



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.

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

CAPÍTULO 5

DEFINICIÓN CONCEPTUAL

DE

ACTIVIDAD ECONÓMICA

Y

EMPRESARIO

EN EL I A E

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

1.1. NOTA PREVIA

Una vez examinada la definición de actividad económica en el IAE, en su aspecto descriptivo (empresarial, profesional y artístico), que establece el artículo 79 de la LRHL, haciendo hincapié en la actividad económica empresarial (separándola de la profesional y de la artística) y, por último, identificando, descriptivamente, al empresario, continuamos con el estudio del hecho imponible del Impuesto, en su aspecto conceptual de actividad económica.

En el presente capítulo realizaremos el examen de la definición conceptual de actividad económica empresarial, conjuntamente, con la de empresario, puesto que la definición conceptual de empresario (también de profesional y de artista) se formula a partir de la propia definición conceptual de actividad económica empresarial (igualmente de las actividades profesional y artística). Al empresario (así como al profesional y al artista), es a la persona, individual o colectiva, a la que hay que referir todos los elementos esenciales y accidentales de la actividad económica cuando se realiza con carácter empresarial (profesional o artístico).

1.2. LA DEFINICIÓN LEGAL DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Seguendo el Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas de Joan Pagès i Galtés⁵⁵⁷, partimos del artículo 80.1, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que, según Rubio de Urquía⁵⁵⁸, contempla una formulación conceptual de actividad económica, cuando indica que “se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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”.

La Regla 3ª de la Instrucción general del IAE aprobada, junto a las Tarifas del Impuesto, en el R.D.-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en el segundo inciso de su primer apartado, contiene idéntica definición⁵⁵⁹.

⁵⁵⁷ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 98 a 102.

⁵⁵⁸ 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. 67.

⁵⁵⁹ Regla 3ª de la Instrucción del IAE, aprobada, junto a las Tarifas del Impuesto, en el Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, segundo inciso del primer apartado:
“Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos 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.”

Como hemos analizado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en el Capítulo 2), la consideración de los rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales, en terminología de la normativa anterior) tiene la misma definición conceptual (artículo 25.1, primer párrafo, de la Ley 40/1998, del IRPF, *in fine*: “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”).

Igualmente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la definición conceptual de las actividades empresariales o profesionales (examinada en el Capítulo 2) tiene el mismo significado (artículo 5.Dos, párrafo primero de la LIVA: “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”).

Como también hemos visto en el Impuesto sobre Sociedades (analizado en el capítulo 2), en la vigente Ley 43/1995, cuando se regula el régimen de entidades parcialmente exentas, al excluir de tal exención a los rendimientos derivados de explotaciones económicas, establece en el artículo 134.3, que “se consideran 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”. Por su parte, el R. D. 2631/1982, que aprobó el Reglamento del derogado IS, en el artículo 8, también se definía dicha actividad económica: “(...) del trabajo y del capital conjuntamente o de un 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”.

1.3. LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO

Observamos con, Pagès i Galtés⁵⁶⁰, que la formulación conceptual de actividad económica en el IAE, está integrada por tres elementos, expresamente previstos en la norma legal y que son:

- El elemento material: la ordenación del capital y/o del trabajo.
- El elemento personal: la ordenación por cuenta propia.
- El elemento teleológico: la finalidad de la ordenación.

Y añade otro elemento que se desprende de dicho concepto legal de actividad económica en el IAE:

- El elemento tácito: la habitualidad

⁵⁶⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 98 a 102.

Otros autores, como Aníbarro Pérez⁵⁶¹, encuadran el elemento de la habitualidad dentro de las “formas de ejercer las actividades económicas”, junto con otros elementos, que nosotros calificaremos, al igual que Pagès i Galtés, de accidentales y a los que nos referiremos más adelante, como son el ánimo de lucro, el resultado de la actividad y la utilización de local.

El hecho de calificar el elemento de la habitualidad como elemento esencial tácito, obedece a que entendemos que es, ciertamente, una forma de ejercer las actividades, pero esta habitualidad o no en el ejercicio de las actividades, tiene una mayor relevancia o importancia a la hora de llegar al estudio del concepto de empresario, motivo por el cual la doctrina ha elaborado construcciones sólidas a favor de la habitualidad en el IAE, por ello, consideramos de esencial esta forma de realizar la actividad, en comparación con otras formas de ejercer la actividad, tales como el ánimo de lucro, el resultado de la actividad o la utilización de local que, si bien son importantes, las consideramos como elementos accidentales, respecto de las que denominamos esenciales.

1.3.1. Elemento material: la ordenación del capital y/o del trabajo

El elemento material de la actividad económica, como cita Pagès i Galtés, se concreta en la ordenación de medios de producción o distribución y de recursos humanos, o de uno de ambos factores. “Es decir, radica en la organización del factor capital y/o del factor trabajo”.

⁵⁶¹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Págs. 78 a 80.

Según la Ley, señala García Luis⁵⁶², “se considera posible el ejercicio de una actividad mediante la ordenación de *un solo factor*”, pero, sigue comentando el autor, es difícil que pueda darse en la práctica esta circunstancia, “tanto por lo que se refiere a la ordenación exclusiva de trabajo como de capital”, pues la presencia del factor trabajo sin el factor capital (aunque éste sea mínimo), incluso en actividades profesionales o artísticas, es casi imposible. Y “no es posible concebir la sola organización u ordenación del capital porque siempre en esta actividad de ordenación es necesario el concurso de una persona”. Tal como García Luis cita a Menéndez Moreno⁵⁶³, que refiriéndose, este último, a los profesionales, señala que los bienes “por sí solos no pueden constituir actividad profesional, en cuanto que ésta es inequívocamente una actividad humana y no simplemente unos elementos de capital”.

La posibilidad de ordenación de un solo factor constituye una previsión contemplada en la Ley que obedece, según Lasarte Alvarez⁵⁶⁴, citado por García Luis, “al constante deseo del legislador fiscal de que la amplitud de sus definiciones impida interpretaciones legales favorables a

⁵⁶² GARCIA 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. Págs. 29 y 30.

⁵⁶³ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico-tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 91. Citado por GARCÍA LUIS, Tomás en “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”, capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económica. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 30.

⁵⁶⁴ LASARTE ALVAREZ, Javier. Junto a José Juan Ferreiro Lapatza, Juan Martín Queralt y Carlos Palao Taboada, autores de “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Editorial Cívitas. Madrid 1993. Pág. 158. Citado por GARCÍA LUIS, Tomás en “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económica. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 30.

conductas defraudatorias”, pero añade que “es difícil concebir una unidad económica productiva sin la presencia del factor trabajo, o del factor capital, incluso en el supuesto de actividades profesionales o artísticas”.

Por nuestra parte, sostenemos que, en el análisis del elemento material, ambos factores, tanto los recursos humanos como los medios de producción, siempre existirán, aunque estos últimos sean bien sencillos o mínimos, por ejemplo, la utilización de la más simple de las herramientas.

1.3.2. Elemento personal: la ordenación por cuenta propia

La posibilidad de calificar, según la Ley, como actividad económica la ordenación de un solo factor, indica García Luis⁵⁶⁵, “es importante no tanto por el hecho de que en la realidad pueda darse este supuesto (...) sino porque traslada el centro de atención para la calificación como empresarial, profesional o artística de una actividad a la presencia de (...) la ordenación de elementos de producción y de recursos humanos (o de *uno de ambos*) (...) por *cuenta propia*”.

En consecuencia, como observa Pagès i Galtés⁵⁶⁶, no es suficiente “que se organicen los factores de producción o distribución de bienes o servicios para poder calificar a una actividad como económica a los efectos de la sujeción al IAE, sino que, además, se precisa que se ordenen u organicen por cuenta propia”.

⁵⁶⁵ 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. 30.

Según hemos visto al examinar la noción mercantil de empresario, el reflejo mercantil en esta definición conceptual es absoluto, como indica Sánchez Calero⁵⁶⁷, el empresario (en el caso de empresarios individuales, pero que, entendemos, puede hacerse extensivo a los empresarios sociales, con las pertinentes adecuaciones), es la persona que “en nombre propio ejercita la actividad de organizar los elementos precisos para la producción de bienes o servicios para el mercado” y para Garrigues⁵⁶⁸ y Rodrigo Uría⁵⁶⁹, además, es “quien personalmente adquiere los derechos y obligaciones que se producen en la actividad (...)”.

“Esta organización autónoma de factores”, advierte García Luis⁵⁷⁰, es uno de los datos más útiles para detectar la presencia de una actividad económica y es importante ya que, por una parte, “conlleva la asunción del riesgo económico” generado en su ejercicio (beneficios o pérdidas producidas) y, por otra, excluye de la consideración de actividad empresarial, profesional o artística a todas las actividades desarrolladas en régimen de dependencia, ello es relevante para diferenciar a los empresarios, profesionales y artistas del resto de trabajadores.

⁵⁶⁶ PAGÈS I GALTÈS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 99.

⁵⁶⁷ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. 13ª Edición. Madrid 1988. Págs. 43 a 46.

⁵⁶⁸ GARRIGUES, Joaquín: “Curso de Derecho mercantil”. Tomo I. Séptima Edición. Madrid 1982. Pág. 265 y 266.

⁵⁶⁹ URÍA, Rodrigo: “Derecho Mercantil”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Vigésimo segunda Edición. Madrid 1995. Pág. 14.

⁵⁷⁰ 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. 30.

Sin embargo, como señala García Luis, la determinación del carácter dependiente o autónomo de una concreta prestación de servicios puede ser problemática en ciertos casos.

Este autor sigue manifestando que “no obstante, la existencia en todas las actividades de esta organización por cuenta propia de elementos productivos y que justifica la existencia de un concepto globalizador de todas ellas, cada actividad presenta sus propias peculiaridades y especialmente la actividad empresarial respecto de la profesional y artística en las que la vertiente de utilización de capital suele ser menos importante que en la actividad empresarial, pasando a primer plano las cualidades personales del ejerciente mientras que en aquélla se produce la situación contraria”. No obstante, termina el autor “desde el punto de vista de la sujeción al Impuesto carece de relevancia establecer criterios diferenciales entre los empresarios por un lado y los profesionales y artistas por otro”, puesto que se contemplan conjuntamente en el hecho imponible.

Checa González⁵⁷¹, citado por García Luis, considera empresario, profesional y artista a los que prestan su actividad “de manera continuada de forma independiente, lo que supone que aquéllos reúnen y aportan los medios económicos necesarios para poder desarrollar la actividad; y asimismo, la asunción de un cierto riesgo económico y la no percepción de remuneraciones fijas; diferenciándose así nítidamente de los

⁵⁷¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Impuestos, núm. 23/1989. Pág. 14. Citado en nota a pie de página núm. 58 por GARCÍA LUIS, Tomás en “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económica. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 31.

trabajadores por cuenta ajena, que tienen una relación de dependencia con quienes los remuneran por su labor”.

En el mismo sentido, “la expresión de la Ley *ordenación por cuenta propia* fuerza a entender”, también apunta Ferreiro Lapatza⁵⁷², “que estamos ante la actividad gravada de un empresario, profesional o artista cuando éste ordena por cuenta propia su esfuerzo productivo o, lo que es lo mismo, es titular de su propia organización productiva asumiendo los riesgos de su actividad”. Continúa el autor, “queda, en consecuencia, excluido el trabajo dependiente que ha de entenderse, por contraposición, como aquel que es prestado en el seno de una organización ajena y, por tanto, sometido al poder de mando y control de otra persona que se responsabiliza de remunerar el trabajo con independencia, en lo fundamental, de los resultados favorables o adversos de la actividad.”

Señala Pagès i Galtés que multitud de Contestaciones de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales han reconocido, que está claro, que la actividad ejercida en régimen de dependencia laboral está excluida del ámbito de aplicación del IAE.

Así, por ejemplo, la respuesta a la consulta de la Dirección General de Tributos de fecha 22 de julio de 1994⁵⁷³, según la misma si los socios

⁵⁷² FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Los Impuestos de las Corporaciones Locales”, capítulo de la Obra de VV. AA., Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 721.

⁵⁷³ En Repertorio de Consultas Tributarias. Consulta núm. 740. Tomo 2. Ediciones Centro de Estudios Financieros. Madrid 1997. Pág.675.

de una sociedad mercantil prestan servicios laborales, en materia informática u otra, en la propia empresa y por cuenta de ésta en todo caso. “En este supuesto (cual es también el caso de que los servicios que presten los socios a la propia empresa, por cuenta de ésta, sean los de la administración de ella), los socios no realizan el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y, en consecuencia, no están obligados a tributar por él”⁵⁷⁴.

Igualmente se han pronunciado Tribunales Superiores de Justicia, como el TSJ de Madrid, en Sentencia de 24 de junio de 1995⁵⁷⁵, según la cual “la prestación de servicios que se hace por cuenta ajena y regularmente, con carácter pleno y exclusivo, a cambio de una

⁵⁷⁴ Otra Contestación de 16 de noviembre de 1994 de la DGCHT establece que “quedan excluidas del ámbito de aplicación del Impuesto aquellas actividades que se ejerzan en régimen de dependencia laboral, aun cuando el contenido material de las mismas pueda ser de tipo empresarial, profesional o artístico”. Si esta conclusión se traslada al caso planteado, sigue señalando la Contestación, “cabe indicar que el consultante estará o no sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas en función de que ejerza su actividad por cuenta propia o por cuenta ajena. Esto es, si en su relación con la empresa a la cual presta sus servicios como médico no existe vinculación laboral, está sujeto al Impuesto; mientras que si existe vinculación laboral, no está sujeto al Impuesto”. En Carta Tributaria núm. 219 de Febrero de 1995. Pág. 62.

⁵⁷⁵ En Gaceta Fiscal núm. 137 de Noviembre de 1995. Págs. 114 y 115. Continúa la Sentencia del TSJ de Madrid de 24-6-1995:

“En efecto, no se trata de un caso de exención tributaria (para ello necesitaría la existencia de dos normas: la de descripción del hecho imponible en la que estuviera comprendida la actividad y la de exención), sino de un caso de no sujeción, esto es, que la actividad desarrollada por la recurrente no se comprende en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley –hecho imponible–, en este caso, el artículo 79 y 80 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, de Haciendas Locales. Aun cuando el legislador opte, en ocasiones, por realizar enunciaciones de casos de no sujeción (v. gr. art. 82 LRHL) a los que ha de darse un valor meramente didáctico u orientativo para casos considerados dudosos (STS 26 de septiembre de 1988)”.

Otra Sentencia en igual sentido es la del mismo Tribunal de fecha 4-12-1995 (JT 1995/1645). Citada por Emilio ARAGONÉS BELTRÁN en “Anuario de Hacienda Local. 1998”. Tomos I y II. Fundació Carles Pi i Sunyer d’Estudis Autònomic i Locals, Federació de Municipis de Catalunya y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid y Barcelona 1998. Pág. 1638.

remuneración periódica mensual en los locales del empleador no constituye una actividad sujeta al IAE”.

También es interesante la Sentencia del TSJ de Cataluña de 8 de Noviembre de 1996⁵⁷⁶, en la que el Tribunal señala que “los factores de producción y de recursos humanos han de ordenarse u organizarse por cuenta propia, siendo, pues, como subraya la doctrina, titular de la propia organización productiva con la correlativa asunción de los riesgos de la actividad (...)”

En consecuencia, el elemento personal de la ordenación por cuenta propia, se diferencia perfectamente del trabajo por cuenta ajena, en este caso, en clara vinculación y dependencia laboral con otra persona.

Sin embargo, cabe mencionar los supuestos de los agentes comerciales⁵⁷⁷, que actúan como intermediarios y efectúan operaciones en nombre y por cuenta de un tercero. En estos casos pueden plantearse dudas relevantes, a la hora de ver el cumplimiento de las características

⁵⁷⁶ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 8 de Noviembre de 1996 (Núm. 858/1996, Sección 1ª, Rec. Núm. 2793/1993), continúa “(...) Acreditados los hechos invocados de que tras un largo período en paro, el recurrente compró una motocicleta para trabajar en una empresa de mensajería, con la condición de ésta de que se “tenía que hacer autónomo” (sic), ha de concluirse que el recurrente nunca ha realizado el presupuesto de hecho que configura el hecho imponible del impuesto que nos ocupa, ya que el “hacerse” o no autónomo no puede depender de la condición, voluntad o imposición de ninguna empresa, sino de la propia realidad de la actividad desarrollada, que, como declaró finalmente la propia Seguridad Social, excluye que se realiza por cuenta propia”. Citada por Emilio ARAGONÉS BELTRÁN en “Anuario de Hacienda Local. 1998”. 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. 1638.

⁵⁷⁷ La actividad que realiza el agente comercial, se considera actividad profesional, cuando la actividad es realizada por persona física y se clasifica en el epígrafe 511 de la Sección Segunda, y, se clasifica como actividad empresarial, epígrafe 631 de la Sección Primera, cuando el sujeto pasivo no fuese una persona física.

del elemento personal y habremos de acudir a otros indicadores, como la no percepción de remuneraciones fijas (puesto que la remuneración del agente comercial suele ser a través de comisiones), la independencia de la estructura laboral del tercero para el que realiza las operaciones, etc.

1.3.3. Elemento teleológico: la finalidad de la ordenación

Como señala Pagès i Galtés⁵⁷⁸ debe tenerse en cuenta también la finalidad de “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”. Y, a nuestro entender, este elemento teleológico es determinante para considerar si una actividad está o no sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas.

En el ámbito mercantil, vimos que Joaquín Garrigues⁵⁷⁹, cuando define el comercio, señala que “hay que entenderlo como actividad dirigida a la producción de bienes o servicios para el mercado”. En esta definición entra también la industria y la prestación de servicios.

En cambio, García Luis⁵⁸⁰, en un primer momento indica que “realmente resulta difícil interpretar esta exigencia”. “Hay que tener en

⁵⁷⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 101 y 102.

⁵⁷⁹ GARRIGUES, Joaquín: Curso de Derecho Mercantil”. Tomo 1. 7ª Edición. Madrid 1982. Págs. 291 a 294.

⁵⁸⁰ 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. Págs. 36 a 38.

cuenta que en la mayoría de los casos esta intervención en el proceso económico se produce siempre como una consecuencia de la propia ordenación de factores”. Así, observa el autor, desde que una persona ordena o planifica elementos productivos por cuenta propia ya está interviniendo de alguna forma en el proceso productivo de bienes o servicios o en el proceso de distribución de los mismos. Por ello, señala el autor, es necesario buscar otra interpretación que dé sentido a la norma.

Puede interpretarse, según García Luis, que lo que se exige en el artículo es que la ordenación de factores productivos o recursos humanos por cuenta propia se lleve a cabo con la finalidad de ofrecer bienes o servicios al mercado a cambio de una contraprestación. Es decir, para la sujeción al IAE, se exige que la actividad tenga o produzca efectos externos. García Luis señala que para el mercantilista Rodrigo Uría⁵⁸¹ significa “que el fin perseguido por la actividad sea *la producción de bienes o servicios o el cambio de los mismos en el mercado, y no el goce o consumo directo por el productor o su familia*, con lo que quedarían excluidos del Impuesto todos los casos de autoconsumo”⁵⁸².

Esta interpretación, indica García Luis, aparecía corroborada en la regla 3ª de la Instrucción contemplada en el Proyecto del Real Decreto Legislativo 1175/1990, que disponía genéricamente que “no tienen la consideración de actividades económicas los actos de autoconsumo que

⁵⁸¹ URÍA, Rodrigo: “Derecho Mercantil”. 12ª Edición. 1982. Pág. 32. Citado por GARCÍA LUIS, Tomás en “Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Capítulo de la Obra Impuesto sobre Actividades Económica. Normas básicas y tarifas. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 36.

realicen los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades respectivas”. No se daba en esta regla, observa el autor, un concepto de *autoconsumo*, pero se citaban a título de ejemplo, algunos supuestos como *la utilización de medios de transporte propios y la reparación de maquinaria en talleres propios*. La regla, transcribe el autor, se completaba con la enumeración de supuestos, en todo caso, gravados: *no tienen la consideración de actos de autoconsumo las entregas de bienes, prestaciones de servicios, ejecuciones de obra, etc., que los sujetos pasivos hagan, presten o ejecuten a sus socios o afiliados, y que formen parte de las actividades propias de las Asociaciones, Fundaciones, Clubes, Instituciones o Entidades de que se trate*.

—

El Real Decreto Legislativo, finalmente aprobado, no incorporó la redacción que contemplaba el Proyecto y, únicamente la Regla 3ª.5 de la Instrucción general, señaló que “no tienen la consideración de actividad económica, la utilización de medios de transporte propios ni la de reparación en talleres propios, siempre que a través de unos y otros no se presten servicios a terceros”. No obstante la desaparición de la cláusula general de no sujeción de los actos de autoconsumo, García Luis cree que, puede seguir defendiéndose el no gravamen de estos actos.

Para Pagès i Galtés⁵⁸³, “a los efectos del IAE debe entenderse por autoconsumo el hecho de ser destinatario directo de la producción o

⁵⁸² 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. 36.

⁵⁸³ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 101 y 102.

entrega de los bienes que uno mismo produce o adquiere, así como de los servicios prestados por uno mismo”. De ahí, indica el autor, lo previsto en la Regla 3ª.5, citada, y el idéntico criterio de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 28-1-1994, que consideró “que quien, individualmente, compra un terreno y encarga la construcción de una vivienda sobre el mismo sin que sea para proceder a su venta, no está sujeto a Licencia fiscal, sin perjuicio de que lo esté el profesional que elabora el proyecto y la empresa constructora”. Y añade la Sentencia que “cuando tal circunstancia no es individual sino que se lleva a cabo por varios copropietarios o comuneros, la solución ha de ser la misma”. Esta Sentencia, aunque referida a la Licencia fiscal, creemos que es perfectamente aplicable también al IAE.

Igualmente, señala Pagès i Galtés, que “tampoco concurrirá el elemento teleológico requerido para la sujeción al IAE cuando se trate de la simple exposición de artículos no destinados a ningún tipo de tráfico empresarial”. Y ello se recoge en el artículo 82.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en su primer inciso, que declara no sujeta “La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento”.

En conclusión, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios por parte del empresario (también por parte del profesional y del artista), a diferencia del IVA, que también puede gravar operaciones que no se exteriorizan como el autoconsumo, en el IAE, dicha exteriorización del resultado de la actividad es sumamente importante en la práctica, porque, a nuestro entender, es el

elemento que, cuando se cumple, mejor demuestra y encauza la interpretación para determinar si una actividad está o no sujeta al IAE.

1.3.4. Elemento tácito: la ordenación habitual

Pagès i Galtés⁵⁸⁴ observa que la formulación conceptual del hecho imponible del IAE, resultante de los elementos material, personal y teleológico explícitamente previstos en el artículo 80.1 de la LRHL no estaría completa sin hacer alusión al carácter habitual de la ordenación de los factores de capital y/o trabajo como elemento tácitamente previsto en la Ley, puesto que no aparece expresamente en ella.

En el IRPF, que hemos examinado en el Capítulo 2 y también lo indica García-Fresneda Gea⁵⁸⁵, “la habitualidad aparece como una característica de las actividades empresariales y profesionales, como así lo pone de manifiesto el artículo 43.Uno de la Ley 18/1991”, al establecer que “los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales 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. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales”. En la nueva

⁵⁸⁴ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 102.

⁵⁸⁵ 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. Pág. 114.

Ley 40/1998, del IRPF, en el artículo 11.4, también se contiene la misma redacción⁵⁸⁶.

“Sin embargo”, sigue indicando García-Fresneda Gea, y como también hemos examinado “en el Impuesto sobre el Valor Añadido no se produce esta situación, quedando sometidas a gravamen las entregas de bienes o prestaciones de servicios, cuando son realizadas por quienes tienen la consideración de empresarios o profesionales, ya sean realizadas con carácter habitual o de forma ocasional, como pone de manifiesto el art. 4.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido”, cuando establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, (...)”.

En este aspecto de la habitualidad en el Impuesto sobre Actividades Económicas, Pagès i Galtés señala, que existen dos corrientes o sectores doctrinales, en los que se divide la doctrina:

- Autores que sostienen que la habitualidad no es un requisito esencial para la realización del hecho imponible del IAE y, por tanto, basta la ejecución de un acto aislado, esporádico, para que se devengue el Impuesto.
- Autores que entienden que el Impuesto no grava el acto aislado por ser la habitualidad un requisito esencial de su hecho imponible.

⁵⁸⁶ En la nueva Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del IRPF, se contempla en el artículo 11.4, con la misma definición, únicamente existe la diferencia de la utilización, en la nueva Ley, del término actividades “económicas” en lugar de actividades “empresariales y profesionales”.

Analizaremos las argumentaciones más destacadas que ofrecen los autores de ambas corrientes.

1.3.4.1. Autores que entienden que la habitualidad no es un requisito esencial para la realización del hecho imponible del Impuesto

Dentro de la corriente doctrinal que entiende que la habitualidad no se considera un requisito esencial del hecho imponible del Impuesto y, por tanto, la ejecución de un acto aislado ocasiona el devengo del Impuesto, tenemos las argumentaciones de diversos autores, que exponemos seguidamente en sus aspectos principales.

Además de los autores que conforman la doctrina jurídica, contamos con la doctrina administrativa que se ha ido vertiendo a través de las Contestaciones a las consultas formuladas a la DGCHT

1.3.4.1.1. Argumentaciones del autor Rubio de Urquía

Señala Rubio de Urquía⁵⁸⁷ que “el IAE hace suya la filosofía que inspiraba el funcionamiento de las Licencias fiscales, filosofía ésta que se sintetiza en la expresión *mero ejercicio de actividades económicas*. Con esta formulación el legislador pretende significar que el hecho imponible del IAE se realiza con independencia de las circunstancias siguientes”,

⁵⁸⁷ 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. 61.

entre ellas, cita el autor, “que la actividad se ejerza o no con carácter habitual”

Observa el autor⁵⁸⁸ que “sería lo propio de un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas, que el ejercicio de las mismas se hiciera con carácter habitual. Sin embargo, la experiencia histórica pone de manifiesto la enorme dificultad que entraña determinar en cada caso concreto cuándo se está ante una situación de habitualidad en el ejercicio de una actividad y cuándo no. Por ello, y en orden a garantizar la función censal del Impuesto, éste opta por someter a gravamen todo acto de ejercicio de actividades económicas, incluyendo el *acto aislado*”.

“Esta interpretación”, sigue manifestando el autor, “que pudiera no estar suficientemente amparada por la expresión legal *mero ejercicio*, tiene, sin embargo, un importante y expreso apoyo legal en la propia LRHL. Así el artículo 82 de este texto legal, al enumerar los supuestos de no sujeción del IAE, recoge en su apartado 4 lo siguiente: *no constituye hecho imponible en este Impuesto el ejercicio de las siguientes actividades: (...) 4. Cuando se trate de venta al por menor, la realización de un solo acto u operación aislada*”.

“Una interpretación, *a sensu contrario* del precepto transcrito” concluye el autor, “implica que, salvo en el caso del comercio al por menor, la realización de un acto aislado de cualquier actividad económica supone la realización del hecho imponible del IAE”.

⁵⁸⁸ 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. 62.

1.3.4.1.2. Argumentaciones del autor Checa González

Checa González⁵⁸⁹ entiende que “es el mero ejercicio el presupuesto fáctico del Impuesto, mero ejercicio que comprende tanto la actividad llevada a cabo con carácter de habitualidad, como los actos realizados de modo esporádico u ocasional, incluso aunque sea sólo una vez, apreciándose aquí cómo la Ley 39/1988 recupera para el IAE la doctrina del *acto aislado* propia de las Licencias fiscales”.

Y añade Checa González que “ello viene motivado por la finalidad censal que viene atribuida a este Impuesto, pues la pretensión que subyace tras la configuración del IAE, como señalan Rubio de Urquía y Arnal Suría⁵⁹⁰, es la de tener un catálogo completo de las actividades económicas que se ejerzan en el territorio nacional, y de las personas o Entidades que las lleven a cabo, lo que obliga a formular una definición del presupuesto fáctico del Impuesto lo más amplia posible para que incluya todo tipo de actividades, por marginales, esporádicas u ocasionales que éstas sean”.

Con relación al artículo 82.4 de la LRHL el autor afirma que “constituye ésta una excepción, la única por otro lado, a lo que

⁵⁸⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989. Pág. 363.

⁵⁹⁰ RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio y ARNAL SURÍA, Salvador: “Ley Reguladora de las Haciendas Locales”. Publicaciones Abella. Madrid 1989. Pág. 314. Obra citada por Clemente CHECA GONZÁLEZ en: “Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989. Pág. 363.

previamente se indicó respecto a la sujeción a gravamen de todos los actos, propia de la doctrina del *acto aislado* que se ha arrastrado a este Impuesto desde las Licencias fiscales”, aunque Checa González⁵⁹¹ reconoce que “se debía haber añadido también como causa de no sujeción la ejecución de actos únicos o aislados de prestaciones de servicios profesionales, que en buena lógica deben tener el mismo trato que las ventas al por menor llevadas a cabo de la forma indicada”.

1.3.4.1.3. Argumentaciones del autor Poveda Blanco

Poveda Blanco⁵⁹² señala que con la “definición legal queda patente que es *el mero ejercicio de la actividad económica* el que da origen al nacimiento de la obligación tributaria; lo que conduce a una situación que pone en evidencia la tosquedad de un tributo que renuncia, ya en su exposición del hecho imponible, a exigir la existencia de capacidad económica, y el ejercicio con habitualidad, ánimo de lucro y uso de local determinado”.

“El Impuesto”, prosigue el autor, “se exige por el ejercicio de un solo acto u operación aislada; pues ésta es la interpretación que cabe hacer, *a sensu contrario*, del artículo 82.4 para cualquier actividad, a excepción del comercio al por menor”.

1.3.4.1.4. Argumentaciones del autor Moreno Castejón

⁵⁹¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989. Pág. 367.

Moreno Castejón⁵⁹³ indica que de la definición de hecho imponible del Impuesto se destaca que “no influye el hecho de que una actividad económica se realice o no con habitualidad, con fin o sin fin de lucro, que obtenga pérdidas o beneficios, simplemente por el mero ejercicio se produce el hecho imponible”.

1.3.4.1.5. Argumentaciones de los autores Irala Galán, Muñiz García, De Juan Navarro y García Torres

Señalan los autores Irala Galán, Muñiz García, De Juan Navarro y García Torres⁵⁹⁴ que “el IAE grava el mero ejercicio de una actividad económica, y por ello, se excluye de la consideración de producción del hecho imponible la nota de habitualidad en el ejercicio de la actividad gravada. En consecuencia, basta un solo acto para que se produzca el hecho imponible, siempre que, evidentemente, no estemos ante un supuesto de no sujeción o de actividad excluida del ámbito de aplicación del Impuesto, supuestos ambos que vendrán tasados por la propia Ley reguladora”.

1.3.4.1.6. Argumentaciones de los autores Pérez Esparrels y Sanz Sanz

⁵⁹² POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Pág. 34.

⁵⁹³ MORENO CASTEJÓN, Tomás: “Impuesto sobre Actividades Económicas. Comentarios y análisis prácticos”. Primera edición. Editorial Trivium, S.A. Madrid 1991. Pág. 40.

⁵⁹⁴ IRALA GALÁN, Juan Antonio, MUÑIZ GARCÍA, Luis, DE JUAN NAVARRO, Manuel, GARCÍA TORRES, Antonio Luis: “La gestión, Inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editorial Cívitas, S.A. y Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante. Madrid 1995. Pág. 71.

Los autores Pérez Esparrels y Sanz Sanz⁵⁹⁵ manifiestan que del concepto de hecho imponible pueden extraerse diversas notas definitorias del Impuesto, entre ellas, que “el hecho imponible surge por el mero ejercicio en territorio nacional de una actividad económica, lo que implica que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el Impuesto, lo que en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable. Todo ello está, sin duda, ligado al carácter eminentemente censal del tributo, función que resulta incompatible con la habitualidad”.

1.3.4.1.7. Argumentaciones en la obra de Francis Lefebvre

Se destaca en el manual de Fiscal de Francis Lefebvre⁵⁹⁶ que el hecho imponible del IAE está constituido por el mero ejercicio de actividades económicas (...). A estos efectos, “para sujetar al titular de una actividad al Impuesto es irrelevante la habitualidad en su ejercicio”.

1.3.4.1.8. Argumentaciones en la obra de la Direcció General d'Administració Local de la Generalitat de Catalunya

En el manual del Impuesto sobre Actividades Económicas, editado por la Direcció General d'Administració Local de la Generalitat de

⁵⁹⁵ PÉREZ ESPARRELS, Carmen y SANZ SANZ, José Félix: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Actualidad Financiera (números 27-28/6-19 Julio 1992). Tomo II de 1992. T - 11. Pág. T 197.

⁵⁹⁶ FRANCIS LEFEBVRE: “Fiscal. Memento práctico”. Ediciones Francis Lefebvre, S.A. Madrid 1997. Pág. 1062.

Catalunya⁵⁹⁷, se indica que, una vez delimitado el hecho imponible del Impuesto, una de las características es que no se requiere la habitualidad para que se devengue el Impuesto. Con las excepciones que establece el artículo 82 de la LRHL⁵⁹⁸, la realización de un solo acto con la calificación de actividad económica comporta el devengo del Impuesto.

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

❖ Memoria

La Memoria⁵⁹⁹ que acompañó la presentación del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, señalaba que “de esta forma

⁵⁹⁷ DIRECCIÓ GENERAL D'ADMINISTRACIÓ LOCAL: “Manual de l'Impost sobre Activitats Econòmiques”. 1ª Edición. Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya. Barcelona 1992. Pág. 28.

⁵⁹⁸ Señala el artículo 82 de la LRHL que:

“No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades:

1. La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las Empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.
2. La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.
3. La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento. Por el contrario, estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo a los clientes.
4. Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada.”

⁵⁹⁹ Memoria que acompaña al proyecto de LRHL, en: Secretaría General del Congreso de los Diputados. Haciendas Locales (Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales). Documentación número 70. Junio de 1988. Pág. 1790. Citada por 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. Pág. 116.

queda nítidamente establecido que el elemento esencial, determinante de la obligación de tributar por este Impuesto, está constituido exclusivamente por el ejercicio de actividades económicas sin que puedan añadirse a este concepto matizaciones o calificaciones de ningún género, tales como (...), el carácter habitual o esporádico en su ejercicio”.

❖ Enmiendas y debate

- Enmienda sobre la inclusión de la no sujeción de un solo acto en la prestación de servicios profesionales

García Luis cita la enmienda número 809 (del Grupo popular)⁶⁰⁰, formulada al texto del Proyecto de Ley, que propuso añadir expresamente la no sujeción de la prestación de servicios profesionales en un solo acto u operación aislada por razones de equiparación a la venta aislada en el comercio al por menor.

En la sesión celebrada el 8 de noviembre de 1988, en el seno de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda⁶⁰¹, encargada del debate y aprobación del proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, se discutió dicha enmienda y la señora Rudi Ubeda del Grupo popular manifestó que “entendemos que hay un cierto paralelismo entre la realización o prestación de servicios

⁶⁰⁰ Boletín Oficial de las Cortes. III Legislatura. Congreso de los Diputados. Serie A número 85-5. Pág. 286. Citado por 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. 34.

⁶⁰¹ Diario de sesiones del Congreso de los Diputados. Cortes Generales. Comisiones. Economía, Comercio y Hacienda. Año 1988. III Legislatura. Número 362. Sesión celebrada el día 8 de noviembre de 1988. Página 12.450.

profesionales en un solo acto u operación aislada y, por tanto, entendemos que a efectos de este Impuesto debe tener la misma consideración de la venta al por menor”. Esta enmienda fue desestimada.

- Enmienda sobre la inclusión de la nota de habitualidad

García Luis menciona, asimismo, la enmienda número 331 (del grupo parlamentario del CDS)⁶⁰². En ella también se proponía la inclusión de la nota de onerosidad, razonando que la “enorme laxitud del párrafo 1º (se refiere al actual artículo 79 de la LRHL) hace que actividades esporádicas y gratuitas o altruistas sean sometidas al Impuesto, lo que es absurdo. Parece lógico que las notas de habitualidad y onerosidad sean exigibles a una actividad para poder considerarla como empresarial, profesional o artística”. Tampoco esta enmienda fue estimada.

- ❖ Contestaciones de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales

Numerosas Contestaciones a consultas, que se han formulado a la DGCHT, indican que la habitualidad no es un requisito indispensable⁶⁰³.

⁶⁰² Boletín Oficial de las Cortes. III Legislatura. Congreso. Serie A número 85-5. Pág. 152. Citado por Tomás GARCIA LUIS en “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. 36.

⁶⁰³ Transcribiremos los párrafos más significativos de la Contestación de fecha 28 de junio de 1995⁶⁰³:

“1º El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas viene definido en el artículo 79, apartado 1, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y 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.*”

1.3.4.1.10. Argumentaciones del autor García-Fresneda Gea

Recogemos a este autor en el último lugar de las opiniones relativas a la no exigencia de la habitualidad, como requisito del hecho imponible del Impuesto, porque, en su obra, destaca las dos corrientes; señala que la normativa del Impuesto es contradictoria, pero, finalmente, manifiesta que vistas la intención del legislador, las contradicciones de la normativa vigente y el criterio expreso de la Administración tributaria, el IAE grava el ejercicio de todas las actividades económicas se ejerzan o no con carácter habitual.

García-Fresneda Gea⁶⁰⁴ inicia sus comentarios con la indicación de que no cabe duda que “la consideración de la habitualidad como requisito necesario o no para el concepto de actividad económica, es la cuestión que presenta una mayor confrontación doctrinal”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

- a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable. Ello viene impuesto por el carácter eminentemente censal del tributo, función esta que resulta incompatible con la habitualidad.

En este mismo sentido se expresa la instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1.175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que *el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquellas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente instrucción se disponga otra cosa.*”

⁶⁰⁴ 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. Págs. 112 a 118.

El autor menciona, en primer lugar, “el sector doctrinal que considera la habitualidad como requisito necesario para considerar el ejercicio de una actividad como actividad económica”. Son los autores que se citarán en el punto siguiente.

A continuación García-Fresneda Gea menciona el sector doctrinal “según el cual la habitualidad no es requisito esencial para la realización del hecho imponible del IAE”. Los autores que destaca el autor han sido ya comentados líneas más arriba en este punto.

A juicio de García-Fresneda Gea “parece evidente que la normativa del IAE es contradictoria a la hora de determinar si se exige o no habitualidad en el ejercicio de las actividades económicas. Existen argumentos con suficiente fuerza para sostener la habitualidad como requisito necesario o no necesario en la realización del hecho imponible del IAE. Esto”, según el autor, “pone de manifiesto que el Impuesto no ha sido bien configurado”, y cree “que el motivo ha sido que el legislador no se ha atrevido a su elaboración coherente y rigurosa”. Por una parte, considera, el autor, “que es clara la intención del legislador (puesta de manifiesto de forma expresa en la Memoria que acompaña al proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales), según la cual la habitualidad no constituye un requisito esencial en el hecho imponible del IAE. Entonces, ¿por qué el legislador no estableció de forma expresa en el artículo 80 de la LRHL la no exigencia de la habitualidad y de esta forma hubiese construido el Impuesto de manera coherente?. La explicación posiblemente esté en que el propio legislador no estaba muy convencido

de semejante irracionalidad y no se atrevió a establecerlo de forma expresa”.

El autor, no está de acuerdo respecto del criterio de la no exigencia de habitualidad, “porque el Impuesto debería gravar única y exclusivamente las actividades que se ejercen habitualmente, que son las que interesa tener censadas, y no las de carácter no habitual o esporádico”.

“Sin embargo”, indica García-Fresneda Gea, “teniendo en cuenta la intención del legislador, las contradicciones de la normativa vigente y el criterio expreso de la Administración tributaria”, hay “que señalar que el IAE grava el ejercicio de todas las actividades económicas se ejerzan o no con carácter habitual”.

1.3.4.1.11. Conclusiones de esta corriente doctrinal

Los autores relacionados basan, principalmente, las argumentaciones en pro de la inexistencia del requisito de la habitualidad, en la misma regulación del hecho imponible del Impuesto, establecida en el artículo 79.1 de la LRHL, cuando se señala que constituye tal hecho imponible “el mero ejercicio” de actividades; la circunstancia de que no se exijan otros elementos o matizaciones, decanta la opinión de estos autores hacia la inexistencia de la habitualidad. Esta interpretación encuentra su confirmación en la no sujeción al Impuesto, prevista en el artículo 82.4 de la misma LRHL, cuando se realice una operación aislada en el caso de ventas al por menor, ya que, según los autores, si la Ley

excluye únicamente las operaciones aisladas en las ventas al menor, ello significa que en los demás supuestos sí están sujetas y, por tanto, el Impuesto no establece el requisito de la habitualidad. Otro elemento que aducen es, asimismo, el de la finalidad censal del IAE, que obliga a incluir todo tipo de actividades, aunque sean ocasionales.

1.3.4.2. Autores que interpretan que la habitualidad es un requisito esencial del hecho imponible del Impuesto

Dentro del sector doctrinal que entiende que la habitualidad se considera un requisito esencial del hecho imponible del Impuesto y, por tanto, la realización de un solo acto u operación aislada no ocasiona el devengo del Impuesto, encontramos también las argumentaciones de diversos autores.

1.3.4.2.1. Argumentaciones del autor Sáinz de Bujanda

En opinión de Sáinz de Bujanda⁶⁰⁵, citado por García-Fresneda Gea, en cuanto a la Licencia fiscal del Impuesto industrial, señala que “la habitualidad está latente en toda la legislación del Impuesto, preocupa, atormenta al legislador y al contribuyente, ya que hace falta el mero ejercicio; pero el mero ejercicio es el ejercicio y, naturalmente, si no se ejercita no se da el presupuesto, porque el mero ejercicio no es el

⁶⁰⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: “Estructura legal del presupuesto objetivo de la Licencia Fiscal”, en Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. Cámara Oficial de la Industria de Madrid 1962. De la cita que efectúa Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA en: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma.” Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 112.

propósito de ejercitar (...) no existirá industria de venta al por menor por un solo acto u operación aislada si ese acto u operación no va unido a unos presupuestos lógicos de organización planificada para seguir actuando”. Esta argumentación es perfectamente trasladable al Impuesto sobre Actividades Económicas.

1.3.4.2.2. Argumentaciones del autor Ferreiro Lapatza

“Si la actividad gravada”, advierte Ferreiro Lapatza⁶⁰⁶, “supone *la ordenación* de los factores de producción con el ánimo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios no parece difícil colegir que el Impuesto trata de gravar actividades organizadas, al menos intencionadamente, con un cierto carácter de permanencia. Actividades dotadas de un carácter tendencialmente permanente, repetitivo, estable, continuado, *habitual*”.

Continúa el autor, señalando que, el propio nombre del Impuesto y “su carácter periódico, con los característicos modos de gestión que tal carácter hace posibles y de hecho conlleva, abonan el carácter habitual de las actividades gravadas”. “Característica que”, manifiesta el autor, “se ve corroborada por la propia Ley al decir, en el artículo 81, que *el ejercicio de las actividades gravadas se probará con cualquier medio admisible en Derecho y, en particular, por los contemplados en el*

⁶⁰⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Los Impuestos de las Corporaciones Locales”. Capítulo de la Obra Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular del propio autor, conjuntamente con Juan MARTÍN QUERALT, Francisco CLAVIJO HERNÁNDEZ, Fernando PÉREZ ROYO y José Manuel TEJERIZO LÓPEZ. 11ª Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 721.

artículo 3 del Código de comercio; y este artículo, “como se sabe, regula una presunción de habitualidad”.

Este carácter continuado, habitual y típico de la actividad, afirma Ferreiro Lapatza, “permite excluir del ámbito del Impuesto los actos aislados, las operaciones realizadas de modo esporádico que no se insertan en una actividad organizada con ánimo de continuidad y permanencia”.

1.3.4.2.3. Argumentaciones de los autores García Luis, Simón Acosta, Menéndez Moreno, Calvo Ortega y Trebolle Díez

Nos referiremos, en este punto, a las argumentaciones del autor García Luis y de las citas que efectúa de las argumentaciones de los autores, Simón Acosta, Menéndez Moreno, Calvo Ortega y Trebolle Díez.

El hecho que no esté expresamente previsto en la definición de la Ley el requisito de la habitualidad, señala García Luis⁶⁰⁷, “puede llevar a sostener que quien organiza por cuenta propia factores de producción, aunque sea una única vez, debe ser considerado como ejerciente de una actividad económica. Esta conclusión nos parece excesiva, porque, simplificando el razonamiento, equivaldría a afirmar que un solo acto hace a quien lo realiza empresario, profesional o artista”.

⁶⁰⁷ GARCIA 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. 32.

García Luis manifiesta que además, en contra de este razonamiento, “puede esgrimirse una interpretación literal del presupuesto fáctico de imposición que está constituido por el ejercicio de una *actividad* y ésta gramaticalmente significa *conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad*, significa, por lo tanto, pluralidad de actos realizados con vocación de repetición o continuidad, con independencia de la periodicidad real con la que se acometan los actos concretos, pues ahí está la previsión del gravamen de “actuaciones aisladas” en espectáculos (art. 90.3 LRHL). También comúnmente suele calificarse como empresario, profesional o artista al que se dedica regularmente a las tareas propias”. Por tanto, hablar de *actividad ocasional*, según este autor, es una expresión que encierra una contradicción en sus términos.

Además, indica García Luis, si no se exige la habitualidad en el ejercicio de actividades, debería tributar por el Impuesto el profesional a sueldo de una empresa (por ejemplo, un abogado o un arquitecto) que ocasionalmente realiza un dictamen o un proyecto fuera del ámbito de dirección de la empresa, es decir, por cuenta propia. Y añade que “los eventuales supuestos de devengo instantáneo del Impuesto y consiguiente cálculo especial de la cuota a satisfacer sólo están previstos para los espectáculos” que contempla el artículo 90.3 de la LRHL⁶⁰⁸.

⁶⁰⁸ Señala el artículo 90.3 de la LRHL:

“Tratándose de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas, el devengo se produce por la realización de cada una de ellas, debiéndose presentar las correspondientes declaraciones en la forma que se establezca reglamentariamente.”

Simón Acosta⁶⁰⁹ (citado por García Luis), aunque con respecto a la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, afirmó que “un elemento esencial del hecho imponible (...) es el de la habitualidad. Solo están sujetas, según Simón Acosta, las actividades habituales, pues el concepto de *actividad* lleva en sí mismo incluido el sentido de algo establecido y duradero, distinto del acto aislado y esporádico”. Si bien, advierte el autor, “en la práctica puede ser muy difícil determinar en algunos casos concretos cuando un acto que se repite deja de ser esporádico para convertirse en habitual e integrar, por tanto, el hecho imponible de la Licencia fiscal. Pero esta dificultad no impide que la habitualidad sea requisito *sine qua non* del hecho imponible”.

En opinión de García Luis, “lo que trata de gravar el Impuesto sobre Actividades Económicas es la situación o *status* de empresario, profesional o artista, *status* que se alcanza cuando de manera habitual se ejercen las actividades respectivas y precisamente el pago de la cuota respectiva, como viene ocurriendo con las Licencias fiscales, autoriza a ejercer todo el conjunto de operaciones (*facultades* en la terminología normativa) típicas de cada una de las actividades. Además, como ha explicado certeramente Simón Acosta, con relación a las Licencias fiscales en términos creemos perfectamente asumibles en el ámbito del nuevo Impuesto, *tradicionalmente en nuestro ordenamiento tributario el satisfacer Licencia fiscal se considera como una presunción “iuris et de*

⁶⁰⁹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, en “Tributos Locales” contenido en el trabajo colectivo dirigido por S. Muñoz Machado, Tratado de Derecho Municipal. Editorial Civitas. Madrid 1988. Página 2.247. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. 33.

iure” de habitualidad del ejercicio de la actividad en el ámbito de otros impuestos empresariales⁶¹⁰ (...) de donde cabe inducir que sólo actividades habituales están sujetas a la Licencia”.

No obstante, en nuestra opinión, esta presunción que el autor le otorga la calificación de *iuris et de iure*, creemos debería ser catalogada como *iuris tantum*, por ejemplo, en el IVA, ya que en el artículo 5 de la Ley 37/1992, del Impuesto empresarial, no se excluye expresamente la prueba en contrario y, por tanto, al no existir la expresa prohibición de aportar prueba en contrario, tal como señala el artículo 118.1 de la LGT⁶¹¹, no se puede tratar de una presunción *iuris et de iure*.

“A mayor abundamiento”, continua García Luis, refiriéndose, esta vez en concreto al profesional, desde el punto de vista subjetivo del sujeto que ejerce la actividad, “la nota de la habitualidad en el ejercicio de la actividad suele estar presente en las definiciones doctrinales que se han ofrecido del profesional”. Este autor cita a Menéndez Moreno⁶¹², que señala que una de las características que acompaña “frecuentemente al sujeto ejerciente de una actividad profesional” es la habitualidad. Para

⁶¹⁰ Actualmente el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su apartado Tres, establece:

“Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de comercio.
- b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.”

⁶¹¹ Como señala el artículo 118.1 de la LGT, “las presunciones establecidas por las Leyes tributaria pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban”.

⁶¹² MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Págs. 207 y 208. Citado por 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. 33.

Menéndez Moreno, la habitualidad significa “repetición, reiteración, permanencia en el ejercicio. Es habitual la actividad que pretende ser ejercida sistemáticamente, de manera no necesariamente continuada, aunque no ocasional, sino periódica, en el sentido de que se repetirá regularmente. La habitualidad se considera dato o índice calificador de un *status* subjetivo (de aquí que lo tratemos como característica del sujeto) que originará probablemente operaciones reiteradas pertenecientes al ciclo orgánico de la actividad del profesional. De la habitualidad se deriva el carácter público de la actividad ejercida, que se ha reflejado en el estudio del significado gramatical y etimológico –recordemos que *professio* significa manifestación pública- del término profesional”.

García Luis indica que también Calvo Ortega⁶¹³ ha escrito sobre la sujeción de la actividad investigadora en relación con la Licencia fiscal de actividades profesionales; si la actividad investigadora es esporádica, es decir, no habitual, hay que concluir que no está sujeta al Impuesto, ya que, aunque ello “no esté declarado expresamente en la norma correspondiente (Instrucción de 27 de marzo de 1981), el concepto de profesión implica, lógicamente, la habitualidad”.

En el caso del profesional, igualmente, señala García Luis, que también Simón Acosta⁶¹⁴, exige la nota de la habitualidad.

⁶¹³ CALVO ORTEGA, Rafael: “Aspectos fiscales de la investigación en el sistema tributario español”, de la Obra Aspectos laborales y fiscales de los proyectos de investigación: su financiación y evaluación. Fundación Universidad-Empresa. Madrid 1985. Pág. 128. Citado por 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. 33.

⁶¹⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, en “Tributos Locales” contenido en el trabajo colectivo dirigido por S. Muñoz Machado, Tratado de Derecho Municipal. Editorial Cívitas. Madrid 1988.

Y Trebolle Díez⁶¹⁵ manifiesta que “a efectos fiscales, profesional es aquella persona que, con habitualidad e independencia, debidamente titulado y colegiado para ello, presta, con la colaboración de alguna forma de capital, a terceros con quienes está unido por una relación de arrendamiento de obra o de servicios susceptibles de producir unos resultados más o menos aleatorios, servicios personales de carácter científico o literario o de enseñanza o de gestión de negocios privados, sin incorporarlos a mercancía alguna, que están enumerados en la Tarifa de Licencia fiscal de profesionales del Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal”.

García Luis cree que “el artículo 82 de la LRHL, que contempla diversos supuestos de no sujeción y, por tanto, en recta dogmática, contribuye a la configuración de los contornos del presupuesto generador del Impuesto⁶¹⁶, ofrece apoyatura normativa suficiente” para afirmar la necesidad de la habitualidad en el ejercicio de las actividades económicas.

Página 2.294. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. 33.

⁶¹⁵ TREBOLLE DÍEZ, J: “Consideraciones en torno al concepto fiscal de profesional”, en la obra Régimen Tributario de las Rentas de Trabajo. I.E.F. Madrid 1976. Pág. 101. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. Págs. 33 y 34.

⁶¹⁶ Artículo 29 de la Ley General Tributaria:
“La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

El supuesto de la no sujeción de la venta al por menor⁶¹⁷ “coincide literalmente con el contenido en el artículo 276.h) del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 dedicado a la enumeración de supuestos de no sujeción a la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, respecto al cual”, García Luis entiende que es perfectamente asumible la interpretación desarrollada por Simón Acosta⁶¹⁸, que indica que “*a sensu*” contrario podría argumentarse que sí están sujetos los actos aislados cuando sean actividades distintas del comercio al por menor. El artículo 276.h) (continúa diciendo el autor, haciendo la comparación con la Licencia fiscal) “debe entenderse de la siguiente forma: cuando un minorista habitual, sujeto al Impuesto, realiza un acto aislado de venta de algún producto no amparado por la Licencia que satisface, no está obligado a abonar la cuota correspondiente a la venta de dicho producto, por ser una venta aislada a pesar de que realice una actividad de venta minorista habitual. Añade el autor que “del mismo modo creo que cuando el artículo 276 a)⁶¹⁹ declara no sujeta la venta de bienes de uso particular

⁶¹⁷ Así a la vista del caso concreto que establece el artículo 82.4, de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades: (...)

4. Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada.”

⁶¹⁸ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, en “Tributos Locales” contenido en el trabajo colectivo dirigido por S. Muñoz Machado, Tratado de Derecho Municipal. Editorial Cívitas. Madrid 1988. Página 2.289. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. 34.

⁶¹⁹ Artículo 82 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades:

- a) La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las Empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.”

del vendedor se está refiriendo al caso de que el vendedor sea un comerciante o industrial: para el caso de un particular no empresario sería totalmente absurda la referencia”.

Refiriéndose a la persona que realiza la actividad, García Luis⁶²⁰ sostiene que para adquirir la condición de empresario, profesional o artista en el IAE, “ha de desarrollarse habitualmente una actividad, gravándose por el Impuesto el ejercicio del conjunto de los actos típicos (los que han determinado la calificación de la actividad económica). Ahora bien, siendo empresario, profesional o artista respecto de estos actos habituales o típicos, el ejercicio de otros distintos de manera esporádica, no queda sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas”.

Así puede, indica el autor, “interpretarse correctamente cada uno de los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 82 de la LRHL” y que en su opinión, “no suponen más que una especificación o enumeración ejemplificativa de esta tesis, esto es, supuestos de los que es posible extraer”, entiende el autor, “el principio general de la exigencia de habitualidad en el ejercicio. Por eso se gravan los actos de venta de los productos que el comerciante enajena habitualmente y respecto de los cuales tiene la condición de comerciante minorista y no otros actos y operaciones aisladas (no habituales)”, previstas en el artículo 82.4; “por eso también el profesional, que lo es por la prestación habitual de su actividad no resulta gravado por el ejercicio de la actividad de venta de

⁶²⁰ 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. 35.

los productos que recibe en pago de sus servicios (artículo 82.2⁶²¹) y que se realizará, en su caso, esporádicamente”. De igual modo, señala el autor, “el empresario, que lo es por realizar la actividad habitual de venta de productos, no abonará el Impuesto por la venta esporádica de elementos de activo fijo o de bienes de uso particular y privado (artículo 82.1) o, en fin, *la actividad de exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento* (artículo 82.3), actividad accesoria, marginal o no habitual del empresario”.

Adicionalmente, observa García Luis⁶²², “la necesidad de ejercicio habitual de la actividad se refuerza si tenemos en cuenta el hecho de que en la normativa de Licencia fiscal se contemplaba una serie de excepciones a esta regla, esto es, se preveía expresamente algunos casos de sometimiento a la Licencia de actos aislados, como ocurría en el artículo 275 a), b) y c) del Texto Refundido de 1986⁶²³ respecto a la

⁶²¹ Artículo 82 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades: (...)

2. La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.”

⁶²² 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. 35.

⁶²³ Artículo 275 del Real Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local:

“Se considerarán, en todo caso, comprendidas entre las actividades enumeradas en el artículo 274, las siguientes:

- a) Las de importación de toda clase de bienes, excepto las de artículos destinados a uso propio. No será de aplicación esta excepción a los bienes de consumo destinados a ulterior enajenación ni a las primeras materias a emplear en procesos productivos.
- b) Las de construcción de viviendas y locales de negocios para proceder ulteriormente a su venta en su totalidad por parte o por pisos. Se asimilarán a los contratos de ventas los de arrendamiento con opción de compra, o simplemente de opción de compra, y a la construcción para la venta, la realizada por una Sociedad que distribuya las partes o pisos 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

Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, y que ahora han desaparecido por lo que no existen excepciones a la regla apuntada”.

No cree, García Luis, “que sea un argumento de entidad suficiente para prevalecer sobre toda esta interpretación el recurso a los antecedentes parlamentarios de la elaboración del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde fueron expresamente rechazados sin argumentación alguna los intentos de incluir en la definición del hecho imponible, de manera expresa, la exigencia de la habitualidad en la ordenación de elementos productivos”. Se refiere el autor a la enmienda número 331 (del grupo parlamentario del CDS) en la que también se proponía la inclusión de la nota de onerosidad, razonando que la “enorme laxitud del párrafo 1º (del actual artículo 79) hace que actividades esporádicas y gratuitas o altruistas sean sometidas al Impuesto, lo que es absurdo. Parece lógico que las notas de habitualidad y onerosidad sean exigibles a una actividad para poder considerarla como empresarial, profesional o artística”⁶²⁴.

Tampoco estima suficiente el autor, como justificación, “el servicio que con la sujeción de las *actividades ocasionales* se prestaría a las finalidades censales del ejercicio de toda actividad económica (razón

división o adjudicación de los poseídos por comunidades de bienes, excepto, en este último caso, si se han adquirido por título hereditario”.

⁶²⁴ Boletín Oficial de las Cortes. III Legislatura. Congreso. Serie A número 85-5. Página 152. Con idéntico texto, puede verse la enmienda número 614. Página 338. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. 36.

aducida por Checa González⁶²⁵-; por un lado, porque éstas por sí solas no pueden justificar la creación de un impuesto y, por otro, y sobre todo, teniendo en cuenta que este registro de actividades ya se consigue con la sujeción al IVA de los actos ocasionales o atípicos de empresarios y profesionales”.

1.3.4.2.4. Argumentaciones del autor Arnal Suría

Este autor⁶²⁶ señala que el concepto de empresario o profesional no aparece expresamente definido en la LRHL, “por lo que, a tenor del artículo 23.2 de la Ley general tributaria, ha de entenderse *conforme a su sentido jurídico, técnico o usual*”. Continúa el autor, “existe una larga tradición doctrinal y legislativa que lo define como quien, con habitualidad y ánimo de lucro, ordenando por cuenta propia factores de producción materiales y personales, o una sola clase de ellos, interviene en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En opinión de Arnal Suría, al tratarse de un tributo de cobro periódico, la habitualidad es característica determinante, habida cuenta además de que aparece expresamente señalada en el Código de comercio, y el ánimo de lucro es igualmente consustancial, desde el momento en que lo gravado es un porcentaje del beneficio medio presunto”.

⁶²⁵ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos. Número 23/1989. Pág. 13. Citado por Tomás GARCÍA LUIS en “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. 36.

⁶²⁶ ARNAL SURÍA, Salvador: “La conflictividad del Impuesto sobre Actividades Económicas, último paso de un camino accidentado”. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, S.A. Núm. 23 Extra de 15 de diciembre. Madrid 1992. Pág. 2580.

1.3.4.2.5. Argumentaciones del autor Pagès i Galtés

Para Pagès i Galtés⁶²⁷ la habitualidad es un problema de interpretación de la norma jurídica, y para resolverlo nada mejor que atenerse a los criterios de interpretación admitidos en nuestro ordenamiento jurídico, los cuales, de acuerdo con el artículo 23.1 de la LGT⁶²⁸ en relación con el artículo 3.1 del Código civil⁶²⁹, son:

- a) El espíritu y finalidad de las normas [la interpretación teleológica].
- b) El sentido propio de sus palabras [la interpretación gramatical].
- c) En relación con el contexto [la interpretación contextual].
- d) Los antecedentes históricos y legislativos [la interpretación histórico-legislativa].
- e) La realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas [la interpretación histórico-evolutiva].

Estos criterios, el autor observa, son puestos de manifiesto en relación con el artículo 23.2 de la LGT, en virtud del cual, “en tanto no se definan por el Ordenamiento tributario, los términos empleados en sus

⁶²⁷ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 81 a 90.

⁶²⁸ El artículo 23.1 de la LGT, dispone:
“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.”

⁶²⁹ El artículo 3.1 del C.c. establece:
“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”

normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

El autor, al analizar cada uno de los distintos modos de interpretación de las normas jurídicas, en nuestra opinión, aglutina, de forma exhaustiva, todos los resultados interpretados por la doctrina.

a) La interpretación teleológica

En el examen del espíritu y finalidad de las normas, Pagès i Galtés⁶³⁰ menciona que el autor Rubio de Urquía –del sector doctrinal que entiende que la habitualidad no es requisito esencial- “alega que a pesar de que *sería lo propio de un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas que el ejercicio se hiciera con carácter habitual, la experiencia histórica pone de manifiesto la enorme dificultad que entraña determinar en cada caso concreto cuándo se está ante una situación de habitualidad en el ejercicio de una actividad y cuándo no*”. De ahí, indica el autor, Rubio de Urquía “extrae la siguiente conclusión: *Por ello, y en orden a garantizar la función censal del Impuesto, éste opta por someter a gravamen todo acto de ejercicio de actividades económicas, incluyendo el acto aislado*”.

A esta manifestación, Pagès i Galtés advierte que las dificultades a la hora de determinar, en cada caso concreto, si se está o no ante el ejercicio de una actividad habitual, “no pueden esgrimirse como diatriba

⁶³⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 82.

eficaz frente al requisito de la habitualidad si los distintos criterios interpretativos admitidos en Derecho conducen a sostener la esencialidad del mismo”.

Indica Pagès i Galtés que Rubio de Urquía “reconoce que *lo propio* para un impuesto como el IAE sería gravar únicamente la habitualidad en el ejercicio”; no obstante, como las dificultades que esto entrañaría podrían entorpecer su función censal, se opta por entender que el Impuesto también grava el acto aislado. “Pero ello es tanto como decir que se está defendiendo una *impropiedad* (...) en aras a la función censal”.

“Llegados a este punto”, observa Pagès i Galtés⁶³¹, “es el momento de plantearse si la garantía extrema de la función censal predicable del Impuesto es razón suficiente para defender semejante irracionalidad tributaria”. La respuesta, según el autor, ha de ser negativa, pues, “en la actualidad resulta difícilmente justificable la creación de un impuesto con exclusivos fines informáticos, sobre todo si se advierte que nuestro ordenamiento jurídico ya cuenta con otros instrumentos más poderosos destinados a que la Hacienda estatal pueda conseguir sus propios objetivos. Antes bien, creemos que ha sido la finalidad recaudatoria la que ha motivado la creación de todos los nuevos Impuestos locales, incluido el IAE, pues frente a la censal, la finalidad recaudatoria es la que mejor sirve a los principios de autonomía y suficiencia de las Entidades

⁶³¹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 83.

locales como principios inspiradores del sistema financiero diseñado por la LRHL”.

De todas formas, Pagès i Galtés⁶³² coincide con Checa González⁶³³ cuando afirma que el móvil recaudatorio no es el único perseguido con la implantación del Impuesto. Pagès i Galtés también acepta la afirmación de este autor cuando sostiene que en el caso del IAE “a la perspectiva recaudatoria se añade la finalidad censal, sin que por ello se resienta la naturaleza de impuesto de la figura en cuestión”. Esto parece patente, señala Pagès i Galtés, “pero el hecho de que, junto a la perspectiva recaudatoria, el IAE persiga fines censales, no significa que deba condicionarse su ámbito material de aplicación hasta el extremo de hacerle caer en la manifiesta impropiedad de considerar sujeto el acto aislado, pues, según se destaca por Arnal Suría⁶³⁴, “ello traería consecuencias tales como la sujeción del médico de la Seguridad Social que, por excepción, atiende al parto de su mujer en una clínica privada”.

Pagès i Galtés insiste “en la idea de que puede ser lógico que el IAE también persiga fines censales, pero es absolutamente ilógico que estos fines, de por sí secundarios en un impuesto destinado primariamente

⁶³² PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 83. Cita a CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos. Número 23/1989. Pág. 13.

⁶³³ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989. Pág. 363.

⁶³⁴ ARNAL SURÍA, Salvador: “La conflictividad del Impuesto sobre Actividades Económicas, último paso de un camino accidentado”, en el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, número 23-extra, 1992. Pág. 2580. Citado por PAGÈS I GALTÉS, Joan: Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 83.

a proveer de fondos a las Haciendas locales, sean capaces *per se* de condicionar la exégesis de su hecho imponible hasta el punto de extender su ámbito material de aplicación a actos aislados, cuando lo propio es que éstos queden excluidos del gravamen”.

b) Interpretación gramatical

En cuanto al sentido propio de los términos empleados en la norma, señala Pagès i Galtés⁶³⁵ que, es curioso que Rubio de Urquía, acepte que la interpretación por él defendida tendente a sostener la sujeción al IAE del acto aislado puede no estar suficientemente amparada en la “expresión legal *mero ejercicio*”.

A juicio de Pagès i Galtés “no es que dicha expresión *pueda* no amparar suficientemente tal interpretación, sino que no la ampara en absoluto, pues en un sentido gramatical *mero* significa *puro, simple y que no tiene mezcla de otra cosa*. Si éste es el significado del adjetivo *mero*, tendremos que la expresión legal *mero ejercicio* aludirá al ejercicio puro y simple de la actividad, sin que se requiera que concurren más circunstancias que las que comporta su ejercicio”.

Según Pagès i Galtés, “el caso es que la primera y más fundamental de estas circunstancias es, precisamente, la habitualidad, pues, como

⁶³⁵ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 83 y 84.

advierde Ferreiro Lapatza⁶³⁶, el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) nos define la actividad económica *como conjunto de operaciones*, de acciones, de actos, pero no como un acto aislado. De donde cabe concluir que la interpretación gramatical del propio nombre del Impuesto (IAE), que encuentra fiel reflejo en la definición del hecho imponible (el artículo 79.1 de la LRHL nos dice que el IAE grava el mero ejercicio de *actividades*), no hace sino revelar la no sujeción del acto aislado”.

c) Interpretación contextual

En relación con el contexto de la regulación del Impuesto, observa Pagès i Galtés⁶³⁷ que, “como hemos visto, Rubio de Urquía pone en duda que la expresión legal *mero ejercicio* sea suficiente para amparar la interpretación que propugna. Sin embargo, sí considera que el artículo 82 de la LRHL ofrece un *importante y expreso apoyo legal* a tal interpretación cuando su apartado cuarto excluye de gravamen la realización de un solo acto u operación aislada en los casos de venta al por menor. A juicio de Rubio de Urquía⁶³⁸, una interpretación *a sensu contrario* de este precepto *implica, pues que, salvo en el caso de*

⁶³⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Los Impuestos de las Corporaciones Locales”. Capítulo de la Obra de VV. AA., Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 721. Citado 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. 84.

⁶³⁷ PAGÈS I GALTÈS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 84.

⁶³⁸ 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. 62.

comercio al por menor, la realización de cualquier actividad económica supone la realización del hecho imponible”.

“No obstante”, continua Pagès i Galtés, “como advierte García Luis, partiendo de criterios expuestos por Simón Acosta en relación a la LFACI, cabe entender que todos los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 82 de la LRHL no vienen sino a suponer una especificación o enumeración ejemplificativa del principio general de la exigencia de la habitualidad en el ejercicio. *Por eso –dice García Luis- se gravan los actos de venta de los productos que el comerciante enajena habitualmente y respecto de los cuales tiene la condición de comerciante minorista y no otros actos y operaciones aisladas (no habituales) (artículo 82.4). Por el mismo motivo, (prosigue García Luis, citado por Pagès i Galtés⁶³⁹), el profesional, que lo es por la prestación habitual de su actividad, no resulta gravado por el ejercicio de la actividad de venta de los productos que recibe en pago de sus servicios (artículo 82.2) y que se realizará, en su caso, esporádicamente. Del mismo modo, el empresario, que lo es por realizar la actividad habitual de venta de productos, no abonará el Impuesto por la venta esporádica de elementos de activo fijo o de bienes de uso particular y privado (art. 82.1) o, en fin, “la actividad de exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento”, actividad accesoria, marginal o no habitual del empresario”.*

⁶³⁹ 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. 35. Citado por Joan PAGÈS I GALTÈS: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 84.

“Por tal motivo” cree Pagès i Galtés⁶⁴⁰, junto con García Luis, que el propio artículo 82 de la LRHL, que contempla supuestos de no sujeción, ofrece suficientes elementos para apoyar la tesis de la necesidad de la habitualidad en el ejercicio. Apoyos, indica Pagès i Galtés, “que también apreciamos en otros preceptos reguladores del Impuesto. Así, como nos dice Ferreiro *su carácter periódico, con los característicos modos de gestión que tal carácter hace posibles y de hecho conlleva, abonan el carácter habitual de las actividades gravadas*”.

Señala Pagès i Galtés que la naturaleza periódica del IAE (art. 90.1 de la LRHL⁶⁴¹) “indica que su hecho imponible es una situación o estado susceptible de prolongarse indefinidamente en el tiempo, idea de reiteración o de repetición que liga perfectamente con el objeto del gravamen: el ejercicio de la actividad, esto es, de actos realizados con vocación de continuidad o permanencia”. Indica el autor que por ese

⁶⁴⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 85.

⁶⁴¹ Artículo 90 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales:

1. El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.
2. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.

Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad.

3. Tratándose de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas, el devengo se produce por la realización de cada una de ellas, debiéndose presentar las correspondientes declaraciones en la forma que se establezca reglamentariamente.”

motivo, “opina Garcia Luis⁶⁴², el propio legislador ha previsto en el artículo 90.3 de la LRHL la posibilidad excepcional de que en las Tarifas se prevean cuotas establecidas por actuaciones aisladas cuando se trate de espectáculos.

“Por otra parte”, Pagès i Galtés manifiesta que, “el carácter periódico del Impuesto no sólo permite sino que conlleva que se gestione a partir de la Matrícula que estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos y, en su caso, recargo provincial (art. 91.1 de la LRHL⁶⁴³)”. “Aunque la Matrícula se forme anualmente, los datos del año precedente contenidos en la misma se reiteran en la Matrícula del año siguiente a no ser que, en virtud de comunicación o de inspección, se excluyan o alteren, o bien se incluyan otros nuevos (art. 91.3 de la LRHL⁶⁴⁴)”. “Una vez más vemos cómo la lógica interna seguida por el Impuesto nos conduce a la misma idea de reiteración, permanencia, estabilidad, habitualidad en suma”.

⁶⁴² GARCIA 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. 32.

⁶⁴³ Artículo 91.1 de la LRHL:

“El Impuesto se gestiona a partir de la Matrícula del mismo. Dicha Matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial. La Matrícula estará a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos.”

⁶⁴⁴ Artículo 91.3 de la LRHL:

“La inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, resultantes de las actuaciones de inspección tributaria o de la formalización de altas y comunicaciones, se considerarán acto administrativo, y conllevarán la modificación del censo. Cualquier modificación de la Matrícula que se refiera a datos obrantes en los censos requerirá, inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido”.

“Desde esta perspectiva formal”, señala el autor⁶⁴⁵, “resulta absurdo que un sujeto que ocasionalmente realice un acto (pensemos en un abogado asalariado que suscriba un dictamen a título particular o en un grupo de amigos que organicen una función teatral con motivo de las fiestas de su pueblo), se tenga que dar de alta en el Impuesto, pues, como regla, ello equivaldría a pagar la cuota por todo lo que resta del año (art. 90.2 de la LRHL), para acto seguido darse de baja a los efectos de que no fuera incluido en la Matrícula del año siguiente”. Son tantos “los actos esporádicos que llegan a realizarse en una sociedad más o menos avanzada como la nuestra, que, de entenderse sometidos al Impuesto, de buen seguro cada año se tendrían que modificar los censos en su mayor parte. En sí, la Matrícula del IAE ya dejaría de ser un censo de sujetos que realizan actividades económicas, para convertirse, más bien, en un censo de sujetos que tanto pueden haber realizado actividades económicas como alguna actuación aislada a lo largo del año, lo cual, insistimos, choca con la lógica interna del IAE”.

La DGCHT, en Contestación de fecha 10 de marzo de 1992⁶⁴⁶, sin tener en cuenta todas estas circunstancias que hacen ilógico entender que la habitualidad no es requisito necesario para la sujeción al Impuesto, “ha llegado a sostener”, según Pagès i Galtés, “que en el caso de un Catedrático de literatura *que obtiene ingresos adicionales, de carácter realmente módicos, por publicaciones especializadas y conferencias,*

⁶⁴⁵ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 86.

⁶⁴⁶ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 10 de marzo de 1992. Carta Tributaria número 158 de 1992. Serie Consultas. Tributos Locales. Pág. 107. Citada por Joan PAGÈS I GALTÉS: “Manual del Impuesto sobre

está sujeto al Impuesto, independientemente de que obtenga beneficios o pérdidas y aunque realice tales actos por una sola vez.”

En relación con esta Contestación, observa Pagès i Galtés “que la interpretación defendida por la Administración, amén de pugnar con el principio tributario por excelencia representado por la capacidad económica (art. 31.1 CE), no se aviene con ciertos derechos reconocidos constitucionalmente”. Entiende el autor que:

- ♦ Puede lesionarse “el derecho al trabajo (art. 35 CE⁶⁴⁷) en cuanto es fácil que en términos pecuniarios sea casi un lujo publicar o conferenciar si la retribución obtenida se compara con el IAE a satisfacer en cuanto que éste fácilmente puede ser superior a aquélla”.
- ♦ Con el criterio de la Administración no se alimentará mucho “el derecho a la libertad de expresión (art. 20 CE⁶⁴⁸)”.
- ♦ “Es fácil que muchos especialistas desistan de dar a conocer mediante publicaciones o conferencias sus opiniones doctrinales y prácticas acerca de la materia en la que están trabajando” ya que de lo contrario pueden verse gravados por el IAE.
- ♦ “Tampoco se alimenta mucho el derecho a la educación (art. 27 CE⁶⁴⁹), en cuanto que si estos especialistas no dan a conocer sus

Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 86.

⁶⁴⁷ Artículo 35 de la Constitución Española de 1978:

1. Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo.
2. La ley regulará un estatuto de los trabajadores.”

⁶⁴⁸ Artículo 20.1.a) de la Constitución Española de 1978:

“A expresar y difundir libremente los pensamientos, ideas y opiniones mediante la palabra, el escrito o cualquier otro medio de reproducción.”

⁶⁴⁹ Artículo 27.1 de la Constitución Española de 1978:

opiniones se estará privando a la colectividad de beneficiarse de las enseñanzas que les podrían deparar”.

“Conviene tener muy en cuenta”, advierte Pagès i Galtés, “que este redivivo pretor en que, como apunta Albiñana⁶⁵⁰, se ha convertido la Administración gracias a las Contestaciones a consultas individuales, no puede establecer doctrina jurídica en un mundo como el tributario que debe monopolizar la ley. Y es precisamente la propia ley la que nos vuelve a dar otro argumento tendente a poner de manifiesto que la interpretación contextual de los preceptos reguladores del IAE conduce inexcusablemente a reclamar la habitualidad como requisito esencial de la sujeción al Impuesto. Nos referimos al artículo 81 de la LRHL que, para la prueba del ejercicio de la actividad, se remite en especial al artículo 3 del C. de c., el cual –nos recuerda Ferreiro- *regula una presunción de habitualidad*”.

“Sirviéndonos de la interpretación contextual”, manifiesta Pagès i Galtés, vemos “cómo de los artículos 81, 82, 90 y 91 de la LRHL, al tratar, respectivamente, de la prueba del ejercicio de la actividad, de los supuestos de no sujeción, del devengo y de la Matrícula del IAE, ofrecen un importante apoyo legal a la opinión doctrinal que sustenta la esencialidad del requisito de la habitualidad”.

“Todos tienen el derecho a la educación. Se reconoce la libertad de enseñanza.”

⁶⁵⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: “El profesional según la doctrina administrativa (Impuesto sobre Actividades Económicas). *Tapia* número 64 de 1994. Pág. 13. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 87.

“No obstante”, continua el autor, esta apoyatura se ve empañada por el artículo 83.1 de la LRHL, cuando la exención, prevista en su letra d)⁶⁵¹, referida a la venta de ciertos productos de los talleres dedicados a la actividad de enseñanza, se condiciona a que la venta sea excepcional, esto es, no habitual”. “Ciertamente, una primera interpretación de este precepto podría inducir a sostener que si ciertas ventas no habituales pueden estar exentas es porque previamente se considera que están sujetas. Y este razonamiento, en recta dogmática, es correcto, pero adviértase que la conclusión a la que nos conduce supone una clara contradicción con lo que se desprende del precepto específicamente dedicado a regular el hecho imponible (artículo 79), y de aquellos otros que le sirven de contexto (artículos. 81, 82, 90 y 91)”. “Frente a ello”, concluye Pagès i Galtés, “no cabe otra solución que acudir a las reglas de la sana crítica a cuyo amparo (...) puede sostenerse que la redacción de un precepto específicamente referido a determinada exención no puede destruir la conclusión que deriva de la lógica interpretación del conjunto de preceptos reguladores del Impuesto. Y en consecuencia, también entendemos que las ventas no habituales que el artículo 83.1.d) de la LRHL declara exentas, están, en realidad, no sujetas”.

⁶⁵¹ Artículo 83.1.d) de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades autónomas, o de las Entidades locales, o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y, aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”.

La exención del artículo 83.1.e)⁶⁵² también contempla la mención “aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”. Sin embargo, aquí no se establece que se realice “por excepción”, sino que el precepto considera exenta la venta de los productos fabricados en sus talleres, aunque sea una actividad realizada habitualmente.

En conclusión, la interpretación contextual, elaborada por Pagès i Galtés, nos ofrece, también, los argumentos para considerar que el Impuesto grava las actividades ejercidas de forma habitual y, por tanto, en relación al empresario, se catalogará como tal, al que realice las actividades económicas de forma habitual.

d) Interpretación histórico-legislativa

De acuerdo con los antecedentes legislativos del Impuesto, señala Pagès i Galtés⁶⁵³ que “la similitud observada entre el hecho imponible del IAE y de la figura impositiva que constituye su precedente histórico por excelencia, la Licencia fiscal, permite (...) que criterios sustentados en

⁶⁵² Artículo 83.1.e) de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“Las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”.

⁶⁵³ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 88.

relación con ésta sean trasladados al nuevo Impuesto”. El autor indica que “de este modo para Checa González⁶⁵⁴, el haberse incorporado a la definición del hecho imponible del IAE la expresión *mero ejercicio*, pone de manifiesto *cómo la Ley 39/1988 recupera para el IAE la doctrina del acto aislado propia de las Licencias fiscales*”.

Pagès i Galtés observa que “ciertamente, si de las Licencias fiscales fuera predicable la no esencialidad del requisito de la habitualidad en el ejercicio de la actividad gravada, la interpretación basada en los antecedentes histórico-legislativos del IAE apuntaría hacia la misma dirección. No obstante”, el autor manifiesta, que tampoco está “de acuerdo en que la Licencia fiscal gravara el acto aislado por las razones perfectamente argumentadas por Simón Acosta (...)”. Tampoco es desdeñable “el juicio emitido en relación con la LFACI por la STSJ de Granada de 23 de marzo de 1992⁶⁵⁵, la cual,” si bien con relación a la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales consideró –a juicio del autor erróneamente- que la habitualidad no es requisito esencial para diferenciar el comercio al por mayor del comercio al por menor, en cambio –esta vez, a juicio del autor, acertadamente- también consideró “que la habitualidad *es uno de los datos que pueden definir al comerciante, empresario o profesional*”.

⁶⁵⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989. Pág. 363. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS: en “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 86.

⁶⁵⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Granada de 23 de marzo de 1992 en Revista General del Derecho, número 589-90, 1993. Pág. 11.136 a 11.138. Citado por Joan PAGÈS

“De forma más clara”, señala Pagès i Galtés, se pronuncian la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 3 de abril de 1986⁶⁵⁶ y la STSJ de Justicia de Catalunya de 11 de diciembre de 1990⁶⁵⁷ “cuando requieren la habitualidad para la sujeción al Impuesto sobre la Radicación. En efecto, la primera Sentencia citada interpreta que cualquier actividad comercial, *por imperativo del artículo 1º del C. de c. ha de ofrecer la nota de la habitualidad como norma que identifica la naturaleza mercantil separándola de los actos ocasionales*. La segunda Sentencia citada analiza en concreto si la posibilidad que tienen los Colegios profesionales de emitir estudios, informes o dictámenes, constituye el ejercicio profesional, resolviendo lo siguiente: (...) *la posibilidad de efectuar estudios, informes o dictámenes, propia de cualquier Colegio profesional, no constituye tampoco ejercicio profesional, ya que no se realiza con carácter de habitualidad, sino simplemente cuando es requerido para ello por Autoridad competente o por propia iniciativa en cumplimiento de sus fines*”.

“Este mismo criterio”, advierte el autor, también “ha sido recogido con referencia al IAE por la STSJ de Santa Cruz de Tenerife, de 13 de mayo de 1994⁶⁵⁸ al sostener de forma contundente que este Impuesto *no*

I GALTÉS: en “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 88.

⁶⁵⁶ Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 3 de abril de 1986. Gaceta Fiscal número 87 de 1991. Págs. 90 y 91. Joan PAGÈS I GALTÉS: en “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 89.

⁶⁵⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 11 de diciembre de 1990. Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Volumen I. CEF. Madrid 1991. Pág. 162. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS: en “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 89.

⁶⁵⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Santa Cruz de Tenerife de 13 de mayo de 1994 en la Ley, número 3.647 de 1994. Pág. 1. Citada por Joan PAGÈS I GALTÉS: en “Manual del

actúa sobre operaciones aisladas, ya que las mismas son objeto de otro tipo de imposición”.

e) Interpretación histórico-evolutiva

Señala Pagès i Galtés⁶⁵⁹ que “si los antecedentes histórico-legislativos inciden, (...) en la exigencia del requisito de la habitualidad, la realidad social del tiempo en que ha de aplicarse el Impuesto robustece todavía más esta idea cuando advertimos que la *communi opinio* de nuestro entorno social viene calificando tradicionalmente como de empresario, profesional o artista al que se dedica a las tareas propias del mundo empresarial, profesional o artístico de una forma regular, habitual, con un carácter de permanencia en el tiempo”.

Según Pagès i Galtés, “es cierto que a la vista de la Memoria del Proyecto de Ley de la LRHL cabría concluir que la voluntad de los redactores de tal Proyecto era sujetar el acto aislado. (...) Pero, (...) es evidente que para conseguir que el IAE sujetase al acto aislado se hubiera tenido que configurar el tributo en forma distinta a como resulta de los términos en que actualmente se redactan los preceptos que lo regulan, de cuya interpretación”, insiste el autor, “no cabe concluir de otro modo que sosteniendo la exclusión del acto aislado del ámbito de aplicación del Impuesto”.

Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 81 y 89.

1.3.4.2.6. Argumentaciones del autor Cazorla Prieto

El autor⁶⁶⁰ pone de manifiesto el contundente criterio administrativo acerca de la sujeción al Impuesto del acto aislado y esporádico y cita multitud de Contestaciones emitidas por la DGCHT en esta línea.

No obstante, estima que Pagès i Galtés “ha aportado nuevas luces (...) que alumbran poderosamente hacia la no sujeción del acto aislado o esporádico”. Y concluye el autor⁶⁶¹ destacando que las razones aducidas por Pagès i Galtés le inclinan “a favor de la tesis de la habitualidad como requisito esencial para la realización del hecho imponible del IAE”.

1.3.4.2.7. Argumentaciones del autor Aragonés Beltrán

Sostiene el autor⁶⁶² que “actividad es precisamente un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad, lo que exige una pluralidad de actos realizados con intención de repetición o continuidad”.

⁶⁵⁹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 89 y 90.

⁶⁶⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María: “Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte”. Editorial Aranzadi, S.A. Navarra 1996. Pág. 116

⁶⁶¹ CAZORLA PRIETO, Luis María: “Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte”. Editorial Aranzadi, S.A. Navarra 1996. Pág. 119.

⁶⁶² 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. Págs. 1635 y 1636.

“Esta exigencia de habitualidad”, sigue Aragonés Beltrán, “que debe estimarse elemental para la sujeción al Impuesto, es asimismo recogida por los tributos europeos parangoneables con el IAE, haciéndolo plausiblemente, de forma explícita”.

“La doctrina más reciente”, observa el autor⁶⁶³, “se decanta también por la exigencia del requisito de la habitualidad”.

1.3.4.2.8. Conclusiones de esta corriente doctrinal

La interpretación de la exigencia del requisito de la habitualidad en la realización del hecho imponible es argumentada por los autores con base, entre otras razones, en el propio término “actividades”, que incluye la realización de varios actos, su carácter censal y periódico, los característicos modos de gestión y la remisión para la prueba del ejercicio de la actividad al artículo 3 del Código de comercio (que presume la habitualidad).

Estos elementos, según los autores, muestran que el Impuesto sujeta la actividad organizada, la pluralidad de actos realizados con vocación de continuidad y permanencia. Y, únicamente, se establece el devengo instantáneo del Impuesto en los supuestos de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas.

⁶⁶³ 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. 1635.

Por otro lado, se contrarrestan las argumentaciones de los autores que señalan que la habitualidad no es requisito que contemple el hecho imponible del Impuesto. Así, en cuanto a la expresión el “mero ejercicio” de actividades, gramaticalmente significa “puro o simple” y, por tanto, no significa que el Impuesto quiera excluir la necesaria concurrencia en su hecho imponible de otros elementos como la habitualidad, según interpretan los autores de la corriente que entiende que la habitualidad no es un requisito del Impuesto.

En cuanto a la exención prevista en el artículo 83.1 de la LRHL, relativa a las actividades de enseñanza, que además comprende la venta, “por excepción”, de los productos obtenidos en los talleres dedicados a dicha enseñanza, no puede hacer interpretar que, en base a que declara exenta una venta aislada, quiere decir que el hecho imponible del IAE no exige el requisito de la habitualidad, puesto que grava actos aislados.

Todo ello, decanta a los autores a sostener que el IAE grava actividades empresariales, profesionales y artísticas que se ejercen con carácter habitual y, en consecuencia, grava a los sujetos pasivos y, por tanto, considera empresarios a quienes realizan estas actividades de forma habitual.

1.3.4.3. En el Derecho comparado: El Impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina

Encontramos una figura tributaria en el Derecho comparado, el Impuesto sobre los ingresos brutos en el Derecho tributario argentino,

cuyo precedente fue el Impuesto sobre las actividades lucrativas, inspirado principalmente por Dino Jarach. El hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según la formulación normativa contenida en la Ordenanza Fiscal de 1994, nos indica que “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Capital Federal del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, (...)”⁶⁶⁴.

Como señala Bulit Goñi⁶⁶⁵, desde la primera implantación del gravamen en 1948, “el hecho imponible ha presentado cuatro caracteres esenciales: a) el ejercicio de actividad; b) la habitualidad; c) el propósito de lucro; d) el sustento territorial”. El autor señala que, salvo algunos cambios no esenciales, se han mantenido estos elementos en las modificaciones realizadas hasta hoy.

Con relación a la habitualidad, menciona Bulit Goñi⁶⁶⁶ a Dino Jarach que “señalaba, con referencia a los primeros textos, que el ejercicio del comercio, de la industria, de una profesión o un arte, son intrínsecamente habituales y por ello no requieren de otro aditamento. Si no tienen ese grado de permanencia y de continuidad o estabilidad que los

⁶⁶⁴ Este texto corresponde al artículo 87 de la Ordenanza Fiscal de 1994, según la redacción extraída de la Obra Enrique G. BULIT GOÑI: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 59.

⁶⁶⁵ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 61.

⁶⁶⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 63.

caracterice, no son tales sino otra cosa distinta”⁶⁶⁷. Razón por la cual, decía, el requisito adicional de la habitualidad no fue puesto en la norma para esas actividades específicamente definidas, sino para todas aquellas otras actividades que no puedan englobarse en ninguna de ellas, pero que sean, sin embargo, actividades lucrativas.

Continúa Bulit Goñi el comentario que realiza Dino Jarach: “de allí, aclaraba, que el comerciante que ejerce habitualmente el comercio de ramos generales, e introduce en cierto momento la venta de instrumentos musicales, no pueda alegar la no gravabilidad de los ingresos que obtenga por éstos aduciendo su falta de habitualidad, ya que la habitualidad o no de un determinado ramo no impide la gravabilidad de la actividad comercial en su conjunto”.

Comparando este comentario que efectúa Bulit Goñi de Dino Jarach, observamos que, en relación al artículo 82.4 de la LRHL (cuando se trata de venta al por menor, no está sujeta la realización de un solo acto), el criterio en el IAE, de una parte importante de los autores, es al revés: cuando un empresario es comerciante habitual de un bien o producto y, ocasionalmente, efectúa una operación aislada de otro bien o producto, en cuanto a esta sola operación realizada, no estará sujeto al Impuesto.

⁶⁶⁷ JARACH, Dino: “Curso superior de derecho tributario” T. II. Págs. 370, *in fine*, y 372. Citado por Enrique G. BULIT GOÑI en su obra “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 64.

Continúa Bulit Goñi⁶⁶⁸, la noción de habitualidad está ubicada “dentro del hecho imponible; se trata de un requisito que debe estar siempre presente en el ejercicio de la actividad; en el comercio, la industria, las profesiones, los oficios, las artes, porque constituye la esencia de ellas”. Para Dino Jarach y Bulit Goñi, pues, es redundante exigir habitualidad a conceptos que ya la presuponen.

En este sentido, los autores españoles que entienden que el concepto actividad ya presupone una actuación reiterada, es decir, un ejercicio habitual, coinciden con Dino Jarach y Bulit Goñi.

Bulit Goñi⁶⁶⁹ también destaca el artículo de la Ordenanza Fiscal de 1985, según el cual, “la habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible”. El autor observa que, la norma indica “que hay que tomar en cuenta la índole de la actividad cuando se trata de apreciar la habitualidad con que se la desarrolla”. Puesto que “hay actividades cuyo ejercicio –por su índole- no se verifica con la serialidad o repetición que presentan otras; ejemplo: una aseguradora de buques no realiza la misma cantidad de operaciones que una de automóviles, un vendedor de campos realiza menos operaciones en el ejercicio que un minorista de golosinas, una constructora de plantas fabriles para venderlas *llave en mano* realiza menos operaciones que una constructora de unidades de vivienda, etc.”

⁶⁶⁸ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Págs. 64 y 65.

⁶⁶⁹ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 65.

Bulit Goñi⁶⁷⁰, ya advierte que la noción misma de “ejercicio de actividad” tiene relaciones con el concepto de habitualidad, si bien esa relación no es para todos los casos. Y concreta el autor, “sin embargo, hay cierto tipo de actividades en las cuales el ejercicio de actividad importa necesariamente habitualidad: es el caso del comercio, por ejemplo, ya que el art. 1 del Código de comercio establece que *la ley declara comerciantes a todos los individuos que teniendo capacidad legal para contratar, ejercen por cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual*; y el art. 6 prescribe que *los que verifican accidentalmente algún acto de comercio no son considerados comerciantes*. La misma situación se plantea respecto de las profesiones o de la industria, noción ésta que desde el punto de vista jurídico está comprendida dentro de la de comercio”.

Termina Bulit Goñi señalando que “la habitualidad es un elemento integrativo del hecho imponible, el cual en las primeras formulaciones del Impuesto constaba sin aditamentos, de manera que el ejercicio de una actividad lucrativa, para ser gravable debía ser habitual a secas, y que posteriormente ha ido sufriendo modificaciones. (...) hay actividades que antes sólo eran gravables si se las ejercía de manera habitual, y luego esa habitualidad pasó a ser presumida, (...) pudiendo el sujeto probar esta circunstancia.

Esta no mención del requisito de la habitualidad en los últimos textos legales argentinos, no significa, según los autores, que no deba

⁶⁷⁰ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 63.

exigirse tal condición para sujetar la actividad económica al impuesto y, ello, al igual que acontece en el IAE, que no se menciona pero la habitualidad es un elemento esencial implícito.

1.3.4.4. Conclusiones generales acerca del denominado elemento tácito de la habitualidad en el IAE

1.3.4.4.1. Desde el punto de vista del Derecho positivo

En nuestra opinión, cuando intentamos examinar la voluntad del legislador, es difícil determinar si quería optar por gravar el ejercicio de las actividades económicas realizadas de forma habitual o de forma aislada o esporádica, porque expresamente no menciona ni una cosa ni la otra. Si el legislador estaba decidido a que no fuera un requisito esencial la habitualidad, podemos preguntar por qué no lo expresaba y, de este modo, se hubieran acabado las incertidumbres, pues hemos de interpretar algo que no está dicho en la regulación del Impuesto. Es cierto que a través de las enmiendas, hubo el intento de introducir el requisito de la habitualidad y no se aceptó la enmienda, pero esto no nos puede llevar a hacer la aseveración que, porque fue desestimada la enmienda (que sostenía que era preciso que constara en el texto de la Ley el requisito de la habitualidad), se desprenda que el Impuesto se exige tan pronto como se produzca un acto esporádico o aislado.

No debemos dejar de comprender, a nuestro modo de ver, dos circunstancias que pudieron influenciar al legislador cuando se debatía el proyecto de Ley en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda. La

primera, es que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales nace para superar la tradicional insuficiencia financiera en el ámbito local, es decir, se dicta la ley para financiar los siempre insuficientes recursos de las Corporaciones locales (incluso en un primer momento se conocía el proyecto de la LRHL como la “Ley de financiación de las Corporaciones Locales”), por tanto, podemos deducir que el legislador lo que quería era cumplir este objetivo y, en aras al mismo no podía dejar escapar (dejar de sujetar) ninguna manifestación de capacidad económica. En este sentido, si se aceptaba la enmienda presentada en orden a hacer constar el requisito de la habitualidad y éste se hacía constar en la Ley, esto comportaba que tenía que elaborarse toda la formulación de la consideración de la habitualidad en el Impuesto y, ello, es difícil, pues, incluso en el ámbito mercantil, hemos podido advertir que la habitualidad es un concepto difícil de delimitar.

La segunda circunstancia es que, como ocurre en muchas ocasiones, las razones políticas (presiones de ciudadanos, asociaciones de empresarios o profesionales, grupos políticos, etc.) aparecen frecuentemente y, ello produce, de vez en cuando, algún desajuste técnico. De ahí que, como también observa Rubio de Urquía, la regulación material del hecho imponible del Impuesto, no ofrece siempre una técnica descriptiva y conceptual correcta y adecuada a los principios constitucionales de justicia tributaria, así como, coherente con el resto del articulado. Esta segunda circunstancia se advierte en diversos de los artículos que regulan el Impuesto, como por ejemplo, el artículo 82.4 que declara no sujeta una sola venta al menor y, en cambio, no excluye cuando se trata de actividad profesional el acto aislado y esporádico,

como han destacado varios autores; o el aludido propio carácter censal del Impuesto, que, a nuestro entender, no es propio de actividades esporádicas y aisladas.

En la regulación actual del Impuesto sobre Actividades Económicas, sostenemos que la habitualidad es un requisito esencial y propio de un Impuesto que, de siempre, se le ha dado la calificación de censal (de las actividades económicas que se realizan de forma habitual). De todas maneras, podemos aceptar que este requisito de la habitualidad no puede analizarse de una forma aislada, sino que ha de ponerse en relación con otros elementos. Así, cuando se inicia una actividad empresarial (también la profesional y la artística, aunque en algunos casos, puede no ser tan evidente) si desde los primeros actos que realiza el empresario se acompañan de los elementos que imprimen el carácter de actividad empresarial: que ya en el primer acto se hayan ordenado por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; si cualquier actuación, aunque sea un acto aislado único, contenga estos elementos o características, puede decirse que este inicio de actividad, estará sujeto al Impuesto y la persona que lo realice podrá tener el calificativo de empresario.

A nuestro entender, en este aspecto de la habitualidad, no se puede generalizar; y, además, interviene, en casi todos los supuestos, el aspecto de la prueba de la realización habitual o no, acompañada de los elementos esenciales mencionados expresamente en la Ley (material, personal y teleológico).

No obstante, también sostenemos que según la actividad económica de que se trate, la actuación aunque sea “aislada” puede considerarse gravada, por cuanto, gozaría de las características de la definición. Por ejemplo, en la actividad de fabricación, depende del producto que se fabrique, imaginemos que se trata de la fabricación de un barco transatlántico⁶⁷¹, que se construye con la concurrencia de los elementos material (ordenación del capital y trabajo), personal (ordenación por cuenta propia) y teleológico (con efectos externos, para venderlo al mercado), aunque sólo se fabricara uno, podemos afirmar que, mientras se está construyendo, podría considerarse al titular de la fabrica donde se construye, empresario y se reuniría el requisito de la habitualidad al igual que en la fabricación de otro producto que, para cumplir dicho requisito, se precisara la repetición en dicha fabricación de una cantidad importante de unidades de mercancía elaboradas con destino al mercado.

En la actividad de comercio, se distinguen el comercio al menor y el comercio al mayor. Aquí el artículo 82.4 ya toma el criterio de excluir del hecho imponible del Impuesto la realización de una sola venta al menor. Cuando se trata de venta al por mayor, dependería, al igual que en la actividad de fabricación, del tipo de producto que interviniera en la operación aislada o esporádica; si, por ejemplo, se trata de una única partida, vendida al mayor, compuesta de una gran cantidad de obras de arte⁶⁷² (de gran valor monetario), realizada con la concurrencia de los

⁶⁷¹ Actividad clasificada en el grupo 371 (que comprende la construcción naval) de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas del Impuesto.

⁶⁷² Actividad clasificada en el epígrafe 615.5 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas del Impuesto.

elementos material, personal y teleológico, podemos sostener que esta “aislada” venta al mayor tiene los mismos efectos, para la sujeción al Impuesto, que si se realizara la venta de cada obra de arte de forma individual y, por tanto, produciéndose una reiteración de actos de comercio al mayor.

En los supuestos de actividad de construcción, si se construye, por ejemplo, únicamente una gran área comercial⁶⁷³, realizada con la concurrencia de los elementos material, personal y teleológico, también podemos afirmar que la construcción “aislada” del complejo comercial para la entregar una vez terminado al mercado estaría sujeta al Impuesto.

En los casos de prestaciones de servicios, si se organiza en una única ocasión un congreso⁶⁷⁴ de gran envergadura, con la concurrencia de los elementos material, personal y teleológico, entendemos que también estaría sujeta la “aislada” organización del congreso.

Por tanto, existen dos cuestiones distintas. Una es la interpretación de que para que se considere realizado el hecho imponible del IAE es esencial el requisito de la habitualidad. Otra cuestión es cuando una actividad pasa a ser considerada habitual.

⁶⁷³ Actividad clasificada en el epígrafe 501.1 (que comprende la construcción completa, reparación y conservación de edificaciones) de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas del Impuesto.

⁶⁷⁴ Actividad clasificada en el epígrafe 989.2 (que comprende los servicios de organización de congresos, asambleas y similares) de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas del Impuesto.

En consecuencia, según nuestra opinión, interpretamos que la habitualidad es un requisito esencial del hecho imponible del IAE, entre otras razones, porque en la regulación del impuesto no se tipifica que el acto aislado y esporádico está sujeto, sino que el hecho imponible lo constituye el ejercicio de actividades, términos que significan repetición y reiteración, además, el carácter censal y el procedimiento de gestión del Impuesto, a través de declaraciones de inicio, modificación y cese del ejercicio de la actividad, demuestran la intención del Impuesto de gravar actuaciones habituales.

Otro tema distinto es cuando se interpreta que el ejercicio de la actividad económica ya es habitual, dónde se traza el límite de la consideración de la habitualidad. En este punto, podemos decir que pueden existir algunos supuestos de realización de obras o actividades de gran envergadura en las que el elemento de la habitualidad pueda valorarse por la magnitud de actuaciones, realizadas durante un largo período de tiempo, que conforman una obra, por más que se trate de una única operación, siempre que concurren los elementos material, personal y teleológico durante todo el tiempo empleado en la preparación y finalización de la misma unidad de actuación. Se trataría de una obra u operación “aislada”, por ejemplo, la mencionada construcción de un barco, pero para su consecución se precisaría la realización de un conjunto de actuaciones, es decir, construir todos y cada uno de los elementos del barco –camarotes, bodegas, cubierta, etc.-.

1.3.4.4.2. Razones para una propuesta de inclusión expresa de la habitualidad.

La interpretación de la Administración, está en la perspectiva de no dejar de sujetar ninguna manifestación de actividad económica, es decir, de no dejar ninguna actividad sin exigir el IAE, aunque únicamente se produzca un acto aislado. Este es el criterio de la Administración tributaria, manifestado a través de todas las Contestaciones a las consultas que se formulan a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

Pero, el estar a la caza del primer acto que se realiza para que tribute en el Impuesto, a nuestro entender, como ven los autores, es difícil de mantener; el acto aislado tiene que estar gravado de otra forma, por un Impuesto de otra naturaleza, quizá de naturaleza instantánea, pero no debe estar sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Es preciso mencionar diversas cuestiones en la gestión práctica del Impuesto. Por una parte, cabe tener en cuenta que la competencia censal del Impuesto es de titularidad de la Administración tributaria del Estado (pueden existir delegaciones de la inspección y gestión censal a los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y otras Entidades locales reconocidas por las Leyes y Comunidades autónomas, y de las fórmulas de colaboración que se establezcan), y, por otra parte, hemos de saber que la práctica de la Administración tributaria del Estado, manifestada a través de Contestaciones a consultas, no tiene en cuenta la habitualidad en el ejercicio de las actividades.

Conforme a ello, es por lo que, el gravamen se convierte, en muchas ocasiones, en obligación de tributar, incluso, aunque se haya producido error al declarar el alta de inicio de la actividad o que, según los municipios, para proveerse de la licencia de apertura para realizar la actividad se declare el alta y luego no se llegue a realizar más que unas primeras actuaciones, sin, realmente, constituir una actividad habitual. En estos supuestos, las Administraciones gestoras –las titulares que no han delegado esta competencia o las delegadas- se ven en la obligación de considerar sujetos pasivos del Impuesto a personas que no deberían tener la consideración de empresarios. Las reclamaciones en el sentido de solicitar a la Administración que no considere empresario a la persona que ha presentado declaración de alta en el IAE, pero que no ha ejercido realmente la actividad, ni por supuesto, con habitualidad, son desestimadas (siempre que no prueban que no realizaron ni un solo acto). Las consecuencias de estas desestimaciones son, además, que dicha persona figura, a todos los efectos en el censo del IAE, como titular de la actividad (cuando no ha conseguido probar ante la Administración que, a pesar de haber declarado el inicio de una actividad, ésta no se ha realizado, ni con la lógica habitualidad).

A nuestro entender, se debería revisar el criterio de la Administración que no considera esencial el requisito de la habitualidad en la realización del hecho imponible del tributo, y, se debería elaborar una interpretación que fuera más coherente con la naturaleza del Impuesto, que grava el ejercicio de las actividades económicas y que el significado de los términos “ejercicio” y “actividad” son, según hemos expresado, indicativos de la repetición en su realización y nunca en la

realización de un acto aislado y esporádico. El propio carácter censal y periódico del Impuesto, para nosotros, es significativo de la demostración de una necesaria tendencia a la continuidad y reiteración de actuaciones.

Esto es importante, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre Actividades Económicas es el espejo que otros tributos miran, para tomar en consideración al sujeto pasivo como empresario o realizador de actividades económicas empresariales. El hecho de permanecer en el censo del Impuesto, no sólo tiene significado para el propio IAE, sino que tiene consecuencias y efectos en otros tributos estatales e incluso, para la inclusión en la Seguridad Social, con todos los derechos y obligaciones que de él se derivan.

1.4. LOS ELEMENTOS ACCIDENTALES DE LA DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO

Es importante analizar otras formas de ejercer la actividad o requisitos, en la formulación conceptual de actividad económica, que denominamos elementos accidentales. Les llamamos accidentales, porque, si bien no están especificados en la propia formulación conceptual de actividad económica, sí están aludidos en el hecho imponible del Impuesto, en un caso, de forma expresa y, en otros casos, aunque no estén contemplados explícitamente, si acudimos a una visión completa de la regulación del Impuesto, tácitamente, son tenidos en cuenta (en uno u otro sentido) en el hecho imponible del IAE.

Estos elementos accidentales son:

- El ánimo de lucro
- El resultado de la actividad
- La utilización de local

1.4.1. El ánimo de lucro

En relación a este elemento, la doctrina tiene posiciones diferentes respecto a su exigencia o no en determinadas figuras tributarias. Además, tampoco existe unanimidad en torno a su significado, pues es un término considerado no pacífico.

1.4.1.1. El ánimo de lucro en el Derecho civil

No encontramos una definición de qué se entiende por ánimo de lucro en el Código civil.

García-Fresneda Gea⁶⁷⁵, indica que el C.c. cuando se refiere a las personas jurídicas en el artículo 35⁶⁷⁶, distingue:

- Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de “interés público”,
- Las asociaciones de “interés particular”, que pueden ser de naturaleza civil o mercantil, regidas por disposiciones del contrato de sociedad.

“A través de esta remisión normativa y según el artículo 1665 del Código civil⁶⁷⁷, observa García-Fresneda Gea, “se introduce en las asociaciones de *interés particular* el ánimo de partir entre sí las ganancias de las personas que pongan en común dinero, bienes o industria. Sin embargo, en la actualidad el ánimo de lucro no es un elemento esencial en las asociaciones de interés privado o particular”.

1.4.1.2. *El ánimo de lucro en el Derecho mercantil*

⁶⁷⁵ 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. Págs. 118 a 120.

⁶⁷⁶ Artículo 35 del Código civil:

“Son personas jurídicas:

1. Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2. Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.”

⁶⁷⁷ Artículo 1665 del Código civil:

“La sociedad es 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.”

En el ámbito del Derecho mercantil, tal como hemos podido comprobar en el capítulo 1, Sánchez Calero sostiene que “el ánimo de lucro no debe considerarse como una nota conceptual del empresario”.

No obstante, referido a las sociedades mercantiles, indica García-Fresneda Gea⁶⁷⁸, “el Tribunal Supremo ha reiterado que el ánimo de lucro es consustancial a la naturaleza de las asociaciones mercantiles”⁶⁷⁹. En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de los Registros y del Notariado⁶⁸⁰. De todas formas, señala el autor, “no es unánime la doctrina mercantil en cuanto a la presencia del ánimo de lucro en las sociedades mercantiles, siendo en este ámbito donde tienen su natural asiento”.

De opinión contraria, cita García-Fresneda, es el profesor Uría que mantiene la definición del Derecho mercantil tradicional y exige “el propósito de lucro permanente en este tipo de sociedades”⁶⁸¹.

El carácter mercantil de una sociedad, según el profesor Girón Tena, citado por García-Fresneda⁶⁸², “tiene lugar por razón de su forma,

⁶⁷⁸ 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. Págs. 119 y 120.

⁶⁷⁹ SSTs de 3 de diciembre de 1959 y de 3 de mayo de 1962.

⁶⁸⁰ Acuerdo de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de noviembre de 1992, que trae a colación el artículo 116 del Código de comercio (“dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro...”) y los artículos 48.2.a) y 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁶⁸¹ También, hemos observado que, Sánchez Calero, en el capítulo 1, cuando se refería a las notas características del contrato de sociedad, señalaba que la doctrina más extendida considera “que es de esencia a la sociedad su finalidad lucrativa” y es la generalmente admitida.

⁶⁸² 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. Págs. 119 y 120.

prescindiendo del ánimo de lucro. Por consiguiente, se separa de lo preceptuado en el artículo 1665 del Código civil y del artículo 116 del Código de comercio”. También, según García-Fresneda, el profesor Paz Ares intenta construir un concepto de sociedad sin el requisito del ánimo de lucro.

1.4.1.3. El ánimo de lucro en el Derecho fiscal en general

Los autores, cuando analizan el ánimo de lucro, entran a determinar si el ánimo de lucro es un requisito del hecho imponible del tributo. Pero también, en su mayoría, tratan de la definición o significado que se le otorga al ánimo de lucro.

Empezando por qué significan las expresiones *sin fin*, *sin propósito* o *sin ánimo de lucro*, indica García-Fresneda Gea, que se pueden entender como:

- “La no obtención de rendimientos o productos de cualquier clase o naturaleza”.
- “La no distribución o reparto de beneficios o excedentes obtenidos por una entidad colectiva”.
- “El supuesto en el que se obtiene cualquier rendimiento o ingreso en general que no proceda de una actividad económica o rama de actividad”.
- “El supuesto en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios por parte de una entidad jurídica, sólo se realizan a sus miembros con exclusión, por tanto, de cualquier persona física o jurídica”.

- El indicado autor cita como ejemplo, “las agencias privadas de colocación o empleo sin fines lucrativos (art. 12 de la Ley 10/1994, de 19 de mayo, sobre Medidas urgentes de fomento a la ocupación), cuya remuneración a cargo del empresario y del trabajador, se limita, exclusivamente, a los gastos ocasionados por los servicios prestados”.

Teniendo en cuenta los diversos tratamientos en torno al requisito “sin ánimo de lucro”, García-Fresneda Gea se plantea “si esta expresión ha perdido su significado vinculante como consecuencia de que la normativa en vigor no se decide a situar a las entidades que se rigen por este requisito, bien en el sector de las unidades productivas (en el que el lucro es consustancial), o bien, en el sector de las unidades de consumo o familias, en las que el lucro no existe. Como consecuencia de no seguir esta clasificación se acude a los criterios de *utilidad general* o *interés público*, para la definición de las entidades sin ánimo de lucro”.

En el intento de una clasificación, la legislación española, que sigue las Directivas de la Unión Europea, observa García-Fresneda Gea, “equipara en el Impuesto sobre Operaciones Societarias, las sociedades con las *personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos* (artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 24 de Septiembre de 1993)”⁶⁸³.

⁶⁸³ Artículo 22 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:

“A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades:

1º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.

2º Los contratos de cuentas en participación.

3º La copropiedad de buques.

Asimismo, advierte García-Fresneda Gea, que para unos autores “se considera que no existe ánimo de lucro cuando la entidad colectiva renuncia a obtener beneficios para sí, no cabiendo la posibilidad del reparto de los mismos. Sin embargo, para otros autores, también existe ánimo de lucro cuando los socios o partícipes obtienen un mayor ingreso o consiguen un menor gasto o coste, gracias a las operaciones que realiza la entidad”.

García-Fresneda Gea, cita a Albiñana⁶⁸⁴, cuando éste observa que “la falta de fines lucrativos se hace coincidir con la realización de actividades de interés general, lo cual traslada, como no podía ser de otro modo, la exigencia de falta de lucro desde el ingreso a la aplicación de la renta”, y así opina Albiñana, “ha de ser porque el lucro se confunde con el destino de la renta personal como tal excedente, esto es, con el enriquecimiento personal”⁶⁸⁵.

4º La comunidad de bienes, constituida por actos *inter vivos*, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”

5º La misma comunidad constituida u originada por actos mortis causa, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.”

⁶⁸⁴ ALBIÑANA: “El ánimo de lucro, ¿Dónde y cuándo?. Tapia núm. 77. Pág.6. Citado por Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA en “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. 120.

⁶⁸⁵ Como también hemos mencionado en nota al hablar de las características del concepto de empresario, en el Capítulo 1, la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, señala que “Serán calificadas como de iniciativa social aquellas cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado”.

Lo esencial, a la hora de establecer qué significa ánimo de lucro, concluye García-Fresneda, estaría en el “destino de la renta obtenida”, porque en los casos de actuación altruista, el carácter lucrativo está verdaderamente en lo que se cede a título lucrativo y no en las fuentes de financiación.

Para Aníbarro Pérez⁶⁸⁶ “el ánimo de lucro, que generalmente es connatural a la ordenación de factores productivos orientada finalísticamente al mercado, debe interpretarse como propósito lucrativo del sujeto ejerciente en la realización de la actividad, entendida ésta como conjunto de operaciones, lo que, sin embargo, no significa propósito de lucro de cada acto individual”⁶⁸⁷.

En la determinación de si el ánimo de lucro es un requisito del hecho imponible del tributo, en el IVA, impuesto que no grava rentas ni beneficios, sino el consumo, como vimos en el capítulo 2, la Ley establece el requisito de la onerosidad de las actividades económicas que se realizan, por tanto, en este caso, no existe ninguna duda ante una actividad gratuita, pues la misma estaría fuera del concepto de actividad empresarial o profesional en el IVA.

⁶⁸⁶ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 95.

⁶⁸⁷ La autora aclara: “Esto quiere decir que cabe perfectamente la posibilidad de que no exista intención de lucrarse en un acto concreto, sin que esa circunstancia excluya la presencia de ánimo de lucro con relación a la actividad en su conjunto, y ello porque el carácter lucrativo no se refiere a cada operación aisladamente considerada, sino que constituye un motivo de la actividad”.

La autora indica que resultan “significativas las palabras de Ascarelli, cuando destaca que quien vende con pérdida para conquistar un mercado de costosa propaganda y de muestras de regalo, persigue en su actividad un propósito lucrativo, aun cuando el acto individual (o los varios actos) puede ser incluso a título gratuito”. ASCARELLI, Tullio: “Iniciación al estudio del Derecho Mercantil, introducción y traducción de Evelio Verdura y Tuells. Bosch. Barcelona 1964. Citado por Susana ANÍBARRO PÉREZ en: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 95.

1.4.1.4. El ánimo de lucro en el IAE

En cambio, este requisito de ánimo de lucro no se contiene expresamente en el hecho imponible del IAE y, por tanto, debemos analizar, si del resto de a regulación del tributo, percibimos que es un elemento requerido o no.

Pagès i Galtés⁶⁸⁸ señala que muchos de los mismos autores defensores de la no esencialidad del requisito de la habitualidad, para la realización del hecho imponible del IAE, que él menciona en su obra – Rubio de Urquía, García-Agúndez Jiménez, Checa González, Poveda Blanco, Moreno Castejón, Irala Galán y Muñiz García⁶⁸⁹, Pérez Esparrels y Sanz Sanz⁶⁹⁰-, “coinciden en que a tales efectos también resulta indiferente que se persiga o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad”.

La Memoria⁶⁹¹ que acompaña al Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, indica García-Fresneda Gea, “señala de forma

⁶⁸⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 90 a 96.

⁶⁸⁹ IRALA GALÁN, Juan Antonio, MUÑIZ GARCÍA, Luis, DE JUAN NAVARRO, Manuel, GARCÍA TORRES, Antonio Luis: “La gestión, Inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editorial Cívitas, S.A. y Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante. Madrid 1995. Pág. 71. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 90 a 96.

⁶⁹⁰ PÉREZ ESPARRELS, Carmen y SANZ SANZ, José Félix: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Actualidad Financiera (números 27-28/6-19 Julio 1992). Tomo II de 1992. T – 11. Pág. T 197.

⁶⁹¹ Memoria que acompaña al proyecto de LRHL, en: Secretaría General del Congreso de los Diputados. Haciendas Locales (Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales). Documentación número 70. Junio de 1988. Pág. 1790. Citada por GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades

expresa, que el elemento esencial, determinante de la obligación de tributar por este impuesto, está constituido exclusivamente por el ejercicio de actividades económicas sin que puedan añadirse a este concepto matizaciones o calificaciones de ningún género, tales como (...) el ánimo o no de lucro en el ejercicio de la actividad”.

La doctrina administrativa también considera sujetas al IAE, según Pagès i Galtés, “las actividades de carácter filantrópico, benéfico o caritativo, en las cuales, como dicen Irala y Muñiz por definición, *no hay ánimo de lucro de obtención de beneficios materiales*”.

Son muchas las contestaciones de la DGCHT que consideran no esencial el ánimo de lucro, Pagès i Galtés cita la Contestación de fecha 4 de diciembre de 1991 de la DGCHT⁶⁹², según la cual, la entidad consultante desea conocer la tributación de:

- Hogares de niños subvencionados totalmente con fondos públicos.
- Residencias de madres solteras, también subvencionadas en su totalidad con fondos públicos.
- Atención prestada a enfermos del síndrome de inmunodeficiencia adquirida (SIDA), drogadictos, etc.
- Guarderías para personas obreras y necesitadas.
- Servicios prestados por fundaciones benéficas.
- Hospederías de los monasterios donde se presta alojamiento y manutención.

Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 120.

⁶⁹² Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 4 de diciembre de 1991. Carta Tributaria número 150 de 1 de Enero de 1992. Serie Consultas. Tributos Locales. Referencia 3556. Contestación número 16. Documentación. Págs. 57, 58 y 59.

- Casas de ejercicios espirituales donde la actividad que se realiza es de contenido estrictamente religioso y que, por ser intrínseco a este tipo de retiros, se presta alojamiento y manutención.

En esta Contestación se analiza “si las actividades reseñadas están o no sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, es decir, si se realiza el hecho imponible definido en el artículo 79.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”. Se indica que “el hecho imponible del impuesto se realiza en el ejercicio de la actividad, con independencia de que exista o no ánimo de lucro. Se trata, pues, de un impuesto que grava el mero ejercicio, y ello en orden a la materialización de su función censal”. Y concluye la Contestación que las actividades enumeradas están sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas.

La función censal del impuesto, también es una característica que se destaca, observa Pagès i Galtés, como argumento para defender la no esencialidad del ánimo de lucro a la hora de determinar la sujeción al gravamen”. Pero el autor también se reafirma “en que la función censal del IAE es incapaz *per se* de condicionar el ámbito material de su hecho imponible”.

Rubio de Urquía⁶⁹³, señala Pagès i Galtés, “ya reconoce que *desde un punto de vista estrictamente económico, tampoco tiene mucho sentido que estén sujetas a un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas aquellas personas o entidades que en el ejercicio de tales*

⁶⁹³ 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. 62. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 91.

actividades no persiguen ánimo de lucro alguno. Pero es que”, continúa Pagès i Galtés, “el gravamen de tales actividades tampoco cuadra con el objeto-fin del impuesto consistente en gravar el beneficio derivado de tal actividad”.

En esta línea, Pagès i Galtés cita a García Luis⁶⁹⁴, que “apunta que si el objeto imponible del impuesto es el beneficio de la actividad (aunque sea medio y presunto), *carece de sentido el gravamen de actividades esencialmente gratuitas ejercidas sin voluntad de lucro y que, por su propia naturaleza (como ha dicho Simón Acosta en relación a la LFACI), no pueden generar beneficios teniendo en cuenta, además, que incluso el legislador renuncia a gravar aquellas actividades onerosas en las que se obtiene un escaso rendimiento económico (art. 86.1.base tercera⁶⁹⁵)”.*

“No obstante”, indica Pagès i Galtés, “los autores suelen coincidir en que, tal y como se encuentra configurado el IAE, la ausencia de ánimo de lucro no impide la sujeción al impuesto”. Así, advierte el autor, “para Rubio de Urquía⁶⁹⁶ esta interpretación encuentra amparo en la expresión

⁶⁹⁴ GARCÍA LUIS, Tomás: “El Impuesto sobre Actividades Económicas” en La reforma de las Haciendas Locales . Tomo I. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991. Pág. 477. Que cita Joan PAGÈS I GALTÈS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 91.

⁶⁹⁵ Artículo 86.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:
“Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por Real Decreto Legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:
(...)
Tercera.- Determinación de aquellas actividades o modalidades de las mismas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.”

⁶⁹⁶ 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. 62. Citado por Joan PAGÈS I GALTÈS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 91.

legal *mero ejercicio*, invocando, además, en apoyo de la misma *el hecho de que la propia LRHL establece en su artículo 83 una serie de exenciones, bien subjetivas, bien objetivas, que, en su mayor parte, afectan a Entidades que en el ejercicio de sus actividades normales no persiguen ánimo de lucro (Estado, Comunidades autónomas, etc.), o a actividades a través de las cuales, y desde un punto de vista objetivo, tampoco se suele perseguir ánimo de lucro alguno (actividades de enseñanza, de asistencia a disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, etc.)*”.

Prosigue Rubio de Urquía⁶⁹⁷ y afirma que la inexistencia de ánimo de lucro en el ejercicio de una actividad económica no implica su no sujeción al IAE, pero sí que implica la realización del hecho imponible y el argumento que aduce es que “el hecho de que la propia LRHL recoja todas estas exenciones implica que las actividades correspondientes están sujetas al impuesto y su ejercicio constituye hecho imponible por aquél”.

No obstante esta general coincidencia de la doctrina en que no es requisito del hecho imponible del IAE el ánimo de lucro en el ejercicio de las actividades empresariales, la Jurisprudencia, en Sentencias ha considerado que se requiere ánimo de lucro. Pagès i Galtés⁶⁹⁸ cita, entre otras, “la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de marzo de 1992⁶⁹⁹ que ante la ausencia de ánimo de

⁶⁹⁷ 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. 63.

⁶⁹⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 93 y 94.

⁶⁹⁹ STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de marzo de 1992. En Gaceta Fiscal, número 100 de 1992. Págs. 87 y 88. De la cita que realiza Joan PAGÈS I GALTÉS en: “Manual del

lucro de una actividad se inclinó por su no sujeción a la LFACI”. “En la referida Sentencia se enjuiciaba si estaban sujetas a LFACI las asociaciones de padres de alumnos por la actividad de compra de libros de texto para distribuirlos entre sus asociados sin ánimo de lucro”⁷⁰⁰.

Pagès i Galtés indica que “con esta Sentencia el Tribunal parece aceptar la tesis de que el ánimo de lucro resulta requisito consustancial para la sujeción a Licencia fiscal”.

No obstante, señala el autor, este criterio choca (aunque sólo aparentemente) con el mantenido en unas Sentencias del TS [entre ellas, las de 8 de octubre de 1984 (Ar. 4.740), de 10 de junio de 1987 (Ar. 4.864), de 23 de marzo de 1990 (Ar. 2.905), de 30 de abril de 1991 (Ar. 2.925), de 3 de octubre de 1991 (Ar. 7.113) y de 22 de octubre de 1991 (Ar. 8.513)], en las que se entendió “que la actividad ejercida por las Entidades Mutuales de Seguros, si bien se ejercía sin ánimo de lucro, lo

Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 93.

⁷⁰⁰ “La Administración sostuvo que tales actos sí estaban sujetos, pues, en la definición del hecho imponible de la LFACI, lo decisivo no es si la asociación de padres es o no comerciante, sino si ha ejercido la actividad, lo que a su juicio ha ocurrido, aun cuando no tuviera una finalidad lucrativa, pero logrando en cambio un mejor precio”.

“El Tribunal no aceptó la tesis de la Administración por los motivos expuestos en el fundamento de Derecho tercero de la Sentencia” que el autor transcribe “literalmente:

“Sin embargo, como sostiene la parte actora, lo que califica al comerciante, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1º del Código de Comercio es la habitualidad, y de otro lado el ánimo de lucro. Pues, si bien es cierto que, como sostiene la Administración demandada, la norma no exige la condición de comerciante en el sujeto pasivo, sí que exige que se trate de una actuación comercial, es decir que se trate de compraventas mercantiles, destinadas a la reventa, circunstancias que no se dan en el presente caso en que las asociaciones simplemente compran evitando el comerciante intermedio, lo mismo que podrían hacer, de acceder a la venta el vendedor, los propios padres de alumnos, distribuyendo después entre ellos las mercancías compradas, por lo que hay que entender que, salvo que se hubiera probado la existencia de ánimo de lucro en dicha asociación, la actividad gravada no está sujeta al mencionado tributo”. STSJ de la Comunidad Valenciana, de 9 de marzo de 1992. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 93 y 94.

cierto es que podía provocar un beneficio económico para sus socios, lo que determinaba el carácter comercial de la actividad y la sujeción a tributos tales como el Impuesto sobre la Radicación”. Sin embargo, no es que el Tribunal desestime la demanda porque no es requisito el ánimo de lucro, sino que el argumento es que consideran que pueden existir unos beneficios. De ahí que la citada STSJ de la Comunidad Valenciana, de 9 de marzo de 1992, observa Pagès i Galtés, no deja de enlazar con el criterio de estas Sentencias citadas cuando resuelve que al no haberse probado la existencia de ánimo de lucro en la asociación de padres de alumnos, ésta no ejerce una actividad comercial, no estando, por ende, sujeta a la LFACI.

Una opinión que considera que no se puede gravar una actividad realizada sin ánimo de lucro, es la de Arnal Suría; Pagès i Galtés indica que este autor “sostiene la no sujeción de las actividades ejercidas sin ánimo de lucro en tanto que lo gravado por el impuesto *es un porcentaje del beneficio medio presunto*”.

Pero hemos de advertir que, como indica Aníbarro Pérez⁷⁰¹, “la característica del ánimo de lucro debe distinguirse de la nota de la obtención de rendimientos a través del ejercicio de la actividad”, porque “el ánimo de lucro tiene una connotación claramente intencional que implica un móvil subjetivo, un propósito del ejerciente de obtener para sí algún provecho o ventaja, mientras que la obtención de rendimientos es una circunstancia de tipo objetivo”.

⁷⁰¹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 96.

Es cierto, insistiendo en la contestación a la opinión de Arnal Suría, como indica Pagès i Galtés, que no puede negarse que existan argumentos que abonen “la exigencia del ánimo de lucro para considerar una actividad sujeta al IAE: la propia lógica económica en relación con el objeto final del impuesto apuntan en este sentido, y hasta incluso en las Sentencias citadas pueden encontrarse argumentos susceptibles de ratificarlo.”

Sin embargo, Pagès i Galtés⁷⁰² manifiesta, que “no resulta dable confundir el objeto-fin con el objeto-material, pues una cosa es lo que se pretende gravar (en nuestro caso la renta presunta) y otra lo que realmente se grava (en nuestro caso, el mero ejercicio de la actividad). Y si resulta palmario que el IAE pretende gravar el beneficio derivado del ejercicio de la actividad, todavía resulta más palmario que el IAE grava el *mero ejercicio* de la actividad, esto es, el ejercicio con independencia del ánimo de obtener beneficios. Así lo ha interpretado la DGCHT⁷⁰³ (...), precisamente en relación con el mismo tema enjuiciado por la citada STSJ de Valencia, al decir que la sujeción al IAE de la actividad consistente en la adquisición y distribución de libros por Asociaciones de Padres de Alumnos no depende en absoluto del ánimo de lucro”⁷⁰⁴.

⁷⁰² PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 94 y 95.

⁷⁰³ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 22 de julio de 1994. Carta Tributaria número 211 de 1994. Serie Consultas. Tributos Locales. Págs. 72 y 73.

⁷⁰⁴ Pagès i Galtés señala que “Cuestión distinta es que la DGCHT considere que toda Asociación de Padres de Alumnos (usualmente denominadas “APA”) esté sujeta al IAE cuando no actúe como mero representante de los padres de alumnos sino que sea el comprador de los libros que entrega a sus destinatarios (usuarios o consumidores directos de libros), cobrando su importe, y obteniendo o no un beneficio en la transacción; pues la DGCHT tan sólo admite la no sujeción de la APA por la adquisición y distribución de libros entre sus miembros cuando actúa ante los comerciantes que los venden como mera representante de los padres de los alumnos, realizando los pagos por cuenta de ellos”. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 94. En nota a pie de página núm. 39.

“Esta idea también resultaba predicable de las Licencias fiscales” y, por este motivo, disiente Pagès i Galtés de la doctrina jurisprudencial que (...) “ha conducido a que el TSJ de la Comunidad Valenciana declare no sujeta cierta actividad por carecer ésta de ánimo de lucro. Cuando este dato, el ánimo de lucro, es irrelevante en un impuesto que grava el mero ejercicio de la actividad. Cuestión distinta es que la referida actividad se hubiera declarado no sujeta por carecer del requisito de la habitualidad, cosa que, con los datos aludidos en la Sentencia, parece más que probable”.

“El caso es que, si en la Licencia fiscal era”, siempre según el parecer de Pagès i Galtés, “irrelevante el ánimo de lucro porque así se deducía del objeto-material del impuesto, en el IAE, además, debe tenerse en cuenta que tal irrelevancia se ve reforzada por la regulación que practica el legislador de la LRHL de su cuadro de exenciones, pues, a diferencia de lo que acontecía en la Licencia fiscal [arts. 279 y 280 TRRL], en el IAE [art. 83.1.d) y e) LRHL] se contemplan ciertos supuestos de exención condicionados a que la entidad o actividad de que se trate carezcan de ánimo de lucro, lo que implica la previa sujeción de tales actividades. A su vez, el artículo 82.3 LRHL declara explícitamente sujeta una actividad que en principio carece de ánimo de lucro, como es la *exposición de artículos para regalo a los clientes*. Y, en fin, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, no deja de abundar todavía más en esta idea cuando declara exentas del IAE a Entidades sin fines lucrativos”, que reúnan determinados requisitos.

En la línea del citado autor, también puede citarse, como otro supuesto que demuestra la sujeción de las actividades sin ánimo de lucro, las exenciones previstas en el artículo 83.1, apartados d)⁷⁰⁵ y e)⁷⁰⁶.

Es posible hablar de ejercicio de una actividad económica cuando no hay un propósito lucrativo, observa Aníbarro Pérez⁷⁰⁷, pues aun “existiendo una ordenación de medios materiales y personales y un ofrecimiento al mercado, no existe sin embargo un propósito lucrativo, como sucede en los casos en que el ejercicio de la actividad económica se orienta, no a la consecución de un beneficio particular, sino al logro de fines de interés general, constituyendo así un medio al servicio de los fines que se persiguen. No obstante, no cabe ignorar que en dichos supuestos existe una vinculación a determinadas finalidades que contribuyen a la realización del interés público, esto es, al logro de objetivos más bien propios del quehacer de los entes públicos, lo cual

⁷⁰⁵ El artículo 83.1.d) de la LRHL establece la exención a:

“Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades autónomas, o de las Entidades locales, o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.”

⁷⁰⁶ El artículo 83.1.e) de la LRHL establece la exención a:

“Las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.”

⁷⁰⁷ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 102.

demanda un trato específico”. “Pero”, la autora cita a Cruz Amorós⁷⁰⁸ cuando menciona que “es decisión libre del legislador utilizar la amplia gama de recursos que ofrece la técnica fiscal: no sujeción, exenciones, bonificaciones, reducciones o deducciones, para expresar fiscalmente el reconocimiento que merece la definición de la entidad fiscal sin fin de lucro por el ordenamiento jurídico”.

Relacionando el IAE con los impuestos que le precedieron, Díaz Capmany⁷⁰⁹, a propósito del estudio de la histórica discusión sobre la

⁷⁰⁸ CRUZ AMORÓS, Miguel: “Problemática tributaria de las de las entidades sin fin de lucro”. Encuentro sobre entidades sin fin de lucro. Monografía núm. 37. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1984. Pág. 152. Citado por Susana ANÍBARRO PÉREZ en: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 95.

⁷⁰⁹ DÍAZ CAPMANY, Felipe: “Las Cajas de Ahorro y las Corporaciones”. Separata. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Núm. 271-272 de Julio-Diciembre 1996. Ministerio de Administraciones Públicas. Instituto Nacional de Administración Pública. Págs. 765 y 766.

Observa el autor, “En los comienzos de la Contribución industrial estaba claro:

- *sólo puede entenderse que ejerce una industria el que habitualmente se dedica a ella con ánimo de obtener lucro* (STS de 23 de noviembre de 1891 y 1 de diciembre de 1927).
- *La Contribución industrial, por su esencia y armonía con las disposiciones vigentes, sólo puede exigirse por el ejercicio de aquellas industrias, profesiones, artes y oficios en los cuales se obtenga lucro o granjería* (STS de 13 de marzo de 1892).
- *Es indudable que el espíritu del reglamento, manifiesto en las exenciones que determina, es no gravar el ejercicio de las profesiones industriales con un fin benéfico o de caridad; y en este concepto, y demostrado en el oportuno expediente que un médico ejerció su profesión con fines caritativos, gratis y en beneficio de los enfermos pobres, no puede decirse que en el caso exista materia susceptible de gravamen* (STS de 12 de marzo de 1896).
- *La realización de un solo acto u operación aislada, ni las varias operaciones de préstamo realizadas por el demandante, porque lo han sido en condiciones que excluían todo ánimo de lucro y mediando entre ellas intervalos de tiempo lo bastante largo para acreditar que no constituían tales operaciones un modo de vivir ni su ocupación profesional* (STS de 20 de junio de 1901).

“Si esto pudo ser dudoso en algún momento”, indica García Capmany, lo confirman las Bases de ordenación de la Contribución industrial, aprobadas por Real Decreto-Ley de 11 de mayo de 1926, siete años antes del Estatuto de las Cajas Generales de Ahorro Popular (aprobado a través de Decreto de 14 de marzo de 1933). Según menciona el autor, señala la Base 3ª:

“La Contribución industrial tendrá por base el volumen anual de ventas u operaciones cobradas por los sujetos a ellas”.

De manera, advierte el autor, “que quien realice operaciones descritas en los epígrafes de las tarifas pero no cobre por ellas queda al margen de la contribución. Por esta causa y no por una genérica declaración de exención que nunca existió, las entidades benéficas, esencialmente gratuitas en sus prestaciones por aquel entonces, no estaban sujetas al tributo”.

sujeción o no de las Cajas de Ahorro al gravamen sobre la actividad que realizan, manifiesta que “la causa determinante de la sujeción a la Contribución industrial era el lucro”. Pero como observa el autor, “en la actualidad existe cierta confusión sobre si el lucro específico es consustancial al hecho imponible de los tributos sobre actividades económicas”.

Partiendo de que sin lucro no hay actividad económica gravable, continúa García Capmany, “pierden importancia los beneficios tributarios para las entidades benéficas, que se mueven al margen del lucro”. Pero enfatiza el autor, “el lucro a tener en cuenta, no es el lucro general de toda una actividad, es decir, el móvil último de la entidad, puesto que por definición es inexistente en las benéficas, sino el lucro inherente a las operaciones que realizan, independientemente de que los excedentes se destinen a finalidades benéficas, altruistas o caritativas sin obtención de ganancias”.

Pagès i Galtés⁷¹⁰ indica que una vez explicado el criterio que a su juicio “se desprende del texto legal, cabrá considerar hasta qué punto se ajusta a los principios constitucionales, cuestión que, siempre desde nuestras posiciones, se resuelve inevitablemente sosteniendo la abierta pugna del IAE con el principio de capacidad económica”.

Más adelante nos referiremos al tratamiento que el IAE realiza en cuanto a la aplicación del principio de capacidad económica.

⁷¹⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 95.

En definitiva, como hemos podido examinar, el ánimo de lucro, entendido como la voluntad de obtención de rendimientos o distribución de beneficios, no es un requisito o elemento que forme parte del hecho imponible que grava el ejercicio de las actividades económicas en el IAE.

1.4.2. Resultado de la actividad: la contraprestación de la actividad

1.4.2.1. Obtención de rendimientos o beneficios

Tal como advierte Aníbarro Pérez⁷¹¹, se plantea “la cuestión de si el legislador considera que la efectiva obtención de un determinado rendimiento económico como contraprestación por el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística es una circunstancia que debe acompañar al ejercicio de dicha actividad para que se produzca la sujeción al impuesto”.

El artículo 79.1 de la LRHL, en el que se regula el hecho imponible del impuesto, no hace referencia a los resultados que puedan derivarse de la actividad ejercida.

Las doctrinas científica y administrativa suelen destacar, señala Pagès i Galtés⁷¹², “que se sujeta al impuesto el ejercicio de la actividad económica con absoluta irrelevancia de que procure o no beneficios al titular de aquélla”.

⁷¹¹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 105.

⁷¹² PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 96.

Aníbarro Pérez cita los autores Álvarez Corbacho y Yebra Martul-Ortega⁷¹³, que “han destacado que a través de esta figura impositiva se somete a tributación *toda actividad económica con independencia de que ésta produzca o no rendimiento alguno, lo que a su vez puede originar la situación absurda, desde el punto de vista fiscal, de estar gravando actividades con pérdidas ocasionales o simplemente con ausencia de beneficios*”.

Rubio de Urquía⁷¹⁴ advierte que “una de las circunstancias más características del hecho imponible de las Licencias fiscales, y ahora del IAE, es que aquél se realiza con independencia de que en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen el titular de ésta obtenga o no beneficios”.

Para Poveda Blanco⁷¹⁵ el impuesto se devenga, inexorablemente, “aunque del ejercicio de la actividad se deriven pérdidas, puesto que el hecho imponible no es más que una acción económica de la que no cabe interpretar que haya de desprenderse un resultado positivo”.

“En esta misma línea”, señala Aníbarro Pérez, “el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en Sentencia de 22 de diciembre de 1994⁷¹⁶ afirma que *ha de reconocerse que una de las circunstancias más*

⁷¹³ ÁLVAREZ CORBACHO, Xavier y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto: “La nueva Hacienda Local-1”. Fundación Caixa Galicia. Santiago de Compostela 1990. Pág. 184. Obra citada por Susana ANÍBARRO PÉREZ en: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 107.

⁷¹⁴ 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. 63.

⁷¹⁵ POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Pág. 34.

⁷¹⁶ Sentencia de 22 de diciembre de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi. Referencia 1613. Número 52. Citada por Susana

características del hecho imponible es que aquél se realiza con independencia de que en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen el titular de ésta obtenga o no beneficio”.

Por su parte la doctrina administrativa, elaborada a través de las contestaciones que emite la DGCHT, ha manifestado el mismo criterio con relación a este tema. Así, la Contestación de 26 de noviembre de 1991⁷¹⁷ señala que “el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas se produce con independencia de (...) que el ejercicio de la actividad procure o no ingresos al titular de la misma”.

Aníbarro Pérez⁷¹⁸ menciona que existen figuras impositivas europeas que como el IAE gravan a nivel local el ejercicio de actividades económicas, en las cuales la ausencia de rendimientos no impide “que se produzca la sujeción al impuesto, siendo perfectamente posible que se sometan a gravamen actividades económicas en las que no existe beneficio alguno o con déficit”⁷¹⁹.

ANÍBARRO PÉREZ en: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 105.

⁷¹⁷ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 26 de noviembre de 1991. Carta Tributaria. Número 150 de 1 de enero de 1991. Documentación. Págs. 48 y 49.

⁷¹⁸ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 107.

⁷¹⁹ Los tributos que cita la autora son la Taxe professionnelle en Francia, Impuesto Industrial en Alemania e ICIAP en Italia (desde el 1 de Enero de 1998 en Italia está vigente un nuevo tributo denominado IRAP).

“No obstante”, observa la autora, “con respecto al Impuesto Industrial alemán debe señalarse que dado que uno de los elementos que componen su base imponible es el denominado *beneficio empresarial*, se reduce sensiblemente el impacto producido por dicho impuesto en caso de situación deficitaria”.

En el Impuesto argentino sobre los ingresos brutos, observamos que también se sujetan las actividades “cualquiera sea el resultado obtenido”⁷²⁰.

1.4.2.2. La capacidad económica en el IAE

El hecho de que sea indiferente para la sujeción al IAE que se obtenga un resultado –rendimiento o beneficio- como contraprestación de la actividad realizada, nos conecta con el principio de capacidad económica y la previsión que existe en la LRHL en torno a que las cuotas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto, pues, si no existe un rendimiento como contraprestación a una actividad realizada, no debería existir carga tributaria.

El principio de capacidad económica ha sido muy tratado por la doctrina y, de forma muy unánime –aunque existe algún autor que, como veremos, encuentra justificación- se ha estado de acuerdo en que el Impuesto no ha tenido en cuenta dicho principio cuando grava las actividades realizadas por los sujetos pasivos. No obstante, la Jurisprudencia en casi todos los pronunciamientos no ha apreciado que el IAE infrinja tal principio.

En consecuencia, el mero ejercicio de la actividad económica se grava independientemente de cualquier otra circunstancia, como por ejemplo, de que se obtengan o no beneficios.

⁷²⁰ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Impuesto sobre los ingresos brutos”. 2ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997. Pág. 59.

Observa García-Fresneda Gea⁷²¹, como para la mayoría de los autores, la “circunstancia de gravar una actividad aun cuando no produzca beneficios, supone una clara vulneración del principio de capacidad económica, puesto que, si no existen beneficios, no debería existir carga tributaria”.

En cambio, Rubio de Urquía⁷²² entiende que la relación con el principio de capacidad económica en el ámbito del IAE, “no se establece desde la obtención de beneficios, sino, más bien, desde el *mero ejercicio* de la actividad económica de que se trate. Es, en efecto, la existencia de una actividad económica lo que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, y no el hecho de que a través del ejercicio de aquélla se obtenga o no beneficio”.

“Este *disparate jurídico*”, califica García-Fresneda Gea, “se suele combatir”, como señala Rubio de Urquía, “también, argumentando que es el propio legislador quien introduce en la estructura del tributo el elemento del beneficio. A tal fin se invoca la Base Cuarta del artículo 86.1 LRHL, de conformidad con la cual, *las cuotas resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada*”. Con relación a este precepto, el autor realiza las siguientes consideraciones:

Primero. “Que el 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, no forma parte del elemento material del

⁷²¹ 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. Págs. 122 y 123.

⁷²² 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. 63.

hecho imponible, sino que es una magnitud referencial limitativa del importe de las cuotas del impuesto”; y

Segundo. “Que el *beneficio medio presunto* es una magnitud abstracta, referida al conjunto de la *actividad gravada* y que no se puede concretar en relación a un sujeto pasivo determinado, en orden a establecer su sujeción o no al impuesto”.

La disociación entre el objeto-material y el objeto-fin del impuesto, que, ya apuntábamos anteriormente, mencionaba Pagès i Galtés, lleva, una vez más, indica este autor, a una conclusión paradójica desde un punto de vista fiscal: Se pretenden gravar los beneficios obtenidos con el ejercicio de la actividad, pero como lo que efectivamente se grava es el mero ejercicio de la misma, resulta que también estará sujeto el ejercicio de las actividades con ausencia de beneficios e incluso con pérdidas”. Ello comporta, observa el autor, que en cuanto al análisis del resultado de la actividad, “el IAE vuelva a pugnar abiertamente con el principio constitucional de capacidad económica”⁷²³.

⁷²³ “Este mismo defecto”, sigue manifestando Pagès i Galtés, “ya lo padecían las Licencias Fiscales; sin embargo, la SAN de Madrid de 23 de abril de 1986⁷²³ consideró que no infringían dicho principio constitucional, como tampoco violaban el derecho al trabajo de todos los españoles que consagra el artículo 35 de la CE⁷²³. A juicio del Tribunal, parece ser que el hecho de ejercer una actividad económica ya supone capacidad económica, y aun cuando no se obtengan beneficios en su ejercicio no puede decirse que el impuesto es confiscatorio, pues no tiene el alcance confiscatorio del patrimonio que prohíbe el artículo 31.1 CE; amén, concluye el Tribunal, de que este impuesto tiene el carácter de gasto deducible del IRPF, renta que puede proceder de fuentes distintas del ejercicio de la actividad”.

Estos argumentos ya los consideraba débiles el autor respecto de las Licencias fiscales y todavía los considera más débiles cuando se trata del IAE, al ser éste un tributo mucho más gravoso para el contribuyente que las mencionadas Licencias fiscales. Sin embargo, señala el autor que es consciente “de que si bajo la anterior legislación los Tribunales se empeñaron en defender la adecuación de las Licencias fiscales al principio de capacidad económica, bajo la nueva legislación parece que persistirán en semejante línea defendiendo la adecuación del IAE a dicho principio”. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 96.

“En este sentido” indica Pagès i Galtés, “la STSJ de Baleares de 31 de mayo de 1994⁷²⁴ ha sostenido que el IAE no se está exigiendo al margen del mandato del artículo 31 CE, *pues es evidente que el principio de capacidad económica se encuentra comprendido y observado en la normativa aplicable, en cuanto se halla reflejado en esos signos o indicios, como la ubicación del local, categoría de la vía pública, etc., que son factores a tener en cuenta para la determinación de la cuota, y que son presunciones de una capacidad económica*”. Pero como indica el autor⁷²⁵, estos signos o indicios han sido, incluso en otros tributos, criticados por la doctrina.

Al igual que Pagès i Galtés, García-Fresneda Gea⁷²⁶, está plenamente convencido “de que el IAE en este aspecto roza claramente la inconstitucionalidad; no se puede exigir el Impuesto en aquellas actividades en las que no se obtengan beneficios, y no digamos nada en los supuestos de existencia de pérdidas”.

⁷²⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 31 de mayo de 1994. Tribunal-Aranzadi. Número 5/1995. Págs. 70 a 72. Citado por Joan PAGÈS I GALTÉS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 96.

⁷²⁵ Según el autor “el Tribunal olvida que los signos o indicios que cita como ejemplos de presunciones de una capacidad económica (la ubicación del local y la categoría de la vía pública) precisamente son los que más crítica han recibido de la doctrina por no ser suficientemente indicativos de la capacidad económica (...), amén de que el índice que mejor los recoge (el índice de situación regulado en el artículo 89 LRHL), ni se aplica a todas las cuotas (tan sólo se aplica a las cuotas municipales, no a las provinciales ni nacionales), ni en todos los Municipios (pues su aplicación depende de que así lo decida cada Ayuntamiento)”. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 96.

⁷²⁶ 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. 123.

García-Agúndez Jiménez⁷²⁷, supone que se analiza la conexión entre el hecho imponible y la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que ya las Tarifas del Impuesto tienen en cuenta tal capacidad al otorgar la licencia para el ejercicio de cada actividad, sin otra limitación que la contenida en la base Cuarta (15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada). Con ello, se están prejuzgando, continúa el anterior autor, “los beneficios de infinidad de empresarios, profesionales y artistas, simplemente en función de la actividad a que se dedican”⁷²⁸. Sostiene el autor, “(...) todo queda reducido a (...) la presunción de que si alguien decide iniciar una actividad conociendo previamente la cuota de licencia que ha de pagar, está reconociendo que puede pagarla”.

También Aníbarro Pérez, concluye, indicando que “si bien el legislador parece no tener en cuenta el resultado económico derivado del ejercicio de la actividad (...) lo cierto es que en el IAE debe existir algún fundamento o soporte material”. En el mismo sentido recoge la afirmación de Vicente-Arché Domingo⁷²⁹, “el impuesto es una detracción sobre la riqueza de los particulares, que requiere una base económica para poder

⁷²⁷ GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, Juan M.: “El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista de doctrina, legislación y Jurisprudencia IMPUESTOS. Tomo II de 1988. LA LEY Distribuciones de la Ley S.A. Madrid 1988. Pág. 193.

⁷²⁸ Continúa el autor señalando que “Al hacerse abstracción de parámetros fiables de capacidad de pago, como serían volumen de ingresos, número de empleados, elementos de su activo inmovilizado, etc., y al no establecerse ratio alguna entre resultados e inversiones para determinar la auténtica rentabilidad, todo queda reducido a (...) la presunción de que si alguien decide iniciar una actividad conociendo previamente la cuota de licencia que ha de pagar, está reconociendo que puede pagarla”. Sigue manifestando el autor, “un impuesto de cuota fija no puede descender a los detalles de medición de capacidad tributaria de cada sujeto pasivo.” Y concluye el autor, esta incapacidad de pago “hace al impuesto no ya criticable, sino insoportable”. GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, Juan M.: “El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista de doctrina, legislación y Jurisprudencia IMPUESTOS. Tomo II de 1988. LA LEY Distribuciones de la Ley S.A. Madrid 1988. Pág. 193.

⁷²⁹ VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando: “Consideraciones sobre el hecho imponible”. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Número 39. Pág. 558. Citado por Susana

hacerse efectivo” y ”debe buscar alguna justificación para someter a tributación ciertos hechos o a determinadas persona, en vez de hacerlo respecto de otros u otras”.

Hay autores, sin embargo, que mantienen que el IAE no conculca el principio de capacidad económica. Irala, Muñíz, De Juan y García⁷³⁰, sostienen que “el IAE es un impuesto a veces contestado doctrinalmente (por ausencia de capacidad económica gravable) y por ciertos sectores económicos afectados por considerarlo, en determinados supuestos, excesivo”. Pero, que el IAE “tiene una base legal suficiente, establecida en el artículo 86.1 Base Cuarta LRHL (las cuotas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, tomando como referencia datos totales generales de cada sector de actividad) y ratificada por STS de 2 de julio de 1992⁷³¹”.

ANÍBARRO PÉREZ en: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 105.

⁷³⁰ IRALA GALÁN, Juan Antonio, MUÑÍZ GARCÍA, Luis, DE JUAN NAVARRO, Manuel, GARCÍA TORRES, Antonio Luis: “La gestión, Inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editorial Civitas, S.A. y Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante. Madrid 1995. Pág. 51.

⁷³¹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Julio de 1992⁷³¹, que también cita Irala Galán y otros, fundamenta el “15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada” en las manifestaciones del:

“Consejo de Estado en su preceptivo informe (y subraya el Sr. Abogado del Estado), es obvio que la determinación del beneficio medio de cada actividad resulta de difícil fijación, no sólo por su mismo concepto y por la gran cantidad de actividades a evaluar (prácticamente todas, con la excepción, por el momento, de las que integran los sectores agropecuario y pesquero), sino también por la multiplicidad de datos a manejar y el inevitable desfase temporal de varios de éstos. Semejante tarea sólo podía realizarse mediante estudios pormenorizados de la propia Administración y el diálogo con cada uno de los sectores afectados. Y, en efecto, a la Comisión Técnica de la Administración se unió la Comisión bipartita de ésta y representaciones de la vida local para, finalmente, incluirse la participación y audiencia de los sectores interesados, a través del Consejo General de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y los Colegios Profesionales afectados. Es por estos cauces - y no de manera gratuita y arbitraria- como llegaron a establecerse los parámetros económicos de la norma promulgada, lo que excluye cualquier reproche de inconsistencia o superficialidad. Naturalmente, la dificultad intrínseca de la fijación del beneficio medio de cada actividad y su distanciamiento del caso concreto (precisamente, por ser beneficio medio presunto) hace que puedan concebirse ejemplos donde aparezca la cuota resultante de la tarifa superior al 15 por 100 de aquéllos, como hace la recurrente, o inferior a él como

También Acebes Fernández⁷³² se basa en los criterios de la Jurisprudencia para argumentar que el IAE no viola el principio de capacidad económica. Destaca las Sentencias emitidas por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en fechas 29 de marzo, 16 de junio, 21 de septiembre y 10 de noviembre de 1994. Este Tribunal, “diferencia entre tributos de *base indiciaria* y tributos de *base presuntiva*. Dentro de la primera categoría se coloca el IAE y, en base a ello, se considera que respeta el principio de capacidad económica porque (...) *grava (la actividad) (...) en base a estimaciones objetivas sobre el presunto rendimiento de dicha actividad, en lógica coherencia con los antecedentes históricos y con el sistema tributario español*”⁷³³.

Señala Acebes Fernández, que también califica el TSJ de Cataluña, de *indiciario* al IAE (Sentencias de 4 y 18 de noviembre de 1994, de 17 de enero, 1 de febrero y 1 de marzo de 1995), “afirmando que este método de determinación de la base imponible del IAE ni es inconstitucional ni vulnera el principio de capacidad económica, con base a que:

- 1) Las cuotas satisfechas por IAE son deducibles de las bases imponibles de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades.

expone el Sr. Abogado del Estado al contestar la demanda”. Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1992. Fundamento Tercero. BAT número 401/1992. Pág. 175.

⁷³² ACEBES FERNÁNDEZ, Matías: “El Impuesto sobre Actividades Económicas en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia”. Revista Impuestos. Número 7. Nueva época. Primera quincena, Abril 1997. La Ley –Actualidad. Madrid 1997. Pág. 17.

⁷³³ Matiza el autor: “Aun cuando el Tribunal no lo afirma de modo palmario”, induce el autor “que sí contravendría la capacidad económica un impuesto de base presuntiva, pero sin que las Sentencias aporten más datos de qué deba entenderse por cada uno de ellos”. ACEBES FERNÁNDEZ, Matías: “El Impuesto sobre Actividades Económicas en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia”. Revista Impuestos. Número 7. Nueva época. Primera quincena, Abril 1997. La Ley –Actualidad. Madrid 1997. Pág. 17.

- 2) Las potestades tributarias de las Corporaciones locales no son sino rigurosa consecuencia de los principios constitucionales de reserva de ley tributaria y de autonomía local.
- 3) Las tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, han tenido un concreto y expreso refrendo jurisprudencial en la Sentencia del TS de 2 de julio de 1992, en la que resultó acreditado que su fijación no ha sido arbitraria, sino que respondía a exhaustivos estudios y consultas.”

A tenor de las Sentencias del TSJ de Galicia de 16 y 24 de noviembre de 1994”, las cuotas de tarifa del IAE no resultan de criterios arbitrarios, sino que: “(...) *se fijan atendiendo al beneficio medio de las distintas actividades gravadas, para lo cual, como es sabido, el Ministerio de Economía y Hacienda tomó las oportunas muestras de empresas dedicadas a esas actividades gravadas por el IAE o bien a la información facilitada por la Dirección General de Inspección,*” lo cual, advierte Acebes Fernández⁷³⁴, garantiza a juicio del Tribunal, “que no se desvinculen totalmente las cuotas con la capacidad económica de los potenciales obligados”.

En definitiva, concluye Acebes Fernández, no puede decirse “que el IAE desconozca el principio de capacidad económica, sino que la existencia de un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad como indicador o *indicio* de una presumible capacidad económica no resulta contrario a la doctrina del TC, y así lo entienden los Tribunales en el enjuiciamiento de los actos de concreta aplicación del tributo, siempre

⁷³⁴ ACEBES FERNÁNDEZ, Matías: “El Impuesto sobre Actividades Económicas en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia”. Revista Impuestos. Número 7. Nueva época. Primera quincena, Abril 1997. La Ley –Actualidad. Madrid 1997. Pág. 18.

que no se acredite de manera clara y fehaciente (mediante prueba plena y eficaz por parte de quien lo alega) que la cuota concreta a soportar alcanza matices confiscatorios”.

1.4.3. La utilización de local

1.4.3.1. Relevancia

Incluimos el análisis del elemento accidental “utilización de local” porque constituye un signo que contribuye a la configuración de la actividad económica y del empresario, ya que como indica Aníbarro Pérez⁷³⁵, es una forma de ejercer las actividades económicas, aunque no es relevante⁷³⁶ en todos los casos, puesto que existen actividades que pueden realizarse sin la existencia o el concurso de un local o establecimiento (por ejemplo, la actividad ambulante), pero en las actividades que se realizan con el concurso de un local o establecimiento (que son más que las ejercidas sin local) es un elemento que acompaña a la actividad y al empresario.

⁷³⁵ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 123.

⁷³⁶ Indica Pagès i Galtés que “el artículo 79.1 LRHL declara explícitamente la irrelevancia que a efectos de la realización del hecho imponible tiene el que la actividad se ejerza o no en local determinado. De este modo, advierte Martín Queralt [MARTÍN QUERALT, Juan: “Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas”. En el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales (Informe en el que también participaron los profesores Ferreiro Lapatz y Simón Acosta), IEE, Madrid 1988. Págs. 120 y 121], se elimina del hecho imponible esa localización que se erigía en aspecto material del elemento objetivo del Impuesto sobre la Radicación, lo cual parece congruente con el objeto material del IAE – gravar el mero ejercicio de la actividad-, pues, como apuntan los autores Irala, Muñiz, De Juan y García [IRALA GALÁN, Juan Antonio, MUÑIZ GARCÍA, Luis, DE JUAN NAVARRO, Manuel, GARCÍA TORRES, Antonio Luis: “La gestión, Inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editorial Cívitas, S.A. y Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante. Madrid 1995. Pág. 75], no todas las actividades precisan de un local determinado para su ejercicio”. PAGES I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 123.

Por tanto, es un elemento que no condiciona, como señala Aníbarro Pérez⁷³⁷, el nacimiento de la obligación tributaria, que tiene lugar cuando se cumple el presupuesto tipificado en la norma, al concurrir los diversos elementos que son parte integrante del mismo, y cuya presencia resulta inexcusable, (...) la existencia de un local para llevar a cabo el ejercicio de las actividades no es una condición indispensable en la configuración (...) normativa y, por tanto, su falta no impide que se produzca la consecuencia jurídica y surja la obligación tributaria, quedando por ello sujeta al impuesto también la actividad económica ambulante o ejercida sin el concurso de un local”.

“Y ello porque”, señala Aníbarro Pérez⁷³⁸, “si bien la DGCHT ha manifestado que el IAE *no grava los locales empleados en el ejercicio de la actividad, sino que es su superficie lo que se tiene en cuenta como elemento tributario para el cálculo de la cuota*, el hecho de que se tengan en cuenta a los efectos señalados determina que si dos sujetos ejercen la misma actividad en iguales condiciones, pero sólo uno de ellos dispone de un local para el ejercicio, este último deberá tributar en mayor medida, y, por tanto, se produce una sobrecarga para aquellos sujetos que en el ejercicio de sus actividades utilizan un local frente a los titulares de actividades que no disponen del mismo”.

Aunque es irrelevante la utilización de un local para realizar la actividad, como con rotundidad expresa el hecho imponible del Impuesto

⁷³⁷ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 125.

⁷³⁸ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 126.

para que se grave o no la misma, sí es relevante que dicha actividad económica se realice en un local, sobre todo, a efectos de la prueba, ya que, el local es un signo que puede demostrar la realización o no de la actividad económica.

1.4.3.2. Concepto

1.4.3.2.1. Delimitación positiva

La Regla 6ª.1 de la Instrucción general, contenida en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, señala, en su primer párrafo, que: “A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales”, y, podemos añadir, de forma directa o indirectamente.

Indica Pagès i Galtés que el anterior apartado “define el local a efectos del IAE mediante dos elementos: el elemento físico y el elemento de actividad”.

En cuanto al elemento físico, observa Poveda Blanco⁷³⁹ que no es relevante el “aspecto y estructura urbanística que presente” el local.

⁷³⁹ POVEDA BLANCO, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. (Comentarios y análisis práctico)”. 7ª Edición. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1997. Pág. 128.

Con relación a la actividad, señala Pagès i Galtés que “para que sea local a efectos del IAE debe ejercerse en él cualquier actividad empresarial o profesional”, de forma directa o indirecta.

En el caso de las actividades artísticas “no se vincula el concepto de local” a esas actividades, es decir, indica el anterior autor, “cualquiera que sea el espacio físico utilizado para ejercer una actividad clasificada en la Sección Tercera de las Tarifas⁷⁴⁰ aquél no tendrá la consideración de local a efectos del IAE”.

“Tampoco se vincula el concepto de local”, continua el mismo autor, “al título jurídico en cuya virtud se utiliza, dando igual que sea en concepto de propiedad, usufructo, arrendamiento, concesión, precario, etc.”⁷⁴¹. “Lo importante es que en él se ejerza, directa o indirectamente, una actividad empresarial o profesional por un determinado sujeto, resultando irrelevante para la consideración de local si dicho sujeto es el propietario e incluso si tiene el *ius possidendi* (derecho a poseer como poder o señorío jurídico), bastando con el simple *ius possessionis* (derecho de posesión como poder o señorío de hecho) esencial para ejercer en el local la actividad sujeta. Esto significa que aun en el supuesto de que un sujeto esté ocupando ilegalmente un local, éste mantendrá la

⁷⁴⁰ La Sección Tercera de las Tarifas que comprende las actividades artísticas y se contiene en anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, no establece que las cuotas de las Tarifas deban completarse con la cantidad que resulte de aplicar el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades, como sí se establece en las Secciones Primera –actividades empresariales- y Segunda –actividades profesionales-.

⁷⁴¹ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 23-1-1992. Carta Tributaria. Número 155 de 1991. Págs. 145 y 146. Citada por Joan PAGÈS I GALTÉS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 123.

consideración de local a efectos del IAE cuando en él se ejerza una actividad sujeta”.

Advierte Pagès i Galtés, “que las Tarifas también contienen ciertas normas especiales que afectan a la consideración de local en relación a determinadas actividades”.

Por otra parte, Pagès i Galtés cita la doctrina del Tribunal Supremo -Sentencias del TS de 30 de octubre de 1982 (Ar. 5.826) y 23 de diciembre de 1982 (Ar. 7.016)-, respecto al Impuesto sobre la Radicación, en función de la cual, “cabe sostener que, aun cuando por el título jurídico que fuere un sujeto pasivo del IAE pudiera disponer de un local para el ejercicio de su actividad pero que efectivamente no lo utilizara en tal ejercicio, no debería tener la consideración de local, pues faltaría el citado elemento de actividad”.

En la línea de este criterio, la Regla 6ª, apartado tercero, de la Instrucción general, indica el mismo autor, “trayendo causa del artículo 317.2 TRRL relativo al Impuesto sobre la Radicación”, establece que “cuando un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate”.

1.4.3.2.2. Delimitación negativa

Una vez delimitado el concepto positivo de local, indica Pagès i Galtés, tanto el párrafo segundo del primer apartado de la Regla 6ª de la

Instrucción general⁷⁴² como el primer apartado de la Regla 6ª de la Instrucción para la actividad de ganadería independiente “limitan negativamente el concepto de local a través de la enumeración de supuestos que no deben reputarse local a efectos del IAE”⁷⁴³.

⁷⁴² La Regla 6ª, apartado primero, párrafo segundo, de la Instrucción general del IAE, contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece:

“**No tienen, sin embargo, la consideración de locales a efectos de este Impuesto:**

- a) Las explotaciones en las que se ejerzan las actividades **mineras**. Cuando dentro del perímetro de la explotación minera, el sujeto pasivo realice actividades de preparación, u otras a que le faculten las Tarifas del impuesto, las construcciones o instalaciones en las que las mismas se ejerzan, si tendrán la consideración de locales.
- b) Las explotaciones en las que se ejerzan las actividades de **extracción de petróleo, gas natural y captación de agua**.
- c) Las centrales de **producción de energía eléctrica**.
- d) Las **redes de suministro, oleoductos, gasoductos, etc**, donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica (incluyendo las estaciones de transformación), así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor. Tampoco tendrán la consideración de local las redes de suministro y demás instalaciones afectas a la distribución de agua a núcleos urbanos, ni las plantas e instalaciones de tratamiento de la misma.
- e) Las obras, instalaciones y montajes objeto de la actividad de **construcción**, incluyendo oficinas, barracones y demás construcciones temporales sitas a pie de obra y que se utilicen exclusivamente durante el tiempo de ejecución de la obra, instalación o montaje.
- f) Los inmuebles en los que se instalen los **contadores** de agua, gas y electricidad objeto de alquiler, lectura y conservación, a los solos efectos de dichas actividades y sin perjuicio de la consideración que puedan tener aquéllos a efectos de otras actividades.
- g) Los inmuebles en los que se instalen **máquinas** o aparatos automáticos, expositores en depósito, máquinas recreativa y similares, a los solos efectos de las actividades que se prestan o realizan a través de los referidos elementos, y sin perjuicio de la consideración que aquellos inmuebles puedan tener a efectos de otras actividades.
- h) Los **bienes inmuebles**, tanto de naturaleza rústica como urbana, objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes. Tampoco tendrán la consideración de locales las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria.
- i) Las **autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje**, cuya explotación constituya actividad gravada por el Impuesto.
- j) Las pistas de **aterrizaje, hangares y los puertos**, excepto las construcciones.”

⁷⁴³ La Regla 6ª, apartado primero, de la Instrucción para la actividad ganadera independiente, contenida en el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de Agosto, establece:

“**Consideración de las explotaciones en las que se ejerce la actividad de ganadería independiente:**

Los bienes inmuebles e instalaciones que integran las explotaciones en las que se ejerzan las actividades de ganadería independiente no tienen la consideración de locales a efectos de lo dispuesto en la Regla 6ª y concordantes de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre. Tampoco tienen tal consideración los almacenes y depósitos a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de la Regla 4ª de la presente Instrucción. “

1.4.3.2.3. Definición de local

Pagès i Galtés define el local a efectos del IAE señalando “que local es todo espacio físico que siendo utilizado para la realización de una actividad empresarial o profesional no se le niegue expresamente tal condición”.

El mencionado autor señala que con el objeto de perfilar en mayor medida la definición de local, la Instrucción general “se sirve de los conceptos de local afecto directa o indirectamente a la actividad, de local separado y de unidad de local”.

1.4.3.2.4. Local afecto directa o indirectamente a la actividad

Pagès i Galtés señala que la instrucción no contempla ninguna definición de local afecto directa o indirectamente a la actividad, sin embargo, “puede considerarse local afecto directamente a la actividad aquel en el que se localiza formalmente el ejercicio de la misma, es decir, aquel en el que se ejerce el núcleo esencial de la actividad”.

Según este autor, “se considerará local afecto indirectamente a la actividad aquel en el que no se localiza formalmente el ejercicio de la misma, es decir, aquel en el que se ejerce tan sólo algún aspecto secundario o accesorio de la actividad”.

La Regla 14ª, apartado 1, letra F), letra h) de la Instrucción general cita como locales en los que, observa el mencionado autor, “a título

meramente enunciativo” y “en principio”, no se ejerce directamente la actividad: “tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc.”.

Pagès i Galtés indica que, la lista contenida en dicha Regla, se trata de una relación enunciativa, “pues caben en ella otros locales que igualmente pueden estar afectos indirectamente a la actividad, como suele ser el caso de los archivos”.

Y también, observa el mencionado autor, la Regla citada utiliza la expresión “en principio” porque quiere “significar la relatividad de tal calificación, en el sentido de que para calificar a un local como afecto directa o indirectamente a la actividad necesariamente se deberá de estar a cada caso en concreto”. Así, por ejemplo, menciona el autor, aun cuando la Regla 14ª, apartado 1, letra F), letra h) de la Instrucción general “cite los almacenes y depósitos para los que el sujeto pasivo esté facultado, la Contestación de la DGCHT de 13 de abril de 1992⁷⁴⁴ interpretó que *la utilización de depósitos y almacenes cerrados o no al público es inherente con la actividad del comercio al por mayor lo que determina que en ellos siempre se realice la actividad directamente, desde el punto de vista del impuesto, y, por ende, no resulta de aplicación este precepto* –se refiere a la Regla 14ª.1.F).h) Instr. Gen.- *a los almacenes utilizados en esta modalidad del comercio*”.

⁷⁴⁴ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 13 de abril de 1992. Carta Tributaria número 162 de 1992. Págs. 71 y 72. Citada por Joan PAGÈS I GALTÈS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 135.

Si bien en este caso de comercio al por mayor, además del criterio fijado en la Contestación, tampoco la Regla 4ª, apartado 2, C) de la Instrucción general prevé la posibilidad de disponer de almacenes o depósitos cerrados al público, como sí se contemplan en las actividades de fabricación, construcción, comercio al por menor y prestación de servicios.

“En todo caso”, observa Pagès i Galtés, la DGCHT, en Contestación de fecha 3 de Marzo de 1992⁷⁴⁵, “ha especificado que para que un local se considere indirectamente afecto a la actividad deben concurrir, junto a la circunstancia de que en él no se realice directamente la actividad, otras dos circunstancias”:

- 1) Que el local tenga la consideración de tal conforme al concepto que del mismo se contiene en la Regla 6ª, apartado 1, de la Instrucción general;
y
- 2) Que, además, se trate de un local separado del que se emplee directamente en el ejercicio de la actividad.

En opinión del mencionado autor, este segundo requisito tan sólo resulta predicable cuando el espacio donde la actividad se ejerce de forma directa tenga la consideración de local.

Comenta por último el autor, que la Contestación de la DGCHT de 3 de Marzo de 1992 citada, indica que la Regla 14ª.1.F).h) de la Instrucción general “*es aplicable incluso en el supuesto de que* (la

⁷⁴⁵ Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 3 de Marzo de 1992, Carta Tributaria número 159 de 1992. Págs. 104 y 105. Citada por Joan PAGÈS I GALTÉS en: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 135.

actividad) se realice en el propio domicilio del sujeto pasivo la gestión administrativa de la actividad económica que éste ejerza, toda vez que, como indica la Regla 6ª.3, si un bien se destina conjuntamente a vivienda y al ejercicio de la actividad gravada tendrá la consideración de local, a efectos del impuesto, la parte del bien en la que efectivamente se ejerza la actividad de que se trate”.

1.4.3.2.5. Local separado

“En un intento de conectar el concepto jurídico de local con la realidad económico-social en el que se inserta”, según Pagès i Galtés, la Regla 6ª, apartado segundo de la Instrucción general⁷⁴⁶ “ofrece el concepto de local separado a través de una serie de supuestos donde se considera que se realiza, directa o indirectamente, la actividad en cada uno de ellos individualmente considerados. Todos estos supuestos tienen en común el tratarse de espacios físicos susceptibles de independizarse a los

⁷⁴⁶ La Regla 6ª, apartado segundo, párrafos primero y segundo, de la Instrucción general del IAE, contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone:

“En particular, y a efectos de lo previsto en el apartado 2.A) de la regla 5ª de esta Instrucción, se consideran locales separados:

- a) Los que lo estuvieren por calles, caminos o paredes continuas, sin hueco de paso en éstas.
- b) Los situados en un mismo edificio o edificios contiguos que tengan puertas diferentes para el servicio del público y se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aun cuando para su dueño se comuniquen interiormente.
- c) Los departamentos o secciones de un local único, cuando estando divididos en forma perceptible puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerza distinta actividad.
- d) Los pisos de un edificio, tengan o no comunicación interior, salvo cuando en ellos se ejerza la misma actividad por un solo titular.
- e) Los puestos, cajones y compartimentos en las ferias, mercados o exposiciones permanentes, siempre que se hallen aislados o independientes para la colocación y venta de los géneros, aunque existan entradas y salidas comunes a todos ellos.

La Administración Tributaria podrá considerar también la existencia de locales separados cuando en un local único se ejerzan actividades que sean objeto por su titular de administración o contabilidad distinta”.

efectos de realizar de forma aislada la actividad económica de que se trate o algún aspecto de la misma”.

1.4.3.2.6. Unidad de local

“Al concepto de local separado que sirve para entender que se realizan, directa o indirectamente, tantas actividades o aspectos de las mismas como locales separados se utilicen en su ejercicio, se contraponen” advierte Pagès i Galtés⁷⁴⁷, “el concepto de unidad de local” recogido en la Regla 6ª, apartado 2, párrafo 3, de la Instrucción general (modificado por el artículo 78.2.4º de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992), que establece: “Cuando se trate de fabricantes que efectúen las fases de fabricación de un determinado producto en instalaciones no situadas dentro de un mismo recinto, pero que integren una unidad de explotación, se considerará el conjunto de todas como un solo local, siempre que dichas fases no constituyan por sí actividad que tenga señalada en las Tarifas tributación independiente. Este criterio de unidad de local se aplicará también en aquellos casos en los que las instalaciones de un establecimiento de hospedaje, o deportivas, no estén ubicadas en el mismo recinto.”

Observa Pagès i Galtés que el concepto de unidad de local establecido “se circunscribe a tres concretos tipos de actividades (las de fabricación, hospedaje y deportivas)”. No obstante, a modo de ver del autor, “la filosofía en la que se inspira dicho concepto, basada en la *unidad de explotación*, debe llevar a atemperar los resultados absurdos que se

⁷⁴⁷ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 141y 142.

derivarían de una rígida interpretación de local separado ofrecido por la misma Regla”.

Así, por ejemplo, continua el autor, “una interpretación literal del concepto de local separado (...) llevaría a la conclusión de que el puesto de venta de horchata y granizados que muchos bares y cafés tienen situado junto a la puerta de acceso al establecimiento desde la vía pública, (...) deberá, sin duda, tener la calificación de local por aplicación de la Regla 6ª.1 Instrucción General. Y, supuesto más corriente, de estar separado del establecimiento destinado a bar o café mediante una pared continua sin hueco de paso, sería perfectamente subsumible en el concepto de local separado”.

1.4.3.3. Unidad-pluralidad de hechos imponibles realizados con referencia a la noción de local

Manifiesta Pagès i Galtés⁷⁴⁸ que “en cada local separado o, en su caso, unidad teleológica de local, donde se ejercita directa o indirectamente la actividad gravada se realizará el hecho imponible. Ello es consecuencia del principio de unidad individualizada de local” que establece la Regla 10ª, apartado 3, de la Instrucción general⁷⁴⁹ y, que

⁷⁴⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputació de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 142 y 143.

⁷⁴⁹ La Regla 10ª, apartado 3, de la Instrucción general del IAE, contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, dispone:

“Si una misma actividad se ejerce en varios locales, el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales, incrementadas, en su caso, con los coeficientes previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 39/88, cuantos locales en los que ejerza la actividad. Si en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales cuantas actividades se realicen, aunque el titular de éstas sea la misma persona o entidad.”

según el autor, “por cada local individualizado se realizará el correspondiente hecho imponible derivado del ejercicio (directo o indirecto) en él de la actividad (aun cuando se trate del mismo tipo de actividad y del mismo sujeto)”.

“Esta idea debe complementarse”, indica el mencionado autor, “con los principios de unidad de sujeto y de unidad de actividad” recogidos en el segundo inciso de la Regla 10ª, apartado 3 y en la Regla 14ª, apartado 1, letra F), letra f)⁷⁵⁰ de la Instrucción general, según los cuales “por cada sujeto que ejerza la actividad se realizará el correspondiente hecho imponible (aun cuando se trate del ejercicio del mismo tipo de actividad en el mismo local) y por cada actividad que se ejerza se realizará el correspondiente hecho imponible (aun cuando se trate del mismo sujeto y del mismo local)”.

1.4.3.3.1. Principio de unidad individualizada de local

“Un local”, según Pagés i Galtés, constituye una unidad individualizada a efectos del IAE cuando es un local único o puede reputarse como local separado (...) y no le resulta de aplicación el concepto de unidad teleológica de local (...) en cuyo supuesto lo que se considerará unidad individualizada de local será el conjunto de todas las instalaciones que formen la unidad de explotación”.

⁷⁵⁰ La Regla 14ª, apartado 1, letra F), letra f), de la Instrucción general del IAE, contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece:

“Cuando en un mismo local se ejerza más de una actividad, por el mismo sujeto pasivo o por sujetos pasivos distintos, se imputará a cada una de ellas la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto del local ocupada en común. Cuando lo anterior no fuere posible, se imputará a cada actividad el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades.”

1.4.3.3.2. Principios de unidad de sujeto y unidad de actividad

Sujeto pasivo contribuyente, señala Pagès i Galtés, “es aquél que realiza el hecho imponible (art. 31.1 LGT⁷⁵¹)”, es “aquél que ejerce la actividad económica gravada (art. 84 LRHL⁷⁵²). De ahí que en el supuesto de que un mismo tipo de actividad sea ejercida en una misma unidad de local por varios sujetos pasivos, se habrán realizado tantos hechos imposables como sujetos desarrollen la actividad de que se trate.”. Podemos decir, siguiendo al autor, que en este supuesto, habrá tantos empresarios como personas ejerzan actividades en un mismo local.

Y, continua el autor, “en el supuesto que un mismo sujeto ejerza en una misma unidad de local varios tipos de actividades, se habrán realizado tantos hechos imposables como actividades se desarrollen por el sujeto en el local”. En este caso podemos decir, que habrá un empresario que ejerce distintas actividades, podrá ser, por ejemplo, fabricante, comerciante, etc., según el tipo de actividad que realice.

1.5. LA COMPARACIÓN DE LA FORMULACIÓN CONCEPTUAL DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EMPRESARIO EN EL IAE Y EN OTROS SECTORES DEL ORDENAMIENTO

⁷⁵¹ Artículo 31.1 de la Ley General Tributaria:

“Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.”

⁷⁵² Artículo 84 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:

“Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.”

Si observamos las similitudes o diferencias de la formulación conceptual de actividad económica y empresario en el IAE, con relación a otras disciplinas, advertimos que los elementos esenciales, el material –la ordenación del capital y trabajo-, el personal –la ordenación por cuenta propia- y el teleológico –la finalidad de la ordenación-, los encontramos también en el concepto que, de empresario, tiene la ciencia económica, cuando nos señala que el empresario organiza y coordina la actividad económica de varias personas para producir un bien o servicio y al objeto de vender el producto al exterior.

Respecto del ordenamiento mercantil también encontramos similitudes. Como hemos advertido en el capítulo 2, para la doctrina mercantil se trata de la actividad económica constante de organización, que se concreta en la predisposición de las personas –medios personales- y las cosas –medios materiales-, para la producción de bienes o servicios, con la finalidad de suministrar dichos productos al mercado. Y en la definición de empresario aportada por Sánchez Calero, observamos una total identidad con la definición conceptual en el IAE, cuando señala este autor 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”.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la formulación conceptual de actividad económica es la misma que en el IAE y, asimismo, en el IVA, se repite igual formulación.

En la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, hemos observado que, el hecho imponible describe las actividades sujetas, ejercidas “por cuenta propia o en comisión”. Esta última es la única referencia a la definición conceptual de actividad económica, mucho más completa y precisa en el IAE.

Por lo que se refiere a la exigencia del requisito de la habitualidad, que hemos denominado elemento esencial tácito o implícito del hecho imponible del IAE, también según la doctrina mercantil la actividad empresarial (la actividad de producción de bienes o servicios dirigida al mercado) para ser considerada como tal, es preciso que se realice con carácter habitual, así lo establece explícitamente el artículo 1 del C. de c.

Las formulaciones que la ciencia de la economía realiza del concepto de empresario, a nuestro entender, ofrecen también rasgos de la característica de la habitualidad (planificar, organizar, controlar procesos productivos).

El IRPR, como hemos examinado, también requiere la habitualidad en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos.

En cambio, por lo que respecta al IVA, el hecho imponible del IVA sujeta a tributación no solo las operaciones realizadas con carácter habitual sino expresamente también las realizadas con carácter ocasional (la promoción de construcciones para la venta). De todas formas, salvo estos supuestos de actividades ocasionales sujetas, en general, el IVA, observamos que al igual que el IRPF y el IAE, se remite al Código de

comercio, artículo 3, a la hora de establecer la presunción del ejercicio – habitual- de actividades empresariales y/o profesionales y considerar empresarios o profesionales a quienes se estime realizan tales actividades.

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

1.1. LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS SUJETAS AL IAE DESDE EL PUNTO DE VISTA DESCRIPTIVO Y CONCEPTUAL

Las formulaciones descriptiva y conceptual del ejercicio de las actividades económicas, por sí solas, no consiguen delimitar de forma completa y suficiente el hecho imponible del Impuesto, sino que es necesario reunir las dos definiciones desde los dos puntos de vista, el descriptivo y el conceptual, a fin de determinar los elementos necesarios, que configuran la actividad económica sujeta al Impuesto.

Así, pues, desde el punto de vista descriptivo y formal, son actividades económicas, a efectos del IAE, las especificadas y clasificadas en las Tarifas del Impuesto, así como las no especificadas que deban clasificarse en las citadas Tarifas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 79.1 de la LRHL.

Pero, como indica Rubio de Urquía⁷⁵³, “tal especificación no es suficiente para saber cuándo se está ante una actividad de contenido auténticamente económico, pues muchas de las actividades especificadas en las Tarifas se ejercen normalmente por muchas personas y entidades,

⁷⁵³ 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. 66 y 67.

sin que tal ejercicio implique realización del hecho imponible del tributo”.

Por esta razón, la propia LRHL establece la formulación conceptual en el artículo 80.1, común a otros impuestos, como hemos visto en los capítulos anteriores, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991, de 6 de junio, y Ley 40/1998, de 9 de diciembre), en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de Diciembre) o en el Régimen Especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre), y, que también encontramos similitud en la ciencia económica y en el ámbito mercantil.

García-Fresneda Gea⁷⁵⁴ observa que “realizar una actividad económica supone la producción de bienes o servicios”, para ello “hacen falta factores de producción (capital y trabajo, o uno de ambos), organizados para tal fin”. Por tanto, la actividad económica supone la organización de factores de producción para producir bienes o servicios.

En consecuencia, conforme a lo tratado hasta aquí (y en los capítulos anteriores), según nuestra interpretación, el hecho imponible del IAE, sujeta el “mero ejercicio en territorio nacional de cualquier actividad ganadera independiente, industrial, comercial, de servicio, minera, profesional o artística, especificada o no en las Tarifas del

⁷⁵⁴ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 138.

Impuesto⁷⁵⁵”, que se ejerza con carácter habitual, siempre que su ejercicio, suponga la 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, es decir, que la actividad, como señala Rubio de Urquía⁷⁵⁶, “se ejerza en relación a terceros”. Con independencia de que “se persiga o no ánimo de lucro en su ejercicio, se obtenga o no beneficio mediante su ejercicio y se desarrolle o no en local determinado⁷⁵⁷”.

1.2. JUSTIFICACIÓN ACTUAL DE LA DISTINCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DESDE LA ÓPTICA DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL

En el capítulo 4, hemos examinado, en la definición descriptiva, el concepto unitario de actividad económica desde la óptica de considerar adecuado que dentro del mismo concepto de actividades económicas se haya comprendido a los tres tipos de actividades económicas: empresariales, profesionales y artísticas o, por el contrario, hubiera sido conveniente que no se hubiesen equiparado o unificado los tres tipos de actividades económicas, sino que, en su lugar, se hubiera establecido un concepto separado para cada uno de los tipos de actividades económicas.

⁷⁵⁵ 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. 67.

⁷⁵⁶ 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. 67.

⁷⁵⁷ 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. 67.

Llegamos a la conclusión de que, en la medida que en la normativa hay tres tipos de actividades, y, las actividades deben clasificarse en una de las tres Secciones, habría sido preferible que se formulara el concepto de cada una de las actividades.

En esta cuestión y desde el punto de vista de las formulaciones descriptiva y conceptual, aquí avanzaremos un paso más, pero en el sentido contrario, analizaremos si existe justificación para mantener la denominación y distinción entre actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas, o, podríamos hablar únicamente de actividades económicas, en general, sin la necesidad de citar los tres tipos de actividades económicas. Y, esto, puesto que, según la doctrina, conforme a la evolución actual de las actividades económicas, en general, nos podría llevar a pensar que está perdiendo importancia la distinción de estas actividades económicas.

Es interesante la conclusión a la que llega García-Fresneda Gea⁷⁵⁸ con relación a la estructuración de las Tarifas. Según este autor, la división en las tres Secciones siguientes: Sección Primera para las actividades económicas empresariales, Sección Segunda para las actividades económicas profesionales y Sección Tercera para las actividades económicas artísticas, “constituye un resquicio histórico, arbitrario, irracional y sin fundamento alguno”.

⁷⁵⁸ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 136.

En apoyo de su pensamiento, este autor menciona a Menéndez Moreno⁷⁵⁹ cuando indica que, si bien “existen actividades que han de diferenciarse a efectos de su régimen tributario (caso de las prestaciones dependientes e independientes), hay otras que (...) dada su semejante naturaleza económica no merecían esa diferenciación (las actividades profesionales, empresariales, artísticas y demás explotaciones económicas)”.

“La distinción entre actividades empresariales, profesionales y artísticas no se sustenta ni en criterios económicos ni jurídicos, sino en criterios de base sociológica”, prosigue García-Fresneda Gea, por lo que, este autor, cree que se produce una vulneración del principio de igualdad tributaria.

García-Fresneda Gea cita a Lasarte⁷⁶⁰ que, al referirse al tratamiento unificado del rendimiento de las actividades económicas en el IRPF de 1991, afirma que “la asimilación de las actividades profesionales y artísticas a las empresariales era consecuencia de la evolución registrada por aquéllas, en las que podían detectarse características propias de las empresas de servicios”. La regulación contenida en la nueva Ley 40/1998, ha avanzado en este sentido, ya no ha utilizado la expresión “rendimientos de actividades empresariales o profesionales”, sino que se ha referido a “rendimientos de actividades

⁷⁵⁹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 205.

⁷⁶⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C.: “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Editorial Cívitas. Madrid 1984. Págs. 156-171. Citado por 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. Pág. 137.

económicas”⁷⁶¹, enumerando a continuación, los rendimientos que, en particular, tienes esta consideración⁷⁶².

Igualmente, Aníbarro Pérez⁷⁶³ afirma que, en lo que a la sujeción al IAE se refiere, no resulta necesario especificar si la actividad ejercida en cada caso es de carácter empresarial, profesional o artístico, aún cuando ciertamente esta cuestión puede revestir interés en lo relativo a otros aspectos del Impuesto.

Sostiene García-Fresneda Gea⁷⁶⁴, que “la existencia de las actividades profesionales y artísticas, como actividades distintas de las actividades empresariales, carece de sentido alguno, ya que las actividades profesionales y artísticas son modalidades de actividades empresariales”. El autor menciona a los autores Argüello Reguera y Cortés Martínez⁷⁶⁵ que señalan que “no puede olvidarse que tanto desde una consideración jurídico-mercantil como económica, el concepto de actividad empresarial ha de englobar los de actividad profesional y

⁷⁶¹ De todas formas, aunque todas las actividades sujetas se ha reunido bajo el denominador común de “actividades económicas”, se mantiene un tratamiento distinto en algunos aspectos, por ejemplo, las retenciones de rendimientos que sean contraprestaciones de actividades profesionales (artículo 88 RIRPF –RD 214/1999).

⁷⁶² Tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas 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 25.1.2º párrafo de la Ley 40/1998).

⁷⁶³ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 13.

⁷⁶⁴ 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. Pág. 137.

⁷⁶⁵ ARGÜELLO REGUERA, C. y CORTÉS MARTÍNEZ, J.A.: “El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Editorial Pirámide, Madrid 1984. Pág. 169. Citado por 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. Pág. 137.

artística”. En consecuencia, cree García-Fresneda, que solo puede hablarse “con propiedad de actividades empresariales”.

“Sin embargo”, advierte García-Fresneda, sería conveniente que dentro de las actividades económicas empresariales se distinguiesen lo que se podría denominar “servicios profesionales”, y que se podrían definir como aquella modalidad de actividad empresarial en la cual los profesionales que prestan dichos servicios ostentan una cualificación intelectual o técnica, que viene avalada por un título académico”.

A pesar de todo, en nuestra opinión, creemos que en el caso del IAE, existe aún hoy justificación de la distinción de las actividades económicas en empresariales, profesionales o artísticas, puesto que de cada tipo de actividad podemos extraer unas características que las distinguen de las otras, así la actividad profesional es ejecutada de forma independiente y consiste en la realización de trabajos o creaciones o la prestación de servicios con una cualificación intelectual, técnica⁷⁶⁶ o científica⁷⁶⁷, y las actividades artísticas –incluidos los jugadores deportivos- consisten en la ejecución de creaciones, obras o representaciones⁷⁶⁸ que demuestran una “*facultad natural del espíritu privilegiada o extraordinaria*”⁷⁶⁹ o una habilidad innata del propio artista –o deportista- que el espectador puede percibir por los sentidos. Todas

⁷⁶⁶ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 206.

⁷⁶⁷ FORNS, José: “Estética. Aplicada a la música.” (Obra declarada de mérito por R.O. de 9 Agosto 1929). Tomo I. 9ª Edición. Talleres gráficos Marisal. Madrid 1948. Pág. 114.

⁷⁶⁸ Ver Artículo 105 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

⁷⁶⁹ FORNS, José: “Estética. Aplicada a la música.” (Obra declarada de mérito por R.O. de 9 Agosto 1929). Tomo I. 9ª Edición. Talleres gráficos Marisal. Madrid 1948. Pág. 89.

estas actividades tienen unos rasgos que no tienen las actividades empresariales cuya finalidad es ofrecer bienes o servicio al mercado (sin la especial cualificación personal intelectual, técnica o científica del profesional, ni la sensibilidad propia del artista).

No obstante, además de la justificación que existe de la distinción de estas actividades económicas en el IAE, lo que sería deseable es que cada una de estas actividades tuviera la misma definición en cada una de las instituciones del Derecho tributario. Es decir, que de esta distinción se pudiera predicar su uniformidad a efectos fiscales; en el sentido que las actividades empresariales, profesionales y artísticas tengan el mismo significado y concepto en todas y cada una de las figuras tributarias, tanto en los tributos estatales, autonómicos como en los locales.

1.3. ALCANCE DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS SUJETAS AL IAE

El término actividad económica tiene un significado o alcance más amplio que el conjunto de las actividades empresariales, profesionales y artísticas. Pues, como hemos visto, según el IAE, tanto en el aspecto descriptivo como conceptual hay actividades económicas que han sido excluidas del concepto de actividad económica en el IAE. El legislador excluyó, del grupo de las actividades económicas empresariales en el impuesto, a las ganaderas dependientes, las agrícolas, forestales y pesqueras. Por consiguiente, aunque pueden considerarse *per se* actividades económicas, a efectos del Impuesto no se consideran actividades económicas empresariales.

También pueden ejercerse actividades que, descriptivamente, pueden considerarse económicas, pero que no reúnen todos los requisitos de la caracterización conceptual, porque no se realizan o distribuyen para un tercero. García-Fresneda Gea⁷⁷⁰ cita como ejemplo, “un señor que cultiva patatas para su consumo, sin vender, (...), está realizando una actividad económica”, pero no reúne los requisitos para ser considerada una actividad económica empresarial. “Otro ejemplo”, sigue indicando este autor, se encuentra en la propia Clasificación Nacional de Actividades Económicas vigente desde 1993, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, que contempla “como un supuesto de actividad económica los hogares que emplean personal doméstico, que tampoco constituirá una actividad empresarial”.

En estos dos ejemplos, se ejercen actividades para el propio consumo, en el primer caso, el señor para su alimentación y en el segundo, el trabajo de la persona que contrata el servicio doméstico que se realiza para él o su familia. Por tanto, se trata de actividades para el denominado autoconsumo.

Las actividades económicas por tanto, engloban:

- Actividades no sujetas al impuesto (las excluidas por el legislador y las de autoconsumo) y
- Actividades sí sujetas al impuesto (las empresariales, profesionales y artísticas).

⁷⁷⁰ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Págs. 137 y 138.

En este sentido, las actividades económicas empresariales, extendiéndolo también a las actividades profesionales y artísticas, podemos decir, con García-Fresneda Gea⁷⁷¹, que “la actividad económica constituye el género y la actividad empresarial la especie. Por consiguiente, todas las características de las actividades económicas serán propias de las actividades empresariales, pero no a la inversa”.

1.4. ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES DESDE LA PERSPECTIVA DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL

Según García-Fresneda Gea “Todas las actividades que organizan factores de producción y que producen bienes o servicios, que no cumplan todos los requisitos anteriores serían actividades económicas; cuando cumplan todos los requisitos estaríamos en presencia de actividades empresariales”. En este sentido, es importante determinar los requisitos que entendemos necesarios al objeto de poder considerar que las actividades económicas se ejercen con carácter empresarial, como establece el artículo 80.1 de la LRHL.

1.4.1. Requisitos de las actividades económicas empresariales

Podemos establecer, en una primera formulación, que los requisitos para considerar una actividad económica empresarial son de dos tipos:

- a) descriptivos y
- b) conceptuales

⁷⁷¹ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 138.

1.4.1.1. Formulación descriptiva

Dentro de la formulación descriptiva, según hemos tratado en el capítulo 4, podemos distinguir dos clases o tipos de requisitos:

- de carácter positivo formal, y
- de carácter positivo subjetivo

Conforme a la enumeración descriptiva de carácter *positivo formal*, a efectos del IAE, son actividades económicas empresariales, las siguientes actividades económicas:

- las ganaderas, cuando tengan carácter independiente,
- las mineras,
- las industriales,
- las comerciales,
- las de servicios

Conforme a la enumeración descriptiva de carácter *positivo subjetivo*, a efectos del IAE, son actividades económicas empresariales, las siguientes actividades económicas:

- las profesionales, si son ejercidas por personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la LGT

Hemos de considerar esta enumeración exhaustiva y, en consecuencia, no se admiten más actividades económicas empresariales que las relacionadas.

1.4.1.2. Formulación conceptual

En una primera aproximación podemos catalogar los requisitos o elementos de la formulación conceptual del hecho imponible del IAE en 2 grupos:

- Esenciales
- Accidentales

Los requisitos esenciales de la formulación conceptual pueden ser de tres clases o tipos:

- De carácter expreso (manifestados en la propia LRHL).
- De carácter inferido (se infieren de los requisitos expresamente previstos en la LRHL).
- De carácter tácito (no figuran expresamente en la LRHL).

Los elementos o requisitos esenciales de la formulación conceptual que, de manera expresa, figuran en el hecho imponible del Impuesto –LRHL-, son:

- La ordenación por cuenta propia (elemento personal).
- La organización de factores de producción y recursos humanos (elemento material).
- La finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (elemento teleológico).

El elemento o requisito conceptual esencial que se infiere del elemento teleológico, que expresamente se regula en el hecho imponible del Impuesto, es:

- que la realización de estos bienes o servicios tengan por objeto el *mercado*

El elemento o requisito conceptual esencial que, tácitamente, figura en el hecho imponible del Impuesto, es:

- la habitualidad en el ejercicio de las actividades

La actividad económica empresarial, por tanto, supone la organización de factores de producción para producir bienes o servicios con la finalidad de intervenir en dicha producción o en la distribución de bienes o servicios, es decir, en relación a terceros, con destino al mercado. Como indica García-Fresneda Gea. “De esta forma, actividad económica empresarial y mercado van inseparablemente unidos”.

Por tanto, cuando estas actividades económicas empresariales enumeradas son ejercidas a través de una organización de factores de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es decir, para el mercado. El sentido que le damos a la expresión “para el mercado” lo desdoblamos en dos. Que con esta actividad económica es preciso que se obtenga un resultado y, como señala Rubio de Urquía⁷⁷², “se ejerza en relación a terceros”.

“Sin embargo”, tal como observa García-Fresneda Gea⁷⁷³, “no todas las actividades que producen bienes o servicios para el mercado son actividades empresariales”. La actividad empresarial exige aún más requisitos. Por ejemplo, una persona que repare para un amigo una

⁷⁷² 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. 67.

⁷⁷³ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 138.

cámara fotográfica cada 2 años⁷⁷⁴; está obteniendo un resultado y lo realiza para un tercero, pero no está realizando una actividad empresarial. Es necesario que la actividad se realice no de forma esporádica, sino de forma habitual, en el ejemplo, que la persona se “dedique” al arreglo de cámaras fotográficas, para que opere la actividad empresarial.

García-Fresneda Gea⁷⁷⁵, afirma que los requisitos vistos hasta el momento, no son suficientes aún, para distinguir las actividades económicas y las actividades empresariales. Para el autor⁷⁷⁶, la definición de actividad empresarial: “es aquella organización de factores de producción (capital y trabajo o de uno de ambos), que se lleva a cabo de forma habitual, para producir bienes o servicios al mercado y con la principal finalidad de obtener el máximo beneficio”. Así, por ejemplo, señala a “la Cruz Roja Española, que organiza factores de producción (capital y trabajo) para producir bienes o servicios (servicios asistenciales), al mercado (sorteo del oro)”. Pero que, no obstante, señala el autor, “falta el ánimo de lucro, que es consustancial a las actividades empresariales”. Puesto que, según indica el autor, “El fin de la actividad

⁷⁷⁴ Una persona que tenga conocimientos de máquinas de fotografiar y se presta al arreglo de la cámara de su amigo cada vez que se le estropea (una vez cada dos años de promedio). No puede decirse que está realizando una actividad empresarial. Reúne el requisito descriptivo: se trata de una actividad empresarial de servicios de reparación, prevista en el epígrafe 691.9 de las Tarifas de la Sección Primera. Reúne el requisito conceptual, pues, supone la ordenación de medios de producción (las herramientas para la reparación) y de recursos humanos (él es el que repara la cámara fotográfica) con la finalidad de intervenir en la producción de un servicio (la reparación de la cámara), para la obtención de un resultado (que funcione y el amigo pueda utilizar la cámara). A pesar de todos estos elementos no puede considerarse actividad empresarial.

⁷⁷⁵ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Págs. 138 y 139.

⁷⁷⁶ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 138.

empresarial nunca es producir bienes o servicios para el mercado, ello es un medio o instrumento, su principal finalidad es la de obtener el máximo beneficio”.

Esta definición no se aleja de la que hemos visto en las breves notas de la Ciencia económica, al inicio de nuestro estudio; sin embargo, la Doctrina mercantil, no es unánime a la hora de fijar como elemento esencial el ánimo de lucro en la realización de las actividades mercantiles por el empresario.

Por nuestra parte, no coincidimos con la afirmación de García-Fresneda Gea, pues, entendemos, como lo hemos manifestado en el capítulo 5, que el ánimo de lucro no es un elemento que integre el hecho imponible del Impuesto. Otra cosa distinta es, como sigue manifestando el autor, lo que “se debería entender por actividad empresarial”: que se ejerce “con la principal finalidad de obtener el máximo beneficio”. Pero en el IAE, una vez examinada su regulación, no podemos decir que imponga, aunque sea tácitamente, el ánimo de lucro. Además, precisamente, el artículo 83.1 de la LRHL que establece quien estará exento del Impuesto, en el apartado f), recoge a la Cruz Roja Española. Por tanto, si se considerara al ánimo de lucro un elemento del que dependa la realización de su hecho imponible, no se establecería una exención⁷⁷⁷, sino que sin ánimo de lucro, la Cruz Roja, ya no estaría sujeta al Impuesto. En consecuencia, por ello, hemos de calificar al ánimo de lucro como un elemento accidental en la formulación

⁷⁷⁷ Pues como señala Sáinz de Bujanda: “En el caso de los supuestos de exención, la aplicación de las normas que contienen el hecho imponible determinaría, sin la norma de exención, la sujeción del supuesto exento”. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: “Lecciones de Derecho Financiero”. Novena Edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. Madrid 1991. Pág. 212.

conceptual del hecho imponible, que en algunos casos puede estar presente y en otros no, pero, en este último supuesto, no dejará de estar sujeta al IAE la actividad económica empresarial o el sujeto pasivo respectivo.

1.4.2. Definición de actividad económica empresarial

Una vez examinados los elementos o requisitos anteriores, estamos en disposición de dar un concepto, que integre la definición descriptiva y conceptual, de actividad económica empresarial en el IAE.

Se considera que estamos ante una actividad económica empresarial: cuando se realiza el mero ejercicio en territorio nacional cualquier actividad económica ganadera independiente, industrial, comercial, de servicio y minera, se ejerza o no en local determinado y se halle o no especificada en las tarifas del impuesto, siempre que su ejercicio suponga la 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 para el mercado y se ejerza con carácter habitual, independientemente del ánimo de lucro y de la obtención de beneficios en su ejercicio.

Teniendo en cuenta que la expresión “para el mercado” comprende la circunstancia de que la actividad se realiza para la obtención de un resultado y se ejerza en relación o destinada a terceros.

1.5. LA EMPRESA

Es conveniente observar brevemente la definición que se ofrece de empresa, incluida la adoptada por la doctrina en el ámbito tributario, antes de entrar a formular el concepto de empresario, puesto que, el titular de la empresa será dicho empresario.

Según criterios económicos, la Ciencia económica –conforme hemos examinado en el capítulo 1- entiende por empresa la actuación de coordinación de “la actividad de varios sujetos (trabajadores, capitalistas y empresario) con el fin de generar una producción de un bien o un servicio (...); su objeto es vender el producto en un mercado, actuando con ánimo de lucro (...)”⁷⁷⁸. No obstante, también amplían el concepto a las empresas públicas y a las cooperativas, donde el ánimo de lucro en estos sujetos no es un elemento integrante de la definición.

Según criterios mercantiles, el Derecho mercantil define como empresa la “organización en la que se combinan distintos factores para la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado”⁷⁷⁹. En este concepto, que se considera amplio, no se incluye el ánimo de lucro, con el objeto de dar cabida a otras entidades.

“La empresa”, para el autor tributarista García-Fresneda Gea⁷⁸⁰, puede considerarse “como la unidad de producción por excelencia, consistente en la organización de factores de producción (capital y

⁷⁷⁸ DE LA PUENTE Y FERNÁNDEZ DE ULLÍVARRI, Fernando. Revisión y Actualización: Juan Carlos Conesa y Gonzalo Bernardos. “Capítulo: La actividad económica en su conjunto” para la “Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993. Págs. 125 a 144.

⁷⁷⁹ SÁNCHEZ CALERO, Fernando: “Instituciones de Derecho mercantil”. Editorial Revista de Derecho privado. EDERSA. Tomo I. 13ª Edición. Madrid 1988. Pág. 17.

⁷⁸⁰ 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. Pág. 142.

trabajo, o uno de ambos), que de forma habitual produce bienes o servicios al mercado, con la principal finalidad de obtener el máximo beneficio”.

En esta discusión del elemento ánimo de lucro, no obstante, manifiesta García-Fresneda Gea que “la empresa no tiene por única finalidad, la de obtener el máximo beneficio”. Sin embargo, cree que la obtención del máximo beneficio es el principal objetivo de la empresa⁷⁸¹.

Ya hemos indicado, en contra de la opinión de García-Fresneda Gea, que nosotros no consideramos el ánimo de lucro como un requisito de la actividad empresarial en el IAE.

⁷⁸¹ García-Fresneda Gea menciona las aportaciones de los autores Christopher I. Savage y John R. Small. Señalan estos autores que:

Los economistas han desarrollado una teoría de la empresa que se basa en el supuesto de la maximización del beneficio frente a una situación del mercado y unas condiciones técnicas de producción dadas. Existen distintas versiones de la teoría de la empresa. En especial, el fin de la maximización del beneficio ha sido criticado con frecuencia, y muchos economistas se han negado a aceptarlo, aunque todavía no se ha encontrado una teoría completamente adecuada que haya servido para reemplazarlo (...).

“(...) dentro de la gama de fines alternativos sugeridos por los que niegan el papel motor del beneficio, ninguno ha gozado de una amplia aceptación. Quizá sería más adecuado afirmar que, con estos fines alternativos, no se pretendía reemplazar la hipótesis de la maximización del beneficio, sino negar su pretendida importancia. Probablemente los fines de las empresas son múltiples (...). Existe una tremenda variedad en cuanto al tamaño y carácter de las empresas, y resultaría sorprendente que sus objetivos no difirieran”.

“En las pequeñas empresas, consideradas como un medio de subsistencia, los propietarios se contentarán si obtienen suficiente para vivir, y tenderán a huir de los riesgos que implica una expansión. Quizá prefieran la seguridad al riesgo, aunque también debe señalarse que quizá muchas pequeñas empresas no pueden permitirse el lujo de elegir entre ambos”.

“Por otro lado, los directores de las grandes empresas están generalmente movidos por objetivos más ambiciosos, y el tiempo se convierte en un factor importante en sus decisiones. Los objetivos financieros y de otros tipos se incorporan en presupuestos relativos a periodos cortos y largos. Los beneficios entran en los cálculos de toda empresa, aunque no necesitan ser necesariamente su fin más importante.”

SAVAGE, Christopher I. y SMALL, John R.: “Introducción a la Economía Empresarial”. Biblioteca de la Empresa. Editorial Orbis. Barcelona 1984. Citados por Francisco GARCIA-FRESNEDA GEA: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Págs. 139 a 141.

De estas definiciones podemos observar que, así como el ánimo de lucro no es un requisito que se contemple en todos los conceptos de empresa, lo que sí se advierte siempre es la existencia de una organización, ello implica una repetición de actos y, en consecuencia, también una habitualidad en el ejercicio de la actividad.

No obstante, estamos de acuerdo con García-Fresneda Gea cuando precisa que, “el Impuesto sobre Actividades Económicas no es un impuesto sobre empresas, sino sobre actividades empresariales diferenciadas”. Y es importante esta apreciación con relación a las actividades empresariales distintas que puede realizar una empresa, porque como señala el autor, refiriéndose “a una actividad productiva”, pero que puede ser extensible a las empresas de servicios, “el Impuesto sobre Actividades Económicas al gravar actividades empresariales está gravando actividades productivas, pero actividades productivas diferenciadas”. “Una misma empresa tendrá que tributar en el Impuesto sobre Actividades Económicas por tantas actividades productivas diferenciadas como realice, o lo que es igual, por todas las actividades empresariales diferenciadas” que realice y por todos los locales en los que realice estas actividades diferenciadas, tal como hemos analizado en el capítulo anterior al referirnos a la unidad-pluralidad de hechos imposables realizados respecto a la noción de local.

2. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.1. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA DE EMPRESARIO

2.1.1. Delimitación de empresario en la definición descriptiva

A través de la definición descriptiva de las actividades económicas, como hemos manifestado, tenemos enmarcada la actividad económica empresarial, separada de la actividad económica profesional y de la actividad económica artística. Por tanto, con la definición descriptiva hemos podido llegar a delimitar las actividades empresariales que son las que realiza el empresario. Ahora, es preciso determinar la naturaleza legal de la definición descriptiva y las características que pueda tener el empresario con relación a la actividad económica empresarial.

2.1.2. Naturaleza legal de la definición descriptiva de empresario

Por tanto, podemos decir, que en el aspecto normativo, es empresario en el IAE, dentro de la definición descriptiva que denominamos de carácter *positivo formal*, quien realiza las actividades económicas empresariales que cita el artículo 79.2 de la LRHL, “especificadas” en la Sección Primera de las Tarifas y, como indica Rubio de Urquía⁷⁸², es también quien realiza las actividades “no especificadas” en las Tarifas, que por aplicación de la Regla 8ª deban ser “clasificadas” en la mencionada Sección Primera.

Dentro de la formulación descriptiva de carácter *positivo subjetivo*, se incluirá a las personas jurídicas y a las entidades, sin personalidad

⁷⁸² 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. 64.

jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley general tributaria, que aún realizando una actividad que por su objeto puede considerarse profesional y susceptible de clasificación en la Sección Segunda de las Tarifas, a efectos del IAE se califica como actividad económica empresarial y por tanto, las mencionadas entidades deberán incluirse y tributar como si se tratara de empresarios. Así, pues, en función del sujeto que realiza la actividad se clasificarán como empresarios (Sección Primera), siempre que se trate de entes colectivos, o como profesionales (Sección Segunda), cuando se trate de personas físicas.

2.1.3. La denominación de empresario respecto de la actividad en la definición descriptiva

En la descripción y clasificación de las actividades empresariales, comprendidas en la Sección Primera (criterio formal), que se realiza en las Tarifas del Impuesto, en ningún momento se utiliza el término empresario. Cuando se refiere a la persona que ejerce la actividad, se emplea el término de *sujeto pasivo* del impuesto o, a lo sumo, el de *titular de la actividad o explotación*.

En algunos supuestos se utiliza la palabra *empresa*; así, al referirse a la naviera [en Regla 4ª.2.H) de la Inst. gral.], cuando menciona a los obreros de la *empresa* [en Regla 14.1.B) de la Inst gral.], cuando se refiere a los comedores de la empresa [en Regla 14.1.F).c) de la Inst.gral.], cuando dispone la matriculación de las agrupaciones o uniones temporales de *empresas* [en Regla 15.3 de la Inst. gral.]. Se cita al tipo de empresa, es decir, a las *industrias*, en Regla 14.4 de la Inst. gral. Y, únicamente, se menciona a un tipo de empresario, el *ganadero integrado*, en Regla 3.3 de

la Instrucción para la ganadería independiente, aprobada en R.D.Leg. 1259/1991, de 2 de Agosto.

En cambio, a la hora de la descripción y clasificación de las actividades profesionales, comprendidas en la Sección Segunda (criterio formal), las Tarifas, en ningún momento, se refieren a actividades profesionales, sino que, por el contrario, se utiliza el término “profesional” (Únicamente observamos que en la descripción de la agrupación 86 se nombra “profesiones liberales, artísticas y literarias”). También en la Instrucción general, en la Regla 10, se emplea el término profesional. Por tanto, como hemos mencionado en el capítulo 4, la denominación, cuando se efectúa la descripción y clasificación, es de carácter subjetivo.

En la descripción y clasificación de las actividades artísticas, comprendidas en la Sección Tercera de las Tarifas (criterio formal), se utilizan los dos términos, primero se describe la actividad en la agrupación y luego se mencionan a los artistas en el grupo. Y también en la Instrucción general, en la Regla 10, se utiliza el término artista. En consecuencia, la denominación utilizada, como hemos visto, es de carácter mixto (objetivo y subjetivo).

En este sentido, parece que el legislador del IAE ha querido evitar la utilización del término empresario. El legislador ha denominado profesionales a los sujetos que realizan actividades profesionales y artistas a los sujetos que realizan actividades artísticas, dejando sin dar el nombre de empresarios a los sujetos que realizan actividades empresariales. Quizá podamos encontrar la motivación de esta circunstancia en el hecho de que dentro del nombre de empresario se iban a englobar a unos sujetos pasivos

–las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT- que por su actividad, objetivamente considerada, pueden considerarse profesionales y en cambio, la regulación del IAE impone su clasificación en la misma Sección Primera, que recoge todas las actividades empresariales, con independencia de la persona que las desarrolle.

En consecuencia, según las menciones que efectúa el Impuesto, hay sujetos pasivos que son a) profesionales, b) artistas, c) ganaderos, y d) *sujetos pasivos* (sin denominarlos específicamente empresarios).

Estos dos últimos grupos -c) y d)-, son los que nosotros calificamos de empresarios, toda vez que realizan actividades económicas que el impuesto denomina empresariales.

2.2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE EMPRESARIO

2.2.1. Naturaleza legal de la definición conceptual de empresario

La realización de una actividad empresarial mediante la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios que, establece el art. 80.1 de la LRHL, y, además, con el elemento o la característica inferida que podemos extraer del hecho imponible del Impuesto, cuál es, que los bienes y servicios han sido producidos y distribuidos con destino al mercado, y, la característica tácita de la habitualidad, se completa el concepto de empresario en el IAE, previamente elaborado desde el punto de vista descriptivo.

El término “por cuenta propia” al igual que manifiesta García-Fresneda Gea⁷⁸³, creemos que no es un elemento propiamente de la actividad económica empresarial, sino que es un elemento inherente al empresario, es decir, inherente a la persona que realiza esta actividad empresarial.

Este autor indica que “el empresario es el que organiza por cuenta propia factores de producción -capital y trabajo (...)- con carácter habitual, para poder producir bienes o servicios al mercado (...)”. Y, por tanto, “empresario es aquella persona -física o jurídica- que ejerce con carácter habitual una actividad empresarial”.

Señala García-Fresneda Gea⁷⁸⁴ que “hay tres términos que se podría decir van cogidos de la mano, y que serían los de: *empresario*, *titular* y *por cuenta propia*. El empresario es el titular de la actividad empresarial, es decir, el que organiza la misma por cuenta propia. En consecuencia, el *sujeto pasivo* del impuesto sería el empresario” en las actividades económicas empresariales (también el profesional y el artista, en las actividades económicas profesionales y artísticas).

La definición conceptual, como indica el artículo 80.1 de la LRHL, es la que imprime, a la actividad que realiza el sujeto pasivo del Impuesto, el carácter de actividad económica empresarial (también es aplicable cuando se trata de actividad económica profesional y artística).

⁷⁸³ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Págs. 141 y 142.

⁷⁸⁴ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 142.

Y esta definición conceptual está dirigida, en la totalidad de su significado, a la persona que realiza la actividad. Podemos decir, siguiendo la teoría general del Derecho tributario, que la definición descriptiva forma parte del elemento objetivo o material del hecho imponible, pues se refiere al objeto o tipo de actividad (empresarial, profesional y artística) que se sujeta al Impuesto, mientras que la definición conceptual forma parte del elemento subjetivo del hecho imponible, pues se refiere a la persona que ejerce la actividad, es la relación en que se encuentra respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo.

Únicamente la persona del empresario podrá ordenar medios de producción y recursos humanos. Únicamente la persona del empresario tiene intenciones futuras (la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios). Únicamente la persona del empresario, individual o social, puede realizar la actividad con habitualidad (como elemento tácito).

2.2.2. Características del empresario en la definición conceptual

Con relación a la definición y fines de la empresa, podemos decir que “El empresario es el titular de la actividad empresarial” o de la empresa. Como observa García-Fresneda Gea⁷⁸⁵, que “en este sentido, cabría decir que el término *empresa* a veces se utiliza de forma incorrecta, dándose a entender una concepción subjetiva de la misma, e identificando de este modo a la empresa como la titular de los derechos y

⁷⁸⁵ GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco: “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996. Pág. 142.

obligaciones, cuando el titular siempre es el empresario”, individual o social.

El empresario individual o social es quien reúne los elementos material, personal y teleológico en la forma de desarrollar su actividad económica empresarial.

Por tanto, podemos decir, que las características del empresario en la definición conceptual se refieren a la forma a través de la cual se ejerce la actividad económica empresarial. El empresario al realizar la actividad lo hace de forma que organiza por cuenta propia los medios de producción materiales y recursos humanos con la intención de intervenir, una vez ha obtenido el resultado de la actividad económica desarrollada (fabricado un producto, comprado un cierto material para vender, preparado un servicio para prestar a un tercero, etc.), en el tráfico mercantil, es decir, en las operaciones del mercado.

2.3. DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO

2.3.1. Resultado de la refundición de las definiciones descriptiva y conceptual de empresario en el IAE

El concepto de empresario en el IAE, de acuerdo con la definición descriptiva, es la persona que realiza las actividades económicas empresariales, conforme a las calificaciones, formal (Instr. Regla 3º.2) y subjetiva (Instr. Regla 3ª.3), pero, además, como hemos indicado, de acuerdo con la definición conceptual, es la persona que organiza por

cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El CONCEPTO DE EMPRESARIO en el IAE, desde la óptica de una definición descriptiva y conceptual refundida, es toda persona física o jurídica y entidad del artículo 33 de la Ley general tributaria, que realice en territorio nacional el mero ejercicio de cualquier actividad económica de carácter minero, industrial, comercial, de prestación de servicios y de ganadería independiente, ejerza o no dicha actividad en local determinado y se halle o no la misma especificada en las Tarifas del Impuesto, siempre que tal ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia y de forma habitual de los factores del capital y del trabajo con el fin de producir o distribuir bienes y servicios en el mercado. Todo ello, independientemente del ánimo de lucro y de la obtención de beneficios en su realización. Asimismo, tendrán la consideración de empresarios, a efectos del IAE, las personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT que realicen actividades profesionales y que reúnan todos las características y elementos citados.

2.3.2. Características del empresario en la definición refundida

Conforme a lo examinado hasta ahora, podemos decir que, para adquirir la condición de empresario en el IAE, es preciso reunir una serie de características.

Estas características del empresario, en un primer plano, son susceptibles de clasificarse en dos grandes grupos:

- Esenciales,
- Accidentales

Formarán parte del grupo de *características esenciales*, las denominadas:

- Personales,
- Materiales,
- Teleológica y
- Habitualidad (característica tácita que analizaremos con los materiales).

Dentro de este grupo podemos incluir otra característica, que podríamos denominar formal, que analizaremos más adelante, en el punto referido a la adquisición, mantenimiento y pérdida de la categoría de empresario.

—
A su vez, formarán parte del grupo de *características accidentales* los tipos siguientes:

- Ánimo de lucro
- Resultado de la actividad
- Utilización de local

Estas características han sido examinadas en el capítulo 5. Respecto a ellas no es preciso, de momento, añadir otros detalles.

Otra *característica accidental*, que podemos catalogar, incluso, de “indiferente” para adquirir la condición de empresario en el IAE es la

denominada subjetiva. Se analizará más adelante, en el punto referido a la adquisición, mantenimiento y pérdida de la categoría de empresario.

2.3.2.1. Características personales del concepto de empresario

Las características personales se refieren a la forma de realizar la actividad económica empresarial y a las cualidades (organizativas, directivas, etc.) que posee el empresario individual o social.

El empresario se erige como el organizador de la actividad económica empresarial (ordenación). Puede que esta organización no la realice en persona (en el caso de empresario individual), sino que la puede delegar en algún empleado suyo. Pero, en todo caso, el empresario es quien asume la responsabilidad de esta organización.

De ahí que esta organización de la actividad la realice por cuenta propia. Es decir, de modo independiente y sin ninguna vinculación de dependencia laboral con otras personas. Es el titular de su propia organización productiva. Es quien, personalmente, adquiere los derechos y las obligaciones derivados de la actividad económica empresarial que realiza. Y con total asunción del riesgo económico de la actividad (beneficios o pérdidas que se produzcan).

No es necesario que posea unas especiales cualidades personales de preparación técnica profesional, como sí se suele requerir en los profesionales, ni tampoco es necesario poseer la inspiración que, según el tópico, es propia de los artistas.

Todo empresario tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, en calidad de contribuyente, por la actividad económica empresarial sujeta al impuesto que realice. Si este empresario inicia otra actividad empresarial o utiliza un local indirectamente afecto a la actividad, este empresario será tantas veces sujeto pasivo como altas se produzcan en el censo del IAE, pero en cuanto a su condición de empresario, podemos decir, que aumentará su intensidad o diversidad en relación a las distintas actividades empresariales que ejercite.

El empresario individual puede ser al mismo tiempo y por otra actividad que realice profesional (v. gr.: el profesional autor que, además, es empresario editor de su propia obra) o artista, no así en el caso de los empresarios sociales, que no pueden ser profesionales, pero sí podrían ser artistas.

El término empresario no aparece en la descripción y clasificación de las actividades empresariales, que se formula en las Tarifas del Impuesto; cuando se refiere a la persona que realiza la actividad, se emplea el término de *sujeto pasivo* del impuesto o, a lo sumo, el de *titular de la actividad o explotación*. Únicamente, se menciona a un tipo de empresario, el ganadero integrado (en la Instrucción para la ganadería independiente).

En cambio, en la descripción y clasificación de las actividades profesionales, las Tarifas no se refieren a actividades profesionales, sino que, se utiliza el término profesional (Únicamente observamos que en la descripción de la agrupación 86 se nombra a las “profesiones liberales, artísticas y literarias). Y en la descripción y clasificación de las

actividades artísticas, se utilizan los dos términos, primero se describe la actividad en la agrupación y luego se mencionan a los artistas en el grupo.

En nuestra opinión, el legislador del IAE ha querido evitar la utilización del término empresario. No ha evitado mencionar, en cambio, a los profesionales ni a los artistas. Ello nos da pie para encontrar la motivación de esta circunstancia en el hecho de que dentro del nombre de empresario se iban a englobar a unos sujetos pasivos (las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT) que por su actividad, objetivamente considerada, pueden considerarse profesionales y la regulación del IAE impone su clasificación en la misma Sección Primera, que recoge las actividades empresariales, con independencia de la persona que las desarrolle.

2.3.2.2. Características materiales del concepto de empresario

El empresario, individual o social, organiza los recursos humanos. Puede organizarse a si mismo (ser él el único que realice la actividad económica empresarial) o puede organizar a otras personas, que trabajarán por su cuenta, vinculadas y dependiendo laboralmente de él.

Asimismo, organiza los medios de producción. El medio de producción, en nuestra opinión, siempre existirá, puesto que incluso puede calificarse como medio de producción la más simple de las herramientas que utilice. Imaginemos, por ejemplo, una persona que instala o reemplaza objetos deteriorados o gastados en viviendas y, esta instalación la realiza con sus propias manos, sin necesitar herramientas para ello y sin ser el propietario de los objetos que instala o reemplaza,

pero incluso, en este supuesto, a la hora de emitir la factura del trabajo realizado, necesitará el papel y la tinta para escribir. Por tanto, podemos decir, en este caso, que el empresario ordena por cuenta propia medios de producción materiales (los utensilios para emitir las facturas y efectuar las declaraciones a la Administración, que establece la normativa, derivadas de la actividad que realiza), aunque sean mínimos. Por tanto, puede que no existan medios de producción de envergadura (capital, máquinas, etc.), pero, aún así, siempre existirá un medio de producción (en sentido amplio y aunque éste sea muy sencillo).

El empresario produce bienes o servicios. El significado del verbo producir, debemos entenderlo en sentido amplio, todo lo que se puede fabricar, transformar, construir, prestar servicios, alquilar, organizar congresos, etc.

El empresario distribuye estos bienes o servicios. También el término distribuir hemos de interpretarlo no de forma restrictiva, sino en sentido amplio, vender en un mercado, ceder, transportar, alquilar, etc.

Se producen y distribuyen bienes. Los bienes pueden ser muebles, inmuebles o semovientes.

Por lo que respecta a los servicios, no se comprenderán los servicios profesionales, en el supuesto de personas físicas, por el contrario, si se trata de empresarios sociales, los servicios “profesionales” también estarán incluidos y se considerarán, a efectos del Impuesto, empresariales.

Es importante destacar que el empresario individual o social, produce y/o distribuye bienes o servicios con habitualidad. Si el empresario posee todas las características examinadas, la habitualidad forma parte intrínseca de la condición de empresario. Un acto aislado no puede otorgar la categoría de empresario a la persona que lo realiza. Tanto la Ciencia económica como el Derecho mercantil consideran que el empresario tiene una estructura y una organización, por mínima que ésta sea, para llevar a cabo una serie de actos que, siquiera tendencialmente, se repiten en el tiempo. Incluso encontramos beneficios fiscales que se regulan (para fomentar el inicio del ejercicio de actividades), demuestran el carácter de continuidad de la actividad.

Dentro de las características materiales, hemos de analizar si el IAE, al igual que todos los tributos, representa algún índice de capacidad económica para que pueda considerarse que respeta el principio constitucional previsto en el artículo 31.1 de la Constitución española. Puede entenderse que el IAE grava la capacidad económica que se pone de manifiesto con el ejercicio habitual de cualquier actividad económica. En consecuencia, el mero ejercicio, según el redactado de la norma, ya es indicativo de capacidad económica probable. Conforme a ello, se cuantifica la cuota con base a un porcentaje –el 15 por 100- del beneficio medio presunto atribuible a la actividad.

2.3.2.3. Característica teleológica del concepto de empresario

El empresario individual o social actúa con una finalidad, la organización realizada por el empresario se efectúa con una intencionalidad. Existirá un elemento volitivo en la actuación del

empresario. No se limita a la organización de medios de producción y de recursos humanos. El empresario quiere intervenir en unos procesos posteriores externos con terceros. Su actuación conlleva, pues, un elemento teleológico.

Esta actuación con la finalidad de intervenir en (...), incluye un elemento de alteridad, de participación externa a su organización y con relación a terceros. Existe una exteriorización de su actividad. Se excluye la producción, que pueda realizar, para el autoconsumo del propio empresario o su familia. Toda la definición de empresario concluye con la exteriorización hacia terceros del resultado de su actividad económica empresarial.

2.3.2.4. Características accidentales del concepto de empresario

Estas características pueden concurrir o no en la persona del empresario individual o social o cuando realiza la actividad económica empresarial.

La persona que realiza la actividad económica empresarial, aunque no persiga ánimo de lucro, tendrá igualmente la consideración de empresario individual o social a efectos del IAE.

Si el empresario realiza su actividad sin utilizar un local, no por ello deja de tener la calificación de empresario, aunque en la mayoría de actividades existe y es un elemento que complementa el *status* de empresario, pues, la circunstancia de que físicamente exista la empresa,

le otorga un carácter, a efectos de prueba de ejercicio de la actividad respectiva, más sólido.

Desde un punto de vista subjetivo, puede decirse que, para la adquisición, mantenimiento y pérdida de la condición de empresario en el IAE, se produce una desvinculación absoluta de la existencia de otros requisitos exigidos en la normativa común (Derecho civil) o especial (Derecho mercantil, administrativo, etc.). Son requisitos calificados de externos a la regulación del IAE que, si no se cumplen no niegan los efectos de los requisitos previstos en la propia normativa del Impuesto (los elementos personal, material y teleológico).

3. EL SUJETO PASIVO EMPRESARIO EN EL IAE

3.1. LA REGULACIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IAE

Las actividades económicas, en general, (empresariales, profesionales o artísticas), contempladas en el hecho imponible del IAE, son realizadas por los empresarios, profesionales y artistas, que la LRHL, en su artículo 84, denomina sujetos pasivos del Impuesto. Concretamente el mencionado artículo 84 de la LRHL establece que “Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley general tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.”

Por tanto, el análisis del sujeto pasivo del IAE, es necesario, puesto que, como hemos indicado en líneas anteriores, toda la normativa del IAE

se refiere al sujeto pasivo para referirse al empresario, cuando sería, a nuestro entender, más apropiado utilizar el término de empresario, para distinguirlo del profesional y artista, que, en cambio, sí son denominaciones empleadas en la regulación del Impuesto.

Según la doctrina mayoritaria, una interpretación sistemática de los artículos 30 y siguientes de la LGT “conduce a diferenciar tres clases de sujetos pasivos: el contribuyente, el sustituto y el responsable”⁷⁸⁶. Sin embargo, la LRHL en el IAE se refiere, únicamente al primero de ellos, el contribuyente, que contempla el artículo 31 de la LGT⁷⁸⁷

Por tanto, las actividades empresariales (también las artísticas y las profesionales únicamente en lo que se refiere a las personas físicas) pueden ser ejercidas por:

- personas físicas
- personas jurídicas
- entidades del artículo 33 de la LGT

El artículo 33 de la LGT señala que “tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un

⁷⁸⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “Curso de Derecho Financiero Español”. Volúmenes I y II. Vigésima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1998. Pág. 381 a 400.

PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 317.

⁷⁸⁷ El artículo 31 de la LGT establece:

“1. Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.
2. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”

patrimonio separado, susceptible de imposición”. En consecuencia, pueden ser sujetos pasivos del IAE y, concretamente, empresarios a efectos del Impuesto:

- personas físicas
- personas jurídicas
- herencias yacentes
- comunidades de bienes
- entidades que forman unidad económica o patrimonio separado

Así, como menciona Pagès i Galtés⁷⁸⁸, rectamente entendido el artículo 84 de la LRHL, “significa que serán sujetos del IAE las personas físicas o jurídicas que realicen el hecho imponible, y que cuando varias personas, físicas o jurídicas, realicen conjuntamente el hecho imponible, deben ser consideradas, a efectos del IAE, como un único sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la LGT”.

3.2. CARACTERÍSTICAS DEL SUJETO PASIVO EMPRESARIO

3.2.1. Principio de territorialidad del sujeto pasivo

Al establecer que el hecho imponible está constituido por “el mero ejercicio en territorio nacional”, según Rubio de Urquía “el legislador ha pretendido, innecesariamente, aclarar las dos situaciones siguientes” que pueden darse en el Impuesto:

- el IAE no sujeta a gravamen el ejercicio en el extranjero de actividades económicas por parte de los residentes en España; y,

⁷⁸⁸ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 318.

- el IAE sí somete a gravamen el ejercicio en España de actividades económicas por parte de los no residentes.

Sigue manifestando Rubio de Urquía⁷⁸⁹ que “la limitación de la efectividad del IAE al territorio nacional, es una necesidad que, en todo caso, se desprende de los principios inspiradores de los tributos locales, contenidos en el artículo 6 LRHL⁷⁹⁰ (...), y que tienden a garantizar la territorialidad de dichos tributos”.

3.2.2. Formalidades administrativas del sujeto pasivo

El hecho imponible del IAE, como indica Pagès i Galtés⁷⁹¹, dado el principio de territorialidad, únicamente puede realizarse en territorio nacional, “pero es indiferente que quien ejercite tal actividad sea nacional o extranjero, residente o no residente, persona pública o privada, o, en fin, que tenga o no tenga autorización para realizarla”.

⁷⁸⁹ 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.

⁷⁹⁰ Artículo 6º de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales:
“Los Tributos que establezcan las Entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

- a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Entidad.
- b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.
- c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las Entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio”.

⁷⁹¹ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 319.

La jurisprudencia, señala el mencionado autor, “con referencia a la LFACI, entendió que es sujeto pasivo quien realiza la actividad, independientemente del titular de la autorización para realizarla⁷⁹², y que la circunstancia de no estar afiliado a un Colegio profesional, no impide la sujeción a la LFAPA⁷⁹³”.

La Instrucción general del IAE desvincula completamente el impuesto de las formalidades administrativas para ejercer la actividad. Advierte Pagès i Galtés, “ni tan siquiera se exige el certificado del Colegio profesional correspondiente para darse de alta por actividad profesional dotada de Colegio o grupo oficialmente constituido”.

La Regla 4ª, apartado 4, de la Instrucción general del IAE, establece que el hecho de figurar inscrito en la matrícula del Impuesto no legitima el ejercicio de actividades para las que se exige el cumplimiento de otros requisitos en las disposiciones vigentes.

En la práctica, la persona que pretenda ser empresario individual o social puede declarar el inicio de una actividad empresarial, para ello, sólo será necesario que disponga del número de identificación fiscal en el caso de nacionales y el número de identificación de extranjeros en el caso de no nacionales.

3.3. PRUEBA DEL EJERCICIO POR EL SUJETO PASIVO EMPRESARIO DE LA ACTIVIDAD GRAVADA

⁷⁹² Sentencias del TS de 13 de diciembre de 1985, Ar. 1.985, y de 24 de octubre de 1986, Ar. 5.314.

⁷⁹³ Sentencia de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca de 1 de septiembre de 1987.

La prueba del ejercicio por el sujeto pasivo de la actividad gravada incumbe a la Administración Tributaria correspondiente. Si bien, como indica Pagès i Galtés, “cuando media una presunción del ejercicio de la actividad (...) la carga de la prueba se invierte” y es el presunto sujeto pasivo a quien le corresponde destruirla probando lo contrario; como establecen los artículos 81 de la LRHL⁷⁹⁴ y 12 del Real Decreto 243/1995.

Concretamente el artículo 12 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, establece unos medios de prueba, particularmente aplicables al IAE, además de cualesquiera otros medios admisibles en Derecho:

- a) Cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales⁷⁹⁵.
- b) Reconocimiento por el interesado o sus representantes legales en diligencia, en acta de Inspección o en cualquier otro expediente tributario⁷⁹⁶.

⁷⁹⁴ El artículo 81 de la LRHL, indica:

“El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de comercio.”

⁷⁹⁵ Los artículos 5, 6 y 7 del Real Decreto 243/1995, que dicta las normas para la gestión del IAE, impone la obligación de presentar las declaraciones de alta, variación de orden físico, económico o jurídico y baja, respectivamente.

Asimismo, en la normativa general, el artículo 35.1 de la LGT, además de establecer que la obligación principal del sujeto pasivo es el pago de la deuda tributaria, señala que “queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo”.

Y en el artículo 102.1 de la misma LGT, se dispone que “Se considera declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.”

⁷⁹⁶ La LGT, en su artículo 117.1, se refiere a la confesión de los sujetos pasivos que, indica dicha norma “versará exclusivamente sobre supuestos de hecho”.

También se contemplan los efectos de los hechos manifestados o reconocidos por los interesados en el artículo 62.2, in fine, del RGIT, aprobado por R.D. 939/1986, cuando señala que “Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los

- c) Anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario que ponga de manifiesto el ejercicio de una actividad económica⁷⁹⁷.
- d) Datos obtenidos de los libros o registros de contabilidad llevados por toda clase de organismos o empresas, debidamente certificados por los encargados de los mismos o por la propia Administración.
- e) Datos facilitados por toda clase de autoridades por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración tributaria competente y, en especial, los aportados por los Ayuntamientos.
- f) Datos facilitados por las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, Colegios y Asociaciones Profesionales y demás instituciones oficialmente reconocidas, por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración Tributaria competente.”

Los tres primeros medios de prueba –a), b) y c)- corresponden a actuaciones realizadas por el propio sujeto pasivo o sus representantes. Así, en la declaración, el reconocimiento o los anuncios, el sujeto pasivo empresario toma parte activa en la manifestación del ejercicio de su actividad y, por tanto, es él, a iniciativa propia, el que expresa su condición de sujeto pasivo empresario en el IAE.

No obstante, aún en los tres supuestos, que son los manifestados por el interesado, la doctrina considera que pueden rectificarse dichas manifestaciones mediante la prueba de haber incurrido en error de hecho

interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”.

El artículo 1234 del C.c. también indica que “La confesión sólo pierde su eficacia probando que al hacerla se incurrió en error de hecho”.

⁷⁹⁷ Este medio de prueba es el que se contempla en el artículo 3 del C. de c. y al que se remite el artículo 81 de la propia LRHL.

al hacerlas. En el caso de las declaraciones, prevé el artículo 116 la posibilidad de su rectificación. En el caso del reconocimiento por el interesado, también lo recogen los artículos 62.2, *in fine*, del RGIT, aprobado por R.D. 939/1986, y 1234 del C.c. que indican la pérdida de eficacia de tal manifestación, mediante la prueba de que al hacerla se incurrió en error de hecho. Y en el caso de los medios publicitarios, la presunción, con base a ellos establecida, dispone el artículo 118.1 de la LGT, puede “destruirse por la prueba en contrario” e, igualmente, se prevé en el artículo 1251 del C. c.; ambas normas destacan la naturaleza *iuris tantum* de dicha presunción. Y como sostiene Pagès i Galtés “Ello significa que al interesado siempre le restará la posibilidad de demostrar la falta de actividad sujeta aún en el supuesto de que mediaran anuncios al público que hicieran presumir lo contrario”.

En consecuencia, con estos tres medios de prueba, a pesar de haber manifestado el interesado tanto que ejerce (si se trata de declaración de alta o inicio) como que no ejerce (si es una declaración de baja o cese) la actividad empresarial y, por tanto, se trata de un sujeto pasivo empresario o no, puede rectificarse dicha situación y despojarse o investirse, con la aportación de las pruebas pertinentes, de la condición de empresario, creada, únicamente en apariencia formal, pero sin ser real.

Con relación a los últimos tres medios de prueba previstos en las letras d), e) y f) del mencionado artículo 12 del R.D. 243/1995, obtenidos a través de la contabilidad que lleva el sujeto pasivo empresario o facilitados por terceros a iniciativa propia o a requerimiento de la Administración, examinaremos brevemente sus repercusiones.

En cuanto al primero de ellos, existen diversas normas tributarias⁷⁹⁸ que establecen requisitos contables y registrales. En el supuesto del IRPF, la anterior Ley del IRPF contemplaba en el artículo 101.2 (en su redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social⁷⁹⁹), y en la nueva Ley 40/1998, del IRPF, en el artículo 86, bajo el título “obligaciones formales de los contribuyentes” se indica que “los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones”. Por su parte, el anterior Reglamento del IRPF, en el artículo 67⁸⁰⁰, y el Reglamento de desarrollo de la nueva ley del IRPF (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero), en el artículo 65, señala las siguientes obligaciones formales, contables y registrales:

- Cuando se desarrollen actividades empresariales, de carácter mercantil, cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa, el empresario (que podemos denominar *mercantil*) llevará la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el C. de c. que, el artículo 25.1º de dicho C. de c., establece la llevanza (según hemos tratado en el capítulo 1) de:

1) el libro de inventarios y cuentas anuales y

⁷⁹⁸ La LGT establece en el artículo 35.2 la obligación de “llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca”.

⁷⁹⁹ El artículo 101.2 de la anterior LIRPF, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha sido sustituido por el artículo 86 de la nueva Ley 40/1998, del IRPF.

⁸⁰⁰ El artículo 67 del derogado RIRPF, en su redacción dada por el 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 Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

2) el libro diario.

- Cuando la actividad empresarial que se desarrolle no sea de carácter mercantil, cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa, de acuerdo al C. de c., las obligaciones contables del empresario (que podemos denominar *no mercantil*), se limitarán a llevar los libros registros:
 - 1) De ventas e ingresos,
 - 2) De compras y gastos y
 - 3) De bienes de inversión.

- Cuando se desarrollen actividades empresariales, cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, los empresarios (mercantiles y no mercantiles), estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:
 - 1) De ventas e ingresos,
 - 2) De compras y gastos y
 - 3) De bienes de inversión.

- Cuando se desarrollen actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:
 - 1) De ingresos
 - 2) De gastos
 - 3) De bienes de inversión
 - 4) De provisiones de fondos y suplidos

- Cuando se desarrollen actividades económicas, empresarios (mercantiles y no mercantiles) que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las

facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 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 y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de cumplimentar un libro registro de ventas o ingresos.

- Los empresarios que sean entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica, y entidades del artículo 33 LGT) que desarrollen actividades empresariales (o profesionales, que según la norma también les es aplicable) llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada⁸⁰¹.

Indica el apartado 10, del mencionado artículo 65 del vigente Reglamento del IRPF, que “los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de comercio, no estarán obligados a llevar los libros registro establecidos” líneas más arriba.

⁸⁰¹ Según el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el vigente RIRPF, artículos 29 y 37, a las entidades en régimen de atribución de rentas les serán también aplicables la modalidad simplificada del régimen de estimación directa y el régimen de estimación objetiva, respectivamente, si reúnen determinados requisitos.

En el Impuesto sobre Sociedades (artículo 139.1 LIS⁸⁰²) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 164 de la LIVA y 62 y ss del RIVA⁸⁰³), también se regulan las obligaciones contables y registrales. En consecuencia, en función de estos libros o registros de contabilidad que establecen las normas contables y tributarias, podrán obtenerse los datos de la actividad o actividades que sean ejercidas en cada supuesto por el empresario individual o social.

Volviendo a los dos últimos medios de prueba e) y f), establecidos en el artículo 12 del R.D. 243/1995, corresponden a la previsión general, contemplada en el artículo 112.1 de la LGT⁸⁰⁴, del deber de información de todas las autoridades.

La mención particular a los Ayuntamientos, que realiza el apartado e), es importante, toda vez que los Entes locales son los que pueden disponer de valiosos datos de su territorio, principalmente, en la mayoría

⁸⁰² La LIS, (Ley 43/1995) en el artículo 139, que regula las obligaciones contables y las facultades de la Administración tributaria, establece en el apartado 1:

“Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.”

⁸⁰³ En estas normas relativas al IVA (Ley 37/1992 y R.D. 1624/1992) se regulan, en general, las obligaciones contables y registrales que impone el impuesto. Además, se establecen normas particulares, para regímenes especiales, como el simplificado, el de la agricultura, ganadería y pesca y el del recargo de equivalencia.

⁸⁰⁴ El artículo 112.1 de la LGT establece:

“Las autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Participarán, asimismo, en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o normas reglamentarias vigentes.”

de ellos, a través de las licencias de apertura de establecimientos mercantiles o industriales (que prevé el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales⁸⁰⁵ y el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas⁸⁰⁶) o de servicios (que puede estar prevista a través de las Ordenanzas Municipales).

En cuanto al apartado f), la referencia a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, tiene su significación, puesto que la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las C.O.C.I.N., establece, en el artículo 6, la adscripción obligatoria a dichas Cámaras de los sujetos de tales colectivos, por tanto, al tener que estar todos los sujetos que se dediquen a estas actividades inscritos en estas instituciones, pueden considerarse los datos facilitados por las mismas muy completos y útiles.

3.4. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE UNIDAD DE LOCAL, ACTIVIDAD Y SUJETO

La regulación del IAE, a través de las Divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes que se contemplan en las Tarifas, individualiza o diferencia las actividades, según un catálogo de las mismas. Igualmente considera (como ya hemos indicado en el capítulo 5) que, una misma actividad, si es realizada en locales separados o por varios sujetos, ocasionará tantas declaraciones de alta como locales o sujetos existan. Por tanto, una persona individual o colectiva podrá figurar en la matrícula del

⁸⁰⁵ El Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales se aprobó a través de Decreto de 15 de junio de 1955. No obstante, habrá que tener en cuenta las competencias de las Comunidades autónomas al respecto, sobre todo en cuestiones medioambientales.

⁸⁰⁶ En cuanto al Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas, debemos tener en cuenta las competencias de las distintas Comunidades autónomas.

IAE por más de una actividad o por más de un local. Será tantas veces sujeto pasivo, a efectos del IAE, como actividades ejerza y locales utilice.

Como señala Pagès i Galtés⁸⁰⁷, “en virtud del principio de unidad de local, se adquiere tantas veces la condición de sujeto pasivo cuantos locales se utilicen para ejercer la actividad, pues en cada uno de ellos se realiza, directa o indirectamente, el hecho imponible”.

“En virtud del principio de unidad de sujeto”, indica el mismo autor, “si una misma actividad es efectivamente ejercida por varios sujetos, todos ellos serán sujetos pasivos aun cuando utilicen para tal fin el mismo local”.

“Y, en virtud del principio de unidad de actividad”, concluye el autor, “si un mismo sujeto pasivo realiza distintas actividades, será tantas veces sujeto pasivo cuantas actividades realice aún cuando para ello utilice el mismo local”.

4. ADQUISICIÓN, MANTENIMIENTO Y PÉRDIDA DE LA CATEGORÍA DE EMPRESARIO EN EL IAE

4.1. LA INDEPENDENCIA DEL IAE ANTE LA UNIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

⁸⁰⁷ PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 320 y 321.

Reunidos los requisitos del concepto de empresario de la definición descriptiva en sus aspectos *positivo formal* (ganaderos de ganadería independiente, mineros, industriales, comerciantes y prestadores de servicios) y *positivo subjetivo* (personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT que realizan, ambas, actividades profesionales) y de la definición conceptual (la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado), y, una vez efectuada la declaración de alta o inicio de las actividades, la persona física o jurídica es considerada de sujeto pasivo del Impuesto y, por tanto, adquiere la condición de empresario, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El apartado 4 de la Regla 4ª de la Instrucción general, como hemos visto líneas más arriba, señala que el hecho de constar en la Matrícula del Impuesto no se convierte en la legitimación o autorización para el ejercicio de las actividades respectivas si para ello se exige, en las disposiciones vigentes, el cumplimiento de *otros requisitos* de ámbitos externos al Impuesto. En aplicación de esta regla, puede ocurrir que la necesidad de reunir *cualquier otros requisitos* para el ejercicio de una actividad, no es obstáculo para que una persona pueda darse de alta en el censo del IAE y declarar el inicio de esta actividad en el Impuesto. Pero la circunstancia de figurar en el censo, no subsana la falta de los mencionados *otros requisitos*.

Asimismo, el Impuesto no establece la sujeción a más requisitos de los examinados en la definición descriptiva y conceptual, ni tampoco establece la remisión a autorizaciones, reguladas en otras normas pertenecientes a otras ramas del derecho, para poder presentar la

declaración de alta o inicio del ejercicio de actividades económicas empresariales.

No obstante, a nuestro entender, no debería existir una desvinculación tan absoluta de la existencia de otros requisitos exigidos por la normativa común o general. La regulación del IAE (y todo el Derecho tributario) está dentro del Ordenamiento jurídico general establecido por la norma suprema (la Constitución Española) y, por tanto, debería recoger o remitirse a las regulaciones previstas en otros sectores del Ordenamiento jurídico. Los requisitos, externos a la regulación del IAE, que se contemplan, por ejemplo, en el C. de c. o en el C.c., si no se cumplen, deberían negar los efectos de los requisitos previstos en la propia normativa del Impuesto. Una persona que, de acuerdo con el C. de c., no puede ejercer una actividad y está satisfaciendo un impuesto por el ejercicio de esta actividad (que no puede realizar) es contrario a la unidad del Ordenamiento jurídico (considerado como un todo coherente). Hasta podría ser calificado como un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria que acepta el pago del Impuesto por tal ejercicio prohibido por el C. de c., que puede llegar a considerar nulas todas las operaciones realizadas concernientes a la actividad de esta persona.

En el aspecto que vamos a examinar a continuación, quizá deberíamos poder decir, que la remisión al Derecho común o general y al Derecho especial es total. Pero no es así. Sería deseable que, los Derechos mercantil (en los supuestos de empresarios individuales y sociales mercantiles), civil (en el caso de personas físicas y sociedades no mercantiles), o, incluso, administrativo (si se trata de entidades públicas sujetas a ese régimen), pudieran coincidir con la normativa del Impuesto,

en orden a poder unificar, desde el punto de vista jurídico, todos los conceptos o significados de las palabras empleadas. Sin embargo, la regulación del IAE no se remite, como decimos, a las normas de estos Derechos especiales, sino que regula de forma propia e independiente toda la estructura del Impuesto, sin acudir a ninguna otra figura tributaria o institución jurídica ni a derechos supletorios.

El IAE no entra a establecer las condiciones o circunstancias subjetivas de la persona o entidad para determinar si puede o no ejercer las respectivas actividades económicas sujetas. Por ejemplo, no señala si un menor de edad o una sociedad sin constituir pueden ejercer o no actividades. Pero lo que sí, entendemos, deberá tenerse en cuenta, son las normas externas al tributo en el supuesto de actividades económicas que, de manera objetiva, estén prohibidas penalmente, como la prostitución o el tráfico de drogas. Más adelante trataremos de las actividades ilícitas en general.

4.2. LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES

Las personas físicas podrán adquirir la categoría de empresarios, a efectos mercantiles (como hemos examinado en el capítulo 1), según el Derecho mercantil, especial, previsto, si reúnen los requisitos del artículo 4 del C. de c. Conforme al cual, deberán disponer de la “capacidad legal para el ejercicio habitual del comercio”. Esto es, ser mayores de edad⁸⁰⁸ y tener la libre disposición de sus bienes.

⁸⁰⁸ El artículo 12 de la CE señala que la mayoría de edad se alcanza a los 18 años.

La falta de capacidad, a efectos mercantiles, no se establece que pueda ser substituida ni reemplazada con la intervención de un representante legal. Únicamente, en el caso de la continuación de la empresa de los padres o causantes, podrá un menor continuar, según establece el artículo 5 del C. de c., por medio de sus guardadores o tutor, dicha empresa, con la autorización judicial, según establecen los artículos 271 y 272 del C.c.

Asimismo, los artículos 13 y 14 del C. de c. establecen una serie de incompatibilidades para ejercer el comercio y ser empresario, como es el caso de los quebrados, salvo el supuesto de que sean rehabilitados (excepto los quebrados fraudulentos que no pueden ser rehabilitados).

En el ámbito penal, también se contemplan una serie de inhabilitaciones para ejercer “profesión, oficio, industria o comercio”. Los artículos 39 a 46, de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de Noviembre, del Código penal, establecen penas privativas de derechos, entre ellas las de “inhabilitación especial”. Según el artículo 45 del Código penal, esta “inhabilitación especial para profesión, oficio, industria o comercio o cualquier otro derecho, que ha de concretarse expresa y motivadamente en la sentencia, priva al penado de la facultad de ejercerlos durante el tiempo de la condena”.

No obstante, como decimos, el Impuesto sobre Actividades Económicas no establece regulación alguna que imponga sean respetados todos estos requisitos, en consecuencia, y, según se desprende de la Regla 4ª, apartado 4, de la Instrucción general, una persona física, aunque no reúna los requisitos para ser empresario que se establecen en el ámbito

mercantil, civil o administrativo, puede, si ejerce la actividad con todos los elementos (material, personal y teleológico) que se establecen en el hecho imponible del IAE, estará sujeta a dicho impuesto. Ello sin perjuicio de incurrir en las infracciones que se prevén en estos otros sectores del Ordenamiento por contravenir las regulaciones en ellos establecidas.

4.3. LOS EMPRESARIOS SOCIALES

Las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT (“herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición”) adquieren su capacidad para ser empresarios, a efectos mercantiles o civiles, de la manera siguiente:

- en el primer caso -personas jurídicas-, de acuerdo con la regulación contenida en el C. de c., (desde el momento de su constitución, cuando se trata de sociedades mercantiles⁸⁰⁹), o conforme a la regulación del C.c., (desde el momento del contrato de sociedad, cuando los pactos no son secretos, si se trata de sociedades no mercantiles⁸¹⁰), o conforme a la normativa específica que las establece y regula; y,

⁸⁰⁹ El artículo 116 del C. de c. establece, en su segundo párrafo, que “Una vez constituida la Compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos”.

⁸¹⁰ El artículo 1669 del C.c. señala 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.

Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes”.

- en el segundo caso -entidades carentes de personalidad jurídica-, conforme a la regulación del C.c. (cuando se constituye una sociedad), o conforme a la normativa específica que las establece y regula.

En el supuesto de personas jurídicas, de carácter mercantil, con normativas específicas, tenemos las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. Sus regímenes jurídicos determinan que dichas sociedades se constituirán mediante escritura pública, que deberán ser inscritas en el Registro Mercantil; con dicha inscripción, la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada, adquirirá su personalidad jurídica⁸¹¹. También podemos citar a las Agrupaciones de interés económico, cuyas escrituras de constitución deberán inscribirse en el Registro Mercantil⁸¹² y, a partir de este momento, podemos considerar que tienen la capacidad para adquirir la condición de empresarios a efectos mercantiles.

En el caso de sociedades sin personalidad jurídica, con normativa específica, podemos citar, por ejemplo, las comunidades de bienes o las uniones temporales de empresas. Respecto a estas últimas, si reúnen las condiciones y requisitos que la Ley respectiva regula, podrán acogerse al régimen fiscal previsto. Como veíamos en el capítulo 1, la constitución de la UTE se formaliza mediante un contrato de carácter asociativo, que se

⁸¹¹ La constitución de la sociedad anónima se regula en el artículo 7 del Real Decreto-Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades anónimas.

La constitución de la sociedad de responsabilidad limitada se contempla en el artículo 11 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada.

⁸¹² Estas agrupaciones, como hemos examinado en el capítulo 1, se contemplan en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés económico.

eleva a escritura pública y se inscribe en un Registro Especial que al efecto lleva el Ministerio de Economía y Hacienda⁸¹³, en consecuencia, una vez realizadas estas formalidades, se podría considerar que tienen capacidad para ser empresarios a efectos mercantiles.

No obstante, a efectos del IAE, si existe la determinación o individualización de un sujeto pasivo que ejerce una actividad, se podrá declarar el alta por inicio de actividad en el Impuesto, sin reunir los requisitos establecidos en los ámbitos mercantiles o civiles, sin perjuicio, como hemos ya mencionado, de las sanciones respectivas por infringir la regulación propia de estos ordenamientos jurídicos.

En cuanto a las uniones temporales de empresas, tal como más adelante veremos, la normativa que regula el IAE, establecen que, si bien, a efectos censales, estos sujetos tienen que presentar declaración de alta, no pagan cuota por la realización de la actividad de que se trate. De todas formas la DGCHT, en alguna contestación⁸¹⁴, ha afirmado que deben

⁸¹³ Las Uniones Temporales de Empresas están reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo regional, modificada por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés económico.

⁸¹⁴ La Contestación de la DGCHT a la consulta de 7 de febrero de 1992, núm. 209. 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. Pág. 973: "... las Uniones Temporales de Empresas que se ocupan de la producción y distribución de energía eléctrica ejercen una actividad empresarial, puesto que todas ellas ordenan por cuenta propia medios de producción y de recursos humanos o uno de ambos, con objeto de producir o distribuir bienes o servicios, y, en consecuencia, dichas Entidades deben ser consideradas sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas". Continúa la Contestación señalando que "... debe indicarse que si bien las Tarifas contemplan las Uniones Temporales de Empresas en el Epígrafe 508.0 de la Sección 1ª, dicha rúbrica no comprende la actividad de producción y distribución de energía eléctrica, sino actividades de construcción realizadas por aquéllas y, evidentemente, las Entidades objeto de consulta no pueden clasificarse en él". Y termina la Contestación: "En este caso, las actividades que desarrollan las Uniones Temporales de Empresas se clasificarán en las siguientes rúbricas: a) Por lo que se refiere a la producción de energía eléctrica, en alguno de los cuatro primeros Epígrafes del Grupo 151 de la Sección 1ª

clasificarse según la actividad que realicen y pagar la cuota correspondiente. Sin embargo, fruto de estas Contestaciones, a nuestro entender, se origina un injustificado trato distinto. Pues, como interpreta la DGCHT, la UTE, cuya actividad esté relacionada con la construcción, podrá clasificarse en el grupo 508 y, resultará que se dará de alta en la matrícula del Impuesto, sin pago de cuota alguna, en cambio, la UTE, cuya actividad económica sea cualquier otra, deberá clasificarse en el epígrafe correspondiente, en el cual no se prevé para la UTE el no pago de la cuota.

4.4. LOS EMPRESARIOS EXTRANJEROS

El hecho imponible del Impuesto, en virtud del principio de territorialidad examinado líneas más arriba, sujeta a gravamen el “mero ejercicio en territorio nacional”, por tanto, cualquier persona individual o colectiva, que realice en España una actividad económica empresarial sujeta al IAE, deberá figurar matriculada en dicho impuesto, salvo en los casos de exenciones automáticas o que la clasificación respectiva le asigne cuota cero en las Tarifas. En consecuencia, podemos afirmar que, los extranjeros podrán adquirir la condición de empresarios en el IAE, tanto en el caso de sujetos individuales como sociales.

No obstante, en función de cómo se regule la capacidad de la persona en el país de procedencia del extranjero, deberá resolverse si se dispone de esta capacidad para la adquisición de la condición de empresario individual en el ámbito mercantil. Asimismo, las sociedades

de las Tarifas, atendiendo a que la energía producida sea de origen hidroeléctrico, termoeléctrico, electronuclear u otros orígenes, respectivamente. b) En cuanto a la distribución de energía eléctrica, en el Epígrafe 151.5 de la Sección Primera de las Tarifas.”

extranjeras, como decimos, podrán realizar sus actividades económicas empresariales en España; y los requisitos de constitución de la sociedad serán, igualmente, los establecidos en la regulación de su país extranjero.

Todo ello, sin perjuicio de los Convenios Internacionales suscritos por España. Así, también se deberá tener en cuenta si se trata de un ciudadano de la Unión Europea⁸¹⁵. Para el cual, se deberá acudir al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea⁸¹⁶.

Se contempla la regulación de los extranjeros, como hemos visto en el capítulo 1, en la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España, y en su Reglamento de ejecución de dicha Ley, aprobado a través de R.D. 155/1996, de 2 de febrero, y otras normas de desarrollo.

Se establece en el artículo 15.1 de la Ley 7/1985, que el extranjero, persona física, mayor de 16 años, que desee fijar su residencia en España y ejercer en ella cualquier actividad lucrativa, laboral o profesional por cuenta propia, deberá obtener, simultáneamente con el permiso de residencia, expedido por el Ministerio del Interior, el permiso de trabajo, expedido por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, que tendrá una duración máxima de cinco años. Estos permisos se expedirán en un documento unificado.

⁸¹⁵ Se regula en el R.D. 766/1992, de 26 de junio, la entrada y permanencia en España de los nacionales de Estados miembros de las Comunidades Europeas.

⁸¹⁶ El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, ha sido modificado como consecuencia del Tratado de la Unión Europea, concluido en Maastricht en 1992 e igualmente reformado por el Tratado de Amsterdam (entró en vigor el 1 de mayo de 1999).

A efectos de la obtención del permiso de trabajo, señala el artículo 17.1 de la mencionada Ley Orgánica 7/1985, cuando el extranjero se propusiera trabajar por cuenta propia, en calidad de comerciante, industrial, agricultor o artesano, “habrá de acreditar 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”⁸¹⁷.

No obstante, a efectos del IAE, la persona física o la persona colectiva, extranjera, si es posible su individualización o identificación, puede adquirir la condición de empresario en el Impuesto, sin reunir los requisitos regulados en otros sectores del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de las infracciones que pudieran cometerse por parte del propio sujeto pasivo del IAE, así como de las Administraciones tributarias que tuvieran orden de comunicar dichas irregularidades.

4.5.LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES DIFERENCIADAS Y EL EMPRESARIO

Hemos mencionado, líneas más arriba, que una persona individual o colectiva, en virtud del principio de unidad de actividad, puede matricularse en tantas actividades como desee y, consecuencia de ello, adquirirá la condición de sujeto pasivo en el IAE por cada una de ellas. Asimismo, en aplicación del principio de unidad de local, se matriculará

⁸¹⁷ En la práctica para declarar el alta en el IAE, por inicio de actividad es preciso poseer el número de identificación del extranjero.

en tantos locales en donde se ejerza la actividad y será tantas veces sujeto pasivo cuantos locales utilice.

Por un lado, podemos establecer una equivalencia entre *alta=sujeto pasivo*, es decir, cada alta que se produce en el censo del IAE ocasiona la aparición de un sujeto pasivo en dicho censo, por dicha distinción (actividad, local).

Por otro lado, podemos analizar si puede establecerse una triple equivalencia *alta=sujeto pasivo=empresario*, es decir, cada alta que se produce, conlleva la adquisición de la condición de sujeto pasivo y la adquisición de la condición de empresario.

Sin embargo, esta equivalencia, *alta=sujeto pasivo=empresario* o, más concretamente, la equivalencia *sujeto pasivo=empresario*, puede decirse que se consigue, sin lugar a dudas, cuando se producen altas en el Impuesto por distintas personas individuales o colectivas, pero esta equivalencia no se obtiene cuando una misma persona presenta más de una alta o inicia más de una actividad económica empresarial o realiza la actividad en más de un local.

Así, cuando una misma persona, individual o colectiva, presente diversas altas en el impuesto, por distintas actividades económicas empresariales, adquirirá tantas veces la condición de sujeto pasivo como altas por tales actividades sean tramitadas, pero, en cuanto a la condición de empresario en el IAE, entendemos, que no se produce esta equivalencia en el número de *sujetos pasivos=empresarios*.

No se adquiere tantas veces la condición de empresario como altas, puesto que la condición de empresario se adquiere por la primera actividad económica empresarial y si presenta alta o inicia otra actividad empresarial, únicamente sumará más actividades que se diferenciarán, según la actividad que realice de acuerdo con la definición descriptiva (ganadería independiente, mineras, industriales, comerciales y de servicios), pero no habrá diferencia en cuanto a la definición conceptual, ya que todas las actividades económicas empresariales tienen el mismo elemento personal, material y teleológico. En consecuencia, según esta interpretación, se adquiere la condición de empresario en el IAE cuando se inicia por primera vez una actividad económica empresarial, pero no se adquiere tantas veces la condición de empresario cuantas actividades se desarrollen simultáneamente o se inicien con posterioridad, sino que cuando se realizan diversas actividades empresariales, se considera a la persona individual o colectiva “empresario que ejerce varias actividades económicas empresariales diferenciadas”. Podemos decir que estamos ante un empresario que realiza una diversidad de actividades. Y en este sentido, la equivalencia número de *sujetos pasivos=empresarios* no se da, pues, no es que tantas adquisiciones de la condición de sujeto pasivo se corresponde con otras tantas adquisiciones de la condición de empresario.

Así, pues, adquiere la condición de empresario la persona, individual o colectiva, cuando se produce el inicio o alta por vez primera por la realización de actividades económicas de carácter empresarial, que sean ordenadas u organizadas de la forma determinada por la normativa del Impuesto (cuando se reúnen los elementos o características examinados). Y si luego, inicia la realización de otras actividades económicas empresariales, el empresario amplía y diversifica con otras

actividades económicas empresariales su misma condición de empresario, pero no vuelve a adquirir una nueva condición de empresario. Se adquiere, únicamente, un ingrediente de diversidad en el ejercicio de actividades empresariales.

Cuando nos encontramos con el supuesto de un empresario que ejerce una actividad y amplía la misma a otro local o locales, en aplicación de la regla 10ª.3 de la Instrucción general, “el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales (...) cuantos locales en los que se ejerza la actividad”, utilice; en este caso, entendemos, que igualmente, no se adquiere otra vez la condición de empresario por cada alta de locales, sino que lo que adquiere el empresario es un ingrediente de mayor intensidad en el ejercicio de su actividad empresarial.

Este mismo criterio también se adopta, en nuestra opinión, cuando se produce el alta en el Impuesto por los denominados locales afectos indirectamente a la actividad⁸¹⁸. En este supuesto igualmente se entiende que hay una mayor intensidad en la realización de la actividad económica empresarial.

⁸¹⁸ El artículo 5.2., segundo y tercer párrafo, del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, establece:

“Cuando se tribute por cuota municipal y se disponga de locales en los que no se ejerce directamente la actividad a los que se refiere la letra h), de la letra F), del apartado 1 de la regla 14ª de la Instrucción del Impuesto, además de la declaración a que se refiere el párrafo anterior, se presentará una declaración por cada uno de los locales citados, si bien, en este caso, a efectos de la liquidación posterior sólo se considerará el elemento tributario superficie.

Cuando se tribute por cuota nacional o provincial, en la declaración se consignarán todos los locales, cualquiera que sea su ubicación y destino, sumándose la superficie de todos ellos para calcular el valor del elemento tributario superficie, salvo los locales a los que se refiere la letra j), de la letra F), del apartado 1 de la regla 14ª de la Instrucción del impuesto”.

4.6. EL CARÁCTER DECLARATIVO O CONSTITUTIVO DE LA DECLARACIÓN DE ALTA O BAJA EN EL IAE

Podemos plantear si la declaración de alta o de inicio de actividades empresariales en el IAE tiene carácter constitutivo o declarativo de la condición de empresario en el IAE. Esto es, si la persona física, la persona jurídica o las entidades del artículo 33 de la LGT, pueden considerarse empresarios en el IAE, por el hecho de haber presentado la declaración de alta en el Impuesto y, por tanto, determinaríamos que dicha alta de inicio de actividad desencadena unos efectos constitutivos o, por el contrario, la declaración de alta en el Impuesto, únicamente declara la constatación del inicio de unas actividades económicas empresariales, ejercidas por un empresario y, en consecuencia, podemos afirmar que dicha alta de inicio de actividad tiene efectos declarativos de la condición de empresario.

Se establece en el artículo 5º, apartado 3, del R.D. 243/1995, que “las declaraciones de alta deberán presentarse en plazo de los 10 días hábiles inmediatamente anteriores al inicio de la actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministerio de Economía y Hacienda”.

Este análisis puede extenderse a las declaraciones de baja o cese de las actividades económicas empresariales, a partir de las cuales se dejaría de tener la consideración de empresario. El artículo 7º, apartado 2, del R.D. 243/1995, señala que “las declaraciones de baja deberán presentarse en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo el cese”. Y señala el párrafo segundo de este apartado, “en el caso de fallecimiento del sujeto pasivo, sus causahabientes formularán la

pertinente declaración de baja” en el mismo plazo, contado a partir del fallecimiento.

Sostenemos que la declaración de alta o baja de actividades económicas empresariales en el IAE tiene un carácter meramente declarativo de la condición de empresario en el IAE y, ello, con base en varias circunstancias.

Es claro, que el hecho de declarar el alta o inicio de las actividades en el IAE, pueda actuar, expresamente, de presunción en impuestos como el IVA -artículo 5.Tres.b)-, o, tácitamente, en el IRPF (artículo 43.1.2º párrafo de la Ley 18/1991 y 11.4 de la Ley 40/1998); ambos impuestos han sido examinados en el capítulo 2. Pero, en cuanto a estas presunciones, la ley no establece que sean *iures et de iure* sino que son presunciones *iuris tantum* y, por tanto, para destruir dichas presunciones, como hemos tenido ocasión de analizar en el citado capítulo 2 y líneas más arriba, se podrá acudir a los medios de prueba admitidos en derecho.

Además de la prueba en contrario que permiten estas presunciones, la LRHL, la Instrucción general y el desarrollo de la normativa del impuesto nos ofrecen elementos que pueden apoyar una interpretación a favor de los efectos declarativos de la comunicación a la Administración respectiva⁸¹⁹ del inicio o cese de actividades económicas empresariales.

⁸¹⁹ El artículo 92.1, tercer párrafo, de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que:

“Tratándose de cuotas municipales, las funciones a que se refiere el párrafo primero (se refiere a la gestión censal: formación de la Matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas y el señalamiento de las cuotas) de este apartado, podrán ser delegadas en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y otras Entidades reconocidas por las leyes, de acuerdo con los mismos”

Conforme a la LRHL, existen sujetos pasivos, que pueden ser empresarios, en general, por cuanto realizan las actividades económicas empresariales, pero que están exentos del pago del Impuesto. Cuando el sujeto pasivo goza de este tipo de exenciones, denominadas automáticas o -según algunos autores- imperativas⁸²⁰, previstas en el artículo 83.1 en sus apartados a), b), c) y f)⁸²¹, según el artículo 5.1, segundo párrafo, del R.D. 243/1995, quedan exceptuados de la obligación de presentar la declaración de alta en el Impuesto. El hecho imponible se realiza, sin embargo, el legislador ha considerado que, en atención a las especiales circunstancias de la personalidad de tales sujetos, no es conveniente exigir el Impuesto y, por tanto, ha establecido estas exenciones. Pero, aunque no declaran el alta de la actividad económica empresarial que realizan, la condición de empresario está latente. En consecuencia, estos supuestos colaboran en la demostración relativa a que la declaración de alta no constituye al empresario, sino que éste existe, a pesar de no estar obligado por la normativa a presentar el alta en el Impuesto.

⁸²⁰ PAGÈS I GALTÉS, Joan: "Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas". Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Pág. 186.

⁸²¹ El artículo 83.1 de la LRHL, establece que estarán exentos del Impuesto:

"a) El Estado, las Comunidades autónomas y las Entidades locales, así como sus respectivos Organismos autónomos de carácter administrativo.

b) Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o de Convenios Internacionales.

c) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y de Mutualidades y Montepíos constituidos conforme a lo previsto en la Ley 33/1984, de 2 de Agosto.

(...)

f) La Cruz Roja española."

Las exenciones previstas en los apartados d) y e) del mismo artículo, son de las denominadas rogadas, en ellas el sujeto pasivo ha de presentar la declaración de alta en el Impuesto y solicitar la exención.

Si alguna Ley⁸²² establece otras exenciones aplicables al IAE y, éstas, son automáticas, también sería aplicable esta interpretación.

La Instrucción general, Regla 15^a, relativa a la “Tributación por cuota 0”⁸²³ y el artículo 5.1, tercer párrafo, del R.D. 243/1995, establecen, en expresión de este último, que “los sujetos pasivos que desarrollen actividades cuya cuota resultante sea cero, bien porque ello resulte de la aplicación de las tarifas, o bien por haber sido así declarado por la Administración del Estado, no estarán obligadas a presentar declaración de alta (...)”.

Estos dos último preceptos, únicamente establecen una excepción en cuanto a “las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el grupo 508 de la Sección Primera de las Tarifas, que deberán presentar declaración de alta en la matrícula”⁸²⁴. Este supuesto, que ya hemos mencionado y que más adelante examinaremos, en nuestra opinión, ha sido establecido por el legislador al objeto de que la

⁸²² La Ley 30/1994, establece una exención para las Fundaciones y Asociaciones de utilidad Pública, de carácter rogado. El sujeto pasivo está obligado a presentar declaración de alta en el Impuesto y solicitar la exención, aportando una serie de documentos.

⁸²³ La Regla 15^a de la Instrucción general proviene de la base 3^a de la delegación legislativa que estableció la LRHL, en el art. 86.1, para que el Gobierno, a través de R.D. Legislativo, aprobara la Instrucción y las Tarifas. Esta base 3^a le autorizaba a determinar las actividades o modalidades de las mismas que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero”. Hay autores, como Pagès i Galtés, que entienden la configuración de la cuota 0 como una exención total, objetiva, que funciona cuantificando la obligación tributaria en cero, de carácter imperativo y que los efectos de esta cuota cero van más allá del campo del Derecho Tributario material, pues se adentran “en el Derecho tributario formal, pues además de suponer una descarga de obligaciones materiales (no paga cantidad alguna) suele suponer una descarga de obligaciones formales (no se presenta declaración alguna)”. PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan Diputación de Barcelona y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995. Págs. 200 y 201.

⁸²⁴ En la Sección Primera de las tarifas, División 5 Construcción, Agrupación 50 Construcción, el Grupo 508 clasifica a las “Agrupaciones y uniones temporales de empresas” y contempla la siguiente nota: “Las agrupaciones y uniones temporales de empresas se darán de alta en la matrícula del impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin

Administración tributaria tenga un censo de estas entidades. Por tanto, entendemos, que esta finalidad censal no puede convertir en empresario a la entidad que debe figurar en la matrícula del Impuesto, porque la Administración quiera elaborar un censo de este tipo de entidades. En consecuencia, esta excepción puede verse como una circunstancia que corrobora nuestra interpretación acerca del carácter no constitutivo de la condición de empresario por la mera declaración de alta en el Impuesto por el inicio de actividades empresariales. El grupo 508 señala que se darán de alta en la Matrícula, pero remarca “sin pago de cuota alguna”; en este supuesto, no dice que “tributarán por cuota cero”, frase que denunciaría que estas actividades están sujetas, pero por su “escaso rendimiento económico se les señale cuota cero”, sino que del propio texto se puede deducir que no están sujetas al Impuesto y, por supuesto, se señala expresamente que tampoco están sujetas a tributación.

Otro elemento que nos puede decantar hacia la convicción de los efectos declarativos de las declaraciones de alta y baja en el IAE, es la previsión de la “inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos” que contempla el artículo 11 del R.D. 243/1995⁸²⁵. Asimismo, el artículo 17 de la misma norma prevé la “baja de oficio como consecuencia de la declaración de fallido”. Estas actuaciones de oficio previstas demuestran

perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la agrupación o unión de que se trate”.

⁸²⁵ El R.D. 243/1995 establece en el artículo 11, la “inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos”:

“Cuando el órgano que ejerza la gestión censal tenga conocimiento del comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declarados por el sujeto pasivo, procederá a notificárselo al interesado, concediéndole un plazo de 15 días para que formule las alegaciones que estime convenientes a su derecho.

Transcurrido dicho plazo, y a la vista de las alegaciones formuladas, el órgano de gestión procederá, en su caso, de oficio a la inclusión, variación o exclusión que proceda en los censos del impuesto, notificándose así al sujeto pasivo. (...)”

la intención del Impuesto de dar primacía a la verdad real o material en contra de “la verdad formal creada por la simple declaración”⁸²⁶ o no declaración de cese del sujeto pasivo, que en realidad no ejerce la actividad económica empresarial.

Por tanto, los efectos de la declaración de alta o baja en el Impuesto no pueden ser constitutivos de la condición de empresario en el IAE, toda vez que las personas individuales o colectivas realizan actividades económicas empresariales sujetas, es decir, realizan el hecho imponible del tributo y, por ello, los titulares de tales actividades son empresarios y, únicamente ocurre que, a través de otras normas, se establece la exención o la asignación de cuota cero a las tarifas, no siendo necesaria la obligación de la presentación de declaración de alta o baja en el impuesto.

La consideración de los efectos declarativos de la declaración de alta o baja en el impuesto para determinar si estamos ante un empresario o no, va estrechamente ligado a la prueba que pueda efectuarse del ejercicio de la actividad económica empresarial realizada conforme a las definiciones estudiadas. En los supuestos en que sea necesario determinar la realización de actividades económicas empresariales a través de las cuales, el empresario adquiera su condición de tal, deberá acudir a los medios de prueba, que ya hemos tratado líneas más arriba, tanto generales como específicos del IAE (regulados en su normativa: artículo 81 de la Ley 39/1988 y artículo 12 del Real Decreto 243/1995), así como también podrá acudir a las presunciones.

⁸²⁶ ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”. Monografía. Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid 1997. Pág. 181.

No obstante, en el caso de declaraciones de alta, contra las que el interesado alega error en su presentación, por cuanto manifiesta que no ha iniciado la actividad; según establece el artículo 116 de la LGT, la declaración se presume cierta, y “sólo podrá rectificarse” mediante la prueba, por su parte, de que al hacerla se incurrió en error de hecho. La prueba de que no estamos ante un empresario por cuanto, no ha ejercido las actividades económicas empresariales, en la práctica, en ocasiones, es difícil de acreditar. Se trata de la prueba de un hecho negativo, de no haber realizado la actividad, es decir, probar que no se ha producido un hecho. Cuando se trata de actividades que se ejercen mediante local, el empresario puede probar que no se ha ejercido la actividad económica empresarial con más facilidad, pues existe un medio de prueba, algo físico a través del cual pueda verificarse si ha sido utilizado o no, pero cuando se trata de actividades que se ejercen en régimen de ambulancia, sin local, al interesado le resulta sumamente complicado probar que no ha ejercido de empresario en aquella actividad económica empresarial.

En los casos en que el interesado ha ejercido la actividad, pero, por las razones que sea, cuando ha dejado de realizarla no ha presentado la declaración de baja o cese en la actividad económica correspondiente, y, por tanto, se le sigue considerando empresario, se nos presentan los mismos problemas que en el supuesto anterior, pues se trata de probar un hecho negativo. Un supuesto que no implica duda, es cuando se ha producido el fallecimiento del sujeto pasivo empresario. La propia normativa del Impuesto (art.7.2, 2º párrafo, del Real Decreto 243/1995) indica que sus causahabientes formularán la declaración de baja en el plazo del mes, “contado a partir del momento del fallecimiento”. No obstante, en el caso de no haber presentado los familiares la declaración

de baja, es claro que una vez fallecido el empresario no se ha realizado actividad económica empresarial bajo su titularidad, por tanto, podrá considerarse como fecha del cese de las actividades la fecha del fallecimiento, acreditado a través del Certificado de defunción del Registro Civil.

Otro supuesto claro que se plantea es cuando existe una imposibilidad física, por parte del sujeto pasivo, empresario individual, de poder realizar la actividad económica empresarial de que se trate, por ejemplo, que la persona esté ingresada en un hospital en estado inconsciente o en un estado que no pueda ordenar por cuenta propia medios de producción ni recursos humanos (...). En estos ejemplos, por tanto, al no poder realizar su actividad económica empresarial, es decir, al no poder realizar todos los elementos del hecho imponible, la persona cesa en el mantenimiento de la condición de empresario.

5. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA DEFINICIÓN DESCRIPTIVA Y CONCEPTUAL DE EMPRESARIO EN EL IAE

5.1. DISTINCIÓN DEL CONCEPTO DE EMPRESARIO CON RELACIÓN AL CONCEPTO DE PROFESIONAL Y AL DE ARTISTA

Una vez tenemos ya delimitado el concepto de empresario en el IAE, podemos hacer un breve examen de los conceptos de profesional y de artista, al objeto de establecer la nítida distinción definitiva, que hemos empezado a abordar al examinar la definición descriptiva de las actividades económicas empresariales y del empresario, en el capítulo 4, y, que ahora retomamos para el empresario, con la perspectiva de la formulación conceptual examinada.

5.1.1. Nacimiento de la distinción de empresario

Las profesiones, artes u oficios en la Edad media estaban agrupados por gremios que funcionaban con un fuerte corporativismo. Aparecieron profesiones fuera de estos gremios a las que se llamaban profesiones liberales: médicos, abogados, etc. Estas profesiones liberales, ejercidas por personas individuales, son las que se fueron agrupando en colegios, también de funcionamiento corporativo. Y los oficios, para los que antaño era obligatoria su pertenencia al gremio correspondiente, pasaron a ejercerse sin necesidad de formar parte de un gremio.

Así se fueron separando las personas que realizaban actividades, que podríamos denominar empresariales, es decir, las que provenían de las profesiones, las artes y los oficios agremiadas, de las personas que realizaban actividades profesionales, que provenían de las profesiones liberales ejercidas al margen o fuera de los gremios.

5.1.2. Los profesionales

5.1.2.1. Definición usual o sociológica de profesional

Menéndez Moreno⁸²⁷ ofrece la noción usual o sociológica de profesional. Recoge las tres características, que según Talcott Parsons⁸²⁸ concurren en un profesional:

1. “La necesidad de una cierta preparación técnica de la persona” que desarrolla la actividad profesional,
2. Esta preparación ha de ser probada mediante algún procedimiento que se halle institucionalizado y permita determinar su verdadera competencia;
3. Es preciso que estos conocimientos sean de tal naturaleza que puedan ponerse al servicio de algún objetivo socialmente útil.

Y le añade los dos caracteres de:

1. El ejercicio continuado y habitual, y
2. La persecución de lucro.

⁸²⁷ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 23.

⁸²⁸ TALCOTT PARSONS: “Editorial” de la Revista Hacienda Pública Española núm. 15, págs.3 y 4. Citado por Alejandro MENÉNDEZ MORENO: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 23.

Frecuentemente, indica Menéndez Moreno⁸²⁹, el término profesión se acompaña “de determinados calificativos que se refieren a un sector de la actividad profesional, por ejemplo, profesión médica, agrícola, etc.”. En las expresiones profesión libre y profesión liberal, menciona este autor “de acuerdo con lo que señala Carlo Lega, el calificativo pone el acento en la particular naturaleza de las profesiones en cuanto genéricamente vinculadas al concepto de libertad que viene en consideración, bien desde el punto de vista del ejercicio profesional, o bien del de la naturaleza de las profesiones, caracterizadas por los principios de autonomía e independencia”.

En la Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas, según hemos advertido en el capítulo 3, se contenía unas aproximaciones a la definición de profesional en el artículo 296 del T.R.R.L., cuando englobaba dos grandes grupos:

- 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.

En la actualidad, algunas de estas figuras, han pasado a formar parte del régimen de funcionarios públicos; por ejemplo, los Jueces Municipales, Secretarios Judiciales y Oficiales de Sala y, a

⁸²⁹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El concepto jurídico tributario de profesional”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986. Pág. 23.

partir de la plena aplicación del artículo 193.2 del T.R.R.L., también los Recaudadores municipales.

Este grupo comprende a las denominadas profesiones liberales independientes.

- b) Los profesionales no comprendidos en el apartado anterior y quienes realicen trabajos independientes.

Este grupo se refiere o abarca a cualquier persona física que desempeñe una actividad determinada fuera del ámbito de una relación de carácter funcional o laboral.

Señala Rosembuj Erujimovich⁸³⁰ que “la profesión siempre implica disposición en el mercado de una cierta actividad ligada a la propia habilidad intelectual o física o pericia”.

5.1.2.2. Definición legal descriptiva y conceptual de profesional en el IAE

a. Definición descriptiva de profesional

En cuanto a los diferentes tipos de profesionales, el apartado 2 del artículo 80 de la Ley 39/1988, señala que “el contenido de las actividades gravadas se definirá en las Tarifas del Impuesto”. Por tanto, acudimos a las diversas descripciones de los profesionales que clasifica la Sección Segunda (utilizando, en general, una nomenclatura subjetiva, ya que no menciona actividades sino los distintos tipos de profesionales), a través de

⁸³⁰ 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. 189.

las divisiones, agrupaciones y grupos correspondientes; todo ello recogido en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Los profesionales que se clasifican en las Tarifas del Impuesto, como hemos examinado en el capítulo 4, son los relacionados con:

- la agricultura, ganadería, caza, silvicultura⁸³¹ y pesca
- las actividades propias de la energía, agua, minería, la industria química, las industrias de la aeronáutica, de la telecomunicación, la mecánica de precisión y, otras industrias manufactureras
- la construcción
- el comercio y la hostelería
- el transporte y las comunicaciones
- las actividades financieras, jurídicas, de seguros, de alquileres y otros servicios (en los que se incluyen los artistas: pintores, escultores, artesanos y artistas similares)

b. Refundición de la definición de profesional

La regulación del IAE no establece un concepto de profesional. A partir del concepto de actividad económica profesional, recogido en la normativa, puede elaborarse una definición de profesional, que encaje en la estructura de la figura impositiva.

⁸³¹ La silvicultura es la actividad relativa al cultivo de las selvas, montes o bosques.

De la definición conceptual de actividad económica, prevista de forma unitaria, tanto para las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas, podemos extraer el concepto de profesional.

Así, vertiendo la formulación conceptual de actividad económica, en sus distintas descripciones, contenida en el apartado 1 del artículo 80 de la LRHL, en la figura del sujeto que realiza estas actividades económicas profesionales, resultará que se considerará profesional a quien realice actividades económicas profesionales de una manera determinada. Es decir, el sujeto tendrá la consideración de profesional cuando realice dicha actividad profesional de forma que ordene por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Una vez delimitada la forma de ejercer el profesional su actividad, podemos determinar la naturaleza del profesional en el IAE. El profesional es, únicamente, la persona física que realiza cualquiera de las actividades que se clasifican en los distintos epígrafes, incluidos, como hemos manifestado, en la Sección Segunda de las Tarifas, con las características que contempla la definición conceptual.

Se excluyen, pues, de esta definición, las personas jurídicas y las entidades previstas en el artículo 33 de la Ley general tributaria, que realicen actividades que, objetivamente consideradas, se clasificarían en la mencionada Sección Segunda.

5.1.3. Los artistas

5.1.3.1. *Definición usual o sociológica de artista*

Siguiendo la definición de la Real Academia de la Lengua, los artistas son las personas que realizan actividades artísticas. Las actividades artísticas son las actividades relativas a las artes y el artista es el que ejerce un arte⁸³² liberal.

Según Forns⁸³³ “se aplica el nombre de artista a aquellos individuos de fantasía privilegiada o extraordinaria que se consagran con asiduidad a la producción de la belleza y conocen medios expresivos bastantes para poder exteriorizar con claridad sus creaciones”.

Tanto la derogada Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual⁸³⁴, en su artículo 101, como el nuevo Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, en su artículo 105 nos indica que “se entiende por artista, intérprete o ejecutante a la persona que represente, cante, lea, recite, interprete o ejecute en cualquier forma una obra. El director de escena y el director de orquesta”, según la Ley, “tendrán los derechos reconocidos a los artistas”, es decir, se les asimila también a los artistas. En este sentido, hemos de señalar que el productor

⁸³² Arte, según la Real Academia de la Lengua, es habilidad, maña; conjunto de reglas para hacer alguna cosa.

⁸³³ FORNS, José: “Estética. Aplicada a la música” (Obra declarada de mérito por R.O. de 9 Agosto 1929). Tomo I. 9ª Edición. Talleres gráficos Marisal. Madrid 1948. Pág. 89. Continúa el autor señalando que “los artistas utilizan para sus creaciones los medios expresivos peculiares de su arte con los que la técnica les habitúa”.

⁸³⁴ “Son objeto de propiedad intelectual”, señala el artículo 10 de la Ley, “todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, (...)”.

de obras cinematográficas y demás obras audiovisuales, no tiene la consideración de artista, por tanto, se le considera empresario a todos los efectos.

Como hemos observado en el capítulo 3, en cambio, la Licencia fiscal sí ofrecía un concepto (aunque fuera aproximativo) de artista, así, 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”.

Según Rosembuj Erujimovich⁸³⁵, el artista “es la persona que, por cuenta propia, sin relación de dependencia, actúa individualmente o en grupo, mediante retribución, en local público o privado, en la oferta de espectáculo o actuación recreativa”. “El arte o el deporte son vocaciones, que no profesiones (...)”.

5.1.3.2. Definición legal descriptiva y conceptual de artista en el IAE

a. Definición descriptiva de artista

⁸³⁵ 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. 191.

Son artistas (incluidos los deportistas) en el IAE, las personas físicas o jurídicas o las entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT que realizan las actividades especificadas en la Sección Tercera de las Tarifas. En estas Tarifas, como hemos señalado, se mencionan las actividades en las agrupaciones y en los grupos se enumeran a las personas consideradas artistas. Veamos unos ejemplos de artistas y deportistas:

- Directores de cine, teatro, artísticos y de escena y ayudantes de dirección
- Actores de cine y teatro, protagonistas o secundarios, actores de variedades, de doblaje, extras especializados, dobles, comparsas y meritorios
- Operadores de cámaras de cine, de televisión y vídeo.
- Directores coreográficos y bailarines
- Maestros, directores de música, intérpretes de instrumentos y cantantes
- Jugadores y entrenadores de fútbol, tenis, golf, baloncesto, balonmano, voleivol, pelota y otros deportistas de hípica, árbitros de deporte, etc.
- Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo
- Matadores de toros, rejoneadores y subalternos

b. Refundición de la definición de artista

La regulación del IAE tampoco establece un concepto de artista. A partir del concepto de actividad económica artística, recogido en la normativa, puede elaborarse una definición de artista, que encaje en la estructura de la figura impositiva.

De la definición conceptual de actividad económica, prevista de forma unitaria, tanto para las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas, podemos extraer el concepto de artista.

Así, vertiendo la formulación conceptual de actividad económica, en sus distintas descripciones, contenida en el apartado 1 del artículo 80 de la LRHL, en la figura del sujeto que realiza estas actividades económicas artísticas, resultará que se considerará artista a quien realice actividades económicas artísticas de una manera determinada. Es decir, el sujeto tendrá la consideración de artista cuando realice dicha actividad artística de forma que ordene por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Una vez delimitado el modo de ejercer el artista su actividad, podemos determinar la naturaleza del artista en el IAE. El artista es, la persona física, jurídica o entidad prevista en artículo 33 de la LGT, que realiza cualquiera de las actividades que se clasifican en los distintos grupos, incluidos en la Sección Tercera de las Tarifas, recogidas en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Por tanto, a diferencia de los profesionales, en el caso de los artistas, el IAE no excluye de esta definición, las personas jurídicas y las entidades carentes de esa personalidad, previstas en el artículo 33 de la LGT.

5.2.EL STATUS DE EMPRESARIO EN EL IAE Y SUS CONSECUENCIAS

Las consecuencias de ostentar la condición de empresario pueden agruparse en:

A. Temporales

La condición de empresario se ostenta durante el período de tiempo que efectivamente se ejerce la actividad, lo cual conlleva formalmente el alta en el censo del Impuesto. Aunque, los períodos impositivos son años naturales y las altas y bajas son prorrateables por trimestres naturales, adquiere o cesa en la condición de empresario, en los días determinados que se inicie o finalice la actividad.

B. Objetivas

La condición de empresario en el IAE puede investir a la persona o entidad que la ostenta de un *Status* especial. Así, en el ámbito tributario sancionador, el hecho de ser empresario -o profesional-, acarrea unas consecuencias que consisten en un trato más duro a la hora de la imposición de sanciones, ya que éstas pueden ser más elevadas (en el límite máximo) que las que se imponen a personas que no son empresarios (o profesionales). Por ejemplo, las sanciones contempladas en el artículo 83, apartado 2, párrafo primero, entre otras.

C. Espaciales

En general, se establecen cuotas municipales que permiten el ejercicio de la actividad en el límite territorial del municipio. El

empresario está legitimado como tal en el término o términos municipales donde haya declarado el alta o inicio de la actividad.

No obstante, existen determinadas actividades (de construcción, transporte, telecomunicaciones) en las que se puede (o debe) tributar, por cuota provincial o nacional; en estos supuestos, el empresario que tribute por cuota provincial o nacional podrá ejercer su actividad en el respectivo ámbito provincial o nacional. Ello comporta que los empresarios tengan diferentes límites territoriales, según cual sea la cuota que les resulte aplicable, siendo formalmente empresarios, a efectos del IAE, en el municipio, provincia o en todo el Estado.

En cambio, el profesional o artista tan solo puede tributar por cuota municipal con las facultades que le otorga la Instrucción.

D. Formales

- a) La condición de empresario le obliga a formular una serie de declaraciones en el Impuesto, así tenemos:
 - Declaraciones de alta
 - Declaraciones de variación
 - Declaraciones de las enajenaciones de superficies edificadas o urbanizadas realizadas en el ejercicio anterior (epígrafe 833.2).

- b) La condición de empresario trae consigo unas obligaciones contables, la llevanza de los libros, que se regulan, tanto en la normativa mercantil como en la fiscal. Aunque estas obligaciones

son externas a la normativa del IAE, el Impuesto se remite a ellas y las contempla como medios de prueba.

E. Presuntivas

a. En el propio impuesto

El ejercicio de la actividad empresarial se puede probar por cualquier medio admitido en Derecho, por los que establece el artículo 3 del Código de comercio (anuncios por circulares, carteles, etc.). No obstante, el artículo 12 del Real Decreto 243/1995, sobre la gestión del IAE, establece unos medios de prueba particulares [cualquier declaración tributaria, datos obtenidos de libros contables, (...)].

b. En otras figuras tributarias

La circunstancia de tributar por el IAE, es tenida en cuenta por otras figuras tributarias; así, por ejemplo, la persona o entidad que ostente la condición de empresario en el IAE, también podrá ser considerada empresario en el IVA.

5.3. BENEFICIOS FISCALES COMO MEDIDA DE FOMENTO DE LOS EMPRESARIOS

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social ha derogado el apartado 3 del artículo 83 de la LRHL que añadió la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y

de la protección por desempleo. Esta norma derogada estableció la concesión de un beneficio fiscal a los sujetos pasivos que iniciaran el ejercicio de actividades económicas empresariales, cuando el número de empleados afectos a la actividad de que se tratara no excediera de veinte. Si reunían, pues, los requisitos de inicio de actividad y no excedían de 20 el número de empleados afectos a dicha actividad, gozarían de unas bonificaciones consistentes en: el primer año el 75 por 100, el segundo año el 50 por 100 y el tercer año el 25 por 100 de bonificación.

La mencionada Ley 50/1998, en su artículo 21, ha añadido una nota común 2ª a la Sección Primera de las Tarifas del IAE, aprobadas por R. D. Legislativo 1175/1990, en la que establece que “Cuando las Ordenanzas fiscales así lo establezcan, quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributen por cuota mínima municipal, disfrutarán durante los cinco primeros años de una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente”. Esta nueva regulación ha entrado en vigor el 1 de enero de 1999. Pero la decisión de la aplicación efectiva de estos beneficios fiscales, por inicio de actividad económica empresarial, queda subordinada a la voluntad en su establecimiento por parte de los Ayuntamientos, así como la fijación de los porcentajes de bonificación respectivos, hasta el tope del 50 por 100.

Desde el punto de vista del sujeto al que son aplicables, podrán gozar de estos beneficios fiscales, si así lo acuerda el Municipio respectivo, todos los empresarios cuando inician una actividad económica empresarial, que tribute por cuota municipal. Por tanto, son aplicables a las actividades clasificadas en la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto. Aunque ello implica, también, que los sujetos pasivos, que no

son personas físicas y que realizan una actividad clasificada en la Sección Segunda (actividades profesionales) de las Tarifas, pero que al ser ejercida por una persona jurídica o una entidad del artículo 33 de la LGT, deba clasificarse por la correlativa o análoga actividad de la Sección Primera (actividades económicas empresariales), podrán disfrutar del beneficio fiscal por inicio de actividad empresarial. Como contrapartida, esta persona jurídica o entidad del artículo 33 de la LGT no podrá gozar del beneficio fiscal que también se prevé para las actividades profesionales de la Sección Segunda, con un régimen distinto, pues, la bonificación es automática y fija, tanto por su aplicación como por el porcentaje (que es del 50 por 100, durante los cinco primeros años desde el inicio de actividad)⁸³⁶.

Ante una situación de que el Ayuntamiento respectivo no establece esta bonificación en sus Ordenanzas fiscales, o aún estableciéndola, acuerda unos porcentajes inferiores, las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT, que realizan una actividad económica “objetivamente considerada” profesional, pero que por no ser personas físicas, deben clasificarse en la Sección Primera, pueden verse con un cierto trato discriminatorio, con respecto a las personas físicas que realizan la misma actividad económica “objetivamente considerada” profesional y que pueden clasificarse formalmente como tales en la Sección Segunda, que tendrán la bonificación fija y automática del 50 por 100 durante cinco años

⁸³⁶ La primera nota común a la Sección Segunda del Anexo I, correspondiente a las Tarifas del IAE, aprobadas a través del Real Decreto Legislativo 1175/1990:

“Quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional a partir del 1 de enero de 1992, satisfarán durante los cinco primeros años el 50 por 100 de la cuota correspondiente. Este período caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco años desde la primera declaración de alta.”

Esta posible distinta aplicación de los beneficios fiscales por inicio de actividad, es un supuesto en el que la forma plural en que se ejercita una actividad (sociedad, asociación, comunidad de bienes, etc.), tiene transcendencia y consecuencias jurídicas diferentes a las que puede tener si se ejercita la actividad respectiva bajo una forma individual.

6. CLASIFICACIÓN DE LOS EMPRESARIOS EN EL IAE

Podemos efectuar distintas clasificaciones de empresarios, en función del tipo u objeto de la actividad empresarial que realiza (objetiva), en función de la forma jurídica que adopten los empresarios (subjctiva), en función de su constancia en el censo del impuesto (censal) y en función de su manera de tributar (recaudatoria).

A. Objetiva. Por la condición objetiva o tipo de la actividad empresarial que realizan

Según el objeto o tipo de la actividad que se realiza, según la descripción de la Ley y las Instrucciones, hay empresarios:

- ganaderos, únicamente de ganadería independiente
- mineros
- industriales
- comerciantes (mayoristas y minoristas)
- prestadores de servicios (reparadores, transportistas, telecomunicaciones, instituciones financieras,

seguros, alquileres, instituciones de asistencia, etc.).

- Profesionales personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT.

B. Subjetiva. Por la condición subjetiva o personalidad que adopta el sujeto empresario

En función de la forma jurídica que adoptan o de la personalidad que posean los sujetos que realizan la actividad, pueden existir:

- a) Empresarios individuales: las personas físicas.
- b) Empresarios sociales.:
 - Personas jurídicas.
 - Sociedades mercantiles.
 - Sociedades mutualistas.
 - Sociedades civiles (con pactos públicos).
 - Entes sin personalidad jurídica
 - Sociedades civiles (con pactos secretos)
 - Comunidades de bienes
 - Herencias yacentes
 - Otros entes que constituyan un patrimonio separado según establece el artículo 33 de la LGT.

C. Censal. Por la condición censataria del empresario

Esta clasificación es importante por sus consecuencias en otros impuestos como en el IVA, pues la presunción del ejercicio de actividades empresariales se basa en la exigencia de contribuir por el

IAE, o como en el IRPF, pues la presunción de quien obtiene los rendimientos generados por las actividades empresariales recae en la persona que figure como titular de la actividad empresarial respectiva. Y el censo del IAE, en la práctica, suele ser un instrumento que se tiene en cuenta.

En función de la constancia del empresario en el censo del Impuesto:

- a) Existen sujetos pasivos empresarios censatarios (que figuran en el censo):
 - Los sujetos pasivos empresarios que tributen por sus respectivas cuotas.
 - Los sujetos pasivos empresarios que gozan de exención rogada.
- b) Existen sujetos pasivos empresarios no censatarios (que no figuran en el censo):
 - Los sujetos pasivos empresarios que disfrutan de exención imperativa que, podríamos decir, afecta a la primera parte de la norma tributaria (al hecho imponible).
 - Los sujetos pasivos empresarios que tributan por cuota cero y que, por tanto, son exenciones (imperativas) que afectan a la segunda parte de la norma tributaria (a los elementos cuantificadores de la obligación tributaria).
- c) Existen entes que figuran en el censo a pesar de no ser empresarios:

Son las uniones temporales de empresas que constan en el censo sin pago de cuota alguna. La UTE se forma en virtud de contratos de colaboración para facilitar o desarrollar en común

una obra o servicio por el que tributan las empresas que se agrupan en dicha UTE. Por tanto, de acuerdo con la regulación que hace el Impuesto, únicamente tienen la obligación de efectuar el alta en la matrícula, pero no se deriva de todo ello que pasen a tener la condición de empresarios en el IAE.

D. Recaudadora. Por la condición tributaria del empresario

En función de la tributación del empresario, nos encontramos con:

a) Empresarios exentos inicialmente.

Existen sujetos pasivos empresarios que gozan de exenciones:

a') que afectan a la primera parte de la norma tributaria:

- imperativas
- rogadas

b') que afectan a la segunda parte de la norma tributaria

- Empresarios de tributación cero. Los sujetos pasivos empresarios que, por su escaso rendimiento económico, tributan por cuota cero.
- Empresarios de tributación reducida. Sujetos pasivos empresarios que disfrutan, de forma temporal o indefinida, de bonificaciones en la cuota del Impuesto.

b) Empresarios de tributación plena.

Son los sujetos pasivos empresarios que tributan sin reducción alguna por las cuotas correspondientes a cada actividad y figuran por cada una de ellas en el censo del Impuesto.

7. DIVERSOS SUPUESTOS DE EMPRESARIOS

Examinaremos distintas figuras de empresarios, tanto individuales como sociales, que, por sus especiales características, son susceptibles de interpretaciones diversas a la hora de calificarlos como tales.

Partiremos de algunos tipos de empresarios que son entidades con o sin personalidad jurídica, que hemos visto, en el Derecho mercantil y posteriormente, hemos examinado, también, el tratamiento que les han dado los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades; asimismo observaremos otras entidades que pueden plantear dudas sobre su sujeción al IAE y su calificación como empresarios.

La mayoría de los supuestos, que a continuación se tratan, se han elaborado, a partir de la doctrina administrativa, según el criterio de la DGCHT. Sin embargo, en algunos casos, el criterio a aplicar, lo hemos elaborado e interpretado, según nuestra opinión.

7.1. PERSONAS FÍSICAS

7.1.1. Empresarios que a su vez son profesionales en el IAE

7.1.1.1. Escritor y editor de su propia obra

El profesional escritor que es editor de su propia obra, tendrá, además de la calificación de profesional liberal literario⁸³⁷, la calificación de empresario editor⁸³⁸ de la obra⁸³⁹.

⁸³⁷ El grupo 861, correspondiente a la Agrupación 86, que comprende las profesiones liberales, artísticas y literarias, de la Sección Segunda (actividades profesionales) de las Tarifas, clasifica la actividad literaria de escritor, en su texto se cita a “pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares”.

7.1.1.2. *Farmacéutico*

El profesional farmacéutico que, además de realizar los “análisis clínicos y bacteriológicos”, es titular de una oficina de farmacia; tendrá la calificación de empresario por “la comercialización de productos sanitarios y medicamentos en la oficina de farmacia”.

La Administración considera actividad profesional, diferenciada de la empresarial, la realización de “fórmulas magistrales”⁸⁴⁰ y análisis clínicos y bacteriológicos. No obstante, con relación a las “fórmulas magistrales”, diversas Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia⁸⁴¹

⁸³⁸ El epígrafe 476.1 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, clasifica la “edición de libros”, dentro de la división de “otras industrias manufactureras”. En una nota 2ª al epígrafe se contempla que “cuando la edición de libros sea realizada por el propio autor de la obra, la cuota de este epígrafe será un 75 por 100 de la señalada en el mismo”.

⁸³⁹ Contestación de la DGCHT a la consulta de 18 de febrero de 1992, núm. 247. 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. 1004 y 1005.

⁸⁴⁰ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 7 de Marzo de 1994, núm. 816. El farmacéutico realiza, por una parte, “las denominadas *fórmulas magistrales*, así como análisis clínicos y bacteriológicos y otras actividades propias del profesional farmacéutico, y, de otra parte, la comercialización de productos sanitarios y medicamentos en una oficina de farmacia”. Constituyen dos actividades. Por la actividad profesional, se clasificará en el grupo 835 de la Sección 2ª (actividades profesionales), y, por la actividad empresarial, se clasificará en el epígrafe 652.1 de la Sección Primera (actividad empresarial), que comprende las “Farmacias: comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal”. Dentro de la división de “comercio, restaurantes y hospedaje. Reparaciones”. 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. 1491 y 1492.

⁸⁴¹ Sentencias del Tribunal de Castilla y León de 7 de junio de 1996 y de 7 de noviembre de 1996. La Sentencia del TSJ de Castilla y León / Burgos de 7 de noviembre de 1996, indica que:

“La determinación de qué se entiende por medicamentos, está recogida en el artículo 6 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, que establece, que sólo serán medicamentos los legalmente reconocidos como tales, y que se enumeran a continuación: a) las especialidades farmacéuticas; b) las fórmulas magistrales, entendiendo como tales, el artículo 8.8, como el medicamento destinado a un paciente individualizado preparado por el farmacéutico, o bajo

han considerado que la elaboración de las denominadas “fórmulas magistrales” tiene su inclusión en el mismo epígrafe 652.1 de las Tarifas del Impuesto que recoge las actividades de comercio al menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal, ya que, dicho epígrafe, comprende tanto la actividad de dispensación, como la de elaboración de dichos productos.

7.1.2. Empresarios comerciales y su distinción con los agentes comerciales

Cuando el sujeto pasivo, según la DGCHT⁸⁴², tiene, por ejemplo, una “exposición de vehículos donde realiza las ventas, entrega los automóviles vendidos y cobra el importe de éstos⁸⁴³”, son requisitos, “todos ellos que caracterizan, precisamente, las operaciones comerciales e impiden calificar la actividad ejercida como profesional” (agente comercial), aunque exista un acuerdo con un tercero y el sujeto pasivo cobre una comisión por las operaciones de venta realizadas.

7.2. ENTES CON PERSONALIDAD JURÍDICA

su dirección para cumplimentar expresamente una prescripción facultativa y dispensado en su farmacia o servicio farmacéutico.

Por ello debe entenderse que las fórmulas magistrales, están incluidas dentro del concepto de medicamentos, y, por tanto, incluida dicha actividad en el epígrafe 652.1.” Sentencias recogidas en “Impuesto sobre Actividades Económicas en CISS. Revista de actualización. Valencia. Editorial CISS, S.A. Actualización de junio de 1996. Pág. 74/2-5.

⁸⁴² Contestación de la DGCHT a la consulta de 2 de Marzo de 1993, núm. 506. 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Págs. 1231 y 1232.

⁸⁴³ El epígrafe 654.1 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, clasifica el “comercio al por menor de vehículos terrestres”, dentro de la división de “comercio, restaurantes y hospedaje. Reparaciones”.

7.2.1. *Sociedades mercantiles*

7.2.1.1. *Sociedades de responsabilidad limitada*

Las sociedades de responsabilidad limitada, dado su carácter mercantil, se considera que están sujetos al Impuesto y, por tanto, todas estas sociedades pueden tener la consideración de empresarios sociales a efectos del IAE.

Así, aunque la sociedad limitada, esté constituida por un grupo de abogados⁸⁴⁴, cuyo objeto social es el asesoramiento de empresas⁸⁴⁵, se considera empresario social en el IAE, aunque, como hemos analizado, su actividad, objetivamente considerada, sea de carácter profesional, de acuerdo con la regla 3ª, apartado 3, de la Instrucción general.

7.2.2. *Sociedades cooperativas*

a. Sociedades cooperativas en general

Las sociedades cooperativas, aunque no pueden reputarse mercantiles⁸⁴⁶, tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la

⁸⁴⁴ Contestación de la DGCHT a la consulta de 17 de Febrero de 1993, núm. 500. 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. 1226 y 1227.

⁸⁴⁵ Le corresponde a la actividad de asesoramiento la clasificación en el grupo 841 de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, que comprende los "servicios jurídicos", dentro de la división de "Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres", cuando la actividad la realiza un sujeto pasivo que no es persona física.

⁸⁴⁶ "La naturaleza de las sociedades cooperativas no puede reputarse mercantil, dada la diferente finalidad perseguida por aquéllas, en la que lo fundamental, no es el ánimo de lucro, contemplado en el artículo 116 del C. de c. sino como pone de relieve el artículo 1 de la Ley

Escritura pública de constitución en el correspondiente Registro de Cooperativas⁸⁴⁷ y podrán desarrollar actividades empresariales⁸⁴⁸. En consecuencia, pueden adquirir a efectos del IAE, la calificación de empresarios sociales.

El Impuesto, de todas formas, prevé un beneficio fiscal, consistente en una bonificación del 95 por 100 de la cuota, en atención a la naturaleza y fines de estas sociedades.

b. Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas

Constituidas conforme al artículo 77 de la Ley 27/1999, de Cooperativas, adquirirán personalidad jurídica y plena capacidad de obrar si cumplen una serie de requisitos establecidos en la norma.

Si ejercen actividades concurriendo los elementos material, personal y teleológico que hemos examinado, es decir, concurriendo las circunstancias referidas en el artículo 80.1 de la LRHL, serán consideradas empresarios sociales a efectos del IAE⁸⁴⁹. Si bien, al igual

de Cooperativas de 1974, la realización de cualquier actividad económico-social lícita para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la Comunidad (...). STS de 25-3-1991, Sala 3ª; RJ 1991, 3097. Jurisprudencia que se cita en "Código sobre cooperativas, sociedades anónimas laborales y agrarias de transformación", preparado por Iñigo BARBERENA BELZUNCE, Carlos LLORENTE GÓMEZ DE SEGURA y Eduardo VALPUESTA GASTAMINZA. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1983. Pág. 41.

El texto de la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, también señala que el objetivo de una cooperativa es la realización de actividades empresariales encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales (...).

⁸⁴⁷ Se establece en el artículo 7 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

⁸⁴⁸ Se establece en el artículo 1.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

⁸⁴⁹ La Contestación de la DGCHT, a la consulta de 25 de Noviembre de 1993, núm. 720, señala que la Entidad no está sujeta a tributación por el IAE si únicamente realizan "la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros o por llevar a cabo cualquier otra actuación en la que no concurren las circunstancias referidas en el artículo 80.1

que las cooperativas, el Impuesto prevé un beneficio fiscal, consistente en una bonificación del 95 por 100 de la cuota, en atención a la naturaleza y fines de estas entidades.

c. Cooperativas de trabajo asociado

Como una clase de cooperativa de primer grado, según la Ley General de Cooperativas, se considera empresario social a efectos del IAE. Con la aplicación de la bonificación del 95 por 100 de la cuota.

3.1.1. Sociedades anónimas laborales

Las sociedades anónimas laborales tienen personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro mercantil, una vez cumplidos los requisitos establecidos en su Ley⁸⁵⁰ reguladora.

También podrán ser consideradas empresarios sociales, por las actividades que realice, concurriendo las circunstancias o elementos de la definición conceptual del Impuesto, que establece el artículo 80.1 de la LRHL.

3.1.2. Asociaciones

de la LRHL". 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Pág. 1424.

⁸⁵⁰ El régimen de estas sociedades se regula en la Ley 15/1986, de 25 de abril, reguladora de las sociedades anónimas laborales.

7.2.4.1. Asociaciones empresariales carentes de ánimo de lucro

Las asociaciones empresariales sin ánimo de lucro que realizan, por ejemplo, funciones de asistencia e información a las empresas asociadas, si ejercen estas actividades concurriendo las circunstancias o elementos de la definición conceptual del Impuesto, que establece el artículo 80.1 de la LRHL, deberán ser consideradas empresarios en el IAE⁸⁵¹. No tendrán la consideración de empresarios cuando únicamente efectúen “la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros” o cualquier otra actuación sin las circunstancias reseñadas en el citado artículo 80.1 de la LRHL.

7.2.5. Sociedades civiles

Las sociedades civiles, con personalidad jurídica (cuando son públicos sus pactos) se consideran empresarios por las actividades que realicen concurriendo las circunstancias o elementos de la definición conceptual del Impuesto, que establece el artículo 80.1 de la LRHL⁸⁵².

⁸⁵¹ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 2 de Diciembre de 1993, núm. 734. La asociación empresarial realiza funciones de asistencia e información en relación con actividades comerciales exportadoras de artículos de iluminación, que prevé participar en una edición ferial. La actividad que realiza se clasifica en el grupo 842 de las de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, que comprende los “servicios financieros y contables”, dentro de la división de “Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres”, cuando la actividad la realiza un sujeto pasivo distinto de la persona física. 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. 1434 y 1435.

⁸⁵² Contestación de la DGCHT, a la consulta de 7 de Marzo de 1994, núm. 837. La sociedad civil que realiza la actividad de gestoría administrativa se clasifica en el epígrafe 849.7 de las de la Sección Primera (actividades empresariales) de las Tarifas, que comprende los “servicios de gestoría administrativa”, dentro de la división de “Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres”, cuando la actividad la realiza un sujeto pasivo distinto de la persona física. Recogida por IRALA GALÁN, Juan Antonio; MUÑIZ GARCIA, Luis; DE JUAN NAVARRO, Manuel; GARCIA TORRES, Antonio Luis: “La Gestión, Inspección

7.2.6. Sociedades de cartera y sociedades de mera tenencia de bienes

Como pudimos examinar en el capítulo 2 dedicado al IRPF, las sociedades de cartera y las sociedades de mera tenencia de bienes son sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal, toda vez que su activo está mayormente constituido por valores.

Cuando realizan “la compra-venta de valores mobiliarios para sí” mismas, las de cartera, y, cuando “materialmente integren patrimonios mobiliarios”, las de mera tenencia de bienes, no se considera que realicen actividades económicas y, en consecuencia, no se les calificará de empresarios en el IAE. Ello, siempre y cuando, estas sociedades excluyan la realización de actividades económicas empresariales.

En el supuesto de que se tratara de personas físicas o de las entidades previstas en el artículo 33 de la LGT, es decir, cualquiera que sea la naturaleza formal de la entidad, este criterio sería igualmente aplicable⁸⁵³.

7.2.7. Agrupaciones de interés económico

y Doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan: SUMA Gestión Tributaria Diputación de Alicante y Editorial Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Pág. 1507.

⁸⁵³ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 4 de Abril de 1994, núm. 896. 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Pág. 1552.

Las agrupaciones de interés económico, con personalidad jurídica y carácter mercantil, si realizan actividades económicas empresariales, concurriendo las circunstancias o elementos de la definición conceptual del Impuesto, que establece el artículo 80.1 de la LRHL, estarán sujetas al Impuesto y tendrán la calificación de empresarios sociales en el IAE⁸⁵⁴.

7.2.8. Juntas de compensación

Las juntas de compensación, que adquieren personalidad jurídica propia -una vez otorgada la escritura pública de constitución y aprobada por el órgano urbanístico actuante, e inscrita en el Registro de Entidades Urbanísticas colaboradoras-, se constituyen para poder aplicar el sistema de compensación en la unidad de actuación respectiva.

La Contestación de la DGCHT⁸⁵⁵ a la consulta de fecha 24 de Abril de 1992, considera sujeta la junta de compensación, si realiza directamente las actividades económicas de carácter empresarial de:

- “Redacción de proyectos de urbanización, obras de urbanización y, en su caso, de edificación; demolición o destrucción de obras, instalaciones o plantaciones”.

⁸⁵⁴ Contestaciones de la DGCHT, a consultas de 20-12-1993, núm. 747, y 15-4-1994, núm. 907. Recogidas 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Págs. 1442 a 1444 y 1561, respectivamente.

⁸⁵⁵ Contestación de la DGCHT, a la Consulta de 24 de Abril de 1992, núm. 286. 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Págs. 1041 a 1043.

- “Venta a terceras personas de superficies y parcelas que la Junta de Compensación se hubiera reservado a tal fin, así como de las construcciones realizadas por su encargo”.

Por las anteriores actividades, la junta de compensación estará sujeta al impuesto y, por tanto, tendrá la condición de empresario en el IAE.

En cambio, sigue indicando la Contestación, no estará sujeta por las actuaciones de:

- “Adjudicación de solares a favor de los propietarios miembros de la Junta”
- “Transmisión al Municipio correspondiente en dominio pleno y libre de cargas de los terrenos de cesión obligatoria y de las obras de urbanización e instalaciones y dotaciones de ejecución prevista en el plan de ordenación y proyecto de urbanización aplicable”

Estas actuaciones no se consideran actividad económica empresarial sujeta al Impuesto y por tanto, la junta de compensación, si únicamente realizara éstas, no tendría la consideración de empresario.

7.3. ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

7.3.1. Comunidad de bienes

En general, las comunidades de bienes, como posibles sujetos pasivos, según prevé el artículo 33 de la LGT, si realizan cualquiera de las

actividades empresariales (o las profesionales comprendidas en la Sección Segunda), concurriendo los elementos material, personal o teleológico, se clasificarán en la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto, y, por tanto, tendrán la calificación de empresario a efectos del IAE.

Un ejemplo de comunidad de bienes que no estará sujeta al Impuesto y, por tanto, no tendrá la condición de empresario, lo tenemos en las comunidades de regantes⁸⁵⁶.

7.3.2. Herencias yacentes

Las herencias yacentes que exploten actividades económicas empresariales, tienen la consideración de sujetos pasivos, según establece el artículo 84 de la LRHL, en relación con el artículo 33 de la LGT y, en consecuencia, también pueden tener la consideración de empresario colectivo, si ejercen actividades económicas empresariales.

7.3.3. Otras entidades

7.3.3.1. Uniones temporales de empresas

Las uniones temporales de empresas, según hemos empezado a examinar en el capítulo 1, no tienen personalidad jurídica⁸⁵⁷.

⁸⁵⁶ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 4 de Abril de 1994, núm. 893. La comunidad de regantes "en la que los comuneros son propietarios de fincas que tienen reconocido el derecho a riego"; por esta circunstancia, "la citada comunidad no ejerce ninguna actividad sujeta al impuesto". 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Pág. 1548.

Ordena la Instrucción general en la Regla 15ª.3 que las UTEs deberán presentar alta en el IAE por el grupo 508 de la Sección Primera de las Tarifas del impuesto, y, señala el propio grupo 508, “sin pago de cuota alguna”. “Sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la agrupación o unión de que se trate”⁸⁵⁸.

Ello es consecuencia de lo dispuesto en la Ley 18/1982, que regula las UTEs, que en su artículo 11, referido a las anteriores Licencias fiscales, establece que “tributarán (...) cualquiera que sea la actividad que desarrollen según cuota de un epígrafe específico que a tal efecto aprobará el Ministerio de Hacienda, y que tendrá carácter eminentemente censal”.

En el artículo 8 de la mencionada Ley, en el párrafo b), se indica que el objeto de las UTEs es el desarrollo o ejecución “exclusivamente de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España. También podrán desarrollar o ejecutar obras y servicios complementarios y accesorios del objeto principal”.

Por tanto, de la regulación establecida en las dos normas mencionadas, el legislador ha previsto, para el supuesto de la realización “exclusivamente” de una obra o servicio, el no pago de la cuota, como si del supuesto de una cuota cero se tratara, pero con la diferencia respecto del resto de actividades que tienen asignada esta cuota cero, que sí tienen

⁸⁵⁷ Se regula el régimen de las UTEs en la Ley 18/1982, de 26 de Mayo.

⁸⁵⁸ El Grupo 508 de la Sección Primera señala que:

“Las agrupaciones y uniones temporales de empresas se darán de alta en la matrícula del Impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate”.

la exigencia de presentar declaración de alta y deberán figurar en el censo del Impuesto.

En el supuesto de las UTEs, parece que el legislador haya tenido en cuenta que se trata de la creación de estos entes, sin personalidad, para la ejecución “exclusivamente” de una obra o servicio y, por tanto, las excluye del pago del tributo, sin perjuicio de que las empresas que forman la UTE tributan por las actividades que realizan.

Tienen la consideración de Agrupaciones de empresas, según el concepto que da la norma⁸⁵⁹, “las que se deriven de las distintas modalidades contractuales de colaboración entre empresarios”, que sirven “para facilitar o desarrollar en común la actividad empresarial de sus miembros”.

Conforme al concepto y regulación de las UTEs, podemos concluir, que en este supuesto, estas entidades no se consideran empresarios en el IAE. Y ello por varias razones. La primera es que la Unión Temporal de Empresas, como su propio nombre indica, se constituye para un tiempo determinado, no tiene la intención de una continuidad. La segunda razón es que la UTE se constituye exclusivamente para una obra o servicio, no tiene la intención de una reiteración o repetición de obras o servicios del mismo tipo. Una tercera razón la encontramos en el hecho de que cada empresa que constituye la asociación tributa por las actividades empresariales que realice, entre ellas, debe figurar la misma actividad empresarial objeto de la constitución de la UTE.

Pero si la UTE realizara una actividad económica empresarial, además de la que deriva del contrato de colaboración entre los empresarios y que es el objeto de la constitución de la UTE, esta entidad deberá clasificarse en la rúbrica que corresponda a la actividad desarrollada.

La Contestación de la DGCHT de 16 de Noviembre de 1994⁸⁶⁰, señala que las UTEs “que se ocupan de la producción y distribución de energía eléctrica ejercen una actividad empresarial, puesto que todas ellas ordenan por cuenta propia medios de producción y recurso humanos (...), con objeto de producir o distribuir bienes o servicios, y, en consecuencia, dichas Entidades deben ser consideradas sujetos pasivos del IAE”. Y, continúa la Contestación, “Las Tarifas contemplan las uniones temporales de empresas en el epígrafe 508.0 de la Sección Primera, si bien dicha rúbrica no comprende la actividad de producción y distribución de energía eléctrica, sino actividades de construcción realizadas por aquellas (se refiere a UTEs cuya actividad sea de construcción) y, evidentemente, las Entidades objeto de consulta no pueden clasificarse en él”. E, indica la consulta que las UTEs cuya actividad es la producción y distribución de energía eléctrica se clasificarán en los epígrafes del grupo 151, según detalla.

En nuestra opinión, entendemos que debe considerarse que cualquier UTE, sea cual sea la actividad económica que realicen, ha de clasificarse en el grupo 508.0 de las Tarifas, pues, es injusto e incoherente,

⁸⁵⁹ El artículo 4.1 de la Ley 18/1982, establece el concepto de las agrupaciones de empresas.

⁸⁶⁰ Contestación de la DGCHT de fecha 16 de Noviembre de 1994, referencia 09.04, recogida por Crónica Tributaria núm. 73/1995. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995. Pág. 235.

si la Consulta quiere significar que las UTEs, por su actividad de construcción, pueden clasificarse en el grupo 508, porque dicho grupo está colocado en la división dedicada a la construcción, y, entonces, como este grupo no tiene asignada cuota, estas UTEs no pagarán cuota. En cambio, otras UTEs con actividad distinta de la construcción, se clasificarán en los correspondientes grupos o epígrafes y, si tienen asignada cuota, pagarán la cantidad correspondiente.

De acuerdo que el grupo donde se clasifican las UTEs podría estar ubicado en otro lugar, por ejemplo, al final de todos los epígrafes, pero el mencionado artículo 11 de la Ley 18/1988, señala que en el epígrafe específico se clasificarán las UTEs “cualquiera que sea la actividad que desarrollen”.

7.3.3.2. Grupos de sociedades

Los grupos de sociedades, examinados en los capítulos 1 y 2, no tienen personalidad jurídica y, únicamente, han sido regulados para la obtención de un régimen de tributación más ventajoso en el Impuesto sobre Sociedades. Por ello se otorga la consideración de sujeto pasivo al grupo cuando reúne los requisitos, exclusivamente a efectos del IS. En el IAE, el grupo de sociedades no tienen la consideración de sujeto pasivo, por tanto, no puede llegar a tener la condición de empresario en dicho Impuesto, y, tampoco puede reunir los elementos material, personal y teleológico del hecho imponible del IAE.

7.4. FUNDACIONES

Las Fundaciones son “organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”⁸⁶¹.

Tienen “personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la Ley”⁸⁶².

Las Fundaciones también pueden ejercer actividades económicas empresariales cuando realizan los fines de interés general (de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado o cualesquiera otros de naturaleza análoga), y, por tanto, pueden adquirir la condición de empresario en el IAE.

La Contestación de la DGCHT de la consulta de 12 de mayo de 1994, núm. 952⁸⁶³, señala, acerca de una Fundación benéfico-privada, que “por el patrocinio de ferias sectoriales, exposiciones (...), así como por el apoyo a objetivos y actuaciones de la Asociación Ferial (...), siempre que ello consista meramente en la realización de aportaciones económicas o de

⁸⁶¹ Artículo 1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁸⁶² Artículo 3 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁸⁶³ Esta Contestación se recoge 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 Cívitas, S.A. de Madrid. 1996. Págs. 1597 y 1598.

actuaciones tales como las de impulsión, estímulo o tutela por parte de la Fundación, ésta no está sujeta al impuesto, por cuanto tales actividades no constituyen por sí mismas hecho imponible” del tributo. “En cambio”, continua la Contestación, “si en ese contexto la Fundación prestase efectivamente algún tipo de servicio o produjese o distribuyese bienes, estaría obligada a tributar” por la rúbrica correspondiente y, por tanto, tendría la consideración de empresario colectivo, a efectos del IAE.

No obstante, la Ley 30/1994, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, prevé, en el artículo 58.2, la exención del IAE por las actividades que constituyan su finalidad específica. Esta exención será solicitada por el sujeto pasivo del impuesto, en el momento de presentar la declaración de alta.

7.5. FONDOS DE PENSIONES

El criterio de la Administración es que si “los Fondos de pensiones se limitan a la compraventa de valores mobiliarios, o a la constitución de patrimonios integrados por dichos valores, no procede (...) ⁸⁶⁴” tributar por el Impuesto. En consecuencia, conforme a este criterio, los Fondos de pensiones no ostentarán la condición de empresarios en el IAE.

Por el contrario, en el supuesto de aquellas otras entidades que prestan servicios de gestión o administración a los Fondos de

⁸⁶⁴ Contestación de la DGCHT de 16 de diciembre de 1996, recogida por Crónica Tributaria núm. 81/1997. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1997. Pág. 210.

pensiones⁸⁶⁵, si realizan actividad económica en los términos de los artículos 79.1 y 80.1 de la LRHL y, por tanto, tendrán la condición de empresarios, a efectos del IAE.

7.6. LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE CARÁCTER FINANCIERO

La actividad principal de estas entidades, según hemos examinado en el capítulo 1, es la inversión o gestión de activos financieros tales como dinero, valores mobiliarios, pagarés, letras de cambio, certificados de depósito y cualesquiera otros valores mercantiles.

Pueden ser sociedades anónimas de inversión o fondos de inversión –patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores- administrados por la sociedad gestora. Las sociedades se clasifican en el epígrafe 819.9 de la Sección Primera de las Tarifas⁸⁶⁶. En consecuencia, a efectos del IAE no cabe duda de que tendrán la calificación de empresarios.

7.7. ENTIDADES NO RESIDENTES Y FILIALES RESIDENTES DE MATRIZ NO RESIDENTE

En principio, cualquier persona que realice actividades económicas empresariales en territorio nacional, concurriendo las circunstancias o

⁸⁶⁵ Se clasificaría en el grupo 823 de la Sección Primera, que comprende “Otras entidades aseguradoras” y cuya nota incluye a las entidades que comercialicen fondos de pensiones y demás entidades análogas.

⁸⁶⁶ El epígrafe 819.9 de la Sección Primera (actividades empresariales) clasifica “Otras entidades financieras n.c.o.p.” Según la nota el epígrafe comprende las entidades financieras no especificadas en los epígrafes anteriores del grupo “Otras instituciones financieras” (819), tales como las sociedades de financiación de ventas a plazos, sociedades y fondos de inversión mobiliaria, etc.

elementos de la definición conceptual, que establece el artículo 80.1 de la LRHL, deben tributar por el Impuesto y, por tanto, tendrán la calificación de empresario en el IAE.

7.7.1. Entidades no residentes con o sin establecimiento permanente en España

Será independiente para la entidad no residente, que disponga de establecimiento permanente o no en el territorio nacional, a efectos del Impuesto.⁸⁶⁷

Así, la Contestación, emitida por la DGCHT, de una consulta de fecha 4 de Abril de 1994⁸⁶⁸, según la cual, una “entidad no residente en España va a realizar un servicio de asesoramiento profesional”. La Administración considera que “la entidad no residente, siempre que realice su actividad de asesoramiento en España, estaría (...) sujeta por dicha actividad al IAE”. Conforme a ello, la entidad no residente ostentará la condición de empresario a efectos del Impuesto.

En otra Contestación, emitida por la DGCHT, de una consulta de fecha 15 de Abril de 1994⁸⁶⁹, según la cual, se realizan “actividades de

⁸⁶⁷ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente”. Revista de la Economía Social y de la Empresa. Publicación trimestral. Número 24. Año 1996. Editorial Einia, S.L. Barcelona 1996. Pág. 30.

⁸⁶⁸ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 4 de Abril de 1994, núm. 891. 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. 1546 y 1547.

⁸⁶⁹ Contestación de la DGCHT, a la consulta de 15 de Abril de 1994, núm. 917. Recogida por IRALA GALÁN, Juan Antonio; MUÑIZ GARCIA, Luis; DE JUAN NAVARRO, Manuel; GARCIA TORRES, Antonio Luis: “La Gestión, Inspección y Doctrina administrativa del

información, difusión y promoción de los productos y servicios ofrecidos por la casa matriz de una Oficina de Representación en España”, la Administración considera que “están sujetas al IAE (...), estando clasificadas en el Grupo 844⁸⁷⁰ de la Sección Primera de las Tarifas”. Conforme a ello, hemos de aseverar que la entidad no residente tendrá la calificación de empresario a efectos del IAE.

7.7.2. Filiales residentes con matriz extranjera

La filial, señala Rosembuj Erujimovich “es una sociedad jurídicamente autónoma dotada de personalidad, cuyo control y propiedad depende de una sociedad matriz”. La sociedad filial, reside en el territorio, “aunque bajo el control de una sociedad no residente”⁸⁷¹.

Si estas filiales realizan cualquier actividad económica empresarial en el territorio nacional, como residentes que son, serán consideradas empresarios a efectos del IAE

7.7.3. Aplicación de Tratados internacionales

Impuesto sobre Actividades Económicas”. Editan: SUMA Gestión Tributaria Diputación de Alicante y Editorial Civitas, S.A. de Madrid. 1996. Pág. 1572.

⁸⁷⁰ El grupo 844 de la Sección Primera, clasifica los “Servicios de publicidad. Relaciones públicas y similares”.

⁸⁷¹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: “La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente”. Revista de la Economía Social y de la Empresa. Publicación trimestral. Número 24. Año 1996. Editorial Einia, S.L. Barcelona 1996. Pág. 30. Continúa el autor: La filial “(...) no constituye *per se* un establecimiento permanente, a menos que la sociedad filial obre como agente regular, en el país, contratando a nombre y por cuenta de la sociedad matriz (...) en cuyo caso, se aplica el criterio propio del establecimiento permanente.”

Cuando hablamos de entidades no residentes, es importante tener en cuenta si con el Estado de la persona no residente se haya firmado un Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos, porque si esta norma internacional existe, habrá que estar a lo en ella regulado. No podemos examinar todos los Convenios para evitar la doble imposición que ha firmado España, pues, requeriría una extensión que superaría los objetivos de este trabajo, únicamente, realizamos esta mención y citaremos un par de ejemplos, al objeto de dejar constancia de estas especialidades, que, no obstante pueda parecer una desigualdad con los nacionales del país, está prevista la aplicación de la exención del IAE en virtud de los Tratados internacionales⁸⁷².

La Contestación emitida por la DGCHT a la consulta de fecha 27 de abril de 1994⁸⁷³, trata de una oficina de Representación de una empresa suiza no residente en España, cuyo objetivo es “proporcionar todo tipo de información acerca de los productos y servicios ofrecidos por la casa matriz, así como realizar la promoción de los mismos, y llevar a cabo estudios e investigaciones acerca del mercado español, sin que esté autorizada a formalizar contratos ni a negociar los términos de los mismos, en relación con los productos y servicios ofrecidos por la central extranjera”.

⁸⁷² El artículo 83.1 de la LRHL indica que “están exentos del Impuesto:

“Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o de Convenios Internacionales”

⁸⁷³ La Contestación de fecha 27 de Abril de 1994, núm. 933, se encuentra 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. 1583 y 1584.

La Contestación señala que el Convenio Hispano-Suizo para evitar la doble imposición, firmado en Berna el 26 de abril de 1966, establece “en su artículo 2 los impuestos a los que se aplica el citado Convenio, entre los que cabe considerar incluido el IAE”. En “aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del citado Convenio (...) dicho tributo únicamente podrá ser exigido a aquellas empresas residentes en Suiza que operen en España por medio de un establecimiento permanente situado en territorio español”.

Esta Contestación indica que, por su parte, el artículo 5 de dicho Convenio delimita el concepto de “establecimiento permanente”, no comprendiendo como tal “el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia Empresa [Art. 5.3.e)]”.

“Tampoco considera el Convenio, en sentido contrario, que una persona constituye establecimiento permanente cuando no tiene ni ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la Empresa”.

Al señalar el Convenio que solo será exigido el tributo cuando la empresa no residente opere en España con establecimiento permanente y al no definir como tal, el propio Convenio, la Oficina de Representación a través de la que actúa, la consulta concluye que, en la medida que la Oficina de Representación reúna las características mencionadas, le podrá ser aplicado el beneficio fiscal establecido en el Convenio y, en

consecuencia, no estará obligada a tributar en el IAE, por las operaciones que realice en territorio español⁸⁷⁴.

Aunque la consulta indica que deberá declarar el alta en el Impuesto y solicitar el beneficio fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1172/1991, que dicta normas de gestión, entendemos que, conforme al contenido de la normativa actual, recogida en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, al no tratarse de un beneficio rogado, no se precisa presentar la declaración de alta. Sin embargo, en el supuesto de dudas ante la correcta aplicación del Convenio, nada obsta que pueda procederse a la declaración de alta y solicitar el beneficio fiscal previsto en el Convenio.

De todos modos, a efectos del IAE, esta oficina de Representación - no residente- de una empresa residente en Suiza, tendrá la consideración de entidad sujeta al impuesto, pero susceptible del beneficio fiscal mencionado por aplicación del Convenio, en consecuencia, tendrá la condición de empresario en el IAE⁸⁷⁵.

8. LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS Y EL EMPRESARIO

8.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ILÍCITA EN EL ÁMBITO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

⁸⁷⁴ No tributará la Oficina de Representación por las operaciones consistentes en suministrar información acerca de su representada extranjera, así como tampoco estará obligada a tributar por los estudios e investigaciones que realice y que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

⁸⁷⁵ Estaría clasificada en el grupo 844 "Servicios de publicidad. Relaciones públicas y similares" de la Sección Primera de las Tarifas (Actividades empresariales).

Un tema que no podemos dejar de tratar es el relativo a las actividades ilícitas.

Según Soler Roch⁸⁷⁶ es “un tema vivo porque, sobre todo en la actualidad, no se trata sólo de una cuestión meramente conceptual, sino un auténtico desafío en el terreno de la aplicación del Derecho,” y en lo que a nosotros nos atañe, en el terreno de las actividades económicas empresariales.

En el Derecho español, señala Soler Roch⁸⁷⁷, se plantea “en un sistema jurídico de coordenadas similares a las de otros ordenamientos continentales europeos, entre las que destacan: el reconocimiento constitucional expreso del derecho a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables⁸⁷⁸, el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad⁸⁷⁹, un sistema de Derecho privado de tipo causalista que determina la nulidad de los contratos con causa ilícita⁸⁸⁰, un sistema penal que prevé medidas de

⁸⁷⁶ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 9.

⁸⁷⁷ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 13.

⁸⁷⁸ Artículo 24.2 de la CE:

“Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.”

⁸⁷⁹ Artículo 31.1 de la CE.

⁸⁸⁰ Artículo 1275 del Código civil:

“Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.”

Artículo 118 del Código de comercio:

restitución, reparación o indemnización en concepto de responsabilidad civil y, por último, el sometimiento al Derecho comunitario”.

La cuestión previa que plantea Soler Roch es la referida al propio concepto de actividad ilícita. Aunque “la heterogeneidad del concepto constituye una idea generalmente aceptada”, (...) “la *actividad ilícita* se viene entendiendo, en sentido amplio, como contraria a Derecho (ilícitos civiles, administrativos y penales) y, en sentido estricto, como delito”. La autora destaca “la amplitud actual de lo ilícito en el ámbito de la actividad económica”. En este sentido, indica⁸⁸¹ que, “es frecuente distinguir entre los delitos de contenido económico no relacionados con una actividad (ejemplo: hurto, robo o secuestro), los delitos relacionados con una actividad económica (ejemplo: narcotráfico) y la delincuencia como objeto social de determinadas organizaciones (ejemplo: mafia)”.

En cuanto al carácter ilícito de las actividades económicas, sostiene Soler Roch⁸⁸² que “interesa distinguir entre actividades cuyo contenido y objeto es en sí mismo y con carácter absoluto, delictivo y actividades en cuyo desarrollo se cometen, eventualmente y en mayor o menor grado conductas irregulares y delictivas”. I añade “la dificultad para aplicar este criterio reside (...) en una cuestión de grado, representada por la mayor o menor conexión recíproca entre el desarrollo

“Serán igualmente válidos y eficaces los contratos entre las Compañías mercantiles y cualesquiera personas capaces de obligarse, siempre que fueren lícitos y honestos, y aparecieren cumplidos los requisitos que expresa el artículo siguiente”.

⁸⁸¹ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 14.

⁸⁸² SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 14.

de la actividad y la comisión de infracciones y delitos; en un extremo se situaría el desarrollo de una actividad económica esencialmente delictiva y, en otro, la eventual comisión de infracciones y delitos para conseguir mejores resultados económicos en una determinada actividad”⁸⁸³. Como ejemplos, Soler Roch⁸⁸⁴ cita “en el primer caso, organizaciones dedicadas a la extorsión, tráfico ilegal de estupefacientes o de menores; en el segundo, una sociedad mediadora en el mercado de valores que utiliza información privilegiada y tráfico de influencias, una inmobiliaria que comete estafa en una de sus promociones, un profesional que incurre en determinadas falsedades o, en general, cualquier empresario o profesional que cometa, de forma habitual, conductas constitutivas de infracción tributaria o delitos de tipo fiscal o contable).

El tipo de ilícito, como concluye Soler Roch, es importante, pero no suficiente. Es preciso introducir un criterio basado en el grado de ilicitud, “representado por la entidad del factor antijurídico en el contenido o esencia de la actividad económica que deberá medirse, no sólo en términos cuantitativos (de proporción), sino también, y muy especialmente, en términos cualitativos (de identificación conceptual)”.

En lo que respecta a la sujeción a tributación, en general, de las actividades ilícitas, mencionaremos algunos de los principales

⁸⁸³ Es interesante la cita que hace Soler Roch de Tossi que, cuando señala este último autor tres tipologías de actividades ilícitas, menciona a las actividades desarrolladas mediante instrumentos contractuales habituales (compraventa, ejecución de obra, préstamo, etc), pero con un objeto ilícito por estar prohibido (droga, armas, mercancías de contrabando, prostitución en caso de explotación, bienes pertenecientes al patrimonio artístico nacional, etc.). SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 15.

argumentos, que cita Soler Roch⁸⁸⁵, que sustentan las posiciones contrarias y favorables a la tributación de las actividades ilícitas:

a. Argumentos de la corriente contraria a la tributación de las actividades ilícitas

1) Uno de los principales argumentos clásicos de *la corriente contraria* a la tributación de las actividades ilícitas, según la autora, “de corte inequívocamente moralista, ha sido el evitar la imagen del *Estado que, como ente impositor, se aprovecha, por así decirlo, gravando el lucro obtenido en dichas actividades haciéndose, de este modo, cómplice de los infractores*”.

Soler Roch señala que “la experiencia americana demuestra que hay otra opción en el planteamiento y resolución del problema, ya que la represión del fraude por el Internal Revenue Service demuestra que no sólo no hay complicidad, sino que las actuaciones de dicho servicio facilitan la propia persecución penal y, en especial, del crimen organizado”.

2) Un segundo argumento utilizado en contra de la tributación de las actividades ilícitas se basa, según Soler Roch, en la “discutida compatibilidad entre sanción e impuesto”. Es “un criterio del tipo *non bis in idem* que propugna la incompatibilidad de pretensiones con identidad de origen”. La autora cree “que esta tesis es

⁸⁸⁴ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 15.

⁸⁸⁵ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995. Págs. 15 y siguientes.

fácilmente refutable, ya que se basa en una errónea identidad de los presupuestos de hecho (conducta ilícita y manifestación de capacidad económica), que ni siquiera tienen que coincidir totalmente (dependerá, en cada caso, del grado de ilicitud que afecte a la manifestación de riqueza); además, la identidad del acreedor no basta para configurar un *bis in idem* si una de las prestaciones (el tributo) no tiene carácter represivo; por otra parte, se ha observado que esta pretendida incompatibilidad carece de fundamento constitucional o apoyo en el Derecho positivo”.

Una cuestión distinta, indica Soler Roch, “es la compatibilidad del tributo con las obligaciones resultantes de la exigencia de responsabilidad civil, tales como la restitución, la reparación del daño causado o la indemnización de daños y perjuicios, previstas en el artículo 101 del Código penal”. En principio, “las obligaciones *ex delicto* se fundan en la reparación (absoluta o relativa) del bien jurídico lesionado y las obligaciones tributarias se fundamentan en el deber constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica”; ésta es, a juicio de la autora, “la óptica correcta para resolver el problema, (...) sólo si los efectos de aquellas obligaciones impiden o enervan totalmente el enriquecimiento del sujeto, podrá no surgir la obligación tributaria o bien surgir, a cargo de la Hacienda Pública, la obligación de devolver el ingreso tributario indebido”. Remarca la autora que “éste es un punto en el que hay coincidencia en las posiciones representativas de las dos tendencias en conflicto: lo que podríamos denominar *la contrastación de los efectos del ilícito con la efectiva producción de riqueza*”. Según la autora, se considera mayoritariamente que la capacidad contributiva “queda

enervada por efecto de las medidas pecuniarias resultantes del proceso penal”.

- 3) “Una tercera e importante línea argumental”, señalada por Soler Roch, “en contra de la tributación de las actividades ilícitas, está inspirada en un *criterio de unidad del ordenamiento jurídico*, entendido como un todo en el que no caben contradicciones y, por ende, resulta inconcebible que unos hechos que, precisamente por su carácter ilícito, se ven privados de todo efecto jurídico, salvo el de la sanción a sus autores, pueden ser fuente de obligaciones y deberes tributarios. En el terreno técnico y jurídico positivo, esta objeción entronca con temas como el de la ilicitud de la causa, las mercancías de ilícito comercio o, de modo más genérico, la coherencia con los postulados o límites que configuran el propio sistema jurídico”. Existen diversas normas del C.c. y del C. de c. que establecen la exigencia de la licitud de la causa en los contratos y en los objetos sociales.

Frente a este argumento, la autora cita a Hensel, “cuando observa que *incluso el negocio jurídico nulo por inmoralidad puede ser considerado como realización del hecho imponible del impuesto si y en cuanto los interesados hacen valer entre ellos las consecuencias económicas*”⁸⁸⁶.

⁸⁸⁶ Prosigue la autora que “Este mismo razonamiento es el que inspira la conocida norma contenida en el artículo 57.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, según la cual la nulidad del acto o contrato determina para el contribuyente el derecho a la devolución del impuesto *siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos*; si ésta es la solución adoptada en un impuesto cuyo hecho imponible se ajusta a las llamadas reglas de calificación *iusprivatista*, tanto más ocurrirá en aquellos impuestos cuyo hecho imponible no se ajusta a dicha calificación”. SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 18.

El enfoque del tema, según Soler Roch, pasa “por un análisis de la configuración normativa del hecho imponible en cada tributo”, que señala la autora, citando a Vicente-Arché Domingo, en la doctrina española, *el hecho imponible permanece, en su naturaleza, siempre como un hecho, y en este sentido, la génesis del hecho imponible se desconecta por completo de cualesquiera relaciones jurídicas obligacionales*”.

b. Argumentos a favor de la tributación de las actividades ilícitas

Las principales argumentaciones a favor de la tributación de las actividades ilícitas giran, según Soler Roch, “en torno a los principios constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, a los de *capacidad contributiva e igualdad*”.

La capacidad contributiva, según la autora, “significa riqueza, con independencia del origen y por ello la ilicitud no supone, para los sujetos que obtienen aquélla, la exclusión del deber de contribuir. Este es (...) el punto fundamental de apoyo de las posiciones favorables a la tributación de las actividades ilícitas: en la medida en que éstas hayan generado riqueza efectiva para los sujetos que las desarrollan, la prioridad del mandato constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica determina, en justicia y en lógica jurídica, la sujeción al impuesto de los ingresos generados en dichas actividades”.

Esta mención del derecho a la devolución del tributo siempre que no le hubiera producidos efectos lucrativos, también se contempla en el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (artículo 110.2 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales).

El principio de igualdad, manifiesta Soler Roch, “concretado en la idea de la *discriminación intolerable* o *agravio comparativo* que para los ciudadanos honestos supone la no tributación de las actividades ilícitas está siendo, sobre todo en las más recientes aportaciones doctrinales y jurisprudenciales, el argumento estrella del debate (...)”.

“La tributación de las actividades ilícitas responde (...) a una exigencia primaria de igualdad”, como señala la misma autora citando a Boria, ya que “*limitar la tributación únicamente a las actividades lícitas significaría crear una desigualdad injustificada (...) una discriminación entre honestos y deshonesto, con ventaja para estos últimos*”. La autora cita a Pezzinga, cuando señala que “*para el ciudadano como contribuyente, parece indigno e inconcebible que quien desarrolla una actividad prohibida por la ley que le proporciona ingresos a menudo ingentes, deba gozar del injusto privilegio, no sólo de obtener las ganancias ilícitas, sino de no pagar impuestos*”⁸⁸⁷.

Dentro de la corriente favorable a la tributación de las actividades ilícitas, destaca Soler Roch el dato de que, “ha existido siempre en el ordenamiento tributario un ejemplo paradigmático de cómo una conducta ilícita (infracción y delito) es, al mismo tiempo, constitutiva del hecho imponible de un impuesto”, la autora se refiere, “al hecho imponible de los derechos a la importación, que tanto en la anterior

⁸⁸⁷ En el Derecho americano, prosigue la autora, “la sentencia *James v. United States* se refería a la modificación del *Income Tax Act* de 1916, que suprimió el término *legal* referido a la fuente de la renta como reveladora del *intento obvio del Congreso de gravar la renta derivada de fuentes legales e ilegales, para suprimir la incongruencia de tener gravadas las ganancias del trabajador honesto e inmunes las del deshonesto*”. SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 20.

legislación aduanera española como en el vigente Código aduanero comunitario se realiza por la introducción irregular de las mercancías en el territorio aduanero (artículo 202 del Reglamento CE 2913/1992), conducta que constituye, precisamente, el supuesto tipificado como infracción o delito de contrabando. No obstante, el supuesto hay que entenderlo en la lógica de la tributación aduanera, ya que de no existir tal previsión se produciría el efecto perverso de convertir la conducta defraudatoria en un supuesto de no sujeción.

Sin embargo, los Estados de Alemania y Holanda, indica Soler Roch, “en sus observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia europeo, con ocasión del problema del tratamiento del tráfico ilegal de droga en el IVA, apelaron también al principio de igualdad (unido aquí al principio de neutralidad de este impuesto) en defensa de sus tesis favorables a la sujeción de dichos productos, tanto en importaciones como en operaciones interiores. El Tribunal admitió que el principio de neutralidad del IVA se opone a la diferenciación generalizada de trato entre transacciones lícitas e ilícitas, pero dada la prohibición absoluta que afecta a todo comercio de estupefacientes (salvo para su utilización en fines médicos o científicos en circuito estrictamente vigilado), no se da en este caso la competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito, por lo que la no sujeción al IVA no podría afectar a aquel principio” (referido al principio de igualdad)⁸⁸⁸.

⁸⁸⁸ Señala Soler Roch que, la Jurisprudencia del TJCE en relación al IVA, en principio y hasta ahora, “ha mantenido una línea contraria a la sujeción a dicho impuesto de transacciones ilícitas; en concreto, el tráfico ilegal de estupefacientes y de moneda falsa”.

“Los pronunciamientos más significativos basan la no sujeción al impuesto en (...) el criterio de la no comerciabilidad de las mercancías prohibidas en el tráfico comunitario, aplicándolo tanto a las importaciones como a las operaciones interiores y, tanto a las mercancías total y absolutamente prohibidas como a las ilegales pero toleradas en algunos estados miembros”.

8.2. APLICACIÓN AL IAE

En lo que concierne al IAE, la DGCHT ha tenido ocasión de pronunciarse en una Contestación a una consulta de fecha 1 de junio de 1992, núm. 310⁸⁸⁹, con relación a la clasificación en las Tarifas del Impuesto de la “actividad consistente en el ejercicio de la prostitución por transexuales”. La Contestación indica que “la prostitución como actividad es el ejercicio habitual y venal por persona de cualquier sexo, de relaciones sexuales con cualquiera que se lo pide, sea o no su único medio de vida; dicha actividad y su ejercicio no están tipificados penalmente, aunque se le considera como acto y actividad ilícita, objeto de diversas medidas no penales para evitar su extensión”⁸⁹⁰.

Afirma la Contestación, que la prostitución “constituye una actividad prohibida por normas legales no penales, resultando tal ilicitud del simple examen de determinados preceptos, tales como el artículo 1 del Decreto-Ley de 3 de marzo de 1956 y el artículo 2.4 de la Ley 4/1970, de 4 de agosto, de Peligrosidad y Rehabilitación Social, así

SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Págs. 27 y 28.

⁸⁸⁹ Contestación a la consulta de 1 de junio de 1992, núm. 310. 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. 1061 a 1063.

⁸⁹⁰ Continúa la Contestación 310, de 1 de junio de 1992, que “Si es objeto de represión penal cualquier forma de promoción, aprovechamiento o explotación de la prostitución o corrupción ajena”. 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. 1061 a 1063.

como de la Sentencia de la Sala 2ª del TS de 15 de noviembre de 1991”. “Desde la perspectiva jurídico-privada, los actos y pactos producidos en el ejercicio de la prostitución están incurso en la sanción de nulidad prevista en el artículo 6.3 del C.c. por infringir lo dispuesto en los artículos 1255, 1271 y 1275 del mismo cuerpo legal (...)”. “En resumen, desde la perspectiva civil, la prostitución es una actividad ilícita frente a la que se reacciona, como sanción, con la nulidad absoluta de los actos y pactos que la posibiliten”.

Desde el punto de vista material, señala la Contestación, “la prostitución y su tráfico pueden conceptuarse como actividad económica, pero dicha calificación material no implica la subsunción de tal actividad en el hecho imponible del impuesto por cuanto que de admitirse tal interpretación, fundada en la circunstancia de que en el concepto de actividades sujetas no se distingue si son ilícitas o no, se subsumirían en el mismo actividades ilícitas no penales (explotación no autorizada de juegos de azar, entrada clandestina de inmigrantes extranjeros, etc.) o penales (tráfico de drogas, contrabando, explotación habitual de la prostitución, etc.)”.

Esta interpretación extensa, manifiesta la Contestación, “no es admisible, debiendo circunscribirse el hecho imponible del impuesto (...) a aquellas actividades que, reuniendo los requisitos que permiten calificarlas como “económicas”, sean conformes con el ordenamiento jurídico, o, lo que es lo mismo, sean lícitas; y ello porque la pretensión de la norma delimitadora del hecho imponible no es gravar cualquier tipo de actividad *económica*, sino sólo aquellas que tienen carácter empresarial, profesional o artístico, cuyo ejercicio presupone su licitud,

excluyendo a las que, aun encajando aparentemente en el presupuesto de hecho que integra el referido hecho imponible, son contrarias al ordenamiento jurídico o declaradas por éste ilícitas”.

La Contestación advierte que el requisito de la licitud en la actividad propia del objeto social es exigido:

- a) Para las sociedades mercantiles, en los artículos. 117⁸⁹¹ y 118⁸⁹² del C. de c.
- b) Para las sociedades civiles, en el artículo 1666 del C.c.⁸⁹³.

En el supuesto de las personas físicas, la licitud de la actividad que ejerciten se impone:

- a) Para las actividades profesionales, en los artículos. 6.3⁸⁹⁴, 1255⁸⁹⁵, 1271⁸⁹⁶ y 1275⁸⁹⁷ del C.c.

⁸⁹¹ Artículo 117 del C. de c.:

“El contrato de Compañía mercantil celebrado con los requisitos esenciales del Derecho será válido y obligatorio entre los que lo celebren, cualesquiera que sean la forma, condiciones y combinaciones lícitas y honestas con que lo constituyan, siempre que no estén expresamente prohibidas en este Código.”

⁸⁹² Artículo 118 del C. de c.:

“Serán igualmente válidos y eficaces los contratos entre las Compañías mercantiles y cualesquiera personas capaces de obligarse, siempre que fueren lícitos y honestos, y aparecieren cumplidos los requisitos que expresa el artículo siguiente.”

⁸⁹³ Artículo 1666 del C.c.:

“La sociedad debe tener un objeto lícito, y establecerse en interés común de los socios. Cuando se declare la disolución de una sociedad ilícita, las ganancias se destinarán a los establecimientos de beneficencia del domicilio de la sociedad, y, en su defecto, a los de la provincia.”

⁸⁹⁴ Artículo 6.3 del C.c.:

“Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.”

⁸⁹⁵ Artículo 1255 del C.c.:

“Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.”

⁸⁹⁶ Artículo 1271 del C.c.:

“Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras.

b) Para las actividades empresariales, en el artículo 2 del C. de c. y, supletoriamente, los artículos citados del C.c.

La Contestación concluye que “la explotación de la prostitución, cualquiera que sea el tráfico, forma o comercio de la misma, ya sea de la prostitución ajena (ilícita penalmente) ya sea de la propia de quien la ejerce (ilícita civilmente y objeto de medidas de seguridad) es, en todo caso, ilícita, y no puede ser objeto válido de ninguna actividad empresarial o profesional a efectos fiscales; subsiguientemente no está sujeta al IAE”.

8.3. CONCLUSIONES CON RELACIÓN A LA ILICITUD DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EMPRESARIALES Y EL EMPRESARIO

8.3.1. Planteamiento

Si tenemos en cuenta la clasificación que hace Soler Roch al analizar, en el terreno del Derecho tributario material, el grado de ilicitud representado por “la mayor o menor conexión recíproca entre el desarrollo de la actividad y la comisión de infracciones o delitos”, el criterio de la Administración tributaria es considerar no admisible la actividad aunque sea ilícita civil o administrativamente y no sólo

Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal conforme al artículo 1.056.

Pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres”.

⁸⁹⁷ Artículo 1275 del C.c.:

“Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral”.

penalmente, puesto que, lo que no contempla el hecho imponible del IAE, son actividades consideradas objetivamente ilícitas, tanto en los ámbitos civil, administrativo como, por supuesto, en el penal. Puede entenderse que el IAE no puede gravar una actividad no permitida (civil o administrativamente), porque podría interpretarse que se provoca un estado de permisibilidad de esta actividad, evidenciado por el hecho de figurar en los censos del impuesto ejercicio tras ejercicio. Ello, además, queda reforzado por la circunstancia de que las actividades económicas empresariales se describen en el hecho imponible del impuesto, como hemos examinado en apartados anteriores, de forma exhaustiva y, por tanto, el IAE no grava otras actividades que las establecidas (minerías, comerciales, industriales y de servicios) y enumeradas en las distintas rúbricas o epígrafes. Es cierto que existe la posibilidad de clasificar las actividades económicas empresariales que no tienen su rúbrica en un “cajón de sastre” previsto, al efecto, en el grupo 999⁸⁹⁸, pero ello no significa, siguiendo la opinión de la Administración tributaria, que se puedan incluir las actividades ilícitas. En consecuencia, la licitud, según esta interpretación, se presupone en el hecho imponible del IAE.

Pero, según otro criterio distinto, el concepto de actividad económica en el IAE es autónomo, no ligado a una específica calificación iusprivatista, (como indica Soler Roch⁸⁹⁹ “en la conocida y denostada distinción entre hechos imponibles de naturaleza jurídica o económica, pertenecería a esta segunda especie”) y, dicho concepto,

⁸⁹⁸ Este grupo 999 clasifica “otros servicios no comprendidos en otros puntos”, de la Sección Primera (actividades empresariales).

⁸⁹⁹ SOLER ROCH, María Teresa: “La tributación de las actividades ilícitas”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 85 de Enero/Marzo de 1995. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1995. Pág. 24.

tampoco se pronuncia expresamente sobre la licitud o ilicitud de la actividad, ello da pie a la interpretación en diversos sentidos: primero, que la licitud se presupone, segundo, que el legislador no se lo planteó (en este caso no se resuelve el problema) o tercero, que, en opinión de Soler Roch, “en una definición de este tipo el factor licitud-ilicitud es una dato indiferente; la esencia del concepto de actividad económica, a efectos impositivos, es que se trata de una actividad productiva, y en tal sentido aquel factor es un elemento externo a la esencia del concepto”.

El criterio de la Administración tributaria visto se inscribe en el primer sentido expuesto. Soler Roch señala que “la Administración resuelve el tema en clave explícitamente formalista, ya que reconoce que materialmente la actividad, objeto de la consulta (la prostitución y su tráfico), es una actividad económica, por tanto, productora de riqueza para quien la ejerce, no obstante lo cual, omite todo razonamiento desde la perspectiva de la capacidad económica y la igualdad en relación con otras actividades económicas. (...) La posición de la Administración española (...) es muy restrictiva porque ni siquiera distingue, a estos efectos, entre ilícitos penales e ilícitos simplemente civiles o administrativos; se inscribe, además, en una línea interpretativa de absoluta subordinación al Derecho privado.

Trasladando estas referencias a las actividades económicas al concepto de empresario en el IAE, podría atenderse al criterio de “unidad y coherencia del ordenamiento jurídico” y, en este sentido, no podríamos otorgar la categoría de empresario en el IAE a la persona que realice una actividad que, objetivamente considerada, está prohibida por leyes que pertenecen al conjunto del ordenamiento jurídico del país.

Otra cosa serían las actividades que, objetivamente, son lícitas, pero que en su realización puedan cometerse irregularidades, consideradas infracciones o delitos, para obtener una mayor ganancia o mejores condiciones económicas (el ejemplo de la inmobiliaria que comete una estafa en una de sus promociones de vivienda). En este caso, la persona que realice estas actividades, aún dentro de esta última interpretación, podría ser considerada empresario a efectos del IAE, salvo que por la comisión de la infracción o delito en cuestión, pueda perder dicha condición de empresario, porque deba cesar la actividad.

Sin embargo, otra interpretación podría partir de la distinción de los ilícitos penales y de los ilícitos civiles y administrativos. Sólo los ilícitos penales estarían excluidos de gravamen. En cambio, los ilícitos civiles y administrativos, podría sostenerse que estarían sujetos al Impuesto.

Las razones de esta interpretación las encontraremos en varios argumentos. El análisis del hecho imponible del IAE incluye las actividades económicas “mineras, industriales, comerciales y de servicios”, sin remitirse a otra norma que contemple la licitud o ilicitud de tales actividades.

Por otro lado, los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad ante el deber de contribuir, son criterios que justifican la sujeción al IAE de cualquier actividad económica que, según la ley, es gravada a través del beneficio medio presunto, cuyas cuotas no pueden exceder del 15 por 100 de este beneficio. Sería totalmente injusto

que la persona que realiza una actividad lícita tribute correctamente y la persona que realiza una actividad no lícita no tribute. Si la persona no está autorizada a realizar la actividad determinada que ejerce, o, la actividad objetivamente considerada no está permitida civil, mercantil o administrativamente, deberían ser otras las medidas que la Administración habría de adoptar, pero no que siga ejerciendo esta actividad determinada sin tributar.

Se encuentra apoyo legal a favor de esta interpretación en la Regla 4^a, apartado 4, de la Instrucción general, cuando establece que “el hecho de figurar 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”; puesto que, este precepto demuestra la desconexión del IAE de otros requisitos previstos en otros sectores del Ordenamiento jurídico.

8.3.2. Desenlace

Todos los tributos deben representar algún índice de capacidad económica para que pueda considerarse que respetan el principio constitucional previsto en el artículo 31.1 de la CE. Puede entenderse que el IAE grava la capacidad económica que se pone de manifiesto con el ejercicio habitual de cualquier actividad económica. Es decir, el mero ejercicio, según el legislador, ya es indicativo de capacidad económica probable. A raíz de ello, se cuantifica la cuota con base a un porcentaje del beneficio medio presunto atribuible a la actividad.

Esta afirmación nos puede servir para resolver esta cuestión tan conflictiva, como es el gravamen de las actividades económicas ilícitas.

Sobre la síntesis de las dos posturas radicales:

- 1) Entender que el legislador del IAE, al regular el hecho imponible, está considerando como petición de principio que las actividades gravadas sean lícitas. De acuerdo con este criterio, habríamos de concluir que las actividades ilícitas no están sujetas al IAE.
- 2) Entender que al no hacer el legislador ninguna alusión explícita a las actividades lícitas o ilícitas que resultan gravadas, cabe concluir que todas ellas están sujetas al impuesto.

A partir de aquí pueden caber multitud de posturas eclécticas o mixtas. Nosotros creemos que la resolución de la cuestión se encuentra en los principios constitucionales y, especialmente, en el principio de capacidad económica, como el fundamental inspirador del sistema tributario. Y con base a tal principio, creemos que, si bien tiene razón la segunda postura, en tanto en cuanto indica que el carácter lícito o ilícito de la actividad económica no influye en absoluto en la sujeción a gravamen de la actividad, también entendemos que esto se tiene que matizar diciendo que, cuando la manifestación de riqueza gravada por el tributo ha sido anulada por el Ordenamiento jurídico, también se anulan los efectos genéticos de la obligación tributaria producida por el hecho imponible, de tal forma que puede entenderse que realmente no ha habido hecho imponible sino que se está ante un supuesto de no sujeción.

Nos podemos fijar en lo que ocurre en otro impuesto local como es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el hecho imponible es la realización de cualquier obra por la que se requiere licencia. Si una persona realiza una obra que, posteriormente, por ilegal es derribada, resulta que la manifestación económica demostrada en la construcción ilegal es destruida por el Ordenamiento jurídico, en tanto en cuanto obliga o implica el derribo de la mencionada obra, tal y como lo entiende la jurisprudencia mayoritaria. Esto es un claro supuesto de no sujeción, pues la manifestación de capacidad económica inicialmente demostrada se ve posteriormente anulada por el propio Ordenamiento jurídico.

Algo similar creemos sucede con la sujeción al IAE de las actividades ilícitas. Cuando una persona realiza una actividad económica ilícita y el Ordenamiento jurídico impone como pena, el pago de una multa tendencialmente equivalente a las ganancias o beneficios obtenidos por esta actividad, es señal de que estamos ante un supuesto de no sujeción, porque si ha habido alguna manifestación de capacidad económica ésta ha sido posteriormente anulada.

Ahora bien, cuando el Ordenamiento jurídico prevé otro tipo de penas –por ejemplo, la privación de libertad–, sin implicar la asunción por parte del Estado de los beneficios presuntamente obtenidos en la actividad ilícita, parece obvio que el Ordenamiento jurídico está respetando la manifestación de capacidad económica que ha supuesto la realización de la actividad y, por tanto, es esta actividad económica de tipo empresarial, profesional o artístico, de acuerdo con la definición que de ella nos da el propio impuesto, la que estará sujeta al impuesto por

más ilícita que sea, y, la persona que la realiza, cuando tal actividad se encuentre clasificada en la Sección Primera, se puede considerar empresario.

Otra cosa es, la práctica de la Administración tributaria, que tiende a considerar no sujetas las actividades ilícitas, no ya tan solo las penales (por ejemplo, el tráfico de estupefacientes) sino las civiles o administrativas (por ejemplo, la prostitución). Postura que se entiende si se considera exclusivamente el Derecho penal, partiendo de la base que no es lógico que una actividad ilícita pueda figurar en un censo administrativo. No obstante, si apreciamos el Ordenamiento jurídico en su conjunto, advertiremos que no hay ninguna incompatibilidad entre el ejercicio de una actividad económica ilícita y la aplicación del principio constitucional de capacidad económica. Por más que busquemos, no encontraremos ningún precepto en la Constitución que impida gravar una manifestación de la capacidad económica, derivada de un ilícito civil o penal, en cambio, sí que resulta incompatible con el propio principio de capacidad económica⁹⁰⁰ gravar una manifestación de tal capacidad económica que posteriormente sea anulada. En este supuesto debemos concluir que la persona que realiza esta actividad económica ilícita, cuya

⁹⁰⁰ CASADO OLLERO, Gabriel, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Novena Edición. Editorial Tecnos. Madrid 1998. Págs. 155 a 158.

CASADO OLLERO, Gabriel: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 32. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1981. Pág. 141.

CASADO OLLERO, Gabriel: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 34. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1982. Pág. 185.

capacidad económica es eliminada, no ostentará la condición de empresario a efectos del IAE.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- La normativa del IAE nos describe las actividades económicas empresariales sujetas a gravamen (ganaderas independientes, mineras, industriales, comerciales y de servicios) y nos ofrece, lo que podemos denominar una definición conceptual de actividad económica en general, cuando nos señala el carácter con el que se ha de ejercer toda actividad económica y, por ende, también la empresarial para que se la considere sujeta (ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios). Sin embargo, no nos ofrece un concepto de empresario. Ante lo cual no resta otro remedio que partir de la descripción y caracteres que, según la normativa del IAE, presenta la actividad económica realizada por el empresario. Una vez se haya podido determinar el concepto de actividad económica empresarial, podremos centrarnos en la persona que realiza la actividad y, con ello, elaborar el marco y contenido del concepto de empresario a los efectos del IAE.

Pero el IAE grava unas actividades económicas y un empresario que tienen unos homónimos, es decir, que tanto los conceptos de actividad económica como de empresario, se recogen en otros sectores del ordenamiento jurídico, como es, mayormente, el mercantil, y, en menor medida, el ordenamiento civil. Igualmente, en el ordenamiento tributario se gravan manifestaciones de estas actividades y a la persona que las realiza como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, en la elaboración del concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y, aunque, de sí, dicho concepto tiene plena autonomía, no podemos desvalorar el papel del Ordenamiento mercantil y del Derecho civil como ramas que tienen un carácter supletorio en el IAE, ni tampoco podemos dejar de tener en cuenta la toma en consideración de las actividades económicas empresariales por otros tributos, especialmente, el IRPF y el IVA. Asimismo, tampoco estará de más conocer qué nos dice la ciencia económica sobre el concepto de empresario.

SEGUNDA.- El empresario, según el concepto clásico de la Ciencia económica, es la persona que aporta el capital y que realiza las funciones de planificación, organización y control, además de, normalmente, reunir conocimientos técnicos. A cada una de estas actuaciones se les asigna una función económica. Si es un empresario capitalista, asume los riesgos, recibe los posibles beneficios y responde de las pérdidas. Si es un empresario directivo, ejerce la administración de la empresa. El empresario también tiene una función innovadora. En consecuencia, se unen en una única figura de empresario el riesgo-administración-innovación.

Así, el empresario, según la Ciencia económica, da la forma y el contenido a la empresa que coordina la actividad económica de varias personas (trabajadores, capitalistas y directivos), a fin de producir un bien o un servicio con el objeto de vender el producto en un mercado (actuando con ánimo de lucro) y a fin de repartir el producto obtenido de la venta entre las personas que colaboran en la mencionada empresa.

Finalmente, observamos que en la Ciencia económica 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 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.

TERCERA.- El empresario, en la doctrina mercantil, es la persona que realiza una actividad económica, en nombre propio y por medio de una empresa. Esta actividad económica se plasma y realiza a través de un conjunto de actos y de estipulaciones de contratos instrumentales habituales con terceros, puestos en relación con el empresario en función del tipo de actividad (contratos de compraventa de bienes, de seguros, bancarios, etc.). La realización de estos actos de comercio, según el Código de comercio, califica, a la persona que los realiza habitualmente, de comerciante –en este sentido, el acto de comercio se considera que tiene una noción objetiva-. No obstante denominarse comerciante, la evolución histórica se ha decantado hacia la expresión de empresario mercantil, pues no sólo se realizan actividades comerciales, sino también industriales y de servicios.

Por tanto, el empresario mercantil, según la definición conceptual elaborada por la doctrina, es la persona 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.

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

Asimismo, observamos que en el ámbito mercantil, dicha “actividad dirigida a la producción de bienes o servicios para el mercado”, para ser considerada como tal, precisa el cumplimiento del requisito del carácter habitual de su ejercicio, establecido 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, como más adelante se concluirá, este requisito también es un elemento esencial de la definición conceptual de la actividad económica y, en especial, del empresario en el IAE.

En cuanto al aspecto 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 (...)”], coincide con el concepto de empresario elaborado por la doctrina mercantil.

Además, en cuanto 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.

De este concepto y en el orden de la definición descriptiva de las actividades, habrá de excluirse expresamente de la consideración de comerciantes 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, ya que el Código de comercio no considera comercial la actividad que ejercen, aunque hay autores que las consideran 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 ello ocasiona la aparición de verdaderas empresas. La aproximación de estas actividades al concepto de actividad económica empresarial, se apoya en determinadas normas (así, el Reglamento del Registro Mercantil les da un tratamiento similar, la Ley de Competencia desleal los califica de mercantiles).

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 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 no sea ejercida por persona física, pues en tal caso se clasificaría como actividad profesional (grupo 861). Y es que, según la normativa del IAE, tan solo tendrán la consideración de actividades profesionales las que se ejerzan por personas físicas, de tal manera que todas las actividades profesionales ejercidas por personas jurídicas o entes sin personalidad tendrán la consideración de actividades empresariales.

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 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.

CUARTA.- Los efectos jurídicos de la calificación de empresario en el ámbito mercantil es el sometimiento a un determinado estatuto jurídico, que significa un régimen especial frente al de las demás personas (obligación o facultad, según los casos, de inscribirse en el Registro mercantil, llevar una contabilidad ordenada, sujeción a procedimientos concursales), con unas especificaciones en función de la naturaleza de la actividad (empresarios de seguros, banca) o, la forma jurídica empresarial adoptada (sociedades cooperativas, anónimas laborales).

Asimismo, para adquirir la calificación 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 su establecimiento a las leyes de España. Asimismo, el empresario 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.

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.

QUINTA.- Por lo que respecta al estudio comparativo con otras figuras tributarias, cabe decir que las actividades económicas recogidas y reguladas por el Derecho mercantil y, también por el civil, son tomadas en consideración por el Derecho tributario sujetando los aspectos más relevantes de la empresa. Si bien, el reflejo del Derecho mercantil en los conceptos del Derecho tributario es importante, se observan ciertas

especialidades y la tendencia de este último a no dejar fuera de gravamen actividades económicas aunque, en ocasiones, no sean consideradas mercantiles.

El IRPF, grava los rendimientos de actividades económicas (de actividades empresariales y profesionales en la terminología utilizada por la Ley del IRPF de 1991). Y considera como tales, 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.

Por tanto, dentro de las actividades económicas empresariales sujetas al IRPF, tenemos, además de las recogidas en el Código de comercio, las actividades expresamente excluidas de dicho Código (agrícolas, ganaderas y de artesanía) y 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 últimas categorías (las excluidas y las no recogidas) 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. No obstante, para que tengan la condición de rendimientos íntegros de estas actividades, 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. Y, en

idénticos términos, en la definición conceptual de actividad económica y empresario a efectos del IAE, si bien, como hemos dicho, desde el punto de vista descriptivo no están sujetas al IAE las actividades ganaderas dependientes, pesqueras y forestales, pese a que sus rendimientos se consideran empresariales a efectos del IRPF.

SEXTA.- Aunque la Ley del IRPF, vigente hasta 1998, e igualmente la Ley del IRPF vigente desde 1999, mencionan conjuntamente los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales, es necesario distinguirlos, puesto que tienen diferencias en su régimen jurídico-tributario. La normativa reglamentaria del IRPF –tanto la vigente hasta el ejercicio de 1998, como la vigente desde 1999-, determina los rendimientos de las actividades profesionales, utilizando una fórmula que traspasa los límites de la propia regulación del Impuesto; se rompe, en este sentido, el principio de estanqueidad tributaria en el IRPF, para dar entrada a la regulación contenida en otro impuesto. El IRPF se remite al IAE, que en este momento se convierte, en el catalogador de quien ejerce con carácter económico la actividad, es más, por efecto de los artículos 11 de la LIRPF de 1998 (en la LIRPF de 1991 era el artículo 43) y 119 de la LGT, 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. También el IAE se convierte en el calificador del tipo de actividad (es decir, si se trata de una actividad empresarial o, por el contrario estamos ante una actividad profesional) y, como consecuencia de esto último, el IAE se convierte en el calificador

de 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, correspondiente a las actividades empresariales. En estos supuestos, la doctrina de los autores 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 aplicación del criterio manifestado, tanto por esta doctrina mencionada, como por la Administración, se vislumbraría, en este caso, una manifestación tácita del principio de estanqueidad tributaria, según el cual los conceptos empleados por los distintos tributos no han de tomar necesariamente, en todos ellos, el mismo contenido.

Otras manifestaciones de este principio, en relación con el concepto de empresario utilizado por el IRPF y el IAE, son las siguientes:

El IRPF engloba dentro de las actividades profesionales, a las artísticas y deportivas, mientras que el IAE contempla a las actividades profesionales en la Sección Segunda, de forma separada de las artísticas, que se contienen en la Sección Tercera.

Por otro lado el IRPF, sujeta, como actividad empresarial, el arrendamiento o compraventa de inmuebles cuando se desarrolle concurriendo unas circunstancias [que se cuente con un local al efecto y con una persona empleada con contrato laboral (que según la nueva Ley del IRPF deberá ser “a jornada completa”)]. Sin estos requisitos no se considera actividad empresarial en el IRPF. En cambio, en el IAE, los arrendamientos y las compraventas, se consideran actividades empresariales independientemente de las referidas circunstancias. Además, mientras que en el IAE tan solo tributarán las actividades de arrendamiento, cuando el valor catastral de los bienes arrendados supere la cantidad de 100 millones de pesetas, en el IRPF esta circunstancia resulta irrelevante.

Con respecto al Derecho mercantil, la autonomía del IRPF se demuestra en que este Impuesto también considera empresariales actividades que, según el Código de comercio, no tienen tal consideración. Asimismo, se produce una diferencia de calificación en el caso de los comisionistas, cuya regulación se contiene en el Código de comercio y, en cambio, en el IRPF, al igual que en el IAE, sus actividades pueden tener la consideración de profesionales.

SÉPTIMA.- A la hora de calificar si una actividad es profesional, para, de acuerdo con ello, considerar aplicable el régimen especial de transparencia fiscal (cuando se trata de sociedades que más del 75 por 100 de sus ingresos procedan de actividades profesionales, junto con otros requisitos), tampoco se acude a la clasificación que el IAE

realizaría de la actividad de la sociedad. En efecto, 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 semejante calificación es irrelevante, pues la sociedad continuará siendo de profesionales cuando se cumplan los requisitos señalados por la normativa del IRPF en relación con la LIS.

OCTAVA.- Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, la normativa anterior (Ley 61/1978 y R.D. 2631/1982) explicitaba el concepto de actividad económica por cuenta propia, de manera similar al formulado en el IRPF. Aún cuando en la normativa actual no se recoja semejante concepto, lo cierto es que no existe argumento alguno para entender que no se sobreentiende implícitamente recogido, tal y como se deduce de la regulación que verifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades de las entidades parcialmente exentas, donde sí que se contempla la referida definición conceptual de actividad económica de forma similar al IAE.

NOVENA.- Por lo que se refiere a la figura tributaria del IVA, encontramos regulados los conceptos de empresario y profesional y el concepto de las actividades empresariales y profesionales. Así, cumpliendo la regulación de la Sexta Directiva, la Ley del IVA considera empresario y profesional a quien realice las actividades empresariales o profesionales (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), ordenando, por cuenta propia factores de producción materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De esta definición, se excluyen las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realizan de forma gratuita y se incluyen unos supuestos, a cuyos sujetos el Impuesto considera, en todo caso, empresarios (las sociedades mercantiles, los arrendadores de bienes, los urbanizadores de terrenos aún ocasionales y quienes realicen a título ocasional entregas de medios de transportes nuevos).

Con relación al ámbito mercantil, en el IVA (al igual que en el IRPF), se amplía la descripción de las actividades económicas estrictamente mercantiles, pues incluye las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, construcción y mineras, y, además, recoge algunos supuestos en los que considera, en todo caso, empresario a quien realice determinadas actividades, aunque sean ocasionales (la promoción de construcciones para la venta). Salvo estos supuestos de actividades ocasionales sujetas, el IVA (al igual que el IAE) se remite al artículo 3 del C. de c. para establecer la presunción del ejercicio (podemos añadir habitual) de actividades empresariales o profesionales y considerar empresarios o profesionales a quienes se estime realizan tales actividades.

Con relación al IAE, el IVA se remite también a este impuesto para establecer la presunción de la realización de actividades empresariales o profesionales y considerar empresarios o profesionales a quienes realicen tales actividades.

Asimismo, si comparamos el IVA y el IAE, podemos encontrar actividades desarrolladas a título gratuito (por ejemplo, un centro que sirve comidas a los pobres) que el IVA declara no 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.

Otro aspecto que contempla el IVA es la sujeción de determinados supuestos de autoconsumo; es esta una característica que lo diferencia del ámbito de la Ciencia económica y del Derecho mercantil, así como del IRPF y del IAE, para los que la realización de la actividad económica tienen como finalidad el mercado. La ordenación por cuenta propia de capital y trabajo se realiza con el objetivo de intervenir en la distribución al exterior de los bienes y servicios; no estará sujeto al impuesto y, por tanto, no tendrá la condición de empresario la persona o entidad que realiza una actividad económica empresarial para su consumo.

DÉCIMA.- Por lo que respecta a otros tributos que mencionen a las actividades empresariales y al empresario, tenemos el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. En primer lugar, cuando se refiere a la valoración de los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales, pero no aporta ninguna definición, sino que únicamente realiza una remisión expresa a las normas del IRPF. Y, en segundo lugar, cuando regula la exención de tales bienes y derechos, donde tan solo cabe entender que se realiza una

remisión tácita a las normas del IRPF, para calificar los bienes afectos a las actividades empresariales o profesionales.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a la hora de regular los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento, menciona el caso de liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión de empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional, pero sólo efectúa esta descripción, sin regular ningún concepto de actividad económica. Si bien, se incluye en la referida descripción la actividad agrícola que en el IAE se declara no sujeta. Asimismo sin ofrecer ningún concepto, el ISD se refiere a las actividades empresariales y profesionales, cuando regula determinadas bonificaciones en la base imponible para obtener la liquidable.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se cita a los empresarios y profesionales en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales para establecer los casos en los que no estarán sujetas las transmisiones patrimoniales onerosas por estar sujetas y no exentas al IVA. Consecuentemente, se deduce que los actos sujetos por la modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales están realizados por no empresarios o profesionales y, por ende, por sujetos que, respecto a dichas actividades, 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, la celebración de los contratos de arrendamiento (núcleo esencial de su actividad económica) no estará gravada por el IVA en la medida que el arrendamiento de viviendas está gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por lo que respecta a la Ley general tributaria, también se menciona a las actividades empresariales y profesionales en los procedimientos de liquidaciones provisionales de oficio y en las infracciones tributarias, sin tampoco definir tales actividades, cosa que nos parece lógica, pues la LGT, al ser una Ley general, se remite al concepto de actividad empresarial y de empresario que adopten las normativas propias de cada tributo en particular. Por otro lado, en el supuesto de las infracciones cometidas por empresarios, se observa un endurecimiento de las sanciones en sus límites máximos, respecto de otros sujetos particulares.

UNDÉCIMA.- Por lo que respecta a otras normas, también encontramos las menciones de empresarios y profesionales en la regulación de las declaraciones censales de tales sujetos, las declaraciones anuales de operaciones y el número de identificación fiscal. En todos estos casos se remiten, para calificar a tales sujetos, a la consideración que de ellos se hace en el IVA (que también en, en los términos citados, se remite al IAE).

Por lo que se refiere al modelo de Convenio de la OCDE, no se contempla un concepto elaborado de empresario, el texto sólo menciona a las rentas o beneficios empresariales, en cambio, en cuanto a los servicios profesionales, sí efectúa, al menos, una descripción no exhaustiva de los mismos, señalando que se comprenden especialmente como tales las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables. Esta descripción de actividades profesionales y de los sujetos que las realizan coincide con las actividades y sujetos que las realizan en el IAE. Teniendo en cuenta que cuando nos referimos a la actividad de carácter artístico como actividad profesional, debemos excluir a las actividades artísticas relacionadas con el cine, teatro, circo, baile y música, que se clasifican, a efectos del IAE, no en la Sección correspondiente a actividades profesionales, sino en la Sección Tercera, que clasifica dichas actividades conjuntamente con las relacionadas con el deporte y con los espectáculos taurinos.

Y finalmente, encontramos una relación de actividades económicas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas CNAE-93 y en la Clasificación Nacional de Ocupaciones (CON-94), aunque no se fijan los conceptos de las actividades; estas clasificaciones sólo tienen los efectos de establecer la nomenclatura estadística de las mismas. Con arreglo a la descripción contenida en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas deben ordenarse, en lo posible, los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas al IAE, según establece el artículo 86.1 de la LRHL.

DUODÉCIMA.- Una vez realizado el examen de las principales normas que hacen referencia a los conceptos de actividad económica empresarial y de empresario y su comparación con la figura del IAE, tenemos el bagaje adecuado para analizar los precedentes del tributo. En cuanto a los precedentes inmediatos, encontramos que la Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, además de enumerar las actividades sujetas (extractiva, fabril, artesana, de construcción, comercial, de servicios; importación, construcción, segregación y enajenación de terrenos, transporte y mineras), nos decía que se realizaba el hecho imponible con el mero ejercicio y por cuenta propia de tales actividades. Así mismo establecía los conceptos genéricos de cada una de ellas. En cambio, el IAE, con relación a las actividades empresariales, únicamente recoge qué se entiende por ganadería independiente, así como por venta al mayor y al menor, si bien las definiciones contenidas en la LFACI pueden ser extrapolables al IAE.

Por lo que respecta a las actividades profesionales, la Licencia fiscal de actividades profesionales y artísticas, también definía a los profesionales y a los artistas, a quienes sujetaba al Impuesto por el mero ejercicio de actividad profesional o artística realizada de forma independiente. Podían ser sujetos pasivos profesionales tanto las personas físicas como las jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT. A diferencia del IAE que clasifica como profesionales únicamente a las personas físicas que realizan una actividad profesional.

Otro precedente inmediato, junto con las Licencias fiscales, lo tenemos en el Impuesto municipal sobre la Radicación, que gravaba la utilización de locales de cualquier naturaleza, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales. Los sujetos pasivos son las mismas personas que en el caso de la cuota de radicación –superficie- del IAE. Y también en el Impuesto municipal sobre la Radicación, al igual que en el IAE, no se definen los fines industriales o comerciales ni las actividades profesionales. Así mismo, del hecho imponible del Impuesto municipal sobre la Radicación, se desprendía que las actividades debían ejercerse con habitualidad, siendo irrelevante el ánimo de lucro, cosa en la que coincide plenamente con el hecho imponible del IAE.

DECIMOTERCERA.- Examinadas las precedentes Licencias fiscales, podemos decir que el IAE grava el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas y, aun cuando no las define, sí realiza la descripción (que consideramos exhaustiva) de tales actividades económicas.

Respecto a las actividades empresariales, incluye en el hecho imponible, las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, las industriales, las comerciales y de servicios, y excluye, expresamente, las agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras. Pero, luego, la Instrucción incluye en la Sección Primera, correspondiente a las actividades empresariales, a las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT (comunidades de bienes, herencias yacentes y otras entidades carentes de personalidad jurídica)

que realicen actividades profesionales. A través de este elemento subjetivo, es decir, en función de la persona que realice la actividad se clasifica una actividad profesional junto con las empresariales; y, ello, a diferencia de las anteriores Licencias fiscales. En esta inclusión, podríamos apuntar diversas motivaciones: de tipo evolutivo (una visión más empresarial de las sociedades de profesionales actuales), de tipo recaudatorio (las cuotas fijadas para los profesionales son más reducidas que las previstas en las actividades empresariales), o, de tipo técnico (solamente considerar profesional a la persona física, excluyendo las sociedades mercantiles y las demás formas asociativas).

DECIMOCUARTA.- La regulación del IAE, además de la descripción de las actividades, elabora un concepto de actividad económica que nos proporciona una gran ayuda para llegar a formular el concepto de empresario en IAE, puesto que el empresario es la persona que realiza la actividad económica empresarial. El Impuesto considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Los elementos, denominados por la doctrina, esenciales, que expresamente se derivan de esta definición; son el personal (la ordenación por cuenta propia), el material (medios de producción y recursos humanos) y el teleológico (la finalidad de la exteriorización del resultado de la actividad, v.gr. se declara no sujetas la reparación en talleres propios y la utilización de medios de transporte propios), así como el elemento tácito: la habitualidad. Podemos decir que, con las matizaciones debidas a los diferentes puntos de vista de cada

disciplina, estos elementos esenciales del concepto de actividad económica parten de parejos rasgos que los examinados en la Ciencia económica y en el Derecho mercantil (el reflejo mercantil es absoluto), los cuales, a su vez, han iluminado también la regulación de otros impuestos (IRPF e IVA). Aparte encontramos otros elementos que, a efectos del IAE, la doctrina denomina accidentales, como son el ánimo de lucro, el resultado de la actividad y la utilización de local, los cuales también son datos (aunque no definatorios) a tener en cuenta en la elaboración del concepto de actividad empresarial y de empresario.

Aunque el redactado del artículo 80 de la LRHL habla, en el caso del elemento material, de la posibilidad de que pueda existir un sólo factor, el recurso humano o el medio de producción, nosotros sostenemos que siempre concurren los dos; pues creemos que es imposible concebir la realización de una actividad sin un utensilio o herramienta, por simples que éstas sean, como también pensamos que el elemento humano del trabajo siempre se dará, siquiera sea el trabajo que conlleva elegir y controlar al sujeto que de modo fáctico maneja la empresa por cuenta del empresario.

DECIMOQUINTA.- La exigencia o no del requisito de la habitualidad, denominado elemento esencial tácito del hecho imponible, ha causado una extensa polémica, todavía no pacífica, si bien, últimamente, parece que se decante hacia la exigencia del requisito en la realización del hecho imponible del tributo. Un grupo de las argumentaciones más destacadas, en sentido contrario a su exigencia, han sido manifestadas por Rubio de Urquía, Checa González, Poveda Blanco, Moreno

Castejón, Irala Galán, Muñiz García, De Juan Navarro, García Torres, Pérez Esparrels, Sanz Sanz y García-Fresneda Gea, entre otros, además de la opinión de la Administración Tributaria, expresada a través de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales; todos ellos, señalan que el IAE grava el mero ejercicio de actividad económica, se realice o no con habitualidad, bastando un solo acto para que se produzca el hecho imponible. Un grupo de las interpretaciones más elaboradas que sostienen que la habitualidad es un requisito, si bien tácito, del hecho imponible, han sido vertidas, entre otros, por Sáinz de Bujanda, Ferreiro Lapatza, García Luis, Simón Acosta, Menéndez Moreno, Calvo Ortega, Trebolle Diez, Arnal Suría, Cazorla Prieto, Aragonés Beltrán y Pagès i Galtés, este último realiza un análisis de las diferentes interpretaciones gramatical, contextual, histórico legislativa y evolutiva. Estos autores mencionan los apoyos que ofrece la normativa del propio impuesto, que delatan la existencia del requisito de la habitualidad (el carácter censal y periódico del impuesto, la remisión a los medios de prueba del artículo 3 del C. de c. que presume la habitualidad y el término actividades incluye la realización de varios actos). Incluso en el Derecho comparado, en tributos similares al IAE, por ejemplo, el Impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina, autores como Dino Jarach y Bulit Goñi, señalan, con relación a la noción de habitualidad dentro del hecho imponible, que se trata de un requisito que debe estar siempre presente en el ejercicio de la actividad; en el comercio, la industria, las profesiones, los oficios, las artes, etc, porque constituye la esencia de tales actividades.

Por nuestra parte, también consideramos que la habitualidad es un requisito esencial del hecho imponible del IAE, entre otras razones,

porque en la regulación del impuesto no se tipifica que el acto aislado y esporádico está sujeto, sino que el hecho imponible lo constituye la realización de actividades, términos que significan repetición y reiteración, además, el carácter censal y el procedimiento de gestión del Impuesto, a través de declaraciones de inicio, modificación y cese del ejercicio de la actividad, demuestran la intención del Impuesto de gravar actuaciones habituales.

DECIMOSEXTA.- En cuanto a los elementos accidentales, el ánimo de lucro, entendido como la voluntad de la obtención de rendimientos o distribución de beneficios, no es un requisito que forme parte del hecho imponible que grava el ejercicio de las actividades económicas en el IAE; como tampoco el hecho de que se obtenga un resultado (rendimiento o beneficio) como contraprestación de la actividad realizada. Ello nos conecta con el principio de capacidad económica y la previsión que existe en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales acerca de que las cuotas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto, pues, si no existe un rendimiento como contraprestación a una actividad realizada, no debería existir carga tributaria, sin embargo, todas las sentencias habidas no han apreciado esta circunstancia. Por su parte, la utilización de un local para realizar la actividad, si bien es irrelevante, tal como con rotundidad expresa el hecho imponible del Impuesto, para que se grave o no la actividad, es un signo que demuestra el ejercicio de la actividad, a efectos de la prueba del ejercicio o no, y del carácter habitual o no del mencionado ejercicio.

DECIMOSÉPTIMA.- De todo lo anterior y, aunque la definición de empresario no está expresamente prevista en el IAE, como hemos indicado, de manera tácita podemos extraer el concepto, las características, las clases de empresarios y las consecuencias de ostentar la condición de empresario.

El **CONCEPTO** de empresario en el IAE, de acuerdo con las definiciones descriptiva y conceptual, es toda persona física o jurídica y entidad del artículo 33 de la Ley general tributaria que realice en territorio nacional el mero ejercicio de cualquier actividad económica de carácter minero, industrial, comercial, de prestación de servicios y de ganadería independiente, ejerza o no dicha actividad en local determinado y se halle o no la misma especificada en las Tarifas del Impuesto, siempre que tal ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia y de forma habitual de los factores del capital y del trabajo con el fin de producir o distribuir bienes y servicios en el mercado. Todo ello, independientemente del ánimo de lucro y de la obtención de beneficios en su realización. Asimismo, tendrán la consideración de empresarios, a efectos del IAE, las personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT que realicen actividades profesionales y que reúnan todos las características y elementos citados.

DECIMOCTAVA.- De este concepto podemos extraer las siguientes características esenciales y accidentales del empresario:

I. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES:

1. Personales:

- a) El empresario se erige como el organizador de la actividad (ordenación). Puede que esta organización no la realice en persona (en el caso de empresario individual), sino que la puede delegar en algún empleado suyo. Pero, en todo caso, el empresario es quien asume la responsabilidad de esta organización.

- b) De ahí que esta organización de la actividad la realice por cuenta propia. Es decir, de modo independiente y sin ninguna vinculación de dependencia laboral con otras personas. Es el titular de su propia organización productiva. Es quien, personalmente, adquiere los derechos y las obligaciones derivados de la actividad que realiza. Y con asunción del riesgo económico de la actividad (beneficios o pérdidas que se produzcan).

- c) No es necesario que posea unas especiales cualidades personales de preparación técnica profesional, como sí se suele requerir en los profesionales, ni tampoco es necesario poseer la inspiración que, según el tópico, es propia de los artistas.

- d) Todo empresario tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, en calidad de contribuyente, por la actividad económica empresarial sujeta al impuesto que realice. Si este empresario inicia otra actividad empresarial o utiliza un local indirectamente afecto a la actividad, este empresario será tantas veces sujeto pasivo como altas se produzcan en el censo del IAE, pero en cuanto a su condición de empresario, podemos decir, que

aumentará su intensidad o diversidad en relación a las distintas actividades empresariales que ejercite.

- e) El empresario individual puede ser, al mismo tiempo y por otra actividad que realice, profesional (v. gr.: el profesional autor que, además, es empresario editor de su propia obra) o artista, no así en el caso de los empresarios sociales, que no pueden ser profesionales, pero sí podrían ser artistas.
- f) El término empresario no aparece en la descripción y clasificación de las actividades empresariales, que se formula en las Tarifas del Impuesto; cuando se refiere a la persona que realiza la actividad, se emplea el término de *sujeto pasivo* del impuesto o, a lo sumo, el de *titular de la actividad o explotación*. Únicamente, se menciona a un tipo de empresario, el ganadero integrado (en la Instrucción para la ganadería independiente).

En cambio, en la descripción y clasificación de las actividades profesionales, las Tarifas no se refieren a actividades profesionales, sino que, se utiliza el término “profesional” (únicamente observamos la agrupación 86 “profesiones liberales, artísticas y literarias”, que se utiliza el término “profesiones”). Y en la descripción y clasificación de las actividades artísticas, se utilizan los dos términos, primero se describe la actividad en la agrupación y luego se mencionan a los artistas en el grupo.

En nuestra opinión, el legislador del IAE ha querido evitar la utilización del término empresario. No ha evitado mencionar, en

cambio, a los profesionales ni a los artistas. Ello nos da pie para encontrar la motivación de esta circunstancia en el hecho de que dentro del nombre de empresario se iban a englobar a unos sujetos pasivos (las personas jurídicas y las entidades del artículo 33 de la LGT) que por su actividad, objetivamente considerada, pueden considerarse profesionales y la regulación del IAE impone su clasificación en la misma Sección Primera, que recoge las actividades empresariales, con independencia de la persona que las desarrolle.

2. Materiales

- a) Organiza los recursos humanos. Puede organizarse solamente a sí mismo o también a otras personas, que trabajarán por su cuenta, vinculadas y dependiendo laboralmente de él.

- b) Organiza medios de producción. El medio de producción siempre existirá, puesto que incluso puede calificarse como medio de producción al más simple de los utensilios o herramientas que utilice.

- c) Produce y/o distribuye bienes o servicios. El significado producir debemos entenderlo en sentido amplio, todo lo que se puede fabricar, transformar, construir, prestar servicios, alquilar, organizar congresos, etc. También el término distribuir hemos de interpretarlo no de forma restrictiva, sino en sentido amplio, vender en un mercado, ceder, transportar, alquilar, etc.

- d) Los bienes pueden ser muebles, inmuebles o semovientes.

- e) Por lo que se refiere a los servicios, no se comprenderán los servicios profesionales, en el supuesto de personas físicas. Por el contrario, si se trata de empresarios sociales, los servicios “profesionales” también estarán incluidos, considerándose, a efectos del Impuesto, empresariales.
- f) Produce y/o distribuye bienes o servicios con habitualidad. Si el empresario posee todas las características examinadas, la habitualidad forma parte intrínseca de la condición de empresario. Un acto aislado no puede otorgar la categoría de empresario a la persona que lo realiza. Tanto la Ciencia económica como el Derecho mercantil consideran que el empresario tiene una estructura y una organización, por mínima que ésta sea, para llevar a cabo una serie de actos que, siquiera tendencialmente, se repiten en el tiempo. Incluso beneficios fiscales que se regulan (para fomentar el inicio del ejercicio de actividades), demuestran el carácter de continuidad de la actividad.
- g) Todos los tributos deben representar algún índice de capacidad económica para que pueda considerarse que respetan el principio constitucional previsto en el artículo 31.1 de la CE. Puede entenderse que el IAE grava la capacidad económica que se pone de manifiesto con el ejercicio habitual de cualquier actividad económica. Es decir, el mero ejercicio, según el legislador, ya es indicativo de capacidad económica probable. A raíz de ello, se cuantifica la cuota con base a un porcentaje del beneficio medio presunto atribuible a la actividad.

Esta conclusión sirve para resolver una cuestión sumamente conflictiva: el gravamen de las actividades ilícitas.

Aquí pueden existir dos posturas radicales. La primera es entender que el legislador del IAE, al regular el hecho imponible, está considerando como petición de principio que las actividades gravadas sean lícitas. De acuerdo con este criterio, habríamos de concluir que las actividades ilícitas no están sujetas al IAE.

La otra postura sería entender que al no hacer el legislador ninguna alusión explícita a las actividades lícitas o ilícitas que resultan gravadas, cabe concluir que todas ellas están sujetas al impuesto.

A partir de aquí pueden haber multitud de posturas eclécticas o mixtas. Nosotros creemos que la resolución de la cuestión se encuentra en los principios constitucionales y, especialmente, en el principio de capacidad económica, como el fundamental inspirador del sistema tributario. Y con base a tal principio, entendemos que, si bien tiene razón la segunda postura, en tanto en cuanto indica que el carácter lícito o ilícito de la actividad no influye en absoluto en la sujeción a gravamen de la actividad, también creemos que esto se tiene que matizar diciendo que, cuando la manifestación de riqueza gravada por el tributo ha sido anulada por el Ordenamiento jurídico, también se anulan los efectos genéticos de la obligación tributaria producida por el hecho imponible, de tal forma que puede entenderse que realmente

no ha habido hecho imponible sino que se está ante un supuesto de no sujeción.

Fijémonos en lo que ocurre en otro impuesto local como es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el hecho imponible es la realización de cualquier obra por la que se requiere licencia. Si una persona realiza una obra que, posteriormente, por ilegal es derribada, resulta que la manifestación económica demostrada en la construcción ilegal es destruida por el Ordenamiento jurídico, en tanto en cuanto obliga o implica el derribo de la mencionada obra, tal y como lo entiende la jurisprudencia mayoritaria. Esto es un claro supuesto de no sujeción, pues la manifestación de capacidad económica inicialmente demostrada se ve posteriormente anulada por el propio Ordenamiento jurídico.

Algo similar creemos sucede con la sujeción al IAE de las actividades ilícitas. Cuando se realiza una actividad ilícita y el Ordenamiento Jurídico impone como pena, el pago de una multa tendencialmente equivalente a las ganancias o beneficios obtenidos por esta actividad, es señal de que estamos ante un supuesto de no sujeción, porque si ha habido alguna manifestación de capacidad económica ésta ha sido posteriormente anulada.

Ahora bien, cuando el Ordenamiento jurídico prevé otro tipo de penas –por ejemplo, la privación de libertad–, sin pago de multas, es decir, sin implicar la asunción por parte del Estado de los beneficios presuntamente obtenidos en la actividad ilícita,

parece obvio que el Ordenamiento jurídico está respetando la manifestación de capacidad económica que ha supuesto la realización de la actividad y, por tanto, es esta actividad económica de tipo empresarial, profesional o artístico, de acuerdo con la definición que de ella nos da el propio impuesto, la que estará sujeta al impuesto por más ilícita que sea.

Otra cosa es la práctica de la Administración, que tiende a considerar no sujetas las actividades ilícitas, no ya tan solo las penales (por ejemplo, el tráfico de estupefacientes) sino las civiles o administrativas (por ejemplo, la prostitución). Postura que se entiende si se considera exclusivamente el Derecho penal, partiendo de la base que no es lógico que una actividad ilícita pueda figurar en un censo administrativo. No obstante, si apreciamos el Ordenamiento jurídico en su conjunto, advertiremos que no hay ninguna incompatibilidad entre el ejercicio de una actividad ilícita y la aplicación del principio constitucional de capacidad económica. Por más que busquemos no encontraremos ningún precepto en la Constitución que impida gravar una manifestación de la capacidad económica derivada de un ilícito civil o penal, en cambio, sí que resulta incompatible con el propio principio de capacidad económica gravar una manifestación de tal capacidad económica que posteriormente sea anulada.

3. Teleológica

Esta organización la realizará con una intencionalidad. Existirá un elemento volitivo en su actuación. No se limita a la organización de medios de producción y de recursos humanos.

Actúa con una finalidad, quiere intervenir en unos procesos posteriores. Se incluye un elemento de alteridad, de participación externa con relación a terceros. Existe una exteriorización de su actividad. Se excluye la producción, que pueda realizar, para el autoconsumo para sí o su familia.

4. Formal

Para considerar a una persona física, jurídica o entidad del artículo 33 de la Ley general tributaria empresario en el IAE a efectos formales, es necesario que se realicen las declaraciones de alta por el inicio de la actividad o baja por cese de la actividad por parte del propio contribuyente o que la Administración efectúe el alta o baja de oficio en el censo.

No obstante, debe destacarse que tales declaraciones de alta o baja o altas o bajas de oficio, no tienen efectos constitutivos de la adquisición de la condición de empresario o de la pérdida de tal condición de empresario en el IAE, puesto que la condición de empresario se adquiere con el ejercicio real de la actividad y se pierde con el cese real de dicha actividad.

El instituto de la prueba se erige, en estos supuestos, en la herramienta más importante para demostrar el ejercicio o no ejercicio de la actividad y, por tanto, la condición o no de empresario.

II. CARACTERÍSTICAS ACCIDENTALES

1. Ánimo de lucro:

La persona que realiza la actividad económica empresarial, aunque no persiga ánimo de lucro, tendrá igualmente la consideración de empresario individual o social a efectos del IAE.

2. Utilización de local:

Si el empresario individual o social realiza su actividad sin utilizar un local, no por ello deja de tener la calificación de empresario, aunque en la mayoría de actividades existe y es un elemento que complementa el *status* de empresario, pues, la circunstancia de que físicamente exista la empresa, le otorga un carácter, a efectos de prueba de ejercicio de la actividad respectiva, más sólido.

3. Subjetivas:

Para la adquisición, mantenimiento y pérdida de la condición de empresario en el IAE, podemos decir que existe una desvinculación absoluta de la existencia de otros requisitos exigidos en la normativa común (Derecho civil) o especial (Derecho mercantil, administrativo, etc.). Requisitos calificados de externos a la regulación del IAE que, si no se cumplen no niegan los efectos de los requisitos previstos en la propia normativa del Impuesto (la concurrencia de los elementos personal, material y teleológico).

Tanto los empresarios individuales como los sociales y los extranjeros, deberán reunir los requisitos de capacidad legal para el ejercicio de las actividades empresariales respectivas

establecidos en el Código de comercio, en el Código civil y en las normativas propias de los nacionales de otros estados, así como no presentar incompatibilidades ni estar inhabilitados; pero estos requisitos son absolutamente irrelevantes a los efectos del IAE.

DECIMONOVENA.- Podemos efectuar distintas **CLASIFICACIONES DE EMPRESARIOS**, en función del tipo u objeto de la actividad empresarial que se realiza –objetiva-, de la forma jurídica que adopten los empresarios –subjctiva-, de su constancia en el censo del impuesto –censal- y por su forma de tributación –recaudatoria-

1. Objetiva. Por la condición objetiva o tipo de la actividad empresarial que realizan

Según el objeto o tipo de la actividad que se realiza, de acuerdo con la descripción de la Ley y las Instrucciones, hay empresarios:

- ganaderos, únicamente de ganadería independiente
- mineros
- industriales
- comerciantes (mayoristas y minoristas)
- prestadores de servicios (reparadores, transportistas, telecomunicaciones, instituciones financieras, seguros, alquileres, instituciones de asistencia, etc.).
- Profesionales personas jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT.

2. Subjetiva. Por la condición subjetiva o personalidad que adopta el sujeto empresario

En función de la forma jurídica que adoptan o de la personalidad que posean los sujetos que realizan la actividad, pueden existir:

- a) Empresarios individuales: las personas físicas
- b) Empresarios sociales:
 - Personas jurídicas
 - Sociedades mercantiles
 - Sociedades mutualistas
 - Sociedades civiles (con pactos públicos).
 - Entes sin personalidad jurídica
 - Sociedades civiles (con pactos secretos).
 - Comunidades de bienes
 - Herencias yacentes
 - Otros entes que constituyan un patrimonio separado según establece el artículo 33 de la LGT

3. Censal. Por la condición censataria del empresario

Esta clasificación es importante por sus consecuencias en otros impuestos como el IVA, pues la presunción del ejercicio de actividades empresariales se basa en la exigencia de contribuir por el IAE, y como el IRPF, pues la presunción de quien obtiene los rendimientos generados por las actividades empresariales recae en la persona que figure como titular de actividad empresarial respectiva. Y el censo del IAE, en la práctica, suele ser un instrumento que se tiene en cuenta.

En función de la constancia del empresario en el censo del Impuesto:

- a) Existen sujetos pasivos empresarios censatarios (que figuran en el censo):
 - Los sujetos pasivos empresarios que tributen por sus respectivas cuotas.
 - Los sujetos pasivos empresarios que gozan de exención rogada.
- b) Existen sujetos pasivos empresarios no censatarios (que no figuran en el censo):
 - Los sujetos pasivos empresarios que disfrutan de exención (imperativa) que, podríamos decir, afecta a la primera parte de la norma tributaria (al hecho imponible).
 - Los sujetos pasivos empresarios que tributan por cuota cero y que, por tanto, son exenciones (imperativas) que afectan a la segunda parte de la norma tributaria (a los elementos cuantificadores de la obligación tributaria).
- c) Existen entes que figuran en el censo a pesar de no ser empresarios:

Son las Uniones temporales de empresas que constan en el censo sin pago de cuota alguna. La UTE se forma en virtud de contratos de colaboración para facilitar o desarrollar en común una obra o servicio por el que tributan las empresas que se agrupan en dicha UTE. Por tanto, de acuerdo con la regulación que hace el Impuesto, únicamente tienen la obligación de efectuar el alta en la matrícula, pero no se deriva de todo ello que pasen a tener la condición de empresarios en el IAE.

4. Recaudadora. Por la condición tributaria del empresario

Esta clasificación es importante por sus consecuencias en otros impuestos como el IVA, pues la presunción del ejercicio de las actividades se basa en la exigencia de tributación en el IAE.

En función de la tributación del empresario, nos encontramos con:

a) Empresarios exentos

Existen sujetos pasivos empresarios que gozan de exenciones:

a') que afectan a la primera parte de la norma tributaria:

- imperativas
- rogadas

b') que afectan a la segunda parte de la norma tributaria:

- Empresarios de tributación cero.

Los sujetos pasivos empresarios que, por su escaso rendimiento económico, tributan por cuota cero

- Empresarios de tributación reducida.

Sujetos pasivos empresarios que disfrutan, de forma temporal o indefinida, de bonificaciones en la cuota del Impuesto.

b) Empresarios de tributación plena.

Son los sujetos pasivos empresarios que tributan sin reducción alguna por las cuotas correspondientes a cada actividad y figuran por cada una de ellas en el censo del Impuesto.

VIGÉSIMA.- Las CONSECUENCIAS de ostentar la condición de empresario pueden agruparse en:

1. Temporales

La condición de empresario se ostenta durante el período de tiempo que efectivamente se ejerce la actividad, lo cual conlleva formalmente el alta en el censo del Impuesto. Aunque los períodos impositivos son años naturales y las altas y bajas son prorrateables por trimestres naturales, adquiere o cesa en la condición de empresario, en los días determinados que se inicie o finalice la actividad.

2. Objetivas

La condición de empresario en el IAE puede investir a la persona o entidad que la ostenta de un *Status* especial. Así, en el ámbito tributario sancionador, el hecho de ser empresario (o profesional), acarrea unas consecuencias que consisten en un trato más duro a la hora de la imposición de sanciones, ya que éstas pueden ser más elevadas (en el límite máximo) que las que se imponen a personas que no son empresarios (o profesionales). Por ejemplo, las sanciones contempladas en el artículo 83, apartado 2, párrafo primero, entre otras.

3. Espaciales

En general, se establecen cuotas municipales que permiten el ejercicio de la actividad en el límite territorial del municipio. El empresario está legitimado como tal en el término o términos municipales donde haya declarado el alta o inicio de la actividad.

No obstante, existen determinadas actividades (de construcción, transporte, telecomunicaciones) en las que se puede (o debe) tributar, por cuota provincial o nacional; en estos supuestos, el empresario que tribute por cuota provincial o nacional podrá ejercer su actividad en el respectivo ámbito provincial o nacional. Ello comporta que los empresarios tengan diferentes límites territoriales, según cual sea la cuota que les resulte aplicable, siendo formalmente empresarios, a efectos del IAE, en el municipio, provincia o en todo el Estado.

En cambio, el profesional o artista tan solo puede tributar por cuota municipal con las facultades que le otorga la Instrucción.

4. Formales

- a) La condición de empresario le obliga a formular una serie de declaraciones en el Impuesto, así tenemos:
 - Declaraciones de alta
 - Declaraciones de variación
 - Declaraciones de las enajenaciones de superficies edificadas o urbanizadas realizadas en el ejercicio anterior (epígrafe 833.2).
- b) La condición de empresario trae consigo unas obligaciones contables, la llevanza de los libros, que se regulan, tanto en la normativa mercantil como en la fiscal. Aunque estas obligaciones son externas a la normativa del IAE, el Impuesto se remite a ellas y las contempla como medios de prueba.

5. Presuntivas

- a) En el propio impuesto

El ejercicio de la actividad empresarial se puede probar por cualquier medio admitido en Derecho, por los que establece el artículo 3 del Código de comercio (anuncios por circulares, carteles, etc.). No obstante, el artículo 12 del Real Decreto 243/1995, sobre la gestión del IAE, establece unos medios de prueba particulares (cualquier declaración tributaria, datos obtenidos de libros contables).

b) En otras figuras tributarias

La circunstancia de tributar por el IAE, es tenida en cuenta por otras figuras tributarias; así, por ejemplo, la persona o entidad que ostente la condición de empresario en el IAE, también podrá ser considerada empresario en el IVA.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, Enrique, ABELLA POBLET, Manuel y la Redacción del Consultor de los Ayuntamientos: "Manual de Licencia Fiscal". Segunda Edición (24ª Edición de las Tarifas de Industrial). Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, S.A. Madrid 1981.

ABELLA POBLET, Enrique y DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: "Manual del IVA". Tomo I. Segunda Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid 1996.

ACEBES FERNÁNDEZ, Matías:

- "El Impuesto sobre Actividades Económicas y las Cajas de Ahorros". Revista de Hacienda Local. Vol. XXVI. Núm. 76. Enero-Abril 1996. Págs. 177 a 192. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia". Doctrina. Revista Impuestos. Número 7. Nueva época. Primera quincena, Abril 1997. La Ley -Actualidad, S.A. Madrid 1997.

ACIN FERRER, Angela: "Manual práctico de tributación local". Editorial Bayer Hnos. S.A. Barcelona 1999.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia y otros: "El debate sobre la Hacienda Local en Italia". Ajuntament de Barcelona. Departament d'estudis/2. Barcelona 1990.

ALBI IBÁÑEZ, Emilio y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: "La Hacienda local". Capítulo XVII de la Obra Sistema fiscal español. Edición 1995-1996. 10ª Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar y DRAKE DRAKE, Ramón: "Estudios preliminares" de la Obra Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)" de Juan y Ramón DRAKE DRAKE. Sexta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1975.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar:

- "Sistema Tributario Español y Comparado". Ediciones ICE. Madrid 1981.

- “Sistema Tributario Español y Comparado”. Editorial Tecnos. Madrid 1986.
- “Sistema Tributario Español y Comparado”. Segunda Edición. Editorial Tecnos. Madrid 1992.
- “Régimen tributario de las entidades colectivas de profesionales”. Págs. 13 a 23. Estudios de la Revista Técnica Tributaria núm. 17. Abril-Junio 1992. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 1992.
- “Régimen tributario de los arrendamientos de locales de negocios y de profesionales”. Crónica Tributaria núm. 81/1997. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995.

ALONSO ALONSO, Roberto: “Tributación de Agricultores y Ganaderos”. Revista de Contabilidad y Tributación núm. 157 de Abril de 1996. Págs. 3 a 50. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1996.

ALONSO FERNÁNDEZ, Mario: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. Págs. 25 a 43. Estudios de la Revista Técnica Tributaria núm. 15. Octubre-Diciembre 1991. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 1991.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel:

- “Notas en torno a la regulación de las dietas”. Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo I del año 1991. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1991.
- “El Poder tributario de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. Revista de Hacienda Autonómica y Local. Vol. XXII de 1992. Núm. 65. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1992.
- “Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas Locales”. Capítulo I –Apéndice 1- de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.
- “Jurisprudencia Constitucional Tributaria”. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1993.

- “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”. Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 77. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1993.
- “La exclusión de las Leyes de presupuestos autonómicos del ámbito de aplicación del artículo 134.7 de la Constitución. Doctrina constitucional”. Monografías. Carta Tributaria núm. 76. Información y Documentación Tributaria, S.A. Madrid 1995.
- “La sentencia del tribunal constitucional 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: Un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXV. Núm. 74. Mayo-Agosto 1995. Págs. 349 a 361. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica”. Serie Doctrina científica de Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal. núms. 21 y 22 de 1997. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio, ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, SÁNCHEZ GALIANA, José A. y SOPENA GIL, Jordi: “La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de Julio”. CEDECS. Barcelona 1995.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y PAGÈS I GALTÉS, Joan:

- “La aplicación de la LGT a las Haciendas Locales”. Capítulo I – Apéndice 3- de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.
- “La aplicación de la L.G.T. a las Haciendas Locales”. Revista de Hacienda Autonómica y Local. Vol. XXIII. Núm. 68. Mayo-Agosto 1993. Págs. 247 a 261. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1993.

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco:

- “Breve balance de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales españolas”. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. La Hacienda Pública Local (I). Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Número 2 de Mayo-Agosto 1996. Madrid 1996.

- "Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1996.

ÁLVAREZ CORBACHO, Xoaquin y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto: "La nueva Hacienda Local. Introducción y recursos". Edición e Deseño, S.L. Santiago 1990.

AMEZQUETA ZUNZARREN, José María: "Notas sobre el concepto de "actividad profesional" en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Nota técnica. Actualidad Tributaria núm.47 de 20 – 26 de Diciembre 1993. Págs. D-863 a D-869. Tomo 1993-II. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1993.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana: "La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas". Monografía. Ciencias Jurídicas. Editorial McGraw-Hill. Madrid 1997.

APARICIO ORTIGOSA, Santiago y ARRIETA VILLARREAL, Pablo: "La determinación de la base en las actividades empresariales y profesionales". Mesa redonda – II de las ponencias sobre la Fiscalidad en España tras la reforma de los impuestos de Renta y Patrimonio. Editado por el Instituto Español de Consejeros Tributarios. Madrid 1993.

ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio:

- "Impugnaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)". Tomo I del Anuario de Gaceta Fiscal de 1993. Págs. 545 a 560. Madrid 1993.
- "Anuario de Hacienda Local. 1998. (cerrado a 31 de Diciembre de 1997). Tomos I y II. Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autonòmics i Locals, Federació de Municipis de Catalunya y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid y Barcelona 1998.

ARESPACOCCHAGA, 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.

ARNAL SURIA, Salvador:

- "El nuevo régimen de los Tributos Locales (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril)". Serie comentarios 7. Ediciones SIETE. Valencia 1987.
- "La conflictividad del Impuesto sobre Actividades Económicas, último paso de un camino accidentado". Págs. 2576 a 2585. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, S.A. Núm. 23 Extra de 15 de diciembre. Madrid 1992.

ARNAL SURIA, Salvador e IRANZO ALARCON, Laura: "Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades Locales". Colección "TEXTOS LEGALES" SIETE Grupo Editorial. Valencia 1990.

ARGANDOÑA, Antonio (director científico): "Gran enciclopedia de Economía". Material seleccionado de Enciclopedia Práctica de Economía de Ediciones Orbis, S.A. Edición especial para el diario Expansión. Madrid 1993.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, Juan: "Las actas de la Inspección de los Tributos". Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994.

ARTHUR ANDERSEN, asesores legales y tributarios (autores: Miguel GORDILLO, Ernesto JIMÉNEZ, Tomás LÉRIDA y Iñiqui NUÑEZ): "Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio". Primera Edición. Edita Arthur Andersen – Asesores Legales y Tributarios y Cía, S.R.C. Madrid 1991.

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". Primera Edición. Editorial Hesperia. Madrid 1981.

BANACLOCHE PÉREZ, Julio: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Legislación Tributaria comentada. Ministerio de Hacienda. Servicio de Publicaciones. Madrid 1982.

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.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel:

- "La Gestión de los tributos locales: aspectos competenciales". Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario número 8. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1998.
- "Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales". Montecorvo. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid 1999.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: "Materiales de Derecho Financiero". 1ª Edición. Librería Compás. Alicante 1997.

BIZCARRONDO IBAÑEZ, Angel: "Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal". Rapports-guía. CISS Editorial, S.A. Bilbao 1980.

BLANCO, María: "La Ley de Haciendas Locales, Régimen Tributario de los Entes Eclesiásticos". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Núm. 58. Enero-Abril 1990. Volumen XX. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1990.

BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: "Sociedades irregulares y su régimen jurídico tributario: ¿pueden considerarse personas jurídicas a efectos tributarios tras la reforma mercantil de 1989?". Serie Cuestiones tributarias. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Número 5 del año 14. 1 de marzo de 1998. Pág. 26 a 49. La Ley – Actualidad, S.A. Madrid 1998.

BOURGON TINAO, Luis Pablo: "Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de profesionales y de artistas e Impuesto sobre Actividades Económicas" Editorial Aranzadi. Pamplona 1990.

BROSETA PONT, Manuel:

- "Manual de Derecho Mercantil". Octava Edición. Editorial Tecnos. Madrid 1990.

- "Manual de Derecho Mercantil". Décima Edición. Editorial Tecnos. Madrid 1994. (El autor falleció en 1992).

BULIT GOÑI, Enrique G.: "Impuesto sobre los Ingresos Brutos". Segunda Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1997.

CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel: "Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido". Cuarta Edición. Editorial CISS, S.A. Valencia 1997.

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). Segunda Edición. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994.
- "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 Cívitas, S.A. Madrid 1997.

CALVO DEL CASTILLO, Vicente: "Las modificaciones de los tributos locales producidas por las Leyes 65/97, 66/97, de PGE y de Medidas para 1998, respectivamente, y por la Ley 53/97, de 27-11". Revista de Contabilidad y Tributación núm. 181 de Abril de 1998. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1998.

CALVO ORTEGA, Rafael: "Régimen Simplificado" de la obra El IVA en España (dirección Rafael CALVO ORTEGA). Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid 1987.

CALVO ORTEGA, Rafael y otros: "La reforma de las Haciendas Locales". Tomos I y II. Colección Derecho Financiero y Tributario. Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid 1991.

CARRERA RAYA, Francisco José: "Manual de Derecho Financiero". Volumen I (Derecho Financiero y teoría de los ingresos públicos). Tecnos. Madrid 1993.

CASADO OLLERO, Gabriel:

- “La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979.
- “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 32. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1981.
- “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 34. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1982.
- “Recargos Locales”. Capítulo de la *Obra Manual de Derecho Tributario Local* (Directores José Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA). Págs. 543 a 586. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987.
- “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 59. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1988.
- “Aspectos constitucionales de Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 203. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa-. Madrid 1989.
- “Los fines no fiscales de los tributos”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 213. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa-. Madrid 1991.
- “El estatuto jurídico-constitucional de los Entes Locales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. Capítulo de la *Obra Gestión recaudadora y Jurisdicción en las Haciendas Locales*. VV.AA. Granada 1993.
- “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”. Capítulo de la obra *Estudios de Derecho Tributario. Homenaje a M.C. Bollo Arocena*. VV. AA. Bilbao 1993.
- Prólogo a Alonso González, L.M. en la obra *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1993.

CASADO OLLERO, Gabriel y HERRERO MADARIAGA, Juan:
“Impuesto sobre la renta de las personas físicas: supuestos
prácticos comentados y normativa complementaria básica”.
Editorial Comares. Granada 1986.

CASADO OLLERO, Gabriel, FALCÓN TELLA, Ramón, LOZANO
SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio:
“Cuestiones Tributarias prácticas”. Distribuciones de La Ley,
S.A. Madrid 1989.

CASADO OLLERO, Gabriel, MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO
SERRANO, Carmelo y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel:
“Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Novena edición.
Editorial Tecnos. Madrid 1998.

CASADO OLLERO, Gabriel Y OTROS AUTORES:

- “Fiscalidad: IVA”. Actualizaciones periódicas. Editorial CISS,
S.A. Valencia 1987.
- “Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario
europeo”. TAT. Granada 1987.
- “Sistema Tributario”. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley,
S.A. Madrid 1989.
- “La Gestión Tributaria en la Hacienda Local”. Conferencias
pronunciadas en las III Jornadas de Estudios de Haciendas
Locales. Celebradas en Benalmádena (Málaga) del 17 al 19 de
mayo de 1990. Temas de Administración Local. Núm. 40. INAP
– CEMCI. Granada 1991.
- “Aranzadi Hacienda Local”. (Coordinador) Segunda edición.
Actualización trimestral. Editorial Aranzadi. Pamplona 1997.
- “La cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas”.
Editorial Comares. Granada 1997.

CASANA MERINO, Fernando: “La sujeción de las Entidades Locales a
la Tributación Municipal”. Revista de Contabilidad y
Tributación núm. 165 de Diciembre de 1996. Págs. 3 a 30.
Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1996.

CAYÓN GALIARDO, Antonio:

- “Artículo 142: Las Haciendas Locales”. Capítulo de la obra
Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de

1978. Tomo X. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa- Madrid 1985.
- “La Unidad funcional de la hacienda pública”. Colección Estudios jurídicos. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1988.
 - “Los Modelos básicos del sistema impositivo estatal: los impuestos sobre la renta, patrimonio y el valor añadido”. Seminario de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Zaragoza. Zaragoza 1992.
 - “La aprobación de los presupuestos de los Entes locales”. Capítulo XXI de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.
 - “Sistema impositivo estatal: los impuestos sobre la renta, el patrimonio y el valor añadido”. Seminario de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Zaragoza. Kronos. Zaragoza 1993.
 - “La sucesión *mortis causa* en la empresa familiar ante el impuesto sobre sucesiones y donaciones”. Tema XXII de la Obra Presente y futuro de la imposición directa en España (Coordinado por Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y Antonio CAYÓN GALIARDO). Págs. 669 a 698. Conmemoración del XXX aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Editorial Lex Nova. Valladolid 1997.
 - “Las pymes en el Impuesto sobre Sociedades” de la Obra “Estudios sobre el Impuesto de Sociedades” (Coordinadores: YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio). Págs. 359 a 395. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares, S.L. Granada 1998.
 - “Rendimientos de actividades económicas” de la Obra “Los Nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no residentes”. Págs. 205 a 242. Mc Graw Hill. Madrid 1999.

CAYÓN GALIARDO, Antonio, FALCÓN TELLA, Ramón y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: “La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia”. Colección Estudios de Hacienda

Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1990.

CAYÓN GALIARDO, Antonio (director y coautor) Y OTROS AUTORES:

- "Los Impuestos en España". Editorial Aranzadi. Pamplona 1996.
- "Los Impuestos en España". Segunda Edición. Editorial Aranzadi. Pamplona 1997.
- "Los Impuestos en España". Tercera Edición. Editorial Aranzadi. Pamplona 1998.
- "Los Impuestos en España". Cuarta Edición. Editorial Aranzadi. Pamplona 1999.

CAZORLA PRIETO, Luis María: "Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte". Editorial Aranzadi, S.A. Navarra 1996.

CERVERA TORREJÓN, Fernando:

- "El perfeccionamiento formal del ordenamiento tributario". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 4. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1974.
- "La Inspección de los tributos. Garantías y procedimientos". Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1975.
- "La retroactividad de la norma tributaria". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 10. Págs. 257 a 279. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1976.
- "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes". Estudios de tributación bancaria. Editorial Cívitas. Madrid 1985.
- "Reclamaciones económico-administrativas". Capítulo de la obra Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma II. Madrid 1991.
- "El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 87. Julio/Septiembre 1995. Págs. 459 a 480. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995.
- "El límite conjunto de las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre Sociedades". Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal. Núm. 7 de Abril de 1997 Págs. 9 a 21. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997.

CERVERA TORREJÓN, Fernando y MAGRANER MORENO, Francisco J.: "La comprobación de valores: causas de impugnación". Colección Jurisprudencia práctica. Editorial Tecnos. Madrid 1994.

CERVERA TORREJÓN, Fernando, MAGRANER MORENO, Francisco J. Y JUAN LOZANO, Ana Maria: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RI) 1930/1998". (I) y (II). Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal. El núm. 20/1998 págs. 11 a 22 y el núm. 21/1998 págs. 9 a 22. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente:

- "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y su admisibilidad constitucional". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero núm. 40. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1983.
- "Los regímenes especiales del IVA". Universidad de Extremadura. Cáceres 1984.
- "Los regímenes especiales de liquidación del IVA". Editorial Comares. Granada 1986.
- "Delimitación, elementos del Impuesto y procedimiento de gestión" de la obra El IVA en España (dirección Rafael CALVO ORTEGA). Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid 1987.
- "El Impuesto Municipal sobre la Radicación y las Cajas de Ahorros". Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1987. Págs. 973 a 978. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1987.
- "Exenciones y bonificaciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos". Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo I del año 1988. Págs. 60 a 74. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1988.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas". Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1989. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1989.
- "Ingresos tributarios municipales". Edita Cámara Oficial de Comercio e Industria de Cáceres. Cáceres 1989.

- “Los presupuestos generales de las Entidades Locales”. Editorial Lex Nova. Valladolid 1990.
- “El recurso de reposición respecto a los actos dictados en materia de aplicación y efectividad de los tributos locales” Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1990. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1990.
- “Unidad o diversidad de valoración de inmuebles por Hacienda”. Editorial Tecnos. Madrid 1991.
- “La transgresión de los principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera de las Haciendas Locales”. Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1991. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1991.
- “La reforma de las Haciendas locales”. Tomos I y II. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991.
- “El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el principio de capacidad económica”. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XLV. Número 236. Abril-Junio 1995. Págs. 565 a 574. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa-. Madrid 1995.
- “Sobre la deducibilidad, o no, de la cuota satisfecha por la Tasa de Equivalencia en el actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XLV. Número 236. Abril-Junio 1995. Págs. 574 a 584. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa-. Madrid 1995.
- “¿Existe duplicidad impositiva entre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Valor Añadido?”. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XLV. Número 237. Julio-Septiembre 1995. Págs. 845 a 851. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa- Madrid 1995.
- “El hecho imponible de las tasas y el principio de reserva de ley”. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XLV. Número 238. Octubre-Diciembre 1995. Págs. 1047 a 1057. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas –Edersa- Madrid 1995.

- "Las reclamaciones económico-administrativas". Lex Nova. Valladolid 1995.
- "La revisión de Oficio de los Actos Tributarios: Nulidad y Anulabilidad". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1996.
- "La reforma de la Ley general tributaria". Lex Nova. Valladolid 1996.
- "Reclamaciones y recursos tributarios". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997.
- "La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes)". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Núm. 5/1997. Editorial Aranzadi. Pamplona 1997.
- "Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial". Colección Derecho financiero y tributario 27. Editorial Lex Nova. Valladolid 1998.
- "IVA: supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1998.
- "II Jornadas sobre la Administración Local en Canarias". Gobierno de Canarias. Consejería de Presidencia y Relaciones Institucionales. Santa Cruz de la Palma 1998.
- "Exenciones en materia de Impuestos Locales". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria núm. 9. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1998.
- "Hecho imponible y sujetos pasivos: análisis jurisprudencial". Colección Derecho financiero y tributario 31. Editorial Lex Nova. Valladolid 1999.
- "Impuesto sobre la renta de no residentes". Monografías Aranzadi. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1999.
- "La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios". Serie Cuadernos de jurisprudencia tributaria núm. 13. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1999.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: "Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos. Comentarios a la STC 221/1992, de 11 diciembre). Crónica Tributaria núm. 67/1993. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1993.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho Italiano al caso Español”. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 163 de Octubre de 1996. Págs. 3 a 44. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1996.

COBO OLVERA, Tomás:

- “Recursos tributarios y precios públicos de las Entidades locales”. Editorial Bayer Hnos. S.A. Barcelona 1990.
- “Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas”. Impredisur, S.L. Granada 1991.
- “El Iter normativo del impuesto sobre actividades económicas”. *Doctrina. Actualidad tributaria* núm. 45 de 2 - 8 de Diciembre de 1991. Págs. D-913 a D-947. Tomo 1991-2. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1991.
- “Breve análisis de las normas sobre Haciendas Locales contenidas en la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1995”. *Doctrina. Actualidad Tributaria* núm. 8 de 20 – 26 de Febrero 1995. Págs. D-191 a D-219. Tomo 1995-I. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1995.
- “La delegación de competencias en materia de gestión censal y recursos administrativos en el Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto 243/1995, 17 de febrero)”. *Doctrina. Actualidad Tributaria* núm.22 de 29 de Mayo – 4 de Junio 1995. Págs. D-875 a D-885. Tomo 1995-I. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1995.

COBOS MACIAS, Fernando: “La reforma tributaria de las Haciendas Locales”. *Nota técnica. Actualidad Tributaria* núm.40 de 30 de Octubre – 5 de Noviembre 1995. Págs. D-1371 a D-1391. Tomo 1995-II. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1995.

CONFORTO GARCÍA, Juan Lorenzo: “Intervención administrativa local y comercio ambulante”. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Revista técnica especializada en Administración Local y Justicia municipal.* Año 145 - Núm. 22. Págs. 3375 a 3385. Madrid Noviembre de 1997.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Coordinador): “Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el

Patrimonio". Tomo I. Edita Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995.

CORS MEYA, Francisco Javier: "El principio de capacidad económica y las Haciendas Locales: integración de las cargas municipales en la imposición estatal". Ediciones Universidad de Barcelona. Barcelona 1984.

COSTAS I TERRONES, Joan Carles: "Equidad y redistribución espacial de la Seguridad Social Española". Resum tesi doctoral. Centre de Publicacions de la Universitat de Barcelona. Barcelona 1982.

COSTAS I TERRONES, Joan Carles, GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco y SOLER DURALL, Carlos: "El proyecto de la Ley General de Sanidad". Colección Informes. Instituto de Estudios Económicos. Congreso de los Diputados. Cortes Generales. Madrid 1985.

COSTAS I TERRONES, Joan Carles, CORONA RAMÓN, Juan-Francisco y DÍAZ ALVÁRES, Amelia: "Introducción a la Hacienda Pública". Colección Barcanova temas universitarios. Edit. Barcanova. Barcelona 1991.

COSTAS I TERRONES, Joan Carles Y OTROS (Traductores):

- "Hacienda pública teórica y aplicada". Traductor de la obra de Richard A. y Peggy B. Musgrave, junto a Juan Francisco Corona Ramón, Amelia Díaz Alvarez y José M^a Lozano Irueste (Revisor técnico). Quinta edición. Edit. McGraw-Hill. Madrid 1992.

DASI GRAU, Alfredo: "Guía práctica de los tributos locales". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1992.

DE EIZAGUIRRE, José María: "El Derecho Mercantil en la Codificación del siglo XIX". Servicio Editorial Universidad del País Vasco. Bilbao 1987.

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

“Gran Enciclopedia de Economía”. Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993.

DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F.: “El arrendamiento inmobiliario en el nuevo Impuesto de Actividades Económicas”. Monografías. Carta Tributaria. 15 de abril de 1992. Núm. 157. Información y Documentación Tributaria, S.A. Madrid 1992.

DÍAZ CAPMANY, Felipe: “Las Cajas de Ahorro y las Corporaciones”. Separata. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Núm. 271-272 de Julio-Diciembre 1996. Ministerio de Administraciones Públicas. Instituto Nacional de Administración Pública.

DÍAZ FERNÁNDEZ, Angel: “Los beneficios fiscales, referentes al Impuesto sobre Actividades Económicas, aplicables a las Sociedades Cooperativas acogidas a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas”. Dictámenes. Revista Impuestos. Número 6. Nueva época. Segunda quincena, Marzo 1997. La Ley –Actualidad, S.A. Madrid 1997.

DIRECCIÓ GENERAL D’ADMINISTRACIÓ LOCAL: “Manual de l’Impost sobre Activitats Econòmiques”. 1ª Edición. Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya. Barcelona 1992.

DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: “Impuesto sobre el Valor Añadido”. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1987.

DRAKE DRAKE, Juan y Ramón: “Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)”. Sexta Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1975.

EGUINOVA, María: “La problemática tributación de las Juntas de Compensación”. Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Nueva época. Número 19. 1ª quincena. Octubre de 1997. La Ley –Actualidad, S.A. Madrid 1997.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto:

- “La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa”. Capítulo V –Apéndice 1- de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.
- “Las Diputaciones como Administraciones Delegadas de las Entidades Locales”. Capítulo I –Apéndice 2- de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.

FARRÉ ESPAÑOL, José Manuel: “La doble imposición modelo OCDE 1992”. Editorial Einia. Barcelona 1994.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Fernando: “Obligaciones formales”. Revista de Contabilidad y Tributación núm. 160 de Julio de 1996. Págs. 57 a 154. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1996.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela:

- “El contribuyente ante la Administración Tributaria Local”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXV. Núm. 74. Mayo – Agosto 1995. Págs. 251 a 275. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- “Análisis de los elementos tributarios en el I.A.E., con especial referencia al de superficie”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXVI. Núm. 77. Mayo-Agosto 1996. Págs. 383 a 404. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.

FERNÁNDEZ SEVILLANO, María del Sol: “El impuesto sobre Actividades Económicas profesionales”. Actualidad tributaria núm. 41 de 9 –15 Noviembre de 1992. Tomo 1992-2. Págs. D-887 a D-936. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1992.

FERREIRO LAPATZA, José Juan:

- “El objeto del tributo”. Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 10. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1976.
- “La Hacienda pública en la Constitución española”. Colección libros de bolsillo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid 1979.

- "Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas". Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1983.
- "Constitución y Haciendas Locales". Revista Jurídica de Catalunya. Año LXXXIII- Núm. 1. Págs. 139 a 152. Il-lustre Col·legi d'Advocats de Barcelona. Acadèmia de Jurisprudència i legislació de Catalunya. Barcelona 1984.
- "La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía". Escola d'Administració Pública de Catalunya. Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya. Barcelona 1985.
- "Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Núms. 55-56. Enero-Agosto 1989. Volumen XIX. P. 11 a 52. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1989.
- "Curso de Derecho Financiero Español". Decimoséptima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995.
- "Dictámenes sobre el régimen fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1995". Publicado por el Instituto Canario de Administración Pública y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Canarias – Madrid 1996.
- "La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma". Serie Doctrina científica de Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal. Núm. 6 de Marzo de 1998 Págs. 8 a 17. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1998.
- "Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1998.
- "Curso de Derecho Financiero Español". Volúmenes I y II. Vigésima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1998.

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. Novena Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1993.

- "Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular". Undécima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A, Madrid 1995.

FERREIRO LAPATZA, José Juan (director) 36 autores: "Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Diputació de Barcelona. Madrid 1993.

FERREIRO LAPATZA, José Juan y SIMÓN ACOSTA, Eugenio (directores) y otros autores: "Manual de Derecho Tributario Local". Primera Edición. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, SIMÓN ACOSTA, Eugenio Y MARTÍN QUERALT, Juan: "El proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales". Informes. Instituto de Estudios Económicos. Madrid Junio de 1988.

FONT GALÁN, Juan Ignacio: "La empresa en el Derecho Mercantil". Capítulo 6 de la obra Derecho Mercantil (dirección y coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Primera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1990.

FORNS, José: "Estética. Aplicada a la música" (Obra declarada de mérito por R.O. de 9 Agosto 1929). Tomo I. 9ª Edición. Talleres gráficos Marisal. Madrid 1948.

FRANCIS LEFEBVRE: "Fiscal. Memento práctico". Ediciones Francis Lefebvre, S.A. Madrid 1997

FUENTES QUINTANA, Enrique y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: Lección 15 relativa a los Impuestos sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. Obra "Sistema Fiscal español y comparado". Tomo II. Facultad de C.C.P.P.E.E. y C.C. Madrid 1961.

GALÁN RUÍZ, Javier: "La tributación de los Abogados en el Impuesto sobre Actividades Económicas". Estudio. Revista de Jurisprudencia Tributaria. Núm. 7. Julio de 1999. Editorial Aranzadi. Pamplona 1999.

GALAPERO FLORES, Rosa: "La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: fiscalidad de las Agrupaciones de Interés Económico, Agrupaciones Europeas de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas". Impuestos. Revista de doctrina, legislación y Jurisprudencia. Tomo I de 1997. LA LEY Distribuciones de la Ley S.A. Madrid 1997.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: "Los tributos en España". Capítulo 1 de la obra Manual del Sistema Tributario Español (Director Jaime GARCÍA AÑOVEROS) Quinta Edición. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1997.

GARCÍA FRIAS, María de los Angeles: "La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico". Ediciones Universidad de Salamanca. Salamanca Universidad 1994.

GARCIA 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.

GARCÍA MARTÍN, José Aurelio: "Las Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas: Hechos imponibles, elementos personales y determinación de las deudas Tributarias". Tema 28 del Curso de Sistema Fiscal Español. 4ª Edición. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1983.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, GARCÍA MORENO, V. Alberto y MONTESINOS OLTRA, Salvador: "Tributación empresarial. Supuestos prácticos". Editorial Tirant lo blanch. Valencia 1998.

GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, Juan M.: "El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas". Impuestos. Revista de doctrina, legislación y Jurisprudencia. Número 12/1988. Tomo II de 1988. LA LEY Distribuciones de la Ley S.A. Madrid 1988.

GARCIA-FRESNEDA GEA, Francisco:

- “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma”. Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1996.
- “Las tarifas en el Impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXVII. Núm. 81. Septiembre-Diciembre 1997. Págs. 579 a 629. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1997.
- “El local o establecimiento en el Impuesto sobre Actividades Económicas”. Págs. 55 a 87. Estudios de la Revista Técnica Tributaria núm. 40. Enero-Marzo 1998. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 1998.
- “Hecho imponible y concepto de actividad económica en el IAE”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXVIII. Núm. 82. Enero-Abril 1998. Págs. 43 a 86. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1998.

GARRIGUES, Joaquín:

- “Dictámenes de Derecho Mercantil”. Tomo I. Madrid 1976.
- “Curso de Derecho Mercantil”. Tomo I. Séptima Edición. Madrid 1982.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: “Gestión tributaria: procedimiento de liquidación”. capítulo de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (Directores José Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA). Págs. 587 a 622. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987.

GONZÁLEZ PUEYO, Jesús Maria: “Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios”. Colección manuales. Instituto Nacional de Administración Pública. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid 1990.

HERRERO DE MADARIAGA, Juan, RANCAÑO MARTÍN, Asunción y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Germán: “Impuesto sobre Actividades Económicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada”. Serie Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1994.

- IBAÑEZ CASADO, Julián y PÉREZ CHINARRO, Emilio: "La Financiación de las Haciendas Locales". Secretariado de publicaciones e intercambio científico. Universidad de Valladolid. Valladolid 1996.
- ILLESCAS ORTÍZ, Rafael: "El empresario mercantil individual: Reglas Generales". Capítulo 8 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- 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.
- IRANZO PÉREZ-DUQUE, José M^a Alfonso y IRANZO PÉREZ-DUQUE, Ignacio: "Alcance de la no sujeción al I.A.E. de las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras". Tribuna Fiscal, Revista tributaria y financiera. Núm. 31 de Mayo de 1993. Editorial CISS, S.A. Valencia 1993.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, Guillermo J. (coordinador de varios autores): "Derecho Mercantil". Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- JOVER PÉREZ, A.: "La gestión municipal del Impuesto sobre Actividades Económicas". El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, S.A. Núm. 6/1992. Madrid 1992.
- JUAN LOZANO, Ana M^a: "La inspección de Hacienda ante la Constitución". Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1993.
- LA LEY: "Impuesto sobre Actividades Económicas". Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1992.
- LAGO MONTERO, José María:
- "Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales". Revista de Hacienda

Local. Vol. XXIV. Núm. 70. Enero-Abril 1994. Págs. 57 a 90. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1994.

- “La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1998.

LOJENDIO OSBORNE, Ignacio:

- “Las sociedades mercantiles”. Capítulo 12 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- “Las sociedades colectiva y comanditaria Simple”. Capítulo 13 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- “La sociedad anónima”. Capítulos 14, 15 y 16 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.

LÓPEZ BERENGUER, José: “Manual de Derecho Tributario. Parte Especial”. Cuarta Edición. Actualizada a Noviembre de 1991.

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. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995.

LÓPEZ GARCÍA, Juan Luis: “Comentario al régimen fiscal de la Iglesia católica”. Doctrina. Actualidad Tributaria núm. 26 de 26 de Mayo – 4 de Junio 1995. Págs. D-965 a D-987. Tomo 1995-II. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1995.

LÓPEZ GETA, José M^a: “El IAE, un tributo a suprimir, por coherencia”. Revista Impuestos (Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Tomo II del año 1996. Edita La Ley, Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1996.

LÓPEZ LEÓN, Javier:

- “El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Actividades Económicas: una crítica al Real Decreto 243/1995, de 17 de Febrero”. Revista de Contabilidad y Tributación núm. 151 de octubre de 1995. Págs. 109 a 118. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1995.
- “La gestión tributaria municipal mediante padrones, censos o matrículas”. Revista de Contabilidad y Tributación núm. 166 de Enero de 1997. Págs. 47 a 74. Centro de Estudios Financieros, S.A. Madrid 1997.

LLISET I BORRELL, Francesc y LLISET I CANELLES, Annabel:
“Obres, activitats i serveis del Ens Locals. (comentaris al Reglament aprovat pel Decret 179/1995, de 13 de juny, de la Generalitat de Catalunya)”. Editorial Bayer Hnos. S.A. Barcelona 1995.

LLISET CANELLÉS, Annabel: “Aspectos administrativos de las formas societarias de las Corporaciones Locales”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Revista técnica especializada en Administración Local y Justicia municipal. Año 146 - Núm. 4. Págs. 523 a 529. Madrid Febrero de 1998.

LLOVERA SÁEZ, Francisco José:

- “El cooperativismo corporativo y el corporativismo cooperativo”. (Resumen de tesis). Centro de Publicaciones. Barcelona 1985.
- “Curso de valoración de bienes y tasación de daños”. Fausí. Barcelona 1988.
- “Guía jurídica sobre la sociedad anónima laboral”. Colección la Ley a su alcance 21. Fausí. Barcelona 1988.
- “Guía jurídica y fiscal para el trabajador autónomo”. Colección la Ley a su alcance 23. Fausí. Barcelona 1988.
- “Introducción a la Economía y organización de empresas”. Escola Universitaria Politècnica. Barcelona 1990.
- “Curso de arquitectura legal y gestión urbanística”. Edit. Romagraf. Barcelona 1994.
- “Los bienes inmuebles. Aspectos jurídicos y económicos de su valoración”. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1997.
- “La función pericial forense”. Edita Einia, S.A. con la colaboración de la Escuela de Administración de Empresas. Barcelona 1995.

- "Introducción a la Economía". Edit. Romagraf. Barcelona 1997.

LLOVERA SÁEZ, Francisco José y LABORDA COTARELO, Sara:
"Notas características de las sociedades mercantiles". E.U.A.T.B.
Departamento de gestión. Barcelona 1984.

MADRID PARRA, Agustín:

- "Instituciones de inversión y financiación colectiva". Capítulo 30 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- "Uniones y agrupaciones de empresarios y cuentas en participación". Capítulo 31 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- "La sociedad anónima pública, otras sociedades anónimas especiales y la fundación como empresario". Capítulo 8 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.

MALAGARRIGA, Carlos C.: "Tratado elemental de Derecho comercial".
Tomo I (Comerciantes – sociedades, primera parte). Tipografía
Editora Argentina. Buenos Aires 1951.

MANZANO, Amparo: "Impuesto sobre actividades económicas. 1. Guía
práctica del IAE (análisis del IAE y ejemplos con los formularios
de alta en matrícula)". Colección Manuales de Gestión en
Suplemento de Cinco Días. Diario de Economía y Negocios. Edita
Ernst & Young. Madrid 1993.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier: "Régimen tributario de las empresas
municipales o provinciales". Revista de Hacienda Autonómica y
Local. Vol. XXII de 1992. Núm. 65. Págs. 253 a 273. Editorial de
Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid
1992.

MARTÍN OVIEDO, José María: "Fiscalidad de las empresas". Segunda
Edición. Serie tratados y manuales. Editorial Cívitas, S.A.
Madrid 1997.

MARTÍN I QUERALT, Joan:

- “Licencia Fiscal”, capítulo de la Obra Manual de Derecho Tributario Local (Directores José Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA). Págs. 251 a 280. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987.
- “Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas”, capítulo III de la obra Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, realizado por José Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA. Instituto de Estudios Económicos. Madrid Junio de 1988.
- “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 Manuel. Decimotercera Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1997.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M.: “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Séptima edición. Editorial Tecnos, S.A. Madrid 1996.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco: “Derecho Tributario”. Segunda Edición. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1997.

MARTÍN-BEJARANO ARIANES, Antonio y ARCILA MARTÍN, Manuel: “Régimen Fiscal de la empresa”. Tecnos. Madrid 1990.

MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio: “Modificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas contenidas en la Ley 21/1993 y en la Ley 22/1993”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Págs. 865 a 878. Tomo I - 1994. La Ley – Distribuciones la Ley, S.A. Madrid 1994.

MARTÍNEZ-ECHEVARRÍA, Rafael: "los nuevos tributos municipales".
Manuales Jurídico-Financieros. Editorial Dykinson, S.L.
Madrid 1992.

MATAMALA PALACIO, Angel;

- "Régimen Tributario de las Entidades Aseguradoras en España".
Editorial Marfil, S.A. Alcoy 1972.
- "El Sistema Tributario Español en relación con el Mercado
Común". Bosch, Casa Editorial, S.A." Barcelona 1991.

MELGUIZO SÁNCHEZ, Angel: "Análisis y Valoración de la Ley 39/1988,
de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Una
introducción". Textos Legales Financieros. Haciendas Locales
(Ley y comentario). Editora General de Derecho, S.A. Madrid
1989.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: "El concepto jurídico tributario de
profesional". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986.

MERINO JARA, Isaac: "Facturas y registros: Requisitos y efectos
fiscales. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991.

MOCHÓN LÓPEZ, Luis y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M^a: "Notas
sobre la fiscalidad de los arrendamientos inmobiliarios".
Revista de Contabilidad y Tributación núm. 160 de Julio de
1996. Págs. 31 a 56. Centro de Estudios Financieros, S.A.
Madrid 1996.

MONGAY I SOLER, Montserrat: "Aplicabilidad del principio de
capacidad económica como fuente material del Derecho en la
Jurisprudencia". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero.
Núm. 87 de Julio/Septiembre de 1995. Editorial Cívitas, S.A.
Madrid 1995.

MONTERO LUNA, Juan Luis:

- "Doctrina interpretativa de las normas reguladoras de los
tributos y precios públicos locales formulada por la Dirección
General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
durante el quinquenio 1989-1993". Revista de Hacienda Local.
Vol. XXIV. Núm. 71. Mayo-Agosto 1994. Págs. 537 a 577.

Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1994.

- “Novedades introducidas en la imposición municipal por las leyes 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, y 22/1993, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de protección por desempleo”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Págs. 102 a 122. Tomo II - 1994. La Ley –Distribuciones de la Ley, S.A. Madrid 1994.
- “Doctrina interpretativa de las normas reguladoras de los tributos y precios públicos locales formulada por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales durante el año 1994”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXV. Núm. 73. Enero-Abril 1995. Págs. 97 a 119. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.

MONTESINOS OLTRA, Salvador: “El procedimiento de liquidación de los impuestos locales”. Colección práctica jurídica. Editorial Tecnos, S.A. Madrid 1996.

MORALES GALLEGO, José Luis y FUENTES GIMÉNEZ, José Antonio: “Tributación de Agentes Comerciales”. Colección Monografías Fiscales (dirección Ildefonso Tecles Montoro). Editorial CISS, S.A. Valencia 1995.

MORENO CASTEJÓN, Tomás:

- "Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales. Comentarios y análisis práctico". Editorial Trivium. Madrid 1982.
- “Impuesto sobre Actividades Económicas. Comentarios y análisis prácticos”. Primera Edición. Editorial Trivium, S.A. Madrid 1991.

NAVARRO PÉREZ, José Luis: “Ley reguladora de las Haciendas Locales (Comentarios y jurisprudencia). Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares. Granada 1991.

NEUMARK, Fritz: “Principios de la Imposición”. Traducción: Luis Gutiérrez Andrés. Segunda edición española. Edita Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1994.

NIETO MONTERO, Juan José:

- "La Gestión de los Impuestos Municipales". Editorial Aranzadi, SA. Pamplona 1997.
- "Los tributos locales como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades" de la Obra "Estudios sobre el Impuesto de Sociedades" (Coordinadores: YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio). Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares, S.L. Granada 1998.

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.

OCHOA TREPAT, M^a Luisa, PERULLES MORENO, J. Manuel y SOPENA GIL, Jorge: "Todo sobre tributos y precios públicos municipales". Editorial Praxis, S.A. y Wolters Kluwer. Barcelona 1991.

OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, Rafael:

- "Impugnación de Tributos Locales" Editorial Tirant lo blanch. Valencia 1991.
- "Reflexiones sobre algunos problemas actuales en la gestión tributaria local". Revista de Hacienda Local. Vol. XXV. Núm. 74. Mayo-Agosto 1995. Págs. 305 a 328. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- "Conflictividad en vía administrativa en la aplicación de los tributos locales (al hilo de la Memoria del Consell Tributari de 1994)". Revista de Hacienda Local. Vol. XXVI. Núm. 78. Septiembre-Diciembre 1996. Págs. 631 a 654. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.

OROVAL PLANAS, Esteve:

- "Crisi econòmica i nou context internacional". Ponencias presentadas a las V Jornadas Universidad-Empresa, celebradas en Lérida, durante el curso 1993-1994. Ayuntamiento de Lérida. Lérida 1995.

- "L'empresa i el seu entorn". Departament d'Economia i Empresa de la Universitat de Lleida. Edicions de la Universitat de Lleida. Lleida 1995.

OROVAL PLANAS, Esteve y ARGEMÍ, Lluís: "Noves aproximacions a la història del pensament econòmic". Colección Economía y Empresa núm. 6. Eumo Editorial. Madrid 1995.

OROVAL PLANAS, Esteve (editor) y CALS GÜELL, Joan (autor): "Reflexions entorn de l'economia catalana". Departament d'Economia i Empresa de la Universitat de Lleida. Edicions de la Universitat de Lleida. Lleida 1996.

PAGÈS i GALTÉS, Joan:

- "Comentario a la S.T.C. 214/1989, de 21 de diciembre, sobre la Ley 7/1985, de 2 de Abril". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Núm. 58. Enero-Abril 1990. Volumen XX. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1990.
- "El error de salto y deducción de cuotas". Capítulo de la obra Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma I. VV.AA. Madrid 1991.
- "El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Vol. XXII de 1992. Núm. 66. Págs. 395 a 438. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- "Primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el I.A.E.: La Sentencia de 2 de Julio de 1992". Revista de Hacienda Local. Vol. XXIII. Núm. 67. Enero-Abril 1993. Págs. 99 a 124. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1993.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas". Capítulo XIV de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.
- "La impugnación del Impuesto sobre Construcciones. Doctrina y Jurisprudencia". Editan Escuela de Administración de Empresas de Barcelona y Einia. Barcelona 1993.

- “La elección del representante por los no residentes como medio para paliar la carga fiscal correspondiente al IAE de los profesionales y artistas”. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Págs. 395 a 405. Tomo I - 1994. *La Ley – Distribuciones de la Ley, S.A.* Madrid 1994.
- “El ICIO y la licencia de obras: actividades inmobiliarias y tributos”. *Colección Jurisprudencia práctica*. Editorial Tecnos, S.A.. Madrid 1994.
- “Las bonificaciones en el IAE por inicio de actividad como medida de fomento”. *Revista de Hacienda Local*. Vol. XXIV. Núm. 70. Enero-Abril 1994. Págs. 91 a 115. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1994.
- “El concepto de dueño de la obra en el Impuesto sobre Construcciones”. *Cívitas. Revista española de Derecho Financiero*. Núm. 83 de Julio/Septiembre 1994. Págs. 521 a 542. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994.
- “La tarifa del servicio municipal de distribución domiciliaria del agua”. *Revista de Hacienda Local*. Vol. XXV. Núm. 73. Enero-Abril 1995. Págs. 57 a 96. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- “La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Construcciones”. *Revista de Hacienda Local*. Vol. XXV. Núm. 74. Mayo-Agosto 1995. Págs. 277 a 303. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- “La S.T.S.J. de Aragón núm. 128/1995: Los proyectos de urbanización y los gastos generales y el beneficio industrial en el I.C.I.O”. *Revista de Hacienda Local*. Vol. XXV. Núm. 75. Septiembre-Diciembre 1995. Págs. 593 a 615. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1995.
- “Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas”, Serie Monografías Jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputació de Barcelona, Madrid 1995.
- “Fiscalidad de las aguas: especial referencia a la legislación catalana”. Serie Monografías Jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995.
- “La impugnación de los precios públicos locales al amparo de la STC 185/1995, sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos”. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*.

- Págs. 543 a 555. Tomo II - 1996. La Ley –Actualidad, S.A. Madrid 1996.
- “Comentario al artículo 34.2 L.R.H.L.: La ejecución del acuerdo relativo a la realización de obras objeto de contribución especial”. Revista de Hacienda Local. Vol. XXVI. Núm. 78. Septiembre-Diciembre 1996. Págs. 655 a 674. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.
 - “Aspectos novedosos de la fiscalidad inmobiliaria local para 1999”. profesional en el sistema tributario español”. Dictámenes. Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Número 14. 15 de Julio de 1999. La Ley –Actualidad, S.A. Madrid 1999.
 - “La memòria economicofinancera de les taxes i preus públics per serveis i activitats”. Colección Administració Local: Com fer-ho?. Escola d’Administració Pública de la Generalitat de Catalunya y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Barcelona - Madrid 1999.
- PAGÈS i GALTÉS, Joan y ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “La aplicación de la L.G.T. a las Haciendas Locales”. Revista de Hacienda Autonómica y Local. Vol. XXIII. Núm. 68. Mayo-Agosto 1993. Págs. 247 a 261. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1993.
- PAGÈS i GALTÉS, Joan y ARAGÓN SÁNCHEZ, Francesc: “Càlcul del nivell d’endeutament local”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Escola d’Administració Pública. Generalitat de Catalunya. Madrid 1998.
- PALAO TABOADA, C.: “La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho”. Capítulo de la obra Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho. Asociación Española de Asesores Fiscales. Aranzadi. Pamplona 1994.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, Rosario y GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco: “Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español”. Divulgación. Impuestos (revista de doctrina, legislación y jurisprudencia). Número 11. 1 de Junio de 1998. La Ley –Actualidad, S.A. Madrid 1998.

PANERO, Ricardo: "El Derecho romano y la formación del jurista: experiencia de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona". Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1988.

PASCUAL ESCUTIA, Jordi: "Capítulo: Breve historia de las doctrinas económicas" para "Gran Enciclopedia de Economía". Ediciones Orbis, S.A. Madrid 1993.

PELÁEZ MARQUÉS, Mercedes:

- "La sociedad no de capital como sujeto pasivo en el Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio", en la obra conjunta "Sujetos Pasivos y responsables", dirigida por Eusebio González. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1996.
- "El Impuesto sobre el patrimonio en el concepto hispano-argentino para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal". Tesis de licenciatura, Universidad de Barcelona. Departamento d'Economia Política, Hisenda Pública i Dret Financer i Tributari. Barcelona 1997.
- "Posición de los Tratados internacionales en el ordenamiento jurídico de los Estados, con especial referencia a los convenios para evitar la doble imposición internacional". El Fisco internacional, boletín del Instituto de Fiscalidad Internacional. Año 1999. Febrero-Marzo. Número 16. Barcelona 1999.

PEÑUELAS I REIXACH, Lluís:

- "Poder financiero y federalismo en los EE.UU.". Colección tesis doctorals. Publicacions Universitat de Barcelona. Barcelona 1992.
- "La docencia y el aprendizaje del Derecho en España: una perspectiva de derecho comparado". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1996.

PEÑUELAS I REIXACH, Lluís y CARRASCO, Ramón: "Manual jurídico de los museos: cuestiones prácticas". Editan Diputaciones de Barcelona y de Madrid y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1999.

PERDIGÓ I SOLÀ, Joan: "Notes sobre el Projecte de Llei reguladora de les Hisendes Locals". Jornadas sobre Régimen Local. Federació de Municipis de Catalunya. Barcelona Octubre-Diciembre 1988.

PÉREZ ESPARRELS, Carmen y SANZ SANZ, José Félix: "El Impuesto sobre Actividades Económicas". Actualidad Financiera (publicación técnica semanal de finanzas, contabilidad, auditoria y Tributos). Números 27-28/6-19 Julio 1992. Tomo II de 1992. T - 11. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1992.

PÉREZ-LUQUE, M^a Lourdes: "Consecuencias fiscales del arrendamiento de una azotea en una comunidad de propietarios para instalación de un rótulo luminoso". Págs. 71 a 77. Estudios de la Revista Técnica Tributaria núm. 26. Julio-Septiembre 1994. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 1994.

PÉREZ MATEOS, Higinio y ORENES BASTIDA, Juan Manuel: "Alegaciones contra el I.A.E. Revisión de las liquidaciones e inspección fiscal", Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona 1994.

PÉREZ ROYO, Fernando: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General". Cuarta Edición. Serie Tratados y Manuales. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994.

PÉREZ ROYO, Ignacio:

- "La nueva regulación del IRPF". Monografías jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1991.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas", Capítulo 4º de la Obra Manual del Sistema Tributario Español (Dirigida por Jaime GARCÍA AÑOVEROS). Tercera Edición. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995.

PIÑA GARRIDO, María Dolores: "El Impuesto sobre Actividades Económicas como impuesto local directo sobre la renta. Análisis de algunos aspectos problemáticos de su estructura." Tema XXIII de la Obra Presente y futuro de la imposición directa en España (Coordinado por Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y Antonio CAYÓN GALIARDO). Editorial Lex Nova. Valladolid 1997.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc:

- "La exención tributaria: análisis jurídico general con especial aplicación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA". Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1986.
- "El pago fraccionado de los tributos". Publicado por Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1993.

PONT CLEMENTE; Joan Francesc y PONT MESTRES, Magín: "El Impuesto sobre Sociedades". Publicado por la Escola Universitaria d'Estudis Empresarials. Universidad de Barcelona. Barcelona 1996.

PONT MESTRES, Magín:

- "El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología, su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal". Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona 1972.
- "En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos". Discurso leído por el académico de número, electo Iltmo. Sr. Dr. Magín Pont Mestres en el acto de su recepción, en 12-3-1974 y discurso de contestación por el académico de número Iltmo. Sr. Dr. Antonio Verdú Santurde. Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona. Barcelona 1974.
- "Tratamiento tributario de las comunidades de bienes". Madrid 1975.
- "Análisis y Aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Séptima Edición. Serie Tratados y manuales. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1989.
- "La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías: necesario equilibrio entre la potestad de ejecutoriedad de la Administración y el derecho de tutela". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1994.

POVEDA BLANCO, Francisco:

- "Los Impuestos municipales". Capítulo VIII de la Obra Sistema fiscal: esquemas y supuestos prácticos. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao 1993.

- "El Impuesto sobre Actividades Económicas (Comentarios y análisis práctico)". Séptima Edición actualizada. Ediciones Deusto, S.A, Bilbao 1997.

POVEDA BLANCO, Francisco (director) y otros: "Impuesto sobre bienes inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas". Capítulo VII de Los Impuestos. Casos prácticos. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona 1997.

PUYOLÉS HERNÁNDEZ, José Manuel: "La actuación en nombre propio de las Agencias de viajes". Crónica Tributaria núm. 75/1995. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1995.

QUEROL GARCÍA, María Teresa: "La prueba en el procedimiento inspector I y II". Doctrina. Actualidad Tributaria núm.46 de 13 – 19 de Diciembre y núm. 47 de 20 – 26 Diciembre de 1993. Págs. D-843 a D-861 y D-871 a D-884. Tomo 1993-II. Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1995.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1994.

RIERA I VALLS, Ramón:

- "La reforma de les Hisendes Locals". Informació Local, revista del Col·legi de Secretaris, Interventors i Dipositaris d'Administració Local de Barcelona. Setembre de 1988.
- "Els Impostos locals de caràcter obligatori". Capítulo de la obra Llei Reguladora de les Hisendes Locals. Quaderns Municipals núm. 7. Federació de Municipis de Catalunya. Barcelona 1989.
- "Impostos sobre activitats econòmiques i sobre vehicles de tracció mecànica". Jornades sobre l'Aplicació de la Llei Reguladora d'Hisendes Locals. Diputació de Barcelona. Barcelona 1989.

ROCHA GARCÍA, Ernesto de la: "Formularios de derecho tributario práctico: hacienda pública, seguridad social y haciendas locales: actuaciones y procedimientos de la gestión, liquidación, investigación y recaudación de sus tributos". Editorial Comares. Granada 1996.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús S.: “El sustituto en los tributos locales”.
Revista de Hacienda Local. Vol. XXVI. Núm. 76. Enero-Abril
1996. Págs. 47 a 72. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales
de Derecho reunidas. Madrid 1996.

RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO, Juan
José: “El Impuesto sobre Actividades Económicas y las PYMES:
Algunos problemas de diseño”. Actualidad Tributaria núm. 31. 29
Agosto – 4 Septiembre 1994. Tomo 1994-II. Actualidad Editorial,
S.A. Madrid 1994.

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.

RODRÍGUEZ SAINZ, Alfonso: “La liquidación del Impuesto sobre
Actividades Económicas”. Actualidad tributaria núm. 40 de 2 – 8
Noviembre de 1992. Tomo 1992-2. Págs. D-851 a D-885.
Actualidad Editorial, S.A. Madrid 1992.

ROMÁN EGEA, Antonio:

- “La licencia fiscal de actividades comerciales e industriales.
Diferencias fundamentales con la licencia fiscal del Impuesto
Industrial”. Crónica Tributaria núm. 38/1981. Instituto de Estudios
Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1981.
- “Impuesto sobre Actividades Económicas” Tomo XXXII de la Obra
Comentarios a las leyes tributarias y financieras, dirigida por
Narciso Amorós Rica. Revista de Derecho financiero y de
Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de
Derecho Reunidas –Edersa- Madrid 1991.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio Raúl:

- “Introducción a la reforma tributaria”. Primera edición. Editorial
Blume. Barcelona 1980.
- “Elementos de Derecho Tributario”. Editorial Blume. Barcelona
1982.
- “El Estado de las sociedades agrarias de transformación”. Obra
social de la Caja de Pensiones. Monografíes de l’Obra Agrícola de

- la Caixa de Pensions. Tecnologia i economia agrària 2. Barcelona 1982.
- "La Gestión tributaria". Edicions Universitat de Barcelona 1983.
 - "La Empresa Cooperativa". Segunda edición. Ediciones CEAC. Barcelona 1985.
 - "El IVA y el Comerciante Minorista". Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986.
 - "¿Qué es el IVA?". Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1986.
 - "Guía fiscal del agricultor". Ediciones CEAC. Barcelona 1986.
 - "El IVA y el Profesional". Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1987.
 - "Elementos de Derecho Tributario I". Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Primera Edición. Barcelona 1988.
 - "Sanciones fiscales". Segunda edición. Colección Guías fiscales. Ediciones CEAC. Barcelona 1988.
 - "Elementos de Derecho Tributario II". Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1989.
 - "La Cooperativa y la norma tributaria". Capítulo de la obra El Régimen Fiscal de las Cooperativas. VII Jornadas cooperativas de Euskadi. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria 1989.
 - "Garantías del contribuyente". Ediciones CEAC. Barcelona 1989.
 - "Guía fiscal del trabajador autónomo". Ediciones CEAC. Barcelona 1990.
 - "El IVA y el Profesional". Segunda edición. Manuales IVA. Ediciones CEAC. Barcelona 1990.
 - "Régimen Fiscal de las Cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de Diciembre". Primera Edición. Promociones y publicaciones, S.A. Barcelona 1991.
 - "Examen crític sobre el vigent règim fiscal de les cooperatives a partir de la llei 20/1990". Publicat per l'Institut per a la Promoció i la Formació Cooperativa. Departament de Treball. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1991.
 - "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Segunda Edición. Colección Iura. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1992.

- “La actividad profesional en el Impuesto de Actividades Económicas y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. La Llei de Catalunya i Balears. Núm. 32/1992. Barcelona 1992-1.
- “El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario”. Serie Monografías Jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1994.
- “El tributo ambiental”. Colección Iuris Minor. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1994.
- “Economía social y empresa”. 2ª Edición. Colección IURA-9. Promociones y Publicaciones Universitarias, S.A. Barcelona 1995.
- “Los Tributos y la protección del Medio Ambiente”. Serie Monografías Jurídicas. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995.
- “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.
- “La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Págs. 186 a 224. Tomo I – 1997. La Ley – Actualidad, S.A. Madrid 1997.
- “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Págs. 387 a 402. Tomo II – 1996. La Ley – Actualidad, S.A. Madrid 1996.
- “Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Nueva época. Núm. 17 año 13. Primera quincena, Septiembre 1997. La Ley – Actualidad, S.A. Madrid 1997.
- “Fiscalidad Internacional”. Instituto de Fiscalidad Internacional. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1998.

ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL, Flavia: “La gestión de la empresa y el medio ambiente”. Editorial EINIA. Barcelona 1994.

ROVIRA MOLA, Alberto de: “La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía y financiación de las Haciendas Locales”. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1982.

ROZAS VALDÉS, José Andrés:

- "Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones". Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1993.
- "Hacienda Locales y Medio Ambiente". Dictámenes. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Págs. 41 a 62. Nueva época. Núm. 20. Segunda quincena, Octubre 1997. La Ley -Actualidad, S.A. Madrid 1997.

RUBIO CORDON, Alfonso, CORDERO LÓPEZ, José y VALERO GARCÍA, Juan M.: "Nuevas tarifas de licencia fiscal". Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de derecho reunidas. Madrid 1981.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio:

- "El Impuesto sobre actividades económicas: Características principales". Tribuna Fiscal, Revista tributaria y financiera. Núm. 7 de Mayo de 1991. Editorial CISS, S.A. Valencia 1991.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas". Segunda Edición. (26ª Edición de las Tarifas de Industrial). Publicaciones Abella. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid 1993. Y actualizaciones hasta enero 1996.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. y ARNAL SURIA, Salvador:

- "Ley reguladora de las Haciendas Locales". Primera Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid 1989.
- "Ley reguladora de las Haciendas Locales". Tomo I. Segunda Edición. Publicaciones Abella. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid 1996.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio, CORDERO LÓPEZ, José y VALERO RODRÍGUEZ, Luis:

- "Comentarios a la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales". Revista de Contabilidad y Tributación núm. 79 de Octubre de 1989. Págs. 71 a 115. Centro de Estudios Financieros. Madrid 1989.
- "Impuesto sobre Actividades Económicas". Revista de Contabilidad y Tributación núm. 85 de Abril de 1990. Págs. 75 a 96. Centro de Estudios Financieros. Madrid 1990.

RUIBAL PEREIRA, Luz: "Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad" de la Obra "Estudios sobre el Impuesto de Sociedades" (Coordinadores: YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio). Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares, S.L. Granada 1998.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando:

- "Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo". Tomo I. Estudios de Administración. Instituto de estudios políticos. Madrid 1962.
- "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero". Tomo II. Estudios de Administración. Instituto de estudios políticos. Madrid 1962.
- "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero". Tomo III. Estudios de Administración. Instituto de estudios políticos. Madrid 1963.
- "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero". Tomo V. Instituto de estudios políticos. Madrid 1967.
- "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero". Tomo VI. Estudios de Administración. Instituto de estudios políticos. Madrid 1973.
- "La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales". Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana. Valencia 1987.
- "Lecciones de Derecho Financiero". Novena Edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. Madrid 1991.
- "Lecciones de Derecho Financiero". Décima Edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. Madrid 1993.
- "El desarrollo actual del Derecho financiero en España". Crónica Tributaria núm. 78/1996. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1996.

SÁNCHEZ AYUSO, Isabel: "La transmisión de las empresas y el Impuesto sobre Actividades Económicas". Págs. 49 a 55. Estudios de la Revista Técnica Tributaria núm. 22. Julio-Septiembre 1993. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 1993.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando:

- "Perspectivas actuales del Derecho mercantil" Editorial Aranzadi. Pamplona 1995.
- "Instituciones de Derecho Mercantil". Tomo I. Decimonovena Edición. Editorial Revista de Derecho Privado. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio:

- "Consideraciones acerca del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos". Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 42 de 1984. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1984.
- "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios". Revista Impuestos. Número 12 de 1985. La Ley -Actualidad, S.A. Madrid 1985.
- "La adaptación de los monopolios fiscales españoles a las exigencias de la normativa comunitaria". Núm. 59/1990. Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. Madrid 1990.
- "La adaptación de los impuestos especiales españoles a las exigencias de la normativa comunitaria". Núm. 63/1990. Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. Madrid 1990.
- "El responsable". Capítulo de la obra Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma I. VV.AA. Madrid 1991.
- "Artículo 123". Capítulo de la obra "La reforma de la Ley General Tributaria". CEDECS. Barcelona 1995.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en Manual General de Derecho Financiero. Tomo IV. Editorial Comares. Granada 1996.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio y CALATRAVA ESCOBAR, M^a Jesús: "El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana". Capítulo XVI de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y HERRERO MADARIAGA, Juan: "Compendio de normas financieras y tributarias: parte general". Editorial Comares. Granada 1993.

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, PALLARÉS RODRÍGUEZ, Rosario y CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel: "El nuevo impuesto sobre sociedades: cuestiones prácticas". Segunda edición. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1998.

SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás: "Impuesto sobre Actividades Económicas". Publicación en hojas intercambiables. CISS Editorial. Valencia 1991.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: "La prueba del hecho imponible en la licencia del Impuesto Industrial por venta de edificaciones". Crónica Tributaria núm. 30/1979. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1979.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José:

- "Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 79 de Julio/Septiembre de 1993. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1993.
- "Presunciones y ficciones en el IRPF". Asociación de Industrias Químicas y Básicas y el Servicio de publicaciones de la Universidad de Huelva. Huelva 1995.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Angel: "Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal". *Revista de Hacienda Local*. Vol. XXVI. Núm. 77. Mayo-Agosto 1996. Págs. 313 a 357. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1996.

SANZ GADEA, Eduardo:

- "Rendimientos de actividades empresariales y profesionales". *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 116 de Noviembre de 1992. Págs. 3 a 40. Centro de Estudios Financieros. Madrid 1992.
- "El nuevo impuesto de sociedades. Incidencia general" de la Obra "Estudios sobre el Impuesto de Sociedades" (Coordinadores: YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCÍA NOVOA,

César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio). Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares, S.L. Granada 1998.

SARTORIO ALBALAT, Susana: "Los precios públicos en particular". Capítulo X -Apéndice 2- de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona. Madrid 1993.

SERRANO LÓPEZ, Roberto:

- "Impuesto sobre Actividades Económicas". Tribuna Fiscal, Revista tributaria y financiera. Núm. 12 de Octubre de 1991. Editorial CISS, S.A. Valencia 1991.
- "La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. Cuestiones relativas a la delegación de la gestión censal en las Entidades locales". Revista de Hacienda Local. Vol. XXVII. Núm. 79. Enero-Abril 1997. Págs. 43 a 59. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid 1997.

SERRANO SOLDEVILA, Alfonso Diego: "Las sociedades con base mutualista". Capítulo 29 de la obra Derecho Mercantil (coordinación: Guillermo J. JIMÉNEZ SÁNCHEZ). Tercera Edición. Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio:

- "Impuesto Municipal sobre la Radicación", 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.
- "Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias". Capítulo de la obra La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local. Págs. 17 a 92. INAP-Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial. Granada 1990.

SOLANES GIRALT, M^a Montserrat: "Sustitución del Impuesto municipal sobre Radicación por el nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Núm. 59. Volumen XX (año 1990). Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1990.

SOLER ROCH, María Teresa: "La tributación de las actividades ilícitas".
Cívitas Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 85 de
Enero/Marzo de 1995. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1995.

SOPENA i GIL, Jordi:

- "La contribución territorial rústica y pecuaria". Capítulo 8 de la
Obra Manual de Derecho Tributario Local (Directores José
Juan FERREIRO LAPATZA y Eugenio SIMÓN ACOSTA).
Págs. 201 a 229. Escola d'Administració Pública de Catalunya.
Generalitat de Catalunya. Barcelona 1987.
- "La eficacia de las leyes tributarias en el espacio". Capítulo de
la obra Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su
reforma I. VV.AA. Madrid 1991.
- "Gestión de los tributos locales: la recaudación en período
voluntario". Capítulo IV de la Obra Tratado de Derecho
Financiero y Tributario Local (dirigido por José Juan FERREIRO
LAPATZA). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación
de Barcelona. Madrid 1993.
- "Gestión de los tributos locales: la recaudación en vía de apremio".
Capítulo V de la Obra Tratado de Derecho Financiero y Tributario
Local (dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA). Marcial
Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. y Diputación de Barcelona.
Madrid 1993.
- "Los tributos locales y la Universidad pública". Cívitas Revista
española de Derecho Financiero. Núm. 92 de
Octubre/Diciembre de 1996. Editorial Cívitas, S.A. Madrid
1996.

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.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel:

- "La Ley reguladora de las Haciendas Locales". Revista de Hacienda
Autonómica y Local. Núm. 55-56. Enero-Agosto 1989. Volumen
XIX. P. 97 a 118. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de
Derecho Reunidas. Madrid 1989.

- "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.

TODOLI CERVERA, Ferran: "Todo sobre la creación de Empresas y Sociedades". Editorial Praxis, S.A. Barcelona 1989.

TORNOS MAS, Joaquín: "El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona". Documentación Administrativa Núm. 220/1989.

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.

TREBOLLE FERNÁNDEZ, Jaime: "Los impuestos municipales autónomos con especial referencia a los que gravan los solares, la radicación, el incremento de valor de los terrenos y los gastos suntuarios". Tema 29 del Curso de Sistema Fiscal Español. 4ª Edición. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1983.

URÍA, Rodrigo:

- "Derecho Mercantil". Undécima Edición. Madrid 1976.
- "Derecho Mercantil". Vigésimo segunda Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995.

VALDÉS COSTA, Ramón: "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA. Comunicación sobre el tema Sujeción pasiva y responsables Tributarios. XVII Jornada Latinoamericana de Derecho tributario". Cívitas Revista Española de Derecho Tributario. Núm. 89 de Enero/Marzo de 1996. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1996.

VALLÉS FERRER, José: "La Hacienda Local Posconstitucional (principios, evolución y realidad)". El Monte Caja de Huelva y Sevilla. Sevilla 1991.

VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio: "La Inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas por Entidades Locales". Crónica Tributaria núm. 66/1993. Págs. 67 a 75. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1993.

VICENT CHULIÀ, Francisco: "Introducción al Derecho Mercantil". Tercera Edición. José M^a Bosch, Editor, S.A. Barcelona 1990.

VICENTE-ARCHÉ COLOMA, P.: "Relaciones entre entidades locales. Delegación de competencias y fórmulas de colaboración (Comentario a la STS de 29 de Noviembre de 1995). Serie Doctrina científica de Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal. Núm. 14 de 1996. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1996.

VICENTE-ARCHÉ DOMINGO, Fernando (Dirección) y otros autores: "Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto". Editorial Colex. Madrid 1993.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto:

- "La Fiscalidad comunitaria sobre las pequeñas y medianas empresas -PYME-I y II-. Crónica Tributaria núm. 81/1997 y 82-83/1997. Págs. 101 a 117 y 291 a 311, respectivamente. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1997.
- "Presentación" de la Obra "Estudios sobre el Impuesto de Sociedades" (Coordinadores: YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio). Biblioteca Comares de Ciencia Jurídica. Editorial Comares, S.L. Granada 1998.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (Director): "Sistema fiscal español y armonización europea. Curso de verano 1994. Universidad de Santiago de Compostela". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1995.

- VV.AA.: "Curso de Sistema Fiscal Español". Cuarta Edición. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1983.
- VV.AA.: "L'aplicació de la llei reguladora d'hisendes locals". Diputació de Barcelona con la col·laboració de la Federació de Municipis de Catalunya y el Col·legi de Secretaris, Interventors i Dipositaris d'Administració Local de Barcelona. Barcelona 1989.
- VV.AA.: "Llei reguladora de les Hisendes Locals. Text de la llei concordat i comentaris". Col·lecció Quaderns municipals-7. Federació de Municipis de Catalunya. Barcelona 1989.
- VV. AA.: "Manual de Ordenanzas Fiscales". Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1989.
- VV.AA.: "Manual de l'Impost sobre Activitats Econòmiques". Primera Edició. Direcció General d'Administració Local. Departament de Governació. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1992.
- VV.AA.: "Recursos de las Entidades Locales". Tomo I. Aranzadi Hacienda Local. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona Agosto 1993.
- VV.AA.: "Curso de Derecho Tributario. Impuestos directos". Editorial CISS, S.A. Valencia, Octubre 1994.
- VV.AA.: "Curso de Derecho Tributario. Impuestos indirectos y Haciendas Locales". Editorial CISS, S.A. Valencia, Octubre 1994.

CÓDIGOS

BARBERENA BELZUNCE, Iñigo, LLORENTE GÓMEZ DE SEGURA, Carlos y VALPUESTA GASTAMINZA, Eduardo: "Código sobre cooperativas, sociedades anónimas laborales y agrarias de transformación". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1983.

CALERO, Juan, ESCRIBANO, Francisco y NAVAS, Rafael: "Legislación Básica del Sistema Tributario Español". 11ª Edición. Editorial Cívitas, S.A. Madrid 1997.

CASADO OLLERO, Gabriel y otros: "Código de las Haciendas Locales". Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona 1994.

CASADO OLLERO, Gabriel y otros: "Código Tributario". Aranzadi Editorial, S.A. Pamplona 1996.

COBO OLVERA, Tomás: "Haciendas Locales (Legislación anotada y concordada)". Editorial Bayer Hnos., S.A. Barcelona 1992.

MARTÍN QUERALT, Juan: "Legislación sobre Haciendas Locales". Biblioteca de textos legales. Editorial Tecnos, S.A. Madrid 1990.

RUBIO CORDÓN, Alfonso, CORDERO LÓPEZ, José y VALERO GARCÍA, Juan M.: "Nuevas Tarifas de Licencia Fiscal". Serie Textos Fiscales anotados. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid 1981.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: "Derecho Financiero y Tributario. Legislación Básica". 4ª Edición. Ciencias Jurídicas. Editorial McGraw Hill / Interamericana de España, S.A.U. Madrid 1998.