, previa división o segregación de los mismos por el vendedor, así como la adjudicación a cada comunero de los poseídos por comunidades de bienes, excepto, en este último caso, si se han adquirido a título hereditario.
- La venta de edificaciones, en su totalidad, por partes o pisos, bien para vivienda o para locales de negocio, construidas para tal fin, directamente o por medio de contratistas, subcontratistas o destajistas⁴⁵¹.

- Servicios

⁴⁴⁸ La calificación de exportación o comercio exterior, regulado en la Regla 15^a, faculta para:

- a) Adquirir los artículos o productos en todo el territorio nacional.
- b) Remitir por cuenta propia o ajena, desde cualquier punto, los artículos o productos que se exporten.
- c) Tener en cualquier punto del territorio nacional locales para el exclusivo depósito de los artículos o productos destinados a la exportación.

⁴⁴⁹ Se considera importación la adquisición fuera del territorio nacional o en zonas, puertos o depósitos francos, de mercancías o primeras materias originarias del extranjero para su ulterior venta o empleo en procesos productivos dentro de la nación.

⁴⁵⁰ Se considera exportación la venta de artículos o productos con destino directo al extranjero.

⁴⁵¹ Se asimilarán a los contratos de venta los arrendamientos con opción de compra y la construcción para la venta realizada por una sociedad que distribuya las partes o pisos entre los partícipes.

La Regla 17^a recoge como actividad de servicios todos aquéllos que, con carácter empresarial, se prestan, tanto al público en general como a toda clase de personas y entidades en particular, sin poder suministrar, ceder o transferir mercancía alguna, salvo cuando las Tarifas expresamente lo autoricen. Se consideran como servicios:

- De transportes:
 - a) Transportes de mercancías⁴⁵², que comprende la recepción y envío de géneros o efectos ajenos por toda clase de vías de comunicación.
 - b) Transporte de viajeros, que comprende el traslado de personas de un punto a otro por toda clase de vías de comunicación⁴⁵³.
- De espectáculos públicos, que se prestan para el general esparcimiento y recreo⁴⁵⁴.
- De hostelería y alimentación.
 - a) Servicios de hostelería⁴⁵⁵.

⁴⁵² La calificación de servicios de transporte de mercancías faculta para:

- a) Disponer de oficinas de facturación destinadas exclusivamente a sus propios servicios.
- b) Tener locales para la recepción y entrega de las mercancías en las condiciones que señalen las Tarifas.
- c) Realizar las operaciones de carga y descarga de las mercancías objeto de su transporte.
- d) Tener garajes o locales para la guarda y custodia de los vehículos propios, así como para realizar las operaciones de lavado y engrase de los mismos.

No constituye actividad específica de transporte la realización de éste con vehículos o medios afectos de modo exclusivo a satisfacer las necesidades de una actividad principal, sujeta o no a Licencia Fiscal, salvo las excepciones que expresamente señalen las Tarifas.

La tributación de la actividad de transporte de mercancías realizado directamente desde el domicilio del remitente al del destinatario, sin tener local alguno para la recepción y entrega de aquéllas, se limitará exclusivamente a la de vehículos que se utilicen en el servicio.

⁴⁵³ La calificación de servicio de transporte de viajeros faculta para disponer de oficinas de despacho de billetes, destinadas exclusivamente a los usuarios de sus propios servicios.

Cuando el servicio se preste en virtud de concesión de línea regular y la cuota se determine por un módulo en función de los kilómetros del recorrido, éstos se computarán tomando los de ida y vuelta que integren el itinerario total, cualquiera que sea el número de vehículos afectos a una concesión.

⁴⁵⁴ Los servicios de espectáculos públicos facultan para tener locales o despachos de expedición de billetes en cualquier punto del territorio nacional, siempre que en dichos locales o despachos no se expendan más que los correspondientes a los espectáculos por los que tribute su titular.

b) Servicios de alimentación⁴⁵⁶.

- De reparaciones, se consideran aquí incluidos, principalmente, los servicios consistentes en la reparación de aquellos bienes de consumo más relacionados con el hogar y las personas⁴⁵⁷.

En diversos casos, en la LFACI (e igual, podemos decir del IAE), se contemplaba, en estas Reglas de la Instrucción mencionadas, actividades que engloban otras, por ejemplo, la fabricación autoriza a la venta al por mayor y menor y la venta al por mayor faculta para realizar todas las operaciones propias del comercio al por menor.

⁴⁵⁵ Son los que se prestan con el fin de proporcionar alojamiento a las personas, con o sin otros servicios de carácter complementario, en hoteles, hostales, residencias, moteles, pensiones, fondas o casas de huéspedes, apartamentos “bungalows”, campamentos turísticos, las denominadas “ciudades de vacaciones” y demás establecimientos análogos.

La calificación de servicios de hostelería faculta para:

- a) Prestar los servicios de alimentación en los establecimientos hoteleros y fuera de dichos establecimientos en las condiciones que señalan las Tarifas, salvo cuando se trate de Residencias y Campamentos Turísticos.

Se consideran “Residencias” aquellos establecimientos hoteleros (hoteles, hostales o apartamentos) en los que, no prestándose el servicio de comedor, puedan facilitar, sin embargo, el de desayuno, y “Campamentos turísticos”, aquellos terrenos debidamente delimitados y acondicionados para facilitar la vida al aire libre en los que se pernocta bajo tienda de campaña, en remolque habitable o en cualquier elemento similar fácilmente transportable.

- b) Adquirir dentro o fuera del territorio nacional los artículos o productos necesarios para la actividad, ya sean para el servicio de hospedaje o para el de alimentación.
- c) Prestar servicios complementarios, como salones de peluquería y belleza, limpieza de ropa y calzado, garaje e instalaciones deportivas, siempre que sean explotados por los establecimientos hoteleros y en las condiciones que señalan las Tarifas.
- d) Tener locales o depósitos, cerrados al público, fuera del establecimiento hotelero, con el exclusivo fin de guardar los artículos o productos necesarios para la actividad.

⁴⁵⁶ Son los que se prestan en restaurantes, cafeterías, bares, tabernas y demás establecimientos similares para el consumo, dentro o fuera del local, de productos alimenticios preparados y de bebidas.

La calificación de servicios de alimentación faculta para:

- a) Prestar el indicado servicio fuera del establecimiento en las condiciones que señalan las Tarifas.
- b) Adquirir dentro o fuera del territorio nacional los artículos o productos necesarios para la actividad.
- c) Tener locales o depósitos, cerrados al público, con el exclusivo fin de guardar los artículos y productos propios de la actividad.

⁴⁵⁷ La clasificación de este tipo de reparaciones faculta para aportar el material necesario para su ejecución, sin venderlo aisladamente, salvo cuando expresamente lo autoricen las Tarifas.

2.2.2.4. Actividades profesionales y de artistas sujetas

El artículo 293.1 del Texto Refundido de Régimen Local disponía que “está sujeto al Impuesto el mero ejercicio de cualquier actividad profesional o artística independiente” no exceptuada expresamente y se halle o no clasificada en las Tarifas del Impuesto.

El T.R.R.L. efectúa la distinción entre lo que se entiende por sujeto pasivo profesional y a quien se considera artista; en cambio, el Impuesto sobre Actividades Económicas no establece un concepto específico para cada uno y, por tanto, es útil examinar las delimitaciones que formula su figura precedente, la Licencia fiscal.

La definición de profesional se determinaba en el artículo 296 del citado Texto legal, cuando englobaba dentro del mismo, dos grandes grupos de profesionales:

- a) Los profesionales, titulados o no, que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, provincia, municipio o corporaciones de derecho público. Se refiere a los funcionarios que cobran por aranceles como los Notarios, Registradores de la Propiedad, Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores de Comercio, etc.

Las Tarifas, sin embargo, mantenían vigentes figuras que anteriormente habían participado de esa característica, pero que habían pasado a formar parte del régimen de funcionarios públicos; ejemplos de ello eran los Jueces Municipales, Secretarios Judiciales y Oficiales de Sala y, a partir de la plena aplicación del artículo 193.2 del T.R.R.L., también los Recaudadores municipales.

- b) Los profesionales no comprendidos en el apartado anterior y quienes realizaban trabajos independientes.

El primero de los dos tipos que señalaba este grupo se refería a las denominadas profesiones liberales independientes y que, por definición, eran aquellos profesionales que, con su propio trabajo y respondiendo de los gastos de personal a su cargo y de los medios de producción, tenían una relación directa con sus clientes y cobraban de ellos el importe de los servicios prestados, desarrollándose un modo de gestión empresarial.

El segundo tipo, es decir, “quienes realicen trabajos independientes”, abarcaba a cualquier persona física que desempeñara una actividad determinada fuera del ámbito de una relación de carácter funcional o laboral.

Del redactado del artículo podía interpretarse que, a través de un solo acto realizado y retribuido, se estaría sujeto al impuesto, máxime después de que el Texto Refundido de Régimen Local hubiera omitido la frase “por los rendimientos que obtengan en el libre ejercicio de su profesión o actividad” del artículo 32.b) del anterior Texto Refundido del Impuesto de 2 de marzo de 1967 y de la que se desprendía el requisito de una cierta habitualidad. Pero esta interpretación, señaló Arnal Suría, se suavizaba con el artículo 299, para el caso de profesionales y de artistas, estableciendo los medios de prueba del ejercicio de las actividades gravadas, pero de forma no taxativa, ya que permitía cualquier otro medio

legal de prueba de las mismas. En consecuencia, no se gravaba un acto aislado, sino actos repetidos⁴⁵⁸.

El artículo 294 del T.R.R.L., en su apartado 1º, consideraba artistas, a los solos efectos del Impuesto, a “las personas que, individualmente o formando parte de agrupaciones, actúen mediante retribución en locales públicos o privados, constituyendo o formando parte de un espectáculo o deporte, así como aquéllas cuyas actuaciones de carácter recreativo sean transmitidas a través de aparatos o medios físicos tales como la radiotelefonía, cinematografía, televisión, grabaciones magnetofónicas y discos gramofónicos”.

El apartado 2º excluía de la consideración de artistas a “aquellas personas cuyos trabajos no trasciendan directamente al público, por ser meramente preparatorios o auxiliares de los espectáculos de deportes”.

El artículo 295 del T.R.R.L. calificaba las actuaciones de los artistas como dependientes o independientes. La consideración del trabajo artístico como dependiente automáticamente comportaba que se eximiera al mismo de su sujeción al Impuesto. En los distintos apartados del artículo 295.2 se especificaban de modo exhaustivo los casos en los que se calificaba una actuación artística de dependiente; por ejemplo, que el personal de la plantilla de una emisora de radio o televisión actúe en estos medios de comunicación, que se obtengan las retribuciones por su condición de funcionarios del Estado, Entes Territoriales u Organismos autónomos, etc. No se atendía a la real autonomía económica del artista,

⁴⁵⁸ ARNAL SURÍA, Salvador: “El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril)”. Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Pág. 224.

como ocurre con los profesionales, sino a criterios coyunturales, que explicaban la inclusión tanto de actividades no retribuidas y lo que es verdaderamente trabajo dependiente como de aquellas actividades que podrían perfectamente calificarse de independientes.

Todas las demás actuaciones de los artistas no comprendidas en los apartados anteriores tendrían, de acuerdo con el número 3 del artículo 295 del T.R.R.L. y con efectos únicos en el régimen de la exacción, la calificación de independientes. Ello a pesar de que muchas de las relaciones existentes entre deportistas profesionales y sus clubs se configuraran en otras ramas del Derecho asimiladas a las laborales.

2.2.3. Actividades no sujetas a las Licencias fiscales

2.2.3.1. Actividades comerciales e industriales no sujetas

En el supuesto de las Licencias fiscales comerciales e Industriales, se enumeran, de forma taxativa, en los apartados del artículo 276 del T.R.R.L. una serie de actividades que no se encontraban sujetas a la Licencia fiscal⁴⁵⁹.

Todos los casos de no sujeción se justificaban por razones tales como:

⁴⁵⁹ Esta enumeración, aunque en diferente orden, se reproducía en la Regla 19ª de la Instrucción de Licencia fiscal para actividades comerciales e industriales. Detalla todas estas actividades no sujetas establecidas en el T.R.R.L. y, además, describe algunas más, como, por ejemplo, en su apartado 9, la exposición de mercancías con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento, salvo la exposición de artículos para regalo a los clientes.

- El carácter no habitual, esporádico o aislado de la actividad y que, por tanto, no puede reputarse como propia del giro o tráfico mercantil o industrial (apartado h del artículo 276 del T.R.R.L.)
- Que se trate de una operación accesoria, no lucrativa, de actividades gravadas por el propio Impuesto (apartados a, b, d y e). El apartado b, concretamente, dice: “La salida material de mercancías de los depósitos o almacenes que, cerrados al público, tengan exentos de Licencia fiscal los contribuyentes, siempre que aquélla sea consecuencia de operaciones de venta efectuadas en el establecimiento o despacho abierto al efecto”.
- Que se trate de una operación accesoria de actividades gravadas por el Impuesto de actividades profesionales y de artistas (apartado c).
- Que se trate de operaciones realizadas por titulares de explotaciones agrícolas sujetos a Contribución Rústica y Pecuaria (apartado f).
- Cuando sean actividades realizadas por comisionistas o agentes comerciales que se limiten a ofrecer al comercio o a particulares, por medio de muestrario, anuncios, facilitando catálogos a fin de realizar pedidos, etc. En este caso no se consideran empresarios, sino trabajadores por cuenta ajena o profesionales independientes (apart. g).

Con respecto a los comisionistas o agentes comerciales⁴⁶⁰ en el artículo 276, apartado g), se completa en la Regla 19ª de la Instrucción en dos aspectos:

- a) En los artículos de joyería y relojería, los comisionistas o agentes comerciales podrán entregar al comercio los productos

⁴⁶⁰ Sobre las tres calificaciones que, a efectos fiscales, pueden, según los casos, atribuirse a quienes actúan como agentes comerciales mediante estas denominaciones: empresario de actividad comercial, profesional independiente o empleado por cuenta ajena, la Orden de 14 de abril de 1982 es de especial interés por cuanto de ella se concluye que las dos primeras calificaciones implican sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que la tercera no.

de las firmas que representan, pero sin poder cobrar o reembolsar su importe.

- b) No constituye operación propia de los comisionistas o agentes comerciales la exposición de los productos en locales permanentes a los que tenga acceso el público, aunque sólo sea con carácter de mera exposición.

En este supuesto de los comisionistas, podemos tomar para clasificar la actividad que realizan los agentes comerciales en el IAE lo expresado en la norma para esta figura precedente (si el comisionista entrega y cobra las mercancías se calificará de empresario, si no realiza estas actuaciones y es una persona física se clasificará como profesional).

2.2.3.2. *Las actividades profesionales y de artistas no sujetas*

Conforme al artículo 298 del T.R.R.L., “no estarán sujetas al pago de este Impuesto aquellas personas que ejerzan o practiquen actividad artística, deportiva o recreativa, sin obtener por ello retribución de alguna clase ni bajo ningún concepto, salvo que la Administración tributaria aplique la presunción legal de que tales actuaciones son retribuidas”.

Pero el artículo 300 del mismo Texto establecía una importante restricción al prever que “la Administración tributaria podrá presumir que la realización de actividades profesionales y artísticas en beneficio de tercero o por cuenta ajena, en su más amplio sentido, es siempre retribuida”. Esta presunción es *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario para los profesionales, pero, es *iuris et de iure*, no admitiendo

tal prueba en contrario, en el caso de los artistas, según prescribía el apartado 2º del mencionado artículo 300⁴⁶¹.

2.2.4. Los sujetos pasivos en las Licencias fiscales

2.2.4.1. Los sujetos pasivos de las actividades comerciales e industriales

Disponía el artículo 281 del Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por R. Decreto Legislativo 781/1986, y la Regla 4ª de la Instrucción que serán “sujetos pasivos del Impuesto todas las personas físicas y jurídicas, así españolas como extranjeras, que realicen en el territorio español cualesquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.

En el apartado 2º se especificaba que también son sujetos pasivos los sujetos colectivos sin personalidad a que alude el artículo 33 de la Ley general tributaria. Por tanto, igualmente, tendrán la condición de sujetos pasivos en esta forma del Impuesto “las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición”. Por tanto, la unión de dos o más personas para realizar la explotación de un negocio industrial o comercial, sin constituir una sociedad mercantil y sin personalidad jurídica independiente de la de los individuos que se unen con tal fin, forman una comunidad de bienes o una

⁴⁶¹ El artículo 307 del T.R.R.L. indicaba que “las acciones tributarias que se deriven de la presunción de que las actuaciones de los artistas son retribuidas se dirigirán siempre sobre los mismos, sin perjuicio de las responsabilidades solidaria o subsidiaria de los empresarios conforme al artículo 305 de esta ley”.

sociedad civil y estaba obligada a tributar por la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales.

En consecuencia, podemos decir que pueden ser comerciantes o industriales en la LFACI, tanto las personas físicas o jurídicas, así como las Entidades que establece el artículo 33 de la LGT cuando realicen las actividades comerciales e industriales sujetas al Impuesto. Hasta aquí no observamos diferencias en relación con el IAE.

Junto al sujeto pasivo que podríamos denominar contribuyente, la LFACI preveía dos situaciones de responsabilidad solidaria.

La primera, descrita en el artículo 282 del T.R.R.L., según la cual el arriendo o cesión de locales destinados a celebrar espectáculos implica para su propietario, arrendatario o subarrendatario la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda tributaria del empresario de aquéllos, salvo cuando se haya comunicado a la Administración, en plazo reglamentario, el arriendo de los mismos⁴⁶².

El criterio para determinar el sujeto pasivo nos lleva a fijar, con Arnal Suría, que quien asumía el resultado de la explotación económica era el titular y no quien tuviera concedida la autorización administrativa que permite la existencia de la explotación⁴⁶³. La Jurisprudencia se había

⁴⁶² La Regla 37ª de la Instrucción concreta este plazo reglamentario en 30 días contados desde la fecha de formalización del respectivo contrato y, en su caso, antes de comenzar a ejercerse la actividad correspondiente.

⁴⁶³ ARNAL SURÍA, Salvador: "El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18-4)". Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Pág. 211.

pronunciado en este sentido en la Sentencia de 13 de diciembre de 1985⁴⁶⁴.

La segunda situación de responsabilidad solidaria la establecía el artículo 283 del T.R.R.L., en la que los copartícipes o cotitulares de las “entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades”. En el IAE este precepto no se contempla. De todas formas, el artículo 39 de la LGT, de aplicación para todas las figuras tributarias, señala que “los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades”.

De ello, podemos advertir que los responsables solidarios no serán comerciantes e industriales a efectos de la LFACI, toda vez que no asumen el resultado de la actividad respectiva. La legislación del IAE, no determina supuestos de responsabilidad, pero en el caso de existir, no tendrían tampoco el carácter de empresarios, por esta misma razón.

2.2.4.2. Los sujetos pasivos individuales o colectivos de las actividades profesionales y los sujetos pasivos individuales de las actividades artísticas

⁴⁶⁴ Sentencia de 13 de diciembre de 1985, Aranzadi 6.272.

(El Reglamento del Juego de Bingo aprobado por Orden del Ministerio del Interior, de 9 de enero de 1979, determinaba quiénes pueden ser las Entidades autorizadas para la explotación de Salas de Bingo en sus artículos 3º a 5º, regulando a continuación las que denomina Empresas de Servicios en su artículo 6º).

Según disponía el artículo 301 del T.R.R.L., el sujeto pasivo, es la persona que realizaba la actividad. Los profesionales de la LFAPA, podían serlo las personas físicas y jurídicas, así como los entes colectivos carentes de personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 33 de la LGT. Por el contrario, los artistas únicamente lo eran las personas físicas⁴⁶⁵.

En el IAE el sujeto pasivo de las actividades profesionales no puede serlo quien no sea persona física. Por tanto, una persona jurídica o una entidad de las contempladas en el artículo 33 de la LGT no podrá estar clasificada en la Sección correspondiente a las actividades profesionales. En cambio, puede clasificarse como artista, tanto la persona física como la jurídica o la entidad del artículo 33 de la LGT.

En el caso de los artistas, a efectos de la Licencia fiscal, era indiferente la nacionalidad⁴⁶⁶ del sujeto pasivo, ya que lo que importaba era si la realización de la actividad tuvo lugar en territorio español o no⁴⁶⁷.

⁴⁶⁵ ARNAL SURIA, Salvador: "El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril)". Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Pág. 229.

⁴⁶⁶ Los artistas que realizaban en España actuaciones consideradas independientes y no tenían su domicilio o residencia en nuestro país, debían designar una persona o Entidad con domicilio en España para que las represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones para con el impuesto.

⁴⁶⁷ Y así, el apartado 1, del artículo 302 del T.R.R.L. especifica que "tendrán la consideración de actuaciones o manifestaciones artísticas realizadas en territorio español las verificadas o ejecutadas dentro del mismo, en sus aguas jurisdiccionales o zonas o espacios sometidos a la soberanía española, las que se efectúen por cuenta o a favor de personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en España y las no residentes o domiciliadas que tengan establecimiento permanente en territorio español. Si, en este último caso, las actuaciones se retribuyen con cargo a dicho establecimiento, tendrán también a estos efectos igual conceptualización"

El apartado 2 del citado artículo 302 se remitía a los preceptos contenidos en el IRPF e IS a la hora de regular la condición de domicilio o residencia habitual de los artistas y de las personas o Entidades con quienes contraten sus actuaciones y así, para las personas físicas, el artículo 6º de la Ley 44/1978, del IRPF establece que "se entenderá por residencia habitual la

Sin embargo, si un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente o domiciliada en el país, retribuye una actuación (la norma no especifica si se realiza dentro o fuera del país) estará sujeta a la LFACI⁴⁶⁸.

No se establece un precepto similar en la LFACI ni en las actividades económicas del IAE, para el que únicamente quedan sujetas las actividades realizadas en territorio nacional (artículo 79 LRHL).

El artículo 303 del T.R.R.L. señalaba como responsables solidarios de los artistas a los copartícipes o cotitulares de las entidades comprendidas en el artículo 33 de la LGT, en proporción a sus respectivas participaciones, en los supuestos de profesionales y artistas (al igual que en el caso de comerciantes e industriales). Además, con relación a las actuaciones que realizaban los artistas, el artículo 305 del T.R.R.L. constituía en responsables solidarios de la deuda tributaria por licencia de tales artistas, correspondiente al ejercicio en curso, a los empresarios de espectáculos que consientan la actuación de los artistas no provistos de la

permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español. Para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

En el caso de entidades y demás personas jurídicas, era aplicable el artículo 9 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS.

ARNAL SURÍA, Salvador: "El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril)". Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Págs. 226 y 227.

⁴⁶⁸ Esta extensión de la territorialidad, como aducía Arnal Suría, es exagerada, aplicada únicamente a la Licencia fiscal, ya que en el IRPF los derechos de la Hacienda Pública están salvaguardados directamente con las reglas de imputación real propias de este Impuesto. Tampoco, en la práctica, es fácil de cumplir; por ejemplo, si una empresa española contrata los servicios de un artista extranjero para anunciar un producto fuera de España, el artista está sujeto a la obtención previa de la patente fiscal de nuestro país

respectiva patente fiscal, sin ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria y de las autoridades gubernativas⁴⁶⁹.

2.3. EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE LA RADICACIÓN

El Impuesto municipal sobre la Radicación es un tributo que, junto con las Licencias fiscales, constituye otra figura que el nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas refundió y, por tanto, se trata de un precedente inmediato, del que el IAE tomó algunos aspectos, como la utilización del local y la ubicación en la vía pública donde se realiza la actividad respectiva.

2.3.1. Fuentes normativas

A raíz de la creación de unos regímenes especiales para las grandes ciudades de Barcelona (1960) y Madrid (1963), aparece un nuevo impuesto denominado Impuesto municipal sobre la Radicación que grava la ubicación de actividades económicas. Señala Pagès i Galtés⁴⁷⁰ que “a

⁴⁶⁹ La Administración tributaria podía exigir de los artistas los datos y antecedentes que se relacionaban con su actividad y podían tener trascendencia tributaria, quedando obligados a suministrarlos y a facilitar la comprobación de su veracidad ante la Inspección de tributos. Artículo 306 del T.R.R.L.

Para ello, el Ministerio de Economía y Hacienda podía exigir de los empresarios de espectáculos, mediante declaraciones, los antecedentes relativos a la identificación de las personas que intervengan en ellos como artistas y las condiciones de su contratación.

Se establecía la presunción *iuris tantum*, salvo prueba en contrario, que los propietarios o arrendatarios de los locales donde se celebraban los espectáculos tenían, a efectos tributarios, el carácter de empresarios de los mismos.

El artículo 307 del T.R.R.L. disponía que las acciones tributarias derivadas de la presunción de que las actuaciones de los artistas son retribuidas se dirigirán siempre sobre los mismos, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria o subsidiaria de los empresarios establecida en el artículo 305 del T.R.R.L.

⁴⁷⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas”. Serie monografías jurídicas. Diputació de Barcelona. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 23.

diferencia de lo que sucede con el impuesto que tiene por objeto el ejercicio de las actividades económicas, el impuesto que grava el espacio físico, la radicación, donde tales actividades se ejercen, es una figura de creación relativamente reciente”.

Este impuesto se crea, para la ciudad de Barcelona, a través del Texto Articulado de la Ley de Régimen Especial de Barcelona, aprobado por Decreto 1166/1960, de 23 de mayo. El artículo 75 de dicha norma estableció que “se exigirá un arbitrio sobre la radicación en la ciudad de empresas industriales y comerciales por razón de su sede, sucursales, agencias, fábricas, depósitos o cualesquiera otros establecimientos”. Para Madrid, posteriormente apareció el impuesto en el Texto Articulado de la Ley de Régimen Especial de Madrid, aprobado por Decreto 1.674/1963, de 11 de julio.

Y “entró”, indica Simón Acosta⁴⁷¹, “en el ordenamiento jurídico de los municipios de régimen ordinario con la base 25 de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local de 19-11-1975”⁴⁷².

⁴⁷¹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: "Impuesto municipal sobre la Radicación", capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 282.

⁴⁷² Sigue señalando Simón Acosta que “la efectiva aplicación del impuesto en toda España se produjo en 1977 como consecuencia del desarrollo provisional de las bases del régimen local referentes a ingresos de los entes locales efectuado, por el R. D. 3.250/1976, de 30 de diciembre”. Se dispuso que el Impuesto municipal sobre la Radicación comenzara a regir el 1 de enero de 1977, “siempre que los municipios autorizados para establecerlo acordaran su imposición y aprobaran la correspondiente Ordenanza antes de terminar el año 1977”.

El artículo 9 del R. D. Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas Urgentes de Financiación de las Corporaciones Locales, dispuso la ampliación del ámbito del Impuesto que se exigía en Madrid y Barcelona, que hasta entonces era sólo aplicable a la utilización de locales para actividades comerciales e industriales, que su hecho imponible se acomodara al vigente para los municipios de régimen común, cuyo hecho imponible incluía también las actividades profesionales.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: "Impuesto municipal sobre la Radicación", capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y

Las disposiciones legales en materia de Régimen Local fueron refundidas en el texto aprobado por el R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 1991.

2.3.2. Hecho imponible

El artículo 316.1 del Texto Refundido, aprobado por el R.D. Legislativo 781/1986, nos indicaba que “constituye el hecho imponible del Impuesto de radicación la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal”⁴⁷³.

por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 282.

⁴⁷³ En cuanto al fundamento jurídico del Impuesto, nos encontramos con un gravamen confuso, y como muy bien indica, en nuestra opinión, Simón Acosta, “el Impuesto municipal sobre la Radicación se asemeja más a los que gravan la renta de las actividades económicas, que a los impuestos sobre el patrimonio o sobre la renta derivada de la titularidad de los bienes. El objeto del impuesto podría ser la renta que presumiblemente se obtiene por el ejercicio de la actividad gravada, con lo que el gravamen se aproximaría a aquellos que recaen sobre el mero ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

“Lo verdaderamente cierto”, continúa Simón Acosta, “es que la regulación positiva del impuesto poco tiene que ver con el beneficio recibido por el contribuyente y se aproxima más a lo que sería un gravamen sobre la renta presunta de la actividad. Pero se ha querido mantener la conexión con el principio del beneficio y se ha otorgado al elemento de la utilización del local una relevancia impropia en un impuesto sobre la renta. El local conecta la actividad gravada con el disfrute de los servicios públicos municipales, aunque la dimensión del local no está en relación directa con el grado de disfrute de esos beneficios, a pesar de lo cual la cuota se gradúa en función de la superficie.”

Ahora bien, si admitimos que este impuesto tiene como objeto la renta presunta de las actividades, además de las críticas que pueden dirigirse a todo gravamen sobre magnitudes presuntas e inciertas, el IMR se hace acreedor de serias objeciones: por un lado, se produce una innecesaria superposición de tributos, porque la renta presunta de las actividades económicas está gravada con otros impuestos locales, como son las Licencias fiscales; por otra parte, la relevancia que adquiere la utilización de locales en el IMR, no se explica en un impuesto que tenga por objeto la renta, dado que no existe relación alguna entre renta y local, por lo que carece de sentido que el local se utilice como elemento del hecho imponible o como instrumento de cuantificación del impuesto”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: “Impuesto municipal sobre la Radicación”, capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 285.

2.3.2.1. Actividad empresarial o profesional

El Impuesto municipal sobre la Radicación gravó únicamente en sus orígenes, en los regímenes especiales municipales de Madrid y Barcelona, las actividades comerciales e industriales. Los profesionales quedaron excluidos del ámbito del impuesto⁴⁷⁴.

2.3.2.2. Delimitación del ámbito de sujeción de las actividades

Indica Simón Acosta que no estaban sometidas al IMR por no estar comprendidas en el artículo 316.1 del T.R.R.L., “las actividades agrarias o, más genéricamente, las actividades de obtención de productos naturales: agricultura, ganadería y pesca. Esto obliga a plantear la

⁴⁷⁴ Menciona Simón Acosta que en la Comisión de Cortes se manifestó que el impuesto pretendía gravar el beneficio de los empresarios por la extensión y ubicación de los locales, y unificar varios tributos municipales sobre actividades mercantiles, pero en el debate de dicha Comisión, según cita el autor, se señaló que “estos dos fines apuntados quiebran al introducirse en el proyecto de Ley de Bases de Régimen Local, al extenderse a los despachos profesionales por cuanto entiendo que no pueden darse en éstos los mismos supuestos que para los establecimientos industriales o comerciales. En primer lugar, las clases profesionales ya tributan específicamente a la hacienda estatal por el ejercicio de sus actividades, participando la corporación municipal en dicha imposición (...). En cuanto al local, tributa por Contribución Territorial Urbana y también por los correspondientes arbitrios municipales. De la actividad profesional desarrollada en un despacho, forme o no parte de una vivienda, no surge un valor comercial, un fondo de comercio (...) que se proyecta sobre el local incrementando su valor. La actividad profesional en las profesiones liberales tiene un carácter personalísimo y no dice nada o dice muy poco en relación con el local donde se ejerce”.

Una vez admitida la existencia del impuesto con todas sus imperfecciones, señala el mismo autor, la opinión más coherente fue la que sostuvo Julio Nieves Borrego: “Si la filosofía de este tributo está en que se debe gravar el ejercicio de cualquier actividad de carácter lucrativo ejercida en un local, es evidente que junto a las actividades de carácter industrial y comercial tienen que ir las profesionales que son tan lucrativas o más que las anteriores”. Este criterio es el que prevaleció y, por tanto, se incorporaron en el hecho imponible tanto las actividades comerciales e industriales como las profesionales.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: "Impuesto municipal sobre la Radicación", capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Págs. 289 a 293.

diferenciación entre estas actividades y las comerciales o industriales, problema que no es exclusivo de este impuesto⁴⁷⁵.

Dos criterios sirven, en opinión del anterior autor, para delimitar las actividades que, tienen por objeto productos naturales (vegetales o animales) y no están sujetas al Impuesto municipal sobre la Radicación:

- Que la actividad consista en la obtención de productos naturales, en consecuencia, está sujeta la persona que adquiere de otra los citados productos con o sin transformación.
- Que los productos se mantengan en su estado natural, en consecuencia, pierde el carácter de no sujeto el empresario que transforma los productos.

El concepto de transformación de productos es difícil de delimitar: igual que en otros impuestos, no deben considerarse transformación las operaciones de clasificación y envasado y aquellas que sirvan únicamente a la conservación de los productos.

La actividad minera sí se sometía al IMR, a pesar de que el art. 316, del T.R.R.L., mencionaba sólo las actividades industriales y comerciales. El ordenamiento tributario englobaba en el género de actividades comerciales e industriales las actividades extractivas (art. 274.1 T.R.R.L.).

También se incluían en la expresión genérica de actividades comerciales e industriales las actividades de servicios, según se establecía

⁴⁷⁵ SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: "Impuesto municipal sobre la Radicación", capítulo 11 de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 291.

en la normativa del IMR, en la que se declaran exentas varias especies de servicios, como son, la enseñanza, sanidad, deporte, etc. (artículo 319 del T.R.R.L.). La jurisprudencia se ha pronunciado sobre la sujeción de los servicios que presta al público un club deportivo, y los ha considerado a estos efectos como actividad comercial (STS de 8-10-1984, Ar. 4956)⁴⁷⁶.

Como conclusión, señala Simón Acosta⁴⁷⁷, puede afirmarse “que para delimitar el ámbito de aplicación del IMR, cabe acudir a las tarifas de la LFAPA y a las de LFACI. El paralelismo de estos dos impuestos con el de radicación deriva de la semejanza de objeto imponible, (...) del carácter de censo de actividades profesionales, comerciales e industriales que tienen las referidas tarifas, y de las remisiones que a las citadas Licencias fiscales hacen algunos preceptos del IMR”.

2.3.2.3. Características de las actividades sujetas al Impuesto

Del mismo concepto de actividad se derivaban algunas consecuencias para el impuesto. “Lo que se grava no es un acto aislado, sino una actividad, es decir, una sucesión estable, continuada y organizada de actos, sin la cual no existe propiamente una empresa. La habitualidad en el ejercicio es, por ello, requisito esencial para que pueda aplicarse el IMR”, señala Simón Acosta.

⁴⁷⁶ “El Club de Fútbol B, utiliza las instalaciones objeto del gravamen impugnado como espectáculo de masas, con ánimo de obtener beneficios, ha actuado conjuntamente con una empresa en la creación de un banco y realiza otros actos de carácter mercantil como son la apertura de taquillas en las que cobra habitualmente prestaciones del público asistente a sus espectáculos y hace publicidad de éstos (...) por lo que ha de estimarse que el recurrente utilizó para actividades comerciales el establecimiento que ha sido objeto del gravamen impugnado” (Sentencia de 8 de octubre de 1984, Aranzadi 4956).

⁴⁷⁷ SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: "Impuesto municipal sobre la Radicación", capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por

Para que se trate de actividad, nos indica el mismo autor, “no basta con que se hallen predispuestos los medios necesarios para su ejercicio, sino que es necesaria su efectiva realización. Para que se devengue el gravamen es preciso que la empresa esté en funcionamiento. Una empresa inactiva o paralizada no está sometida al Impuesto”⁴⁷⁸.

Señala Simón Acosta⁴⁷⁹, que “resulta irrelevante para el impuesto que la actividad tenga o no carácter lucrativo. El fin de lucro, entendido como propósito de obtener un beneficio dinerario, no es elemento esencial de la empresa. El artículo 319 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 establece la exención de ciertas actividades basándose precisamente en su carácter no lucrativo, por lo que ha de entenderse que esta circunstancia no determina por sí misma la no sujeción”. La ya mencionada STS de 30-10-1982, se pronuncia con relación a este criterio: “El arbitrio se establece sobre las empresas industriales sujetas al referido impuesto, con

Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 293.

⁴⁷⁸ El artículo 316.3 del T.R.R.L., dispone que la obligación de contribuir nacerá “desde el momento en que se inicie la utilización del local”. En este artículo, según interpreta Simón Acosta, la palabra “*utilizar* el local no es simplemente ocuparlo con elementos que integren el activo de la empresa, sino que es necesario además que se haya iniciado el ejercicio de la actividad correspondiente. En cuanto a las situaciones anormales de la empresa (quiebra, liquidación, etc.), no son por sí mismas, determinantes de la sujeción o no al impuesto, todo depende de que durante esas situaciones anormales continúe o no el ejercicio de la actividad empresarial, aunque el ejercicio tenga como objetivo el cese o liquidación de la actividad misma. El Tribunal Supremo ha declarado que “estando acreditado en el expediente que la empresa gravada por la liquidación impugnada fue dada de baja en la referida Licencia fiscal, resulta improcedente la liquidación que se le gira (por Arbitrio sobre la Radicación) por el tiempo a que se contrae” (STS 30-10-1982, Ar. 5826). SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Impuesto municipal sobre la Radicación”, capítulo 11 de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (dirigido por J.J. FERREIRO LAPATZA y por E. SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Págs. 290 y 291.

⁴⁷⁹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: “Impuesto municipal sobre la Radicación”, capítulo 11 de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 291.

independencia de que persigan o no fines de lucro, como declaró esta sala en sus sentencias, entre otras, de 30-5-1969 y 29-1-1975”.

No tiene influencia en el Impuesto que la actividad realizada en el local esté o no dirigida al público. El TS ha declarado la sujeción de una oficina bancaria en la que se realizan únicamente operaciones de gestión administrativa interna (STS de 11 de Marzo de 1983, Aranzadi 1533).

2.3.2.4. Unidad de local o establecimiento

Arnal Suría⁴⁸⁰ indica que a los efectos del Impuesto, la unidad de local con un mismo titular sólo se rompe cuando se produce separación de superficies por razón de vías públicas o se trata de edificaciones distintas, sin comunicación interior. En estos casos, el titular figurará por cada local que se utiliza para ejercer la actividad.

2.3.2.5. Sujeto pasivo del Impuesto

Los sujetos pasivos son las personas que utilizan los locales “para el ejercicio de la actividad que integra el hecho imponible”, indica Simón Acosta⁴⁸¹, que “no pueden ser otras que los titulares de la actividad comercial, industrial o profesional gravada”, es decir, prosigue el autor, son “aquellos en cuyo nombre y bajo cuya responsabilidad se realiza el giro o tráfico de la empresa o profesión”.

⁴⁸⁰ ARNAL SURÍA, Salvador: “El nuevo régimen de los Tributos Locales (R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril)”. Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987. Pág. 248.

⁴⁸¹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: “Impuesto municipal sobre la Radicación”, capítulo 11 de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA y por Eugenio SIMÓN ACOSTA), Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987. Pág. 307.

2.3.2.6. El Impuesto Municipal sobre la Radicación y el IAE

En la observación comparativa del IMR con relación al IAE, podemos decir que los sujetos pasivos son las mismas personas que en el caso de la cuota de radicación –superficie- del IAE.

Respecto a la definición conceptual de actividad económica, encontramos las coincidencias, para ambos tributos, de la necesidad de la existencia del requisito esencial de la habitualidad y la irrelevancia para la sujeción a los mismos del requisito accidental del ánimo de lucro; en cambio, no hay coincidencia en lo relativo al elemento teleológico o finalidad de la realización de la actividad, puesto que para el IMR es indiferente que la finalidad del ejercicio de la actividad sea el público, es decir, su exteriorización a terceros y para el IAE la finalidad es intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En cuanto a la definición descriptiva de las actividades económicas, el IMR, al igual que el IAE, no define los fines industriales o comerciales ni las actividades profesionales. Y los dos tributos consideran no sujetas las actividades “de obtención de productos naturales”: agricultura, ganadería (la dependiente el IAE la considera actividad no sujeta) y la pesca.



CAPÍTULO 4

DEFINICIÓN DESCRIPTIVA

DE

ACTIVIDAD ECONÓMICA

Y

EMPRESARIO

EN EL I A E

1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1.1. PRELIMINAR

1.1.1. Metodología

Para poder efectuar el análisis del concepto de empresario en el IAE, es necesario conocer qué actividades o actuaciones se recogen en el hecho imponible del Impuesto y, por tanto, qué actividades son las que realiza dicho empresario como sujeto pasivo sometido al Impuesto.

En consecuencia, realizaremos una breve referencia a la implantación, naturaleza del tributo y definición del hecho imponible. Todo ello, para, una vez efectuados estos pasos previos y realizado el enmarcado necesario, poder entrar en el examen de la definición descriptiva de actividad económica en la que profundizaremos en las distintas clases de actividad económica empresarial, profesional y artística, con el fin de distinguir la actividad que realiza el empresario de la que realiza el profesional y de la que realiza el artista.

1.1.2. Implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas

La implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas, a través de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, supuso la derogación de:

- La Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales

- La Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas
- El Impuesto municipal sobre la Radicación

Si bien, según diversos autores, el establecimiento de este Impuesto, también supuso la supresión del Impuesto sobre la Publicidad y del Impuesto sobre Gastos suntuarios (excepto la modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca) y ello, porque la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, modificada por el Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, y la Ley 6/1991, de 11 de marzo, de modificación parcial y comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, permitió seguir exigiendo estos dos mencionados Impuestos hasta el comienzo de aplicación del IAE.

Aunque la LRHL dispuso que esta figura tributaria iniciara su vigencia el 1 de Enero de 1991, la Ley 6/1991, de 11 de marzo, citada, aplazó la entrada en vigor al día 1 de Enero de 1992.

1.1.3. Naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un impuesto:

- Directo: por cuanto somete a gravamen el ejercicio de actividades económicas, y señala Pagès i Galtés⁴⁸², “cuantificándose en atención al beneficio medio presunto atribuible al sector en que se inserta la actividad (arts. 79.1 y 86.1.Cuarta LRHL)” y no es susceptible, jurídicamente, de que el importe de las

⁴⁸² PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputació de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 42.

cuotas tributarias pueda ser repercutido sobre una tercera persona ajena a la relación obligacional que surge entre el sujeto activo (la Administración tributaria municipal) y el sujeto pasivo del tributo (el contribuyente).

- Real: pues tiene por fundamento, observa Pagès i Galtés, “el mero ejercicio de actividades económicas, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia (...) del sujeto que realiza la actividad económica”

- De producto: puesto que, como indica Pagès i Galtés, “un impuesto directo y real, también puede ser calificado de Impuesto de producto” Advierte Ferreiro Lapatza⁴⁸³, que “el nombre más conocido y aceptado en nuestra patria para los impuestos reales directos ha sido y es el de impuestos de producto, en cuanto que su objeto es el producto que deriva de una determinada fuente, la tierra, los edificios, etc.”. En consecuencia, Pagès i Galtés sostiene que “el IAE es un impuesto de producto en cuanto que su objeto es el producto de una determinada fuente de renta: el ejercicio de las actividades económicas”.

- Objetivo: toda vez que hace abstracción de las condiciones o circunstancias personales del sujeto pasivo.

⁴⁸³ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Curso de Derecho Financiero Español” 17ª Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 180.

- Periódico: por cuanto el hecho imponible, es decir, el ejercicio de la actividad económica puede prolongarse en el tiempo y, por tanto, el legislador delimita el período temporal del hecho imponible, en consecuencia se considera un período impositivo que, según el art. 90.1 de la LRHL, coincide con el año natural. Y, por lo que se refiere al devengo del Impuesto, se fija, para cada período impositivo, conforme prevé el artículo 90.2, en el primer día de dicho período.

- Municipal: ya que forma parte de sistema impositivo de los Ayuntamientos. Pagès i Galtés cita a Sáinz de Bujanda⁴⁸⁴, que señala que “un tributo tiene naturaleza local si concurren estas dos circunstancias:
 1. Que en su configuración interna –esto es, en la ordenación de sus elementos estructurales- tenga cierta participación, dentro de los límites establecidos por las leyes estatales, el ente o los entes locales de que en cada caso se trate.
 2. Que el producto recaudado del tributo se destine a la financiación de un presupuesto local”.“Ambas circunstancias”, indica Pagès i Galtés, “concurren en nuestro Impuesto con referencia al Municipio, así:
 - a) Los Ayuntamientos tienen competencia para ordenar dos elementos cuantificadores del tributo,

⁴⁸⁴ SÁINZ DE BUJANDA, F: “La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales”. Edición del Consejo General de las Cámaras de la Propiedad Urbana. Valencia 1987. Pág.87. Citado por PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre

como son el coeficiente y el índice de situación, dentro de los límites establecidos por los artículos 88 y 89 LRHL.

- b) El producto recaudado del IAE se destina a la financiación de un presupuesto municipal (...)"

Esta titularidad y esta recaudación municipal no se pierde, aunque en determinados supuestos no se tribute por cuota municipal, por hacerlo por medio de cuotas provinciales o nacionales⁴⁸⁵ o la gestión recaudatoria se realice por la Administración Tributaria del Estado.

- De gestión compartida: porque la titularidad de las competencias de la denominada gestión censal y la inspección censal, en el caso de cuotas municipales, provinciales y nacionales y la denominada gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales corresponden a la Administración tributaria del Estado y la gestión tributaria de las cuotas municipales corresponde a los Ayuntamientos. Todo lo cual, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración y delegación que contempla la LRHL (según los artículos 7, 8, 86, 91 y 92 y Disposición transitoria 11^a).

Actividades Económicas". Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 44 y 45.

⁴⁸⁵ Ciertas actividades tienen tres tipos de cuotas: municipales (si la actividad la realizan en el término municipal de que se trate), provincial (si la actividad la realizan en diversos municipios de la provincia) y nacional (cuando la actividad la realizan en muchos municipios del país). La recaudación obtenida es distribuida, según un sistema de distribución establecido, a los municipios.

- Censal: ya que “se le atribuye la función de proporcionar a la Administración financiera un registro de contribuyentes”, observa Pagès i Galtés⁴⁸⁶, útil para el IVA, los impuestos que gravan la renta (IRPF y Sociedades) y, también, para la gestión de las exacciones de la Seguridad social y de las Cámaras de comercio.

“Cabe aceptar”, señala Pagès i Galtés, “que la función censal del IAE, si bien no puede despreciarse, tampoco puede sobrevalorarse hasta el extremo de pensar que se erige en el fundamento de la creación del Impuesto”⁴⁸⁷.

- Obligatorio: por parte del Ayuntamiento exactor, según establece el artículo 60.1.b) de la LRHL. Advierte, sin embargo, Pagès i Galtés⁴⁸⁸, “que el carácter obligatorio es predicable del impuesto-base, pero no del recargo” provincial, puesto que, de acuerdo con el apartado

⁴⁸⁶ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 47 a 49.

⁴⁸⁷ Continúa el autor manifestando que, según la Exposición de motivos de la LRHL (II párrafos 1º, 3º y 4º), “el nuevo sistema financiero local diseñado se inspira en la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera local, ambos relacionados con el volumen de recursos económicos de las Entidades locales. Es lógico pues que, antes que la función censal, sean estos principios los que hayan inspirado en primera instancia la regulación de las nuevas figuras impositivas, como se demuestra con la potenciación de la capacidad recaudatoria experimentada por el sistema impositivo local en buena parte debida al IAE”.

En la línea indicada por Pagès i Galtés, a nuestro entender, se han aprovechado unos tributos, como son los impuestos de las Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales y artísticas, que ya existían, de honda tradición, para una vez readaptados y refundidos, cumplan una función recaudatoria, pues las cuotas resultantes de la aplicación del impuesto supusieron un sustancial aumento con respecto a las Licencias fiscales, y además, sirve, en lo que sea posible, de censo de actividades. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 49.

⁴⁸⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 46.

primero del artículo 124 de la LRHL⁴⁸⁹, la exacción de este recargo es de carácter opcional. Si bien, creemos que, en la práctica, ninguna provincia desdeñará la oportunidad de esta recaudación.

- Nuevo: la Exposición de motivos de la LRHL (III, párrafo 11º) señala que “la implantación del IAE ha determinado la supresión de las Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas, así como del Impuesto municipal sobre la Radicación”. Pagès i Galtés⁴⁹⁰ indica que “el IAE es un impuesto nuevo (...). Ello trae como consecuencia una acusada desvinculación formal respecto a sus antecedentes”⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ Los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 124 de la LRHL, establecen:

- “1. Las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.
2. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas y su tipo no podrá ser superior al 40 por 100.
3. La gestión del recargo se llevará a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la Entidad que tenga atribuida la gestión de éste.
4. El importe de la recaudación del recargo provincial se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas”.

⁴⁹⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 50.

⁴⁹¹ Pagès cita dos notas, advertidas por Arnal Suría, en el IBI, que considera, al igual que nosotros, “perfectamente predicables del IAE”:

- 1) El amplio margen de carencia que se ha dado a su exigibilidad (Disposición transitoria 3ª.1 LRHL); amplio margen frecuente en los tributos nuevos e inusual en los meramente reformados.
- 2) La imposibilidad de invocar ninguna disposición vigente en la anterior regulación de las Haciendas Locales, excepción hecha del régimen transitorio (Disposición derogatoria LRHL)”.

Incluso, indica Pagès, “ni tan siquiera se ha querido aprovechar el censo de las Licencias fiscales adaptándolo al IAE, sino que se ha optado por la confección de un nuevo censo antes de iniciarse su exacción, tal y como se dice explícitamente en la Disposición adicional 2ª de la Ley 6/1991, recogiendo lo dispuesto en la Disposición adicional del Real Decreto-Ley 4/1990”.

PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 50.

“No obstante,” sigue señalando Pagès i Galtés, el hecho de que por ser el IAE un tributo realmente nuevo (...)” no puede hacernos olvidar que “es fruto de la refundición de las Licencias fiscales y del Impuesto sobre la Radicación. De ahí que sea posible traer a colación en relación al IAE criterios doctrinales mantenidos bajo la vigencia de los impuestos que refunde en tanto se adviertan sustanciales coincidencias normativas”.

Y a modo de conclusión y, en cuanto a la generalidad de estos aspectos de la naturaleza del IAE, podemos decir, que no existen variaciones sustanciales respecto a los dos Impuestos de Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales y artísticas, regulados en la anterior legislación, es decir, en el Título VIII del Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

1.2. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 79, 80, 81 y 82 de la LRHL. Como señala Rubio de Urquía⁴⁹², en dichos artículos se exponen las cuatro cuestiones siguientes:

⁴⁹² RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 60.

- Definición de actividad económica⁴⁹³
- Concepto de actividad económica⁴⁹⁴
- Prueba del ejercicio de las actividades⁴⁹⁵
- Supuestos de no sujeción al Impuesto⁴⁹⁶

En este punto del capítulo, nosotros nos referiremos a la definición de actividad económica, en su formulación descriptiva. La primera descripción del presupuesto de hecho del IAE se recoge en el artículo 79.1 de la LRHL, cuando indica que el “hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto”.

Esta definición de hecho imponible, según Rubio de Urquía⁴⁹⁷, pone de manifiesto “el primitivismo, tosquedad e irracionalidad” de las Licencias fiscales, cuyos elementos se han insertado en el ámbito del IAE, desde el momento en que se somete a gravamen *el mero ejercicio* de actividades económicas, sin consideración alguna hacia cualesquiera otras circunstancias que concurran en el ejercicio. Entendemos que este planteamiento, tal como indica el autor, “sólo puede explicarse desde la necesidad administrativa de disponer de un instrumento coactivo que facilite a la Administración tributaria la labor de confeccionar censos de contribuyentes y de actividades económicas.”

⁴⁹³ Artículo 79 de la LRHL.

⁴⁹⁴ Artículo 80 de la LRHL.

⁴⁹⁵ Artículo 81 de la LRHL.

⁴⁹⁶ Artículo 82 de la LRHL.

⁴⁹⁷ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 60.

Junto a esta función censal del IAE, quizá otras circunstancias, que se han venido observando y que señala también Rubio de Urquía, como menos *técnicas*, podrían explicar mejor la existencia del Impuesto:

- “La tradición histórica que no permite al sistema tributario español prescindir de un impuesto tan arraigado en la *cultura tributaria popular* como el que ahora se integra en el IAE;
- La negativa del Estado a ceder a la Administración local parcelas de materia imponible, reservadas a la acción tributaria de los impuestos estatales, que obliga a reordenar, la materia imponible propia del sector local, incluyendo las Licencias fiscales mediante su transformación en el IAE”.

La Jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la sujeción del mero ejercicio de las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas y ha corroborado que el hecho imponible es el simple ejercicio de la actividad (STS de 15 de junio de 1996)⁴⁹⁸.

⁴⁹⁸ Sentencia del TS de 15 de junio de 1996 (RJA 1996\6680): OBJETO DEL IMPUESTO: “La LRHL ha creado el nuevo IAE, cuyo objeto no es gravar los rendimientos netos derivados de las actividades empresariales, profesionales o artísticas, como ocurría con la antigua Contribución Industrial, con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y, por último, con el Impuesto sobre Actividades Industriales y Comerciales, finalidad que ahora corresponde a los Impuestos estatales sobre la Renta, sino gravar simplemente el mero ejercicio, en el territorio nacional, de las actividades empresariales, profesionales o artísticas. Este cambio de objeto es trascendental, porque en el nuevo IAE, ya no es consustancial al mismo, lograr la adecuación proporcional de las cuotas al rendimiento neto propio de cada contribuyente, de donde se deduce una idea esencial: ya no es necesario establecer normas de reducibilidad de las cuotas en función del tiempo de ejercicio de la actividad o de la existencia de circunstancias que alejen la capacidad teórica de producción”. ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio: “Anuario de Hacienda Local. 1998. (cerrado a 31 de Diciembre de 1997). Tomos I y II. Fundació Carles Pi i Sunyer d’Estudis Autònoms i Locals, Federació de Municipis de Catalunya y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid y Barcelona 1998. Pág. 1631.

Aníbarro Pérez⁴⁹⁹ observa que el centro de gravedad de la sujeción al IAE lo fija el legislador tal como se expresa en la Memoria que acompaña al Proyecto de LRHL, en la que se establece que el “elemento esencial, determinante de la obligación de tributar por este Impuesto, está constituido exclusivamente por el ejercicio de actividades económicas (...).”

García Luis⁵⁰⁰ recoge la continuación de la cita de la Memoria, que indica “(...) sin que puedan añadirse a este concepto matizaciones o calificaciones de ningún género, tales como las circunstancias personales del sujeto pasivo, el ánimo o no de lucro en el ejercicio de la actividad, la obtención o no de beneficios para el desarrollo de la misma, la realización de la actividad en local concreto o no, el carácter habitual o esporádico en su ejercicio, su inclusión expresa o no en las tarifas del Impuesto o cualesquiera otras”.

Todos estos elementos susceptibles de observar, expresa o tácitamente, en el hecho imponible del Impuesto, que la Memoria denomina matizaciones o calificaciones y que nosotros agruparemos dentro de la definición conceptual de actividades económicas y de empresario, serán analizados detenidamente en el capítulo 5 siguiente; en el presente capítulo entraremos a analizar la definición descriptiva de las actividades económicas que grava el citado hecho imponible del IAE.

⁴⁹⁹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 7.

⁵⁰⁰ GARCÍA LUIS, Tomás: “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas” capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económicas. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 25.

2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.1. INTRODUCCIÓN

Como indica Pagès i Galtés⁵⁰¹, la LRHL utiliza una formulación descriptiva y una formulación conceptual para definir las actividades económicas sujetas al IAE.

En la definición descriptiva examinaremos las clases o tipos de actividades económicas que la Ley reguladora de las Haciendas Locales enumera en la definición de hecho imponible del Impuesto.

2.2. NATURALEZA DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

2.2.1. La actividad económica según el hecho imponible

La circunstancia de que el hecho imponible del IAE, previsto, como hemos indicado, en el artículo 79.1 de la LRHL, establece que está “constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas”, según Rubio de Urquía⁵⁰², comporta señalar que desde la óptica descriptiva, “es el propio artículo

⁵⁰¹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 103.

⁵⁰² RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 65.

79.1 LRHL el que, al definir el hecho imponible del Impuesto, determina tácitamente que son actividades económicas las actividades empresariales, profesionales y artísticas”.

Por su parte, el apartado 1 de la Regla 3ª de la Instrucción general, aprobada por R. D. Legislativo 1175/1990, establece, aquí sí, de forma expresa la descripción de actividad económica que se menciona en la Ley. Señala que “tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico”.

2.2.2. Definición unitaria de actividad económica

En la definición del hecho imponible se establece el gravamen conjunto de las actividades empresariales, profesionales y artísticas. Es un dato destacable, observa García Luis⁵⁰³, a la vista de la fragmentación que existía en el hecho imponible del *mero ejercicio* de actividades económicas en la anterior regulación de las Licencias fiscales.

Como hemos visto, en el capítulo precedente, era distinta la situación con anterioridad al Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que:

- Las actividades de carácter comercial e industrial (denominadas genéricamente como empresariales en el IAE) estaban sujetas a la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales (reguladas en los artículos 273 a 291 del R. D. Legislativo 781/1986 anterior),

⁵⁰³ GARCÍA LUIS, Tomás: “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas” capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económicas. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 27.

- Las actividades de carácter profesional y artístico estaban sujetas a la Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas (reguladas en los artículos 292 a 315 del R. D. Legislativo 781/1986),
- Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales eran gravadas por la Contribución territorial rústica y pecuaria (reguladas en los artículos 232 a 251 del R. D. Legislativo 781/1986),
- Los servicios de alquiler de bienes inmuebles –comprendidos dentro de las actividades empresariales en el IAE- se sometían a la Contribución territorial urbana (regulados en los artículos 252 a 272 del R. D. Legislativo 781/1986).

Como indica Aníbarro Pérez⁵⁰⁴ esta situación suponía que al estar fragmentado el gravamen del “mero ejercicio de las actividades económicas”, se hacía preciso distinguir entre las diversas categorías de actividades económicas, ya que en función del tipo de actividad ésta quedaba gravada por el correspondiente Impuesto”.

Hemos de comentar que en un principio, esta idea integradora del Impuesto *de las actividades económicas* quedó todavía más reforzada con la inclusión de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, pero que fueron excluidas por la Ley 6/1991, de 11 de marzo, y únicamente se mantuvo, dentro del ámbito del gravamen, a las actividades ganaderas independientes ejercitadas por cuenta propia.

Con relación a este concepto unitario de actividad económica, incluyendo en el hecho imponible la mención conjunta de las actividades

⁵⁰⁴ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 12.

empresariales, las profesionales y las artísticas, apunta Aníbarro Pérez⁵⁰⁵, que conviene “examinar, con carácter previo al análisis de la referida definición de actividad económica, para comprobar si esta equiparación llevada a cabo por el legislador en orden a conceptuar las mencionadas actividades es realmente oportuna o si quizás hubiera sido más acertado definir separadamente cada una de ellas, esto es, las actividades empresariales, las profesionales y las artísticas, estableciendo criterios propios para cada una de estas categorías genéricas integradas en el concepto general”.

“En torno a esta cuestión”, indica Aníbarro Pérez⁵⁰⁶, “la doctrina considera, no sólo con relación al IAE sino también a los impuestos estatales que recogen este mismo concepto de actividad económica, que la postura seguida por el legislador es correcta y está justificada, puesto que se adecua bien a la realidad económica de los últimos tiempos”. Y la autora cita a Lasarte Álvarez⁵⁰⁷ que señala, “con relación a la asimilación de los rendimientos de los profesionales y artistas a los obtenidos por los empresarios que *en los últimos tiempos las actividades profesionales han*

⁵⁰⁵ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 11.

⁵⁰⁶ La autora observa que el concepto unitario de actividad económica, sin diferenciar entre las actividades empresariales, las profesionales y las artísticas, aparece, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico tributario en la derogada Ley reguladora del IRPF, de 8 de Septiembre de 1978, en su artículo 18. “Durante la discusión parlamentaria del artículo 18 del Proyecto de la anterior Ley del IRPF (...), se argumentó en el Informe de la Ponencia que deben agruparse en un solo precepto los rendimientos provenientes de actividades profesionales y empresariales, ya que en ambas concurren elementos comunes muy significativos que permiten ofrecer una definición sintética”. ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Notas a pie de página núms. 9 y 10 de la Pág. 11.

⁵⁰⁷ LASARTE ÁLVAREZ, Javier: “Rendimientos de actividades empresariales y profesionales” en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Civitas. Madrid 1983. Pág. 154. Citado por ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 11. Nota 10 segundo párrafo.

evolucionado hacia formas más complejas y costosas de organización más semejantes a las empresas de servicios que al trabajo personal dependiente”.

No obstante, también plantea Aníbarro Pérez⁵⁰⁸, que “si, aún admitiendo la conveniencia de la equiparación conceptual de las diversas modalidades de actividad económica”, el legislador debería ofrecer las pautas precisas que permitieran diferenciar entre las actividades empresariales, profesionales y artísticas.

Puesto que, observa la misma autora⁵⁰⁹ “Esta distinción tiene importancia a efectos de determinar el grupo o epígrafe concreto de las Tarifas del IAE en el que una actividad específica debe matricularse, y, al mismo tiempo, reviste interés desde la perspectiva de la cuantificación y del régimen de facultades atribuidas en función de la actividad de que se trate”.

También Poveda Blanco⁵¹⁰ después de señalar que, el concepto de “actividad económica es de carácter global, pues no se han escindido ni diferenciado las definiciones de *actividades empresariales*, *actividades profesionales* y *actividades artísticas* y a su calificación ha de accederse por la inapropiada vía de la inducción”; el autor⁵¹¹, indica que, “si en una

⁵⁰⁸ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 12.

⁵⁰⁹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 14, nota a pie de página número 14.

⁵¹⁰ POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Pág. 36.

⁵¹¹ POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Pág. 90.

actividad concurren los aspectos legales que nos permitan calificarla como económica es evidente que su realización exigirá el cumplimiento de la obligación de presentar declaración de alta y pagar. Más procederá conocer bajo que grupo o epígrafe. Para ello habrá que *rastrear* las Tarifas y, es claro, que si el nombre de la actividad figura en la Sección Primera de las mismas nos encontramos ante una actividad calificada por la Administración como empresarial; si se halla en la Sección Segunda se tratará de una actividad profesional; y si se encuentra en la Sección Tercera, su calificación apropiada es la de actividad artística”.

Pero, sigue observando Poveda Blanco⁵¹², cuando sigue observando que “lejos del ámbito de las actividades especificadas, la situación se torna insoluble, pues si una actividad no se encuentra especificada en las Tarifas y si desconocemos su condición de empresarial, profesional o artística, porque la norma no ha establecido definiciones diferenciadoras, su calificación habrá de realizarse por mera intuición del contribuyente o del funcionario a la hora de practicar el alta”.

Lo que sí podemos advertir ante la infinidad de actividades que pueden realizarse y que están en continua evolución, es que, en la práctica, en muchas ocasiones, difícil de determinar si una actividad está en el ámbito de las empresariales, profesionales o, incluso, artísticas. Habrá que examinar otras circunstancias y acudir a indicadores de todo tipo para encuadrar y, en consecuencia, clasificar la actividad donde corresponde. Por tanto, habría sido conveniente que la Ley hubiera definido cada una de las actividades económicas sujetas al Impuesto.

⁵¹² POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Págs. 36 y 37.

En este capítulo, trataremos de delimitar los contornos de los tres tipos de actividades económicas para formular una definición de empresario desde el punto de vista descriptivo.

2.3. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES

2.3.1. Redacción originaria de la LRHL

Ya desde la redacción original del artículo 79.2 LRHL, que consideraba actividades empresariales, las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras, la doctrina ha indicado que estamos ante una definición descriptiva de tales actividades. Así, Rubio de Urquía⁵¹³, señalaba que este apartado 2, del artículo 79 LRHL sostenía un “criterio descriptivo, especificando el alcance de la expresión *actividades empresariales*”.

También, según Pagès i Galtés⁵¹⁴, “la redacción original del apartado segundo del artículo 79 LRHL ahondaba mediante un elemento de signo positivo en el criterio descriptivo que nos ofrece el primer apartado (describe las actividades que se consideran sujetas al Impuesto)”.

⁵¹³ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Págs. 65 y 66.

⁵¹⁴ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 103.

En cuanto a la modificación, operada por Ley 6/1991, del redactado original, en opinión de Rubio de Urquía⁵¹⁵ “tuvo por objeto excluir arbitrariamente, del hecho imponible del IAE a las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras”.

A nuestro entender, al hacer esta modificación, el legislador se decantó, –aunque nada se indica en la Exposición de motivos de la Ley 6/1991- por la influencia de las anteriores Licencias fiscales y del Derecho mercantil y, además, podríamos aventurar, por otros motivos, como son la capacidad económica (pues se trata de actividades económicas, en la generalidad de muchos supuestos, son de escaso rendimiento económico) y la política de promoción de estas actividades (siempre han sido sectores de la economía que han precisado ayudas financiera)⁵¹⁶.

También podemos observar que la modificación se acercó más al ámbito mercantil y se alejó de la influencia de otras figuras tributarias como pueden ser, por sus parecidas características (en cuanto a los rendimientos o el consumo), el IRPF o el IVA.

En la primera redacción del hecho imponible del Impuesto, las actividades económicas empresariales, que se recogían, eran las que se incluían en los impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido (como vimos en el capítulo 2). Las actividades extractivas, de fabricación, de

⁵¹⁵ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 66.

⁵¹⁶ El artículo 130 de nuestra CE establece:

1. “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.
2. Con el mismo fin, se dispensará un tratamiento especial a las zonas de montaña.”

comercio, de prestación de servicios, de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras, eran las actividades económicas que tenían la consideración fiscal de empresariales⁵¹⁷.

La reflexión que hemos efectuado en relación al principio constitucional de capacidad económica a la hora de sujetar estas actividades al IAE, no puede predicarse del IRPF y del IVA, puesto que, el IRPF grava los rendimientos reales de cada actividad (no los presuntos como en el IAE) y el IVA grava el consumo efectivamente realizado.

Pero la modificación, como decimos, en nuestra opinión, adquiere criterios más propios del ámbito mercantil (analizados en el capítulo 1), al excluir, expresamente, las actividades de agricultura, ganadería, forestales y pesqueras. Estas actividades no se contemplan en el C. de c. y la doctrina no suele considerarlas mercantiles, aunque hay autores que las asimilan a las actividades empresariales. Ello sin perjuicio de que las actividades descritas se realicen por una sociedad *per se* mercantil, en cuyo supuesto la actividad tendrá la calificación de mercantil.

2.3.2. Actividades económicas empresariales en general

El artículo 79.2 de la LRHL, después de la modificación operada por el artículo 1 de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, ha establecido, como actividades empresariales, las:

- ganaderas, cuando tengan carácter independiente,
- mineras,

⁵¹⁷ PAGÈS I GALTÉS, Joan: "Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas". Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 177.

- industriales,
- comerciales y
- de servicios.

Y se excluyen, expresamente, utilizando la técnica legislativa de declarar las actividades no sujetas, a las actividades:

- agrícolas,
- ganaderas dependientes,
- forestales y
- pesqueras.

La misma Ley, como indica Pagès i Galtés⁵¹⁸, utiliza de nuevo un criterio descriptivo para definir a una especie del género de las actividades sujetas como son las empresariales. Este criterio descriptivo, se acompaña de un criterio conceptual en el supuesto de la actividad económica empresarial de ganadería independiente, toda vez que se especifica tanto en la Ley como en la Instrucción posterior qué se entiende por dicha actividad.

Con la nueva redacción, observa Pagès i Galtés “el legislador modifica dicho elemento positivo con el propósito de reducir el ámbito material del Impuesto y, paralelamente, se sirve también de un elemento negativo con el fin de aclarar el alcance de dicha reducción”. El autor denomina elemento *positivo* cuando se mencionan, aunque sea descriptivamente, las actividades que se gravan. Se refiere al *negativo* cuando se nombran las actividades que se excluyen de gravamen.

⁵¹⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 103.

Se destaca por la doctrina, como señala Pagès i Galtés⁵¹⁹, “que el legislador huye de dar una formulación conceptual de lo que se considera actividad empresarial contentándose con enunciar (...), por un lado, los tipos de actividades que considera de carácter empresarial y, por otro lado, especificando los tipos de actividades que han dejado de merecerle en relación al IAE tal consideración”.

En cuanto a las actividades declaradas por el legislador no sujetas, es importante la observación de Pagès i Galtés⁵²⁰, cuando señala que dichas actividades son tan económicas como las que se gravan por el Impuesto, “pero también es cierto”, razona el autor, “que el IAE no necesariamente tiene que sujetar todas y cada una de las actividades económicas susceptibles de realizarse”. E indica el autor, que ello también se desprende del artículo 86.1, párrafo 2, de la LRHL, al establecer que “los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas”.

En efecto, aunque, en nuestra opinión, la expresión “en lo posible” cabe interpretarla en el sentido de que al establecer el IAE la relación de actividades económicas empresariales, no esté totalmente atado a dicha CNAE, sino que pueda clasificar las actividades, en determinados casos, conforme a un criterio autónomo e independiente de tal clasificación. De la misma expresión también cabe deducir, como hace Pagés i Galtés, que el

⁵¹⁹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 104.

⁵²⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 177.

IAE tampoco ha de sujetar necesariamente todas las actividades relacionadas en la CNAE. Se trata, simplemente, de que la CNAE es un mero punto de referencia para estructurar las actividades que el legislador considera sujetas al IAE.

2.3.3. El carácter exhaustivo de la descripción de actividad empresarial

Al establecer la descripción de las actividades empresariales – ganadería independiente, mineras, industriales, comerciales y de servicios– podemos plantearnos si tal descripción es de carácter exhaustivo o, si por el contrario, tiene un carácter meramente enunciativo y cabe en dicha descripción otras actividades de similar naturaleza.

Pagès i Galtés⁵²¹ entiende que se trata de una enumeración exhaustiva, sin posibilidad de incluir otras actividades. Así lo indica, cuando señala que, por el elemento positivo se consideran actividades empresariales a efectos del IAE, y por tanto, sujetas al mismo, las actividades enumeradas en el artículo 79, apartado 2. “Al tratarse de una relación exhaustiva, el resto de actividades ya no podrá tener la consideración de empresarial, por lo menos a efectos del IAE”.

De todas formas, advierte Pagès i Galtés⁵²² que “Algún autor (así Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suría, Salvador: “Ley reguladora de

⁵²¹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 103.

⁵²² PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Nota al pie núm. 57 de la Pág. 103.

las Haciendas Locales”. Publicaciones Abella. Madrid 1989, pág. 315), parece entender que se trata de una relación no exhaustiva”.

Por nuestra parte, coincidimos plenamente con Pagès i Galtés, entendemos que la lista de actividades empresariales es exhaustiva porque interpretamos que son las actividades que el legislador ha querido considerar empresariales sujetas al IAE. De otra forma, si la voluntad del legislador hubiera sido la de dejar una puerta abierta para incluir otras actividades, habría podido utilizar expresiones tales como “y otras actividades similares”, o “y otras actividades análogas”. Otra cosa distinta es que exista dificultad para calificar una actividad, pero una vez determinada la actividad, si no es ninguna de las descritas como empresariales, no podrá clasificarse por similitud con otra u otras.

Este carácter exhaustivo de las actividades empresariales, hemos de indicar, tiene lugar sin perjuicio de las personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la LGT, que, según la Instrucción general, están obligadas, aunque ejerzan una actividad profesional, a clasificarse en las actividades correlativas o análogas de las actividades empresariales, concretamente estas actividades se califican como de servicios.

2.3.4. Las actividades empresariales que se desarrollan en las Instrucciones del IAE

La Regla 3ª de la Instrucción general para la aplicación de las Tarifas, aprobada a través del R.D.Legislativo 1175/1990, en el apartado 2, nos reitera lo manifestado en la Ley: “Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras,

industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la Sección Primera de las Tarifas”.

Pero no se cierra aquí el círculo de las actividades empresariales que establece el IAE, puesto que no únicamente contempla estas actividades como empresariales, sino que, efectúa una inclusión más. En el apartado 3, de la misma Regla, en la que se regulan las actividades profesionales, después de indicar que tendrán “la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas”, matiza la frase diciendo “siempre que se ejerzan por personas físicas”. Y añade “cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera de aquéllas”.

También hay que tener en cuenta, como señala Rubio de Urquía⁵²³ “que *actividades clasificadas* no son sólo las *especificadas en las Tarifas*, sino, también las *no especificadas* que deben clasificarse en aquéllas con arreglo a lo dispuesto en la Regla 8ª de la Instrucción⁵²⁴”. En consecuencia, se clasifican como actividades empresariales, a efectos del

⁵²³ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 392.

⁵²⁴ Instrucción General para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobada en el anexo I del Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre. En la Regla 8ª. Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas:

Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta.

Impuesto, las especificadas y clasificadas en la Sección Primera de las Tarifas (incluyendo las de la Sección Segunda, cuando se trata de personas jurídicas o colectividades), así como las no especificadas que deban clasificarse en esa Sección.

Estos apartados de la Instrucción general, pues, nos ofrecen la delimitación de las actividades empresariales y, que, luego, habremos de encontrar clasificados en las Tarifas, pero como manifiesta García-Fresneda Gea⁵²⁵ “ni en la LRHL ni en la Instrucción para la aplicación de las Tarifas se contienen otras normas que permitan una mayor delimitación del concepto de actividades empresariales”. Como excepciones a lo anterior, el autor destaca:

- a) El concepto de actividad de comercio mayor, contenido en el párrafo segundo de la Regla 4ª.2.C de la Instrucción general⁵²⁶.

⁵²⁵ GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma.” Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Nota 80 pie de página. Pág. 98.

⁵²⁶ Instrucción General para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobada en el anexo I del Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre. En la Regla 4ª. Facultades, se regula, en el apartado 2.C.2º párrafo, que:

“A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se considera comercio al por mayor, el realizado con:

- a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.
- b) Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.
- c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.

No obstante el régimen de facultades de los sujetos pasivos clasificados en el epígrafe 618.1, será el establecido en las notas al referido epígrafe.

Asimismo, para que el comercio se considere al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.”

El epígrafe 618.1 de la Sección Primera que corresponde a las actividades empresariales, clasifica las actividades:

“Comerciales exportadoras (exportación de toda clase de mercancías).

Cuota nacional de: 148.005 pesetas

Notas:

1ª Este grupo no faculta para importar mercancías

- b) El concepto de actividad de comercio menor, contenido en el párrafo segundo de la Regla 4ª.2.D de la Instrucción general⁵²⁷.

Y también, puede añadirse, como ya hemos citado, que, en el caso de la ganadería independiente, que examinaremos más adelante, la LRHL, en el párrafo 2º del artículo 79.2, desarrollado por la Instrucción correspondiente a dicha ganadería independiente, aprobada a través del Real Decreto Legislativo 1259/1991, en la Regla 3ª, establecen la descripción de la actividad ganadera independiente.

Ante la falta de mayores delimitaciones, como señala Pagès i Galtés⁵²⁸, es difícil que pueda invocarse en el IAE “la definición que de actividad empresarial se dé en otros tributos”, ya que no media, a tales efectos, una remisión expresa entre normas. En este sentido, partiendo del artículo 9.1.b) de la LGT, según el cual “los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán por las Leyes propias de cada tributo”, el autor⁵²⁹ señala “que la jurisprudencia fundamentó positivamente el

2ª Sin perjuicio de lo dispuesto en la nota primera, los sujetos pasivos matriculados en este epígrafe podrán importar las mercancías obtenidas como consecuencia del cobro en especie de los productos exportados, así como vender al por mayor dichas mercancías.

3ª Este epígrafe no autoriza, en ningún caso, la venta al por mayor de mercancías que no procedan del cobro en especie de los productos exportados”.

⁵²⁷ Instrucción General para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobada en el anexo I del Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre. En la Regla 4ª. Facultades, se regula, en el apartado 2.D.2º párrafo, que:

“A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas se considera comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.”

⁵²⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 104.

⁵²⁹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 111.

principio interpretativo llamado de estanqueidad tributaria, (...) recogido por la DGCHT” en diversas Contestaciones a consultas.

A diferencia de lo que pudimos observar en el capítulo anterior, la Licencia fiscal, precedente inmediato del IAE, sí realizaba una delimitación, más o menos completa, de cada actividad sujeta, que se contenía en las reglas de la Instrucción.

2.3.5. Especial referencia a la ampliación de las actividades empresariales que efectúa la Instrucción general

Según el apartado 3 de la Regla 3ª de la Instrucción general, una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la LGT⁵³⁰, que ejerza una actividad clasificada en la Sección correspondiente a las actividades profesionales, está obligada a matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección correspondiente a las actividades empresariales y, por tanto, podemos decir que esta norma amplía el concepto de actividad empresarial a cualesquiera actividades profesionales, que puedan ser ejercidas por sociedades o entes sin personalidad jurídica previstos en el artículo 33 de la LGT. En consecuencia, el censo de las actividades empresariales se verá incrementado por todas estas actividades.

Este criterio del IAE ha sido profusamente analizado por la doctrina científica y administrativa (a través de las contestaciones evacuadas por la

⁵³⁰ Artículo 33 de la Ley General Tributaria:

“ Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición”.

DGCHT). Como hemos tenido ocasión de ver al examinar el IRPF, ambas doctrinas han considerado que, “la localización de la persona jurídica o entidad en la Sección Primera del IAE no es óbice para extraer que esto se verifica sin que deje de ser profesional para la actividad” (resumiendo el análisis efectuado por Rosembuj Erujimovich⁵³¹) y “lo establecido en el apartado 3 de la Regla 3º, no puede desvirtuar la definición de los rendimientos profesionales” (resumiendo lo manifestado en la Contestación a la consulta de 27 de julio de 1993⁵³², planteada a propósito del IRPF).

Rubio de Urquía⁵³³ con relación a este criterio, además de manifestar “que es menos convencional de lo que pudiera parecer” y que “constituye una auténtica novedad”, observa que tiene por objeto el establecimiento de una distinción clara entre actividades ejercidas con carácter empresarial, por un lado, y actividades ejercidas con carácter profesional, por otro. En función, pues, de este criterio, que amplía las actividades que se incluyen en la matrícula empresarial, se presenta, según Rubio de Urquía, la siguiente relación de supuestos:

1. Las personas físicas que ejercen una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, en régimen de relación laboral dependiente, en este caso, no tendrán obligación tributaria alguna por el IAE.

⁵³¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Segunda Edición. Colección Iura. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1992. Págs. 60 a 61.

⁵³² Consulta de 27 de Julio de 1993 de la Dirección General de Tributos recogida en la Revista de Contabilidad y Tributación de Mayo de 1994. Editorial Centro de Estudios Financiero, S.A. núm. 134. Págs. 29 y 30.

⁵³³ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 392.

2. Las personas físicas que, individualmente o junto con otras, ejercen una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, por cuenta de una Entidad (con o sin personalidad jurídica), en este supuesto, no tendrán obligación alguna por el IAE, siendo el sujeto pasivo la Entidad de que se trate, la cual deberá matricularse, sin embargo, en la Sección Primera de las Tarifas.
3. Las personas físicas que encontrándose en cualquier de las situaciones señaladas en los puntos 1 y 2 anteriores, ejercen, además, y por cuenta propia como tales personas físicas, una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, en este caso, serán sujetos pasivos del IAE por esta Sección Segunda, con independencia de la tributación que corresponda a la empresa o entidad de la que dependan, o por cuya cuenta actúan.
4. Las personas físicas que como tales, y por cuenta propia, ejercen una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deberán darse de alta y tributar por dicha actividad y Sección.
5. Las Entidades, con o sin personalidad jurídica, que ejercen por cuenta propia una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, en este caso, deberán matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera de las Tarifas.

En cambio en opinión de Pagès i Galtés⁵³⁴, el hecho de que, por aplicación de la Regla 3ª, apartado 3, de la Instrucción general, una persona jurídica o un ente sin personalidad de los previstos en el artículo 33 de la LGT, que ejerza una actividad profesional deba matricularse en la Sección Primera de las Tarifas, no puede transformar la naturaleza

⁵³⁴ PAGÈS I GALTÉS, Joan: "Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas". Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 109 y 110.

sustancial de esta actividad. Ahora bien, tal matriculación lo que sí puede es transformar la naturaleza formal de la actividad, en el sentido de que, aun cuando sustancialmente la actividad sea profesional, a efectos del IAE se crea la ficción legal de que se trata de una actividad empresarial recibiendo, en consecuencia, el mismo trato que la regulación del Impuesto reserva para las actividades empresariales”.

Coincidimos totalmente con las opiniones, que acabamos de apuntar, de Pagès i Galtés y las de Rosembuj Erujimovich (en cuanto a este último autor, las que hemos transcrito en el capítulo 2 y resumidas líneas más arriba); aunque a efectos del IAE, entendemos que no podemos dejar de considerar, pues está dicho de manera categórica en la Instrucción general, que estas actividades, clasificados en la Sección Segunda, por tanto, de carácter profesional, pasan a incluirse, con un carácter formal (como menciona Pagès i Galtés), en el censo de las actividades empresariales en función del sujeto que las realiza.

Si volvemos la vista al ámbito mercantil, a la evolución que se operó en el concepto de actos de comercio en diversos Códigos de comercio europeos, observamos cierto paralelismo cuando se habla de actos de comercio objetivos (son actos que expresamente se determinan como mercantiles y quien los realiza se considera comerciante) o cuando se habla de la configuración subjetiva de los actos, en los que, no existiendo esta referencia objetiva al acto, se tenía en cuenta la referencia personal o subjetiva (si el acto era realizado por un comerciante se consideraba dicho acto mercantil). En el supuesto de actividades económicas, que podríamos denominar “objetivamente profesionales”, el IAE considera que, por el hecho de que las realiza una persona jurídica o una entidad del artículo 33

de la LGT, se clasificarán como empresariales. Es cierto que, en ningún momento, en la normativa se dice que la actividad, intrínsecamente considerada se defina como empresarial, y, por tanto, sólo se trata de realizar la matriculación en la Sección Primera, correspondiente a las actividades empresariales.

No conocemos las razones que impulsaron al redactor de la norma a determinar la tributación de las personas jurídicas y de los entes del artículo 33 de la LGT, que realizan actividad profesional, como si se tratara de actividades empresariales. En la Instrucción general aprobada por el Real Decreto-Legislativo 1175/1990, en su Regla 3ª.3, que contiene este extremo, no figura la motivación de tal circunstancia. Tampoco en la LRHL, previamente dictada, se ofrecen datos que justifiquen la posterior regulación de la regla 3ª, apartado 3, comentada.

En opinión de Rubio de Urquía⁵³⁵, “Lo que subyace tras esta norma, es “una clara identificación de la esencia de *lo profesional* con la persona física, evitando, así, que auténticas actividades empresariales pueden adoptar la forma, al menos a efectos del Impuesto, de actividades profesionales”.

No se había adoptado este criterio en las anteriores Licencias fiscales de actividades económicas profesionales y artísticas⁵³⁶, pues, como

⁵³⁵ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 392.

⁵³⁶ El artículo 7.1 del Real Decreto 830/1981, de 27 de marzo, por el que se aprobó la Instrucción y las Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de artistas, establecía: “Serán sujetos pasivos de la Licencia Fiscal todas las personas físicas, Sociedades y demás Entidades jurídicas, así españolas como extranjeras, que realicen en territorio español cualquier actividad profesional que origine el hecho imponible, sin que sea

hemos visto en el capítulo 3, tanto las personas físicas como las jurídicas y los entes colectivos carentes de personalidad jurídica, a que se refiere el mencionado artículo 33 de la LGT, tributaban por las correspondientes actividades profesionales que realizaban.

Una posible justificación de la inclusión de los sujetos colectivos en el censo de actividades económicas empresariales, en nuestra opinión, puede ser el aspecto recaudatorio. Si observamos las actividades “correlativas o análogas” a las profesionales que figuran en la Sección Primera -las empresariales-, advertimos que las cuotas asignadas a las Tarifas de estas últimas son mucho más elevadas que las cuotas correspondientes a las actividades profesionales. Lo encontramos lógico, ya que si se matricula más de un sujeto en el epígrafe correspondiente, la cuota se repartiría entre ellos. En cambio, si estos sujetos colectivos pudieran matricularse como ejercientes de actividades profesionales, la cuota a repartir (tal como está ahora) sería mucho menor. Esto, podría ocurrir en muchos casos dado el auge de las sociedades de profesionales y sería injusto si comparamos con la persona física profesional que no puede repartir la cuota con otra persona.

De todas formas, si la voluntad del legislador era asignar una cuota más elevada que la que figura en las Tarifas cuando la actividad profesional se realizara por más de una persona, también hubiera podido establecerlo en la propia Sección Segunda, disponiendo otras cuotas

precisa la existencia en el mismo de despacho, oficina o establecimiento a su nombre, de forma permanente.”

En el TRRL, aprobado por R.D.Legislativo 781/1986, se contempla en el artículo 301.

cuando las actividades profesionales no fueran ejercidas por personas físicas⁵³⁷.

Otra posible justificación, en nuestra opinión, de la inclusión en el censo de actividades económicas empresariales cuando se ejercen actividades profesionales por más de una persona física, que podríamos denominar de tipo evolutivo, se podría encontrar en una nueva visión de las sociedades de profesionales. Si volvemos otra vez al Ordenamiento mercantil, cuando, en el capítulo 1, examinábamos las definiciones de empresario, Sánchez Calero⁵³⁸ indicaba que del concepto de empresario, había que excluir a los profesionales liberales y los artistas, pero matizaba diciendo que, sería así, “en tanto en cuanto su prestación de bienes o servicios para el mercado estén dominados por la propia personalidad (en especial, de carácter intelectual) del profesional”. Y continuaba el autor, que “la línea divisoria entre unos supuestos y otros se hace en muchos casos difíciles cuando surge una organización para el ejercicio de esas actividades, que dan lugar a la aparición de verdaderas empresas”.

Sin embargo, en el Manual del autor Broseta Pont se plasma una opinión contraria, pues, define como empresarios civiles por la naturaleza civil y no mercantil de la actividad económica que realizan “los que disponiendo de una verdadera empresa ejercen una profesión liberal”.

⁵³⁷ En este sentido, podemos tomar como ejemplo el caso de disminución de cuota, cuando se ejerza la actividad con pocos obreros, así en las actividades empresariales de la Sección Primera, División 5, relativas a la construcción, en el grupo 504, se establece una nota común a los epígrafes del citado grupo, según la cual, cuando las actividades se realicen con cuatro obreros como máximo, se tributará con arreglo a unas cuotas inferiores a las en principio asignadas. Una disposición de este tipo, también podría establecerse con esta técnica o a través del incremento de cuotas cuando se ejerce la actividad por más de una persona, o a través de la disminución de cuotas cuando se ejerce la actividad por una sola persona.

⁵³⁸ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Tomo I. 19ª Edición Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Madrid 1996. Págs. 62 y 63.

Predomina la actividad objetiva intrínsecamente considerada, sin tener en cuenta la forma de ejercer dicha actividad (a través de una persona social o ente colectivo).

Por tanto, vemos aparecer, aunque no de forma mayoritaria, entre las opiniones de los autores mercantiles examinados, la manifestación en el sentido de considerar no “tan” profesional la actividad cuando se cuenta con una organización para la realización de tales actividades profesionales.

Por nuestra parte, entendemos que, los nuevos avances, comportan que actividades profesionales que, antaño eran realizadas por una sola persona, con un carácter intelectual y sin organización digna de relevancia, ahora sean realizadas, aunque con el mismo carácter intelectual, pero de forma conjunta con otros profesionales del mismo tipo de profesión o de otro tipo distinto y con unos rasgos que no se distinguirían, podríamos decir, en absoluto de las organizaciones propiamente empresariales. No sabemos si por razones que calificaríamos de carácter “técnico”, podría haber considerado el redactor de la Instrucción que las actividades económicas profesionales, cuando no son ejercidas por una persona física, se consideran más cercanas a las empresariales y, por tanto, las hace clasificar como empresariales. En consecuencia, solamente considera profesional a la persona física, excluyendo las sociedades mercantiles y las demás formas asociativas.

2.3.6. La actividad económica empresarial ganadera independiente

Mención aparte merece la actividad ganadera. Observamos que al contrario de lo que ocurre con la ganadería dependiente, que se ha excluido del hecho imponible, sí se sujeta al IAE la ganadería independiente.

En el supuesto de la ganadería independiente, que, como hemos indicado, en la normativa vigente se establece su concepto, en una primera delimitación, la LRHL define qué se considera por tal actividad y después la Instrucción correspondiente a la ganadería independiente⁵³⁹ desarrolla cada uno de los casos contemplados en la LRHL. Conjuntamente con la definición descriptiva, examinaremos su definición conceptual en este capítulo, dado que se trata de un caso particular y que también la normativa engloba las dos definiciones.

La LRHL, en el párrafo 2, apartado 2 del artículo 79, nos indica que “tendrá la consideración de ganadería independiente, el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes:

- a) Que pascen o se alimenten fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.
- b) El estabulado fuera de las fincas rústicas.
- c) El trashumante o trasterminante.
- d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se cría.”

⁵³⁹ El Real Decreto-Legislativo 1259/1991, de 2 de Agosto, aprueba las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente.

A continuación el Real Decreto-Legislativo 1259/1991, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del IAE, correspondientes a la actividad ganadera independiente, acota, como hemos dicho, la definición establecida en los distintos supuestos de la LRHL⁵⁴⁰.

Pagès i Galtés⁵⁴¹ hace referencia a la “ganadería integrada”, mencionada en el apartado 3 de la Regla 3ª de la Instrucción de la ganadería independiente, según la cual: “Los titulares de explotaciones ganaderas que bajo cualquier forma de retribución acojan, como

⁵⁴⁰ El Real Decreto-Legislativo 1259/1991, de 2 de Agosto, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente, desarrolla la LRHL:

- Para el caso a), es decir, cuando se señala que tendrá la consideración de ganadería independiente el conjunto de cabezas de ganado que pasten o se alimenten fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado, la Regla 3ª. apartado 1.a) de la Instrucción de la ganadería independiente prevé:

"A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

1º Que éste sea el titular catastral o propietario de la tierra.

2º Cuando realice por su cuenta a cualquier título, actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc, necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado".

- En el supuesto b), es decir, cuando se indica que tendrá la consideración de ganadería independiente el ganado estabulado fuera de las fincas rústicas, la Regla 3ª, apartado 1.b) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas de la ganadería independiente concreta, que no se considera como tal “el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras”.
- En el caso c), es decir, cuando se señala que tendrá la consideración de ganadería independiente, el ganado trashumante o trasterminante, la Regla 3ª, apartado 1.c) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas de la ganadería independiente, detalla que no se considera “como tal el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado”.
- En el supuesto d), es decir, cuando se establece que tendrá la consideración de ganadería independiente el ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, la Regla 3ª, apartado 2 de la Instrucción de la ganadería independiente, especifica que "se entenderá que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de estos sea superior al 50 % del consumo total de henos, pajas, silos o piensos, expresados en kilogramos.

⁵⁴¹ PAGÈS I GALTÈS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 106 y 107.

“ganaderos integrados”, ganado propiedad de terceros, no tributarán en este Impuesto por dicha actividad, la cual tendrá la consideración de ganadería dependiente.” En este supuesto, pues, la actividad no tendrá la consideración de empresarial y, en consecuencia, la persona que realiza la actividad tampoco tendrá la consideración de empresario.

De todas formas, como indica Pagès i Galtés, la nota común 2ª contenida en la división 0 (Ganadería independiente) de la Sección Primera de las Tarifas, ya señala que: “Cuando la actividad ganadera se ejerza en el régimen denominado *ganadería integrada*, las cuotas correspondientes serán satisfechas por el *ganadero integrador* o dueño del ganado”.

Por tanto, concluye Pagès i Galtés, “el ganadero integrado no estará sujeto al IAE por su actividad de pupilaje de ganado, pero sí que lo estará el dueño del ganado o ganadero integrador por su actividad de explotación del ganado”, que, por tanto, será considerado empresario.

2.3.7. Las diferentes actividades económicas empresariales en particular

A diferencia de la anterior Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales⁵⁴², tal como hemos analizado en el capítulo 3, ni en la LRHL, ni en la Instrucción general (R.D. Leg. 1175/1990), para la aplicación de las Tarifas, se contienen normas que definan las actividades económicas empresariales en mineras, industriales, comerciales y de

⁵⁴² Las definiciones contenidas en la derogada Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, aunque no son ni directa ni indirectamente aplicables, pues se trata de una norma no vigente, en nuestra opinión, pueden servirnos de referencia en casos de duda en la nueva regulación del IAE.

servicios, a excepción de las definiciones de venta al por mayor y venta al por menor, en las actividades comerciales, y la ganadería independiente.

Por tanto, como regla general, habrá que acudir a la descripción que se recoge en las distintas divisiones de las Tarifas y, de este modo, averiguar, a través de una formulación descriptiva, qué actividades se mencionan en las mismas. Sin embargo, se tendrán también en cuenta, a las actividades no especificadas en dichas Tarifas, pero que, por el tipo de actividad, deberían clasificarse en esas divisiones, con arreglo a lo dispuesto en la Regla 8ª de la Instrucción general, y que deberán encuadrarse en los grupos o epígrafes “residuales” correspondientes.

2.3.7.1. La actividad económica empresarial minera e industrial

La Instrucción general, en la Regla 4ª, al hablar de las facultades de las actividades mineras e industriales, en el párrafo primero del apartado 2. A), únicamente determina que tales actividades son las clasificadas en las divisiones 1 a 4 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas.

Estas cuatro divisiones catalogan las actividades económicas empresariales en:

División 1: Energía y agua.

División 2: Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria Química.

División 3: Industrias transformadoras de los metales. Mecánica de precisión.

División 4: Otras industrias manufactureras.

A la hora de clasificar las actividades, como señalábamos, pueden existir dudas y, el órgano competente para responder las consultas que se formulen es la DGCHT. Este órgano ha ido elaborando una doctrina administrativa, a través de toda la casuística, planteada en las consultas.

A modo de ejemplo, pues, de otro modo creemos desbordaría el presente trabajo si quisiéramos recoger todas las respuestas a las consultas realizadas, citamos la Contestación de fecha 27 de mayo de 1995⁵⁴³, referida a los talleres laboratorios de prótesis dentales que realizan el diseño, preparación, elaboración, fabricación y reparación de las mismas; se considera que desarrollan una actividad industrial por cuanto la realización de los mencionados trabajos tienen como finalidad la obtención de un producto, que en este caso es la prótesis dental.

Como hemos visto en el capítulo anterior, la Licencia fiscal, sí ofrecía un concepto de todas estas actividades que, entendemos, podría también tenerse en cuenta en caso de duda⁵⁴⁴.

⁵⁴³ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 27 de Mayo de 1995. Carta Tributaria número 229 de 15 de Julio de 1995. Serie Consultas. Tributos Locales. Referencia 5506. Contestación número 3. Documentación. Pág. 95. Transcribimos una parte:

“Los talleres laboratorios de prótesis dentales que realizan el diseño, preparación, elaboración, fabricación y reparación de las mismas y que por tanto desarrollan una actividad industrial por cuanto la realización de los mencionados trabajos tienen como finalidad la obtención de un producto, que en este caso es la prótesis dental, (...).”

⁵⁴⁴ La Regla 8ª de la derogada Instrucción para la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, hemos observado en el capítulo 3, consideraba dentro de la actividad genérica de extracción a la:

- Minería

Constituye esta actividad las labores que, mediante la aplicación de las técnicas propias de la minería, se realizan para la extracción, preparación para la concentración de riquezas en los minerales extraídos, depuración o clasificación de los mismos y demás operaciones similares.

2.3.7.2. La actividad económica empresarial de construcción

La Instrucción general para la aplicación de las Tarifas del Impuesto, en la Regla 4ª, al hablar de las facultades de las actividades de construcción, en el párrafo primero del apartado 2.B), solamente indica que son las actividades clasificadas en la división 5 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, si bien puede resultar de utilidad la definición que se contiene en la Instrucción de la LFACI⁵⁴⁵.

2.3.7.3. La actividad económica empresarial comercial

-
- Extracción de materiales de construcción (canteras)

Esta actividad consiste en la extracción de piedras naturales, pizarras, rocas, arcillas y otros productos similares para la construcción, así como la pulverización, trituración, clasificación y demás operaciones de preparación, cuando se realicen simultáneamente con la extracción en la propia cantera.

La Regla 9ª de la derogada Instrucción para la aplicación de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, como hemos observado en el capítulo 3, consideraba actividades fabriles las operaciones a que se someten los productos naturales o industriales con el fin de modificar su aspecto, forma, propiedades, constitución o uso.

Se asimila a fabricación:

- a) El simple montaje de elementos fabricados, excepto en los casos en que las Tarifas expresamente lo autoricen en otras actividades o cuando tal actividad deba clasificarse como de construcción.
- b) La captación y distribución exclusivamente de agua por tubería para el abastecimiento de núcleos urbanos.
- c) La distribución de gases por el mismo procedimiento.
- d) La producción o distribución de energía eléctrica y el aprovechamiento directo de la energía hidráulica.
- e) El embotellado o envasado de gases, líquidos o sólidos, por medio de plantas industriales que constituyan por sí mismas una actividad individualizada.
- f) Cualesquiera otras actividades que, por sus especiales características, las Tarifas así lo consideren.

⁵⁴⁵ La Regla 11ª de la derogada Instrucción para la aplicación de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, hemos observado en el capítulo 3, considera actividad de construcción la ejecución directa o indirecta, con medios propios o ajenos, de obras de arquitectura e ingeniería, y los trabajos preparatorios complementarios, de conservación, reforma, reparación y demás relacionados con tales obras, así como los de jardinería, movimiento de tierras y materiales para cualquier fin y demolición de edificios y rocas, incluso subacuáticas.

En el caso de actividades económicas empresariales de carácter comercial, si bien, ni la LRHL ni la Instrucción para la aplicación de las Tarifas define tal actividad, de una forma genérica. Sin embargo, en la Regla 4ª -párrafo segundo de las letras C) y D) del apartado 2-, de la Instrucción general para la aplicación de las Tarifas del Impuesto, se indica cuando se considera comercio al por mayor y cuando se considera comercio al por menor.

La Instrucción general para la aplicación de las Tarifas del Impuesto, considera comercio al mayor:

- Cuando se realiza con:
 - Establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.
 - Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.
 - Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.
- Asimismo, para que el comercio se considere al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.”

Con relación al supuesto de realizar ventas a las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, la doctrina entiende que se refiere a los sujetos pasivos que se dedican al abastecimiento de tales Entidades de forma habitual.

La Instrucción general para la aplicación de las Tarifas del Impuesto considera comercio al menor “el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.”

Del comercio destinado al uso o consumo directo, habremos de excluir (lo que es considerado comercio al mayor), cuando se comercie con:

1. Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante.
2. Las empresas industriales

Las Tarifas clasifican la actividad de comercio en la División 6, incluyendo, también, a los restaurantes, el hospedaje y las reparaciones. A estas tres últimas actividades tampoco las define.

Con relación a las actividades económicas empresariales de venta al por menor, cabe analizar si se produce coincidencia o no de criterios del

IAE con otro impuesto como es el IVA en lo que respecta a su régimen especial del comercio minorista⁵⁴⁶.

El IVA considera comerciantes minoristas a los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1. Que realicen con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.
2. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiesen excedido del 80 por 100 del total de las entregas realizadas de los citados bienes. No obstante, este requisito no se aplicará cuando los sujetos pasivos tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del IAE, siempre que en ellos concorra alguna de las circunstancias siguientes:
 - a) Que no puedan calcular el porcentaje indicado del 80 por 100 por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.
 - b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del IRPF.

Comparemos los requisitos establecidos por ambos Impuestos para calificar de comercio o comerciante minorista:

⁵⁴⁶ Se regula el régimen especial del comercio minorista en los artículos 148 a 163 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en los artículos 54 a 61 del Reglamento del IVA, aprobado por R. D. 1624/1992, de 29 de diciembre.

IVA	IAE
1. Venta para uso o consumo directo en un 80 por 100	1. Venta para uso o consumo directo en un 100 por 100
2. El bien a comerciar no ha de ser sometido a procesos de fabricación o manufactura	2. El bien a comerciar no ha de ser sometido a procesos de fabricación o manufactura, sin perjuicio de las facultades particulares de cada epígrafe
3. El objeto del comercio son bienes muebles o semovientes	3. El objeto del comercio son bienes muebles o semovientes, dado que la venta de bienes inmuebles se considera servicios (Agrupación 83)
4. Realizar la actividad con habitualidad	4. Un elemento esencial implícito es la habitualidad.

Por supuesto que el requisito que establece el porcentaje del 80 por 100 no es reclamado para ser considerado comerciante minorista en el IVA, cuando el sujeto pasivo tiene la condición de minorista en el IAE, ya que este último Impuesto exige que el comercio se realice única, exclusiva y totalmente con productos para el uso o consumo directo.

En cuanto a la condición de minorista en el IAE, cabe recordar que para tener dicha consideración es imprescindible no dedicarse habitualmente a comerciar con sujetos que, a su vez, tengan la condición de empresarios. Ello también, aunque la Regla 4.2.C) de la Instrucción general del IAE considere, en todo caso, comercio al mayor el efectuado

con las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, habrá que entender que sólo tendrá el carácter de comercio al mayor, cuando el comerciante se dedique a comerciar habitualmente con los mencionados organismos. Y lo mismo cabe decir de los otros dos supuestos a los que la mencionada Regla 4.2.C) considera comerciantes al por mayor, es decir, cuando se realicen ventas a establecimientos que destinan los productos a la reventa o a establecimientos industriales. Únicamente cuando una persona comercie con carácter habitual con los mencionados sujetos (organismos y empresarios minoristas, mayoristas e industriales), tendrá la consideración de comercio al mayor y no será un comerciante minorista, sin perjuicio de que en el IAE, el comerciante mayorista está facultado también para realizar ventas al menor (como igualmente se permitía en la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales).

Este criterio de la habitualidad en el IAE, en la realización de actos de comercio que pueden considerarse al por mayor, se objetiviza en el IVA, cuando otorga un margen del 20 por 100 al comerciante minorista para poder realizar actos que no se incluyen dentro del régimen de comercio minorista, sin que esta mera circunstancia (ventas a empresarios u organismos que no superen el 20 por 100) les haga perder la citada condición de comerciante minorista.

2.3.7.4. La actividad económica empresarial de prestación de servicios

No se define la actividad de prestación de servicios en la LRHL ni en la Instrucción general para la aplicación de las Tarifas. Las letras F), G) e I), de la Regla 4ª, apartado 2, en se cita la prestación de servicios de transporte, telecomunicaciones, instituciones financieras, seguros,

recreativos en discotecas y salas de baile. Pero en dichas menciones no se ofrece un concepto de cada una de las actividades, sino que, en ocasiones, se enumeran las facultades que acompañan a dichas actividades económicas, pero, como punto de referencia nos podemos servir de la Instrucción de la LFACI⁵⁴⁷.

Las tres divisiones catalogan las actividades económicas empresariales de prestación de servicios en:

División 7: Transporte y Comunicación.

División 8: Instituciones Financiera, Seguros, Servicios prestados a las empresas y alquileres.

⁵⁴⁷ La Regla 17ª de la derogada Instrucción para la aplicación de la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, como hemos podido observar en el capítulo 3, comprende como actividad de servicios todos aquéllos que, con carácter empresarial, se prestan, tanto al público en general como a toda clase de personas y entidades en particular, sin poder suministrar, ceder o transferir mercancía alguna, salvo cuando las Tarifas expresamente lo autoricen.

Se consideran como servicios:

- De transportes:

- A) Transportes de mercancías

- La recepción y envío de géneros o efectos ajenos por toda clase de vías de comunicación.

- No constituye actividad específica de transporte la realización de éste con vehículos o medios afectos de modo exclusivo a satisfacer las necesidades de una actividad principal, sujeta o no a Licencia Fiscal, salvo las excepciones que expresamente señalen las Tarifas⁵⁴⁷.

- B) Transporte de viajeros

- Constituye este servicio el traslado de personas de un punto a otro por toda clase de vías de comunicación⁵⁴⁷.

- De espectáculos públicos

- Constituye este servicio los espectáculos que se prestan para el general esparcimiento y recreo.

- De hostelería y alimentación

- A) Servicios de hostelería. Son los que se prestan con el fin de proporcionar alojamiento a las personas, con o sin otros servicios de carácter complementario, en hoteles, hostales, residencias, moteles, pensiones, fondas o casas de huéspedes, apartamentos “bungalows”, campamentos turísticos, las denominadas “ciudades de vacaciones” y demás establecimientos análogos⁵⁴⁷.

- B) Servicios de alimentación. Son los que se prestan en restaurantes, cafeterías, bares, tabernas y demás establecimientos similares para el consumo, dentro o fuera del local, de productos alimenticios preparados y de bebidas⁵⁴⁷.

- De reparaciones

- Se consideran aquí incluidos, principalmente, los servicios consistentes en la reparación de aquellos bienes de consumo más relacionados con el hogar y las personas.

División 9: Otros servicios.

2.4. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS PROFESIONALES

La segunda actividad económica que contempla el IAE es la profesional. La delimitación de lo que se entiende por actividades profesionales calificará a la persona que realice dichas actividades como profesional y lo distinguirá del empresario.

2.4.1. Definición de actividad económica profesional

A diferencia de la descripción que realiza la normativa en el caso de las actividades económicas empresariales, indica Pagès i Galtés⁵⁴⁸, “el legislador de la LRHL, a la hora de definir las actividades profesionales, no se preocupa de ahondar en el criterio descriptivo que de actividades económicas nos da el apartado primero del artículo 79 LRHL”.

Como ya vimos, establece, el apartado 3 de la Regla 3ª, de la Instrucción general, que se considerarán “actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas.” Y excluye de la inclusión en la matrícula del IAE, como actividad profesional, cuando tal actividad económica profesional clasificada en la Sección Segunda, sea ejercida por una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria. En este supuesto, como ya hemos comentado, deberá matricularse y

⁵⁴⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 107.

tributar por la actividad correlativa o análoga de las previstas en la Sección Primera.”

Para delimitar las actividades profesionales, señala Pagès i Galtés, se ha utilizado, tanto un criterio formal -las actividades de la Sección Segunda- (similar al previsto para con el concepto de actividad empresarial) como un criterio de carácter subjetivo –solo las actividades ejercidas por las personas físicas-. Este criterio, que el autor califica como subjetivo, también consideramos que es de carácter restrictivo, toda vez que restringe o matiza la posible clasificación de actividades en la Sección Segunda.

Advierte también Rubio de Urquía⁵⁴⁹, para estas actividades, al igual que vimos para las actividades empresariales, “que *actividades clasificadas* no son sólo las *especificadas en las Tarifas*, sino, también las *no especificadas* que deben clasificarse en aquéllas con arreglo a lo dispuesto en la Regla 8ª de la Instrucción” general para la aplicación de las Tarifas del Impuesto. En consecuencia, son actividades económicas profesionales, a efectos del Impuesto, las especificadas y clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, así como las no especificadas que deban clasificarse en esa Sección.

Con relación al denominado por Pagès i Galtés, aspecto subjetivo del concepto de actividad profesional derivado de la Regla 3ª, apartado 3, de la Instrucción general, el propio autor menciona que según señala la

⁵⁴⁹ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 392.

DGCHT (en Contestación de fecha 17 de Noviembre de 1992)⁵⁵⁰, este aspecto subjetivo “introduce un criterio discriminador con otras actividades, pues en su virtud *son actividades profesionales, única y exclusivamente, las que se ejercen por personas físicas*”.

Observamos, como también hemos mencionado al hablar de actividades empresariales, la quiebra en cuanto a la unificación de definiciones con otras figuras tributarias, ya que, de esta manera, la definición de actividad profesional en el IAE es distinta de la que existe en el IRPF, como menciona Rosembuj Erujimovich, pues, si se traslada la clasificación formal de la actividad del IAE al IRPF y se realiza “una lectura rápida de la norma reglamentaria [artículo 51.Dos.1) del IRPF] llevaría, (...), a la exclusión de los sujetos pasivos personas jurídicas y entidades, cuya actividad es profesional, aún cuando estén matriculados en la Sección Primera del I.A.E., del elenco de perceptores de rendimientos de actividad profesional”, entre otras consecuencias. Puesto que la mencionada disposición del Reglamento del IRPF entiende “en general” como tales rendimientos de actividades profesionales los que derivan del ejercicio de las actividades incluidas en la Sección Segunda (actividades profesionales) y Tercera (actividades artísticas) del I.A.E⁵⁵¹, salvo unos supuestos particulares que contempla expresamente.

2.4.2. Descripción de las actividades económicas profesionales

⁵⁵⁰ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 17-11-1992 en Carta Tributaria número 175 de 1993. Págs. 98 y 99. Citada por PAGÈS I GALTÈS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 108.

⁵⁵¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Segunda Edición. Colección Iura. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1992. Pág. 62.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (contenidas en el R.D.Leg. 1175/1990, junto con la Instrucción general para la aplicación de tales Tarifas) describen y clasifican en la Sección Segunda a todos los profesionales que realizan actividades económicas profesionales, agrupados por divisiones, agrupaciones y grupos.

Las 9 divisiones que se describen en la Sección Segunda son:

- División 0. Profesionales relacionados con la agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca.
- División 1. Profesionales relacionados con las actividades propias de la energía, agua, minería y de la industria química. —
- División 2. Profesionales relacionados con las industrias de la aeronáutica, de la telecomunicación y de la mecánica de precisión.
- División 3. Profesionales relacionados con otras industrias manufactureras.
- División 4. Profesionales relacionados con la construcción.
- División 5. Profesionales relacionados con el comercio y la hostelería.
- División 6. Profesionales relacionados con el transporte y las comunicaciones.
- División 7. Profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres.
- División 8. Profesionales relacionados con otros servicios.

Cabe destacar que la descripción y clasificación, que se efectúa en cada una de las divisiones, agrupaciones y grupos de la Sección Segunda de las Tarifas, que recoge las actividades profesionales, es de carácter subjetivo, es decir, se refiere o menciona a las personas, los profesionales,

que realizan las actividades económicas profesionales, sin utilizar el término “actividades”, como sí ocurre en la Sección Primera en los supuestos de actividades empresariales, que la denominación empleada es la de la actividad, por ejemplo, “comercio, restaurantes (...)”. En cambio, desde la División 0 hasta la 8 de la Sección Segunda, se describen y clasifican los “profesionales relacionados con la (...)” –con cada una de las actividades-. En las agrupaciones se cita a “profesionales de (...)”, salvo el supuesto de la agrupación 86 referida a las “profesiones liberales, artísticas y literarias”, en la que se utiliza el término “profesiones”. Y en los grupos se describe el tipo de profesional, por ejemplo, “doctores y licenciados en (...)”.

En consecuencia, observamos que, en general, no se realiza una descripción y clasificación objetiva, mencionando las actividades económicas, a pesar de que el título “Sección Segunda”, aparece al lado del término “Actividades profesionales”, pero luego, a la hora de ir al contenido de las distintas divisiones, agrupaciones y grupos, la denominación utilizada es en la forma subjetiva de “profesionales”.

Este carácter subjetivo, que se da al redactado de los epígrafes que integran la Sección Segunda, puede ser el signo indicativo o demostrativo de que el legislador, únicamente clasifica, en esta Sección Segunda de las Tarifas, al profesional que, tradicionalmente, se ha considerado como tal, es decir, a la persona física que desarrolla individualmente su actividad.

La clasificación que realiza la Sección Segunda correspondiente a las actividades profesionales nos aboca al análisis, que hemos adelantado líneas más arriba, del concepto de actividades artísticas. Este concepto se

divide en dos vertientes. Así, en las actividades profesionales se clasifican las actividades artísticas que enumera el grupo 861: “pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares”. Además se trata de una clasificación abierta, pues, puede englobar artistas de características similares. Y la otra vertiente de las actividades artísticas la hallamos en la Sección Tercera de las Tarifas que clasifica las actividades artísticas relacionadas con el cine, teatro, circo, baile y música; junto con las actividades relacionadas con el deporte y espectáculos taurinos.

En consecuencia, podemos decir, que existen las actividades artísticas clasificadas en la Sección Tercera (cine, teatro, circo, baila y música) y los artistas, personas físicas que clasifica la Sección Segunda (pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares).

2.5. LA DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS ARTÍSTICAS

2.5.1. Definición de actividad económica artística

Para definir las actividades económicas artísticas se utiliza, como en el supuesto de las actividades económicas profesionales (y a diferencia de las actividades económicas empresariales que se mencionan además cuales son), únicamente un criterio formal, como señala Rubio de Urquía⁵⁵², contenido en la Regla 3ª, apartado 4, de la Instrucción general, al disponerse en dicho apartado que “Tienen la consideración de

⁵⁵² RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Publicaciones Abella. 2ª Edición. (26ª edición de las Tarifas de Industrial). Madrid 1993. Pág. 394.

actividades artísticas las clasificadas en la Sección Tercera de las Tarifas”, y podemos añadir, como en las anteriores Secciones de las Tarifas, que también se consideran actividades artísticas “las no especificadas que deban clasificarse en esa Sección”.

A pesar de que, en opinión de Irala, Muñiz, De Juan y García, se desprende del propio contenido de la Sección Tercera, que las actividades comprendidas en dicha Sección, han de ser realizadas por personas físicas; entiende Pagès i Galtés, que ello no tiene por qué ser así, pues conforme a la DGCHT en Contestación de 18-11-1991⁵⁵³, la Instrucción general “no establece diferencias con relación a la clasificación de estas actividades en función de que el sujeto pasivo sea persona física, jurídica o entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria”. En consecuencia y a diferencia de lo que ocurre con las actividades profesionales, nada obsta para que las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria, puedan clasificarse en la Sección Tercera de las Tarifas⁵⁵⁴.

Se cita un ejemplo de lo anterior, en el contenido de la Contestación de la DGCHT, que acabamos de mencionar, de fecha 18 de noviembre de 1991. Según dicha Contestación, una persona jurídica que realice actividades musicales a través de una orquesta que se limite a contratarse para llevar a cabo sus actuaciones artísticas deberá clasificarse en el grupo

⁵⁵³ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 18 de Noviembre de 1991. Carta Tributaria número 149 de Diciembre de 1991. Serie Consultas. Tributos Locales. Documentación. Pág. 93.

⁵⁵⁴ En la derogada Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas, veíamos en el Capítulo 3, que, según Arnal Suría, las actividades artísticas debían ejercerse por personas físicas.

039 de la Sección Tercera de las Tarifas –otras actividades relacionadas con la música-.

2.5.2. Descripción de las actividades económicas artísticas

La descripción y clasificación de las actividades económicas artísticas recogidas en la Sección Tercera de las Tarifas se efectúa en agrupaciones y grupos. La denominación utilizada es de carácter mixto (objetivo y subjetivo); en las Agrupaciones se mencionan actividades, por tanto, se emplea un criterio objetivo, y en el nivel inferior, en los grupos, el criterio es subjetivo, toda vez que se enumeran los sujetos, es decir, los tipos de artistas, que realizan la actividad⁵⁵⁵.

Las cinco agrupaciones describen las actividades económicas siguientes:

- Agrupación 01. Actividades relacionadas con el cine el teatro y el circo
- Agrupación 02. Actividades relacionadas con el baile.
- Agrupación 03. Actividades relacionadas con la música.
- Agrupación 04. Actividades relacionadas con el deporte.
- Agrupación 05. Actividades relacionadas con espectáculos tau-rinos.

En cambio, los grupos se refieren a los artistas, así por ejemplo:

- el grupo 013 clasifica a los actores de cine y teatro.

⁵⁵⁵ Como hemos expresado al examinar las actividades profesionales, las actividades artísticas que no sean las que clasifica la Sección Tercera y sean similares a las que enumera la Sección Segunda (pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores, etc) deberán clasificarse como actividades profesionales.

- el grupo 033 clasifica a los cantantes.
- el grupo 051 a los matadores de toros

Cabe mencionar que en esta Sección Tercera que clasifica las actividades artísticas también se incluyen las actividades deportivas y, por tanto, a los deportistas. Ello también acontece en el IVA. En cambio, el IRPF, en la descripción de actividades económicas, se denominan expresamente las deportivas. Entendemos que es más adecuada, esta descripción expresa de cada una de las dos actividades (artísticas y deportivas), toda vez que las características de ambas actividades no parece que ofrezca la posibilidad de englobarlas y darles la misma denominación.

3. EL EMPRESARIO EN LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

3.1. NOTA PREVIA

A la hora de elaborar la definición descriptiva de empresario en el IAE, hemos de hacer extensivo todo lo examinado con relación a la actividad económica empresarial, distinguiéndola y delimitándola de la actividad económica profesional y de la actividad económica artística. En consecuencia, en este punto, efectuaremos un breve esquema de la descripción de empresario para ahondar en su definición cuando abordemos la refundición de las definiciones descriptiva y conceptual de empresario en el IAE (en el capítulo 6). En esa parte, también realizaremos el examen del concepto conjunto (noción descriptiva y

conceptual) de profesional y de artista, al objeto de ofrecer unos límites lo más nítidos posibles entre unos y otros conceptos.

3.2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO

Es empresario, según la definición descriptiva de actividad económica, toda persona que realice las actividades económicas calificadas como empresariales.

En consecuencia, de todo lo examinado, podemos sostener que la definición descriptiva de empresario en el IAE está compuesta, al igual que establece la Ley al regular la actividad económica de la cual deriva, por una enumeración de tipos de empresarios de carácter positivo, en sus vertientes formal y subjetiva, y por una enumeración de carácter negativo –toda vez que la Ley excluye expresamente del hecho imponible del Impuesto las actividades correspondientes-.

Además, conforme a la enumeración de carácter *positivo formal*, son empresarios a efectos del IAE, según la definición descriptiva:

- Los mineros
- Los industriales
- Los comerciantes,
- Los que realicen prestaciones de servicios,
- Los ganaderos independientes

Conforme a la enumeración de carácter *positivo subjetivo*, son empresarios, a efectos del IAE, según la definición descriptiva:

- Los profesionales, personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades carentes de personalidad jurídica)

Por el contrario, conforme a la enumeración de carácter *negativo*, no son empresarios a efectos del IAE, según la definición descriptiva, los siguientes:

- Los profesionales, personas físicas.
- Los artistas,
- Los agricultores,
- Los ganaderos dependientes,
- Los que se dedican a las actividades forestales,
- Los que se dedican a las actividades pesqueras

3.3. NATURALEZA DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO EN EL IAE

3.3.1. Carácter exhaustivo

Como hemos expresado al hablar de las actividades económicas empresariales, en sus aspectos positivo formal y positivo subjetivo, la enumeración o descripción de los tipos o clases de empresarios es de carácter exhaustivo, por tanto, se trata de una lista cerrada de las clases de empresarios, según la normativa del IAE, y, por tanto, no se podrá considerar a ningún otro sujeto empresario.

3.3.2. La coincidencia mercantil-fiscal

1. Se observa que, en la descripción de “carácter positivo formal” en el IAE, si excluimos a los ganaderos independientes, los restantes empresarios, es decir, los mineros, los industriales, los comerciantes y los sujetos que prestan servicios, están contemplados en la regulación del C. de c. Con base a ello, podemos sostener que existe, en cuanto a estos sujetos, coincidencia con el ámbito mercantil, a excepción de los comisionistas o agentes comerciales, que si realiza la actividad una persona física, se considera profesional en el IAE y empresario mercantil según el C. de c.

Con relación a los demás tributos que tienen elaborados conceptos de empresarios o de rendimientos de actividades económicas empresariales (caso del IVA y del IRPF) la descripción de las clases de sujetos empresarios es más amplia en estos impuestos, pues, incluyen a los no considerados como tales en el C. de c. y en IAE. En consecuencia, podemos inferir que, en estos supuestos, existe una “específica descripción fiscal de empresario para cada impuesto”, por cuanto, las clases de empresarios, a efectos de estos impuestos estatales, no coinciden con los determinados en el ámbito mercantil ni tampoco en el IAE.

2. Respecto a la definición descriptiva de “carácter positivo subjetivo” de empresario en el IAE (que comprende a las personas jurídicas y entes del artículo 33 de la LGT que realizan actividades profesionales), no existirá coincidencia con el ámbito mercantil, que excluye a los profesionales, salvo que quien realice tal actividad sea una sociedad *per se* mercantil.

Tampoco existirá coincidencia con el IRPF, pues aunque, para la calificación de las actividades profesionales el IRPF se remite a la

clasificación de actividades profesionales que el IAE efectúa en su Sección Segunda, no se aplica en el IRPF la limitación, que la Regla 3ª.3 realiza, de imposibilitar la clasificación en la Sección Segunda de las personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT. En consecuencia, para el IAE una sociedad, aunque realice actividades profesionales, se considerará empresario y para el IRPF la misma sociedad se considerará profesional.

3.3.3. El principio de estanqueidad tributaria en la definición descriptiva de empresarios en el IAE

El principio interpretativo denominado de estanqueidad tributaria⁵⁵⁶ se manifiesta, en toda su dimensión, en la definición descriptiva de empresario en el IAE.

En la definición descriptiva de “carácter positivo subjetivo”, según la cual las personas jurídicas, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes carentes de personalidad jurídica, que realizan actividades profesionales, se clasificarán en el Sección Primera correspondiente a actividades empresariales, advertimos una de las manifestaciones más relevantes del principio interpretativo, acuñado por la jurisprudencia y la doctrina, de estanqueidad tributaria. En función de esta descripción de carácter positivo subjetivo, todas las entidades que realizan una actividad

⁵⁵⁶ Señala Pagès i Galtés que “partiendo del artículo 9.1.b) de la LGT, la Jurisprudencia (SSTS de 15-11-1975 Ar. 4331) fundamentó positivamente el principio interpretativo llamado de estanqueidad tributaria, el cual ha sido recogido por la DGCHT en los siguientes términos: *ante dos tributos distintos no cabe aplicar (...) la normativa reguladora de uno de ellos para resolver interpretativamente las cuestiones que plantee la aplicación del otro, salvo el caso de que la normativa reguladora de este último se remita a la de aquél con dicha finalidad* (Contestación de 5-XI-1991)”. PAGÈS I GALTÈS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 111 a 114.

profesional, serán consideradas empresarios a efectos del IAE y, por tanto, les será aplicable el régimen previsto para las actividades empresariales (beneficios fiscales por inicio de actividad empresarial, tipos o régimen de determinadas cuotas, etc.). La LRHL no se remite a ninguna norma tributaria que regule otro impuesto para que, la interpretación de esa norma a la que se hace la remisión, podamos aplicarla al IAE, sino que la consideración profesional de la actividad que realizan estas entidades (recogida en el C.c. o en normas fiscales como la LIRPF, etc.) es irrelevante para el IAE que clasificará esta actividad –porque es ejercida por un ente colectivo- en la Sección correspondiente a las actividades empresariales. La interpretación que pueda extraerse de otras figuras tributarias que regulen las mismas actividades económicas no puede penetrar en la regulación del IAE, que establece una aplicación e interpretación de las normas del tributo, particular y distinta de la interpretación contenida en otras figuras tributarias.

Otra definición descriptiva de actividad económica empresarial contenida en el IAE y que no podemos interpretar conforme a la regulada en la LIRPF, es la actividad del arrendamiento o compra venta de inmuebles, tal como ha sido comentada en los puntos dedicados al IRPF en el capítulo 2.

Asimismo y para todas las actividades económicas empresariales (definición descriptiva de “carácter positivo formal”: las actividades empresariales que enumera la Ley y la Instrucción general), las conclusiones a las que, según los autores, llega la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, a través de las Contestaciones a consultas planteadas, “es que a los efectos de la sujeción

de una actividad al IAE, resulta indiferente lo que el legislador establece respecto a tal actividad en otro tributo salvo que la normativa reguladora del IAE contenga remisión expresa a la normativa de este otro tributo.

Por tanto, no podemos acudir al concepto de actividad empresarial dado en el IRPF, puesto que, “dicho concepto no será de aplicación para determinar qué se entiende por tal actividad en el IAE, ni, a su vez, será utilizable el concepto de actividad económica regulado en la normativa de este último tributo en el ámbito del IRPF”.

3.4. DISTINCIÓN DESCRIPTIVA FORMAL Y SUBJETIVA DE EMPRESARIO CON RELACIÓN AL PROFESIONAL Y AL ARTISTA

De la diferenciación que se realiza de las actividades económicas empresariales –*Sección Primera*- con respecto a las profesionales -*Sección Segunda (únicamente personas físicas)*- y las artísticas -*Sección Tercera*-, que ya hemos examinado en sus aspectos formales y subjetivos, obtenemos una distinción descriptiva formal y subjetiva que separa al empresario del profesional y del artista.

No obstante, en la práctica y ante la infinidad de actividades que pueden realizarse y que están en continua evolución, es, en muchas ocasiones, difícil de determinar si una actividad está en el ámbito de las empresariales, profesionales o, incluso, artísticas. Habrá que examinar otras circunstancias y acudir a indicadores de todo tipo para encuadrar y, en consecuencia, clasificar la actividad donde corresponde. A raíz de ello, efectuar la calificación de empresario, profesional o artista no es tan clara

y sencilla, como lo demuestra la existencia de la multitud de consultas que se remiten a la DGCHT para que efectúe la clasificación de las actividades.

Además, junto con el aspecto formal de la definición descriptiva, es preciso conocer la definición conceptual que contiene el hecho imponible y que, además, esté complementada con otros elementos o características esenciales o accidentales (como la habitualidad, el ánimo de lucro, etc.) que la doctrina ha ido matizando y que, por nuestra parte, intentaremos sistematizar y recoger en los dos capítulos siguientes, para, una vez examinada la refundición de las definiciones descriptiva y conceptual de actividad económica, llegar a una definición y unas características de empresario en el IAE.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

El concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas

Maria Teresa Diví i Torns



Aquesta tesi doctoral està subjecta a la llicència Reconeixement- NoComercial – SenseObraDerivada 4.0. Espanya de Creative Commons.

Esta tesis doctoral está sujeta a la licencia Reconocimiento - NoComercial – SinObraDerivada 4.0. España de Creative Commons.

This doctoral thesis is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0. Spain License.