

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Jaén

Extracto:

EN este trabajo se analiza la problemática de la neutralidad fiscal en una doble línea. De un lado, presentando a ésta como un objetivo a conseguir por el legislador en materia tributaria. De otro, analizando en qué medida se ha conseguido la neutralidad fiscal con algunas reformas legislativas, mientras que con otras se ha perdido tal neutralidad en el ámbito empresarial. Se pone de manifiesto cómo por ejemplo con la reforma del gravamen adicional sobre las rentas de los establecimientos permanentes de entidades no residentes se consiguió una mayor neutralidad en materia de fiscalidad internacional. Frente a ello, en algunas otras reformas tributarias, como es el caso de la reforma de las Haciendas Locales, se ha producido una quiebra de tal neutralidad en el ámbito empresarial. Así, con la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas, la exención de este impuesto va a depender de la forma de organización empresarial elegida, lo cual se aleja del postulado de la neutralidad fiscal. Los supuestos analizados en este trabajo ponen de manifiesto cómo la búsqueda de la neutralidad fiscal ha sido una preocupación del legislador tributario principalmente en materia de fiscalidad internacional, mientras que se ha descuidado o no se ha buscado por el mismo en otros campos impositivos.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Neutralidad fiscal y formas de organización empresarial.
- III. La perspectiva internacional: la toma en consideración del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas en España a través de establecimientos permanentes por entidades no residentes en nuestro territorio.
 - A. La reforma del gravamen adicional.
 - B. La delimitación del gravamen.
 - C. La reducción del tipo de gravamen.
 - D. El avance hacia la neutralidad fiscal internacional.
 - E. La supresión del requisito de la reciprocidad con respecto a las entidades que tengan su residencia a efectos fiscales en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- IV. La dimensión interna: la toma en consideración de la problemática del Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - A. Cuestiones criticables en la articulación de la imposición local.
 - B. La superposición entre el Impuesto sobre Actividades Económicas y los impuestos estatales sobre la renta hasta la reforma de aquél.
 - C. La exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas en función de la cifra de negocios.
 - D. La necesidad de coordinación entre el Impuesto sobre Actividades Económicas y la imposición estatal sobre la renta.
 - E. La debida toma en consideración de la renta: posibles vías para plasmarla.
- V. Consideraciones finales.

I. INTRODUCCIÓN

En ocasiones el legislador realiza reformas impositivas amparándose en una búsqueda de la neutralidad fiscal, utilizando ésta como fundamento de las mismas, de forma que presenta como objetivo conseguir que el factor fiscal no deba condicionar ciertas opciones empresariales o económicas de los contribuyentes. En determinados supuestos esa neutralidad fiscal se presenta como un criterio guía de actuación en materia de creación normativa tributaria, siendo paradójicamente olvidado por el legislador en otras reformas impositivas. Si nos fijamos en las reformas operadas en los últimos años, podría dar la impresión de que nuestro legislador nacional se ha basado en una mayor búsqueda de la neutralidad impositiva en el ámbito de la fiscalidad internacional y especialmente en relación a las inversiones de las empresas extranjeras en España, intentando que la forma en que éstas se organicen o articulen no condicione las consecuencias fiscales de las mismas.

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

Como muestra de ello, vamos a intentar poner un ejemplo de cada una de esas dos vertientes. Desde una dimensión internacional nos vamos a fijar en la reforma del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en nuestro territorio, con lo que se vino a conseguir que la opción de inversión en España, para un operador no residente en nuestro territorio, entre la fórmula de creación de una filial en territorio español o la fórmula de creación de un simple establecimiento permanente no se viera condicionada por diferencias fiscales. Obviamente, para situarnos en esta problemática deberemos partir de ciertas consideraciones previas en relación a la realidad y evolución del referido gravamen adicional para poder ubicar claramente en nuestro sistema impositivo la problemática de que estamos hablando.

Frente a ello, en un plano más interno tomaremos en consideración la reforma que se produjo en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ante la reestructuración de las Haciendas Locales, explicando tal reforma, para desembocar en las diferencias impositivas resultantes de la misma. Se trata de un problema no ajeno totalmente a una dimensión internacional, en tanto que también afecta a las empresas no residentes en España, pero que ya en el plano de las empresas residentes pone de manifiesto unas diferencias impositivas entre las distintas formas de organización empresarial, que se alejan de los postulados de una neutralidad fiscal. No cabe duda de que la opción previa para la constitución de cualquier empresa es la de optar por una fórmula societaria o por la de empresario individual, sin perjuicio de la fórmula intermedia, por decirlo de alguna manera, de la comunidad de bienes. Ésta es una decisión que obviamente se debe tomar en el plano interno, sin perjuicio de sus posibles consecuencias también en el ámbito de la fiscalidad internacional.

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

Nuestro estudio, antes de entrar en la descripción de los casos apuntados que nos sirven de base y ejemplo, deberá ir precedido de ciertas consideraciones sobre el concepto de neutralidad fiscal y del comportamiento que el legislador tributario debería tener ante las distintas formas de organización empresarial. De este modo, lo que a veces se intenta presentar por el legislador como un criterio inspirador de ciertas reformas en el plano de la fiscalidad internacional, habría que plantearse en qué medida sería más conveniente que se convirtiese en un principio general de actuación normativa tributaria también en el plano interno. Con ello no queremos decir que siempre en el plano interno quiebre la neutralidad fiscal ante las distintas formas de organización empresarial, pues existen evidentes muestras de la misma. Lo que sucede es que existen otros supuestos en los que el descuido de ésta es evidente e ilógico, lo que debería ser solventado. Así pues, mostrando y deteniéndonos igualmente primero en algo que el legislador ha hecho «bien», nos detendremos también en algo que éste no ha sabido estructurar desde la perspectiva de la neutralidad fiscal o en lo que, ilógicamente, no ha querido dar aplicación a tal neutralidad.

II. NEUTRALIDAD FISCAL Y FORMAS DE ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Uno de los factores que inciden en mayor medida en la vida económica de la empresa es el factor fiscal. Los impuestos pueden incluso condicionar la organización de la empresa, adoptando ésta una forma u otra, dependiendo del régimen fiscal al que quiera estar sometido un empresario.

Pero esta decisión no viene condicionada sólo por la contemplación de un impuesto aisladamente considerado, sino por el conjunto de impuestos que recaen sobre una misma manifestación de riqueza. Puede existir una forma de organización empresarial que gire esencialmente alrededor de una figura impositiva que grave los beneficios de la empresa. Pero existen otras formas de organización de la misma que parten de la contemplación de distintos impuestos que se acumulan sobre los referidos beneficios. De esta forma, la organización de la empresa se puede ver condicionada por el hecho de que sobre los beneficios de la misma incidan al mismo tiempo varios impuestos y no sólo una única figura impositiva.

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

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

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

Todo esto nos sitúa ante la problemática de la doble imposición interna y de la doble imposición internacional y la manera en que ello incide sobre las distintas formas de organización empresarial. Pero cuando se habla de «doble» imposición se está haciendo referencia al pago de «dos» impuestos en relación a una misma manifestación de capacidad económica. Lo que sucede es que pueden ser más de dos los impuestos que recaigan en un mismo supuesto, pudiendo añadirse a los impuestos pagados en España los pagados en el extranjero. Ante la posibilidad de una pluralidad de impuestos y no sólo dos, se puede hablar ya de plurimposición y no sólo de doble imposición.

En relación a este trabajo, debemos partir de que la neutralidad impositiva debería presidir el fenómeno fiscal, de manera que no sea el factor tributario el que determine la forma de organización a elegir por el empresario, sino que tal opción venga determinada por otros factores intrínsecos a la empresa, como su volumen, tipo de actividad o dimensión del mercado en el que opere. Esta neu-

tralidad impositiva podría ser contemplada desde una perspectiva interna y desde otra internacional, que se corresponderían, respectivamente, con la problemática de la doble imposición interna y de la doble imposición internacional, en el sentido de que éstas no deberían limitar aquélla.

No obstante, deberemos fijarnos en un supuesto de doble imposición interna, pero vinculada a la problemática de la fiscalidad internacional. Se trata de un supuesto de doble imposición entre dos tributos del Estado: el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes por entidades no residentes. Se trata de un problema que se puede dar cuando una empresa no residente, en vez de operar en España a través de una filial constituida en nuestro país, opta simplemente por crear una sucursal en nuestro territorio. Nos encontramos ante un problema solucionado en relación a empresas de otros Estados miembros de la Unión Europea, pero que se puede dar en relación a las entidades residentes en un Estado que no sea miembro de aquélla, si no existe un convenio internacional que lo impida. En relación a tal gravamen adicional se ha dado una reducción en su tipo de gravamen, que puede ser contemplada desde dos perspectivas distintas: la de evitar un efecto confiscatorio sobre la renta empresarial y la de conseguir la neutralidad en las decisiones empresariales internacionales; es decir, la neutralidad ante la opción de crear una sociedad filial en España o crear un simple establecimiento permanente en nuestro territorio.

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

Dejando a un lado lo anterior, debemos fijarnos también en que los Estados deben tener en cuenta, sobre todo, con respecto a la protección de sus intereses generales, la manera de conseguir que el factor fiscal no obstaculice la competitividad internacional de sus empresas. En relación a la competitividad de las empresas en los mercados internacionales, MAISTO habla de la necesidad de conseguir que se asegure, a las empresas que operan en el mercado exterior, al menos el mismo tratamiento fiscal al que están sometidas las empresas que este autor llama locales o las de otros países que operan en el mismo mercado y evitar, pues, que el instrumento fiscal constituya un elemento de distorsión de la competencia en el plano meramente económico ¹.

El legislador tributario debe tener en cuenta que en el mundo de hoy el elemento fiscal es muy importante en la vida y planificación de las empresas, y esta vida y planificación tienen una importante dimensión internacional. En relación a ello, GIUSSANI ha señalado lo siguiente: «En el mundo de hoy la internacionalización de las empresas no es ya un *slogan*. Es una necesidad concurrencial, una filosofía operativa. Las empresas "piensan" en términos globales. Y la globalidad significa también, entre otras cosas, mercados en los cuales las barreras geográficas deben ser ininfluentes. Ya que no es así, por las obvias diferencias legislativas entre las diversas naciones, las empresas "glo-

¹ Cfr. MAISTO, G.: *Imposizione dei redditi prodotti all'estero e competitività internazionale*, en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1981, pág. 1.142.

bales" intentan reducir al mínimo tales diferencias haciendo uso de instrumentos jurídicos alternativos. La elección de fondo entre exportar o constituir una sociedad en el extranjero es el ejemplo más evidente»². Pero además del régimen de tributación de las operaciones transnacionales pueden influir también en las elecciones de los empresarios internacionales los problemas del Ordenamiento tributario general de cada Estado. Señala así UCKMAR que «el factor fiscal se convertirá cada vez más en un elemento de concurrencia internacional determinando la elección por el empresario de los países en los que localizar la propia inversión. Y las elecciones estarán influenciadas por una pluralidad de elementos, incluso externos a la empresa, como por ejemplo la tributación de los rendimientos del trabajo dependiente, el comportamiento de la Administración financiera, el funcionamiento de la justicia tributaria, etc.»³.

Una de las consideraciones económicas que, en un modelo ideal de la tributación por las rentas transnacionales, influiría de manera más positiva en el comercio internacional y en el tráfico internacional de la riqueza, viene constituida por la referida neutralidad fiscal. Todo ello sin perjuicio de la incidencia del Derecho Comunitario Europeo en la necesidad de búsqueda de la neutralidad fiscal en determinados ámbitos impositivos.

Según GARBARINO, la neutralidad con respecto a las inversiones puede ser definida «como aquella situación tipo en la cual el actuar de la recaudación fiscal operada por los diversos Estados no influye en la elección del contribuyente entre efectuar la inversión en el propio Estado de residencia o bien en el extranjero (en el llamado "Estado de la fuente")». Y señala este autor que es oportuno «operar una distinción entre neutralidad interna ("*domestic neutrality*") y neutralidad externa ("*foreign neutrality*")». Indica GARBARINO lo siguiente: «El principio de la neutralidad interna prevé que a los sujetos que producen rentas también en el extranjero (o sólo en el extranjero) debe serles aplicado el mismo tratamiento tributario (ni más desfavorable, ni más favorable) que es aplicado a los sujetos que producen renta exclusivamente dentro del Estado de la residencia: la doctrina financiera denomina tal forma de neutralidad como neutralidad a la exportación de capitales (*capital export neutrality*). Tal *capital export neutrality* se obtiene cuando la presión tributaria sobre la renta producida en el extranjero es igual a la presión operada sobre la renta exclusivamente producida dentro del territorio del Estado de la residencia del inversor». De otro lado, señala este autor que «el llamado principio de la neutralidad externa (*foreign neutrality*), prevé, por el contrario, que a los sujetos residentes que produzcan rentas también en el extranjero (o sólo en el extranjero) debe serles aplicado el mismo tratamiento tributario (ni más favorable, ni más desfavorable) que el aplicado por el Estado dentro del cual tal renta es producida a los sujetos que produzcan renta exclusivamente dentro de aquella jurisdicción»⁴.

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

² «L'internazionalizzazione delle imprese e la fiscalità internazionale», en *Operazioni internazionali e fiscalità. L'impatto della normativa tributaria italiana sulle attività con l'estero*, Edizioni del Sole 24 ore, 1987, pág. 368.

³ «La internazionalità dell'impresa e la sua tassazione», en *Esperienze straniere e prospettive per l'ordinamento tributario italiano*, CEDAM, Padova, 1989, pág. 228.

⁴ «Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1989, págs. 52 a 57.

III. LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL: LA TOMA EN CONSIDERACIÓN DEL GRAVAMEN ADICIONAL SOBRE LAS RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES POR ENTIDADES NO RESIDENTES EN NUESTRO TERRITORIO

A. La reforma del gravamen adicional.

Dentro de la disciplina de la tributación de las rentas de los no residentes, un gravamen individualizable o diferenciable del Impuesto que grava la obtención de tales rentas, está constituido por el que grava su transferencia al extranjero. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modificó la regulación del citado gravamen sobre la transferencia al extranjero de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes por entidades no residentes. De esta forma, esa Ley no sólo modificó ciertos aspectos de la disciplina del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ⁵ en sí, sino también la del referido gravamen. Tal modificación de la regulación del gravamen adicional sobre los establecimientos permanentes o imposición complementaria sobre las rentas de éstos sirvió para alcanzar una mayor neutralidad fiscal, tal y como veremos. Para ello, debemos partir de la diferenciación o individualización de este gravamen frente a la disciplina general de la tributación por la obtención de la renta, por no residentes a través de establecimientos permanentes situados en nuestro territorio, delimitando así nuestro campo de atención. Esa situación normativa la encontramos actualmente en el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

B. La delimitación del gravamen.

Como distinta de la tributación de una entidad no residente por la obtención de rentas en España a través de un establecimiento permanente y añadida a ésta, nos encontramos con la tributación que se puede producir cuando tal entidad transfiere al extranjero las ganancias obtenidas en España. Esta tributación adicional ha recibido distintas denominaciones en la doctrina. Con respecto a la misma se ha hablado, a la luz de sus antiguas regulaciones, de «impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes» ⁶ o de «impuesto complementario sobre las rentas del establecimiento permanente» ⁷, habiéndose utilizado, como decimos, diversas denominaciones en esta materia ⁸.

⁵ En adelante IRNR.

⁶ Al respecto, véanse, entre otros, CAVESTANY MANZANEDO, M.A.: «El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes», en *Impuestos*, núm. 13, 1992, págs. 6 y ss.; CUEVAS MIAJA, I. de las: «El impuesto adicional sobre los establecimientos permanentes», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Editorial Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 315 y ss.; GONZÁLEZ POVEDA, V.: «La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, págs. 429 y 430.

⁷ Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF», en *Tribuna Fiscal*, núm. 19, 1992, pág. 42.

⁸ Entre otros, al respecto, habla BAENA AGUILAR del «hecho imponible adicional al presupuesto básico de la obligación real de contribuir con establecimiento permanente: el Impuesto sobre los beneficios del establecimiento transferidos al extranjero», de «Impuesto adicional», de «gravamen adicional» a secas o del «gravamen adicional sobre el sujeto no residente

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, que regulaba el IRNR, antes y después de la reforma que señalamos que sufrió en este punto, hablaba en relación a tal tributación de «imposición complementaria» en el apartado 2 de su artículo 18.

Lo que está claro es que tal tributación se presenta como un gravamen distinto de aquel que supone la tributación de la obtención de la renta, siendo esta obtención el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IRNR. De ahí que se trate de un impuesto en realidad distinto del IRNR, pues su hecho imponible es diferente, estando constituido éste por la transferencia de la renta al extranjero, de forma que no coincide ya en el hecho imponible con el IRNR, dado que no se trata de una obtención de renta, sino de una transferencia de renta al extranjero. Por ello, en realidad es un impuesto distinto del IRNR, aunque en la normativa reguladora de éste no se haga una referencia expresa individualizada a tal imposición como un tributo independiente o diferente.

Recordemos que, a pesar de que en su título sólo se hiciese referencia al IRNR, si bien se añadía «y normas tributarias»⁹, en la Ley 41/1998 se regulaban también otros impuestos. Piénsese en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, aunque éste sí recibía una clara individualización dentro de esa Ley. Pues bien, otro gravamen con un hecho imponible distinto en la referida Ley era el tributo que representa tal imposición complementaria.

Podemos fijarnos en que en el mencionado apartado 2 del artículo 18, antes y después de la citada reforma de esa Ley, se hablaba expresamente de que esta «imposición complementaria» se aplicará «adicionalmente» a la tributación de la obtención de la renta. En función de ello y por paralelismo con el inicio de la denominación de ese otro impuesto que se regulaba en la Ley 41/1998 sin ir en el título de ésta, como es el mencionado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, entendemos que en relación a la tributación por la transferencia de las rentas al extran-

con establecimiento» (*La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 252 a 257). De otro lado, TOMÉ MUGURUZA habla de «gravamen complementario de las rentas transferidas al extranjero», de «impuesto complementario» a secas o del «impuesto complementario sobre los establecimientos permanentes» («Obligación real de contribuir», en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, págs. 618 y 619). Por otra parte, CHECA GONZÁLEZ habla de «imposición complementaria sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero», de la «imposición adicional o complementaria sobre las sucursales» o de «gravamen complementario» (*Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 200). De otro lado, GARCÍA PRATS habla del «impuesto complementario sobre transferencias al extranjero de rentas del establecimiento permanente» o simplemente de «impuesto complementario sobre transferencias del establecimiento permanente» (Comentario al art. 18, en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes, Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 839). LETE ACHIRICA habla de «imposición complementaria», del «impuesto adicional y complementario del establecimiento permanente», de «gravamen adicional» o de «impuesto adicional» a secas (Comentario al art. 18, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 271 y 272). LUCAS DURÁN habla de «gravamen complementario» (*La tributación de los dividendos internacionales*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 34, nota 16). Por otra parte, CASTILLO SOLSONA habla del «impuesto adicional sobre los beneficios del establecimiento permanente transferidos al extranjero» o simplemente de «gravamen adicional», de «imposición complementaria» o de «impuesto adicional» a secas (*La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española*, Universidad de Lleida, 2001, págs. 216 a 218).

⁹ Hay que tener en cuenta, en relación a estos términos, que la Ley 41/1998 modificó otras leyes tributarias, como fue el caso de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al dejar fuera de ésta la disciplina de las entidades no residentes en territorio español.

jero se podría hablar de «gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes». Sería ésta una denominación que se puede proponer al legislador, a la espera de que algún día lo quiera llamar dentro de su normativa reguladora expresamente por un nombre que lo individualice en mayor medida.

De otro lado, para descubrir hasta qué punto el gravamen adicional en estudio es diferenciable e individualizable frente al IRNR en sí, podemos tener en cuenta que al final del, ya mencionado, apartado 2 del artículo 18 de la Ley 41/1998 se establecía que «la declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente». De esta manera, en relación a un gravamen relativo a las entidades no residentes con establecimiento permanente, se aplican ciertas normas relativas a los no residentes sin establecimiento permanente. Así, la declaración e ingreso del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes se realiza de forma distinta a la declaración e ingreso del IRNR por la obtención de la renta a través de los referidos establecimientos.

C. La reducción del tipo de gravamen.

El IRNR tiene como tipo de gravamen general cuando se aplica a la obtención de rentas a través de un establecimiento permanente el 35 por 100, sin perjuicio de un tipo especial del 40 por 100 aplicable cuando la actividad del establecimiento permanente sea la de investigación y explotación de hidrocarburos. Antes de la referida reforma de la Ley 41/1998, el tipo del gravamen adicional sobre las rentas de los establecimientos permanentes era del 25 por 100.

Dejando a un lado el citado tipo especial del 40 por 100, si nos fijamos en el porcentaje general del 35 por 100 como tipo de gravamen del IRNR para no residentes con establecimiento permanente y le sumamos el antiguo porcentaje del 25 por 100 del gravamen adicional, sin perjuicio de la posible aplicación de deducciones en cuota en relación a aquél y de que lo que tributa en el gravamen adicional es la ganancia efectivamente transferida al extranjero, por el importe de ésta se daba una tributación que podía llegar a aproximarse al 60 por 100.

Aunque en nuestro Ordenamiento se han visto y se siguen viendo tributaciones por encima del 50 por 100, todo lo que supera este límite a primera vista podría no parecer muy acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente con el principio de no confiscatoriedad. Pero, como decimos, ese límite se ha venido superando y se supera. Recordemos el tipo de gravamen máximo en la Ley 18/1991, antigua Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ¹⁰, que era del 56 por 100 o la tributación máxima que hoy se puede dar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si pensamos en un sujeto que tributase al tipo de gravamen más alto y

¹⁰ En adelante IRPF.

tuviera, al mismo tiempo, que aplicar también el coeficiente multiplicador más alto, ante una adquisición a título gratuito muy elevada en favor de un sujeto de patrimonio también muy alto y de parentesco poco cercano o de ningún parentesco ¹¹.

A diferencia de algún otro Tribunal Constitucional europeo, como es el caso del alemán ¹², el Tribunal Constitucional español hasta el momento no ha sido capaz de pronunciarse de una forma clara sobre un posible límite cuantitativo a la imposición. Estableciéndose en el apartado 1 del artículo 31 de nuestro texto constitucional que el sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio, el Tribunal Constitucional, cuando ha tenido la oportunidad de hacerlo, no ha querido, no ha sabido o no se ha atrevido a pronunciarse de una forma clara y precisa al respecto ¹³, escapando de ello con referencias vagas o utilizando otros argumentos para resolver el asunto sobre el que tuviese que pronunciarse. Digamos que una de las asignaturas pendientes de nuestro Tribunal Constitucional es definir qué se debe entender por confiscatoriedad y cuándo un impuesto o acumulación de impuestos se puede considerar que tiene alcance confiscatorio. Las alusiones que hasta ahora ha hecho al mismo prácticamente nada aportan a la definición del principio constitucional de no confiscatoriedad.

¹¹ En el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establece una escala de tipos de gravamen para el caso de que la Comunidad Autónoma correspondiente no haya aprobado otra y para el supuesto de obligación real de contribuir y para el de obligación personal con respecto a los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o de un sujeto pasivo o un causante no residentes en territorio español. En aquélla aparece como tipo de gravamen máximo el del 34 por 100. También para el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan aprobado otra regulación de los coeficientes y para esos otros supuestos que hemos citado, en el artículo 22 de la misma Ley se establecen unos coeficientes multiplicadores a aplicar a la cuota íntegra en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y del correspondiente grupo en función del grado de parentesco. Pues bien, el coeficiente más alto que aparece es 2,4, que si lo multiplicamos por el resultado de aplicar el tipo de gravamen más alto citado, nos podríamos encontrar con una tributación que pudiese llegar a aproximarse al 81,6 por 100, siempre teniendo en cuenta que estaría por debajo de esta cifra debido a que se habría aplicado una escala progresiva, con lo cual la tributación por el importe de base inferior a la cantidad a partir de la cual se aplica el tipo del 34 por 100 sería menor a este porcentaje. Baste esto como ejemplo de los porcentajes de tributación efectiva a los que en casos extremos se puede llegar en nuestro sistema tributario. Se aplicarían a contribuyentes que nos inspirarían poca solidaridad al resto, pero son números que llaman la atención en sí mismos.

¹² Al respecto, véase HERRERA MOLINA, P.M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos*, II, 1996, págs. 1.033 y ss.

¹³ Recordemos que nuestro Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico número 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en relación al principio de no confiscatoriedad del sistema tributario, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, ha señalado que «en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». Recordemos igualmente que destaca el Tribunal Constitucional en esta Sentencia que la prohibición de confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio». Y añade el referido Tribunal que «dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». No obstante, en esta misma Sentencia el Tribunal Constitucional asume «la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio».

Recordemos que el principio de no confiscatoriedad es algo que se le pone como límite al sistema tributario y no sólo a cada figura tributaria aislada en particular. De esta forma, la no confiscatoriedad no es algo sólo a analizar con respecto a cada figura tributaria aisladamente considerada, sino en relación también, como hemos visto, a las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, es decir, en relación a los supuestos de doble imposición o incluso de plurimposición, al poder llegar a ser más de dos los impuestos que recaigan sobre una misma manifestación de riqueza.

El paso de la Ley 18/1991 a la Ley 40/1998, antiguas Leyes reguladoras del IRPF, ya supuso un cambio del legislador en cuanto al tipo de gravamen máximo a aplicar en el mismo, pasando de una cifra por encima del 50 por 100 a otra por debajo de este porcentaje ¹⁴, aunque todo estuviese también condicionado por un determinado programa político ¹⁵. Quizás, en lo más puramente jurídico o de conveniencia económica para las inversiones extranjeras en España y el fomento del tráfico internacional, y ya al margen del peso de una promesa política, el legislador se haya contagiado de la idea del límite del 50 por 100 también en relación al IRNR. Téngase en cuenta que a la tributación de los sujetos pasivos de este impuesto, no residentes, aunque sean o fuesen extranjeros, también le son aplicables los principios constitucionales de justicia tributaria. En este caso estaríamos hablando de entidades, pero en relación a su tributación también juegan esos principios, de lo cual no cabe duda, pues si se quiere incluso se puede tener presente que influyen en un nivel ulterior en la incidencia económica sobre sus socios o partícipes. Por otra parte, si a una entidad se le considera como sujeto manifestador de capacidad económica y, así, sometible a imposición, al mismo tiempo se le deben aplicar a ésta los principios constitucionales de justicia tributaria.

Pues bien, el gravamen adicional sobre las rentas de los establecimientos permanentes, con la reforma introducida por la Ley 46/2002, se rebajó al 15 por 100 ¹⁶. De esta forma, no se trataba ya de una acumulación de un 35 más un 25, sino de un 35 más un 15, sin perjuicio de los supuestos en que resultase aplicable el citado tipo de gravamen especial del IRNR del 40 por 100.

D. El avance hacia la neutralidad fiscal internacional.

También, ante tal rebaja en el tipo de gravamen, hay que destacar que las modificaciones legislativas en este campo de la fiscalidad internacional se suelen dar, principalmente, desde la perspectiva de una doble motivación: de un lado, la de prevenir el fraude fiscal y, de otro, la de conseguir una neutralidad impositiva en la tributación de los beneficios societarios. Aun así, no podemos dejar

¹⁴ Recordemos que, en materia de tipos de gravamen, en el informe de la comisión de expertos para la reforma del IRPF que precedió a la Ley 40/1998 se mencionó la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán al respecto, a la que hemos hecho referencia anteriormente.

¹⁵ Recordemos que posteriormente se volvieron a bajar los tipos de gravamen de la escala del IRPF y, en concreto, su tipo máximo.

¹⁶ A través de la modificación operada en el apartado 2 del artículo 18 de la Ley 41/1998 por el apartado uno del artículo septuagésimo séptimo de la Ley 46/2002.

de destacar la referida modificación del tipo de gravamen desde la perspectiva de la entidad en sí de su importe, en su acumulación sobre la tributación de la obtención de la renta, a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria y, en particular, ante el límite de la no confiscatoriedad del sistema tributario, tal y como hemos intentado exponer.

No obstante, debemos volver sobre la idea de la neutralidad impositiva en la tributación de los beneficios societarios, apuntada anteriormente. Dejando a un lado el ámbito de las sociedades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, que se moverían al margen de lo expuesto, si partimos de una sociedad residente en un Estado no comunitario que quiera desarrollar de modo permanente una actividad en territorio español, podría realizar esto de dos formas distintas. De un lado, podría crear una sociedad filial en nuestro Estado. Frente a ello, de otro, podría crear simplemente una sucursal o establecimiento permanente en nuestro territorio. En el primer caso, la sociedad filial residente en España tendría que tributar por sus ganancias en nuestro Impuesto sobre Sociedades y la sociedad matriz, residente en un Estado no comunitario, en principio, tributaría en España en el IRNR por los dividendos que le distribuya la citada filial. Si, en vez de crear una filial (obviamente, con personalidad jurídica distinta de la personalidad de la sociedad matriz), crea en España simplemente un establecimiento permanente (claro está, sin que exista una personalidad jurídica distinta de la personalidad de la sociedad a que pertenece), la sociedad titular del establecimiento tributaría por la obtención de la renta en el IRNR y por transferir sus ganancias al extranjero podría tener que tributar en función del gravamen adicional sobre las rentas del establecimiento permanente.

En el primer supuesto expuesto, la sociedad filial tributaría por la obtención de la renta en el Impuesto sobre Sociedades, donde el tipo de gravamen general es del 35 por 100. A su vez, la sociedad matriz, residente en un Estado no comunitario, tendría que tributar por la obtención de los dividendos en territorio español en el IRNR, como no residente sin establecimiento permanente. Antes de la reforma operada por la Ley 46/2002, para tal clase de no residentes el tipo de gravamen aplicable a los dividendos era en este impuesto del 18 por 100. En el apartado dos del artículo septuagésimo noveno de esa Ley se modificó la letra g) del apartado 1 del artículo 24 de la Ley 41/1998. Con esta modificación pasaron a tributar al tipo de gravamen del 15 por 100 los «dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad», contemplados en el párrafo a') de la referida letra g). Así, en tal supuesto, partiríamos de una tributación de los beneficios societarios en el Impuesto sobre Sociedades, en principio, del 35 por 100, para luego encontrarnos con una tributación de los dividendos en el IRNR del 15 por 100¹⁷.

Pues bien, en el segundo supuesto apuntado, también después de la reforma operada por la Ley 46/2002, nos vamos a encontrar con que a una tributación inicial al tipo de gravamen del 35 por 100, se le va a sumar ahora un gravamen adicional al tipo del 15 por 100, pudiéndose comprobar la similitud en los porcentajes. Recordemos que con la Ley 46/2002 se redujo el tipo del gravamen adicional sobre los establecimientos permanentes del 25 al 15 por 100, tal y como hemos expuesto *supra*. Se trata, pues, de que, si una sociedad residente en un Estado no comunitario decide operar

¹⁷ Todo esto dejando a salvo lo que pueda derivarse de los convenios para evitar la doble imposición internacional que puedan resultar aplicables.

en España a través de un establecimiento permanente situado en nuestro territorio, por la obtención de la renta tendrá que tributar, en principio, al tipo del 35 por 100 y después, por transferir sus rentas al extranjero, deberá tributar ¹⁸ por el gravamen adicional analizado al tipo del 15 por 100. Con lo expuesto se consigue cierta neutralidad fiscal en relación a los supuestos descritos.

Destacamos, pues, la problemática del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes como ejemplo de la búsqueda de la neutralidad fiscal por el legislador tributario en el plano de la fiscalidad internacional.

E. La supresión del requisito de la reciprocidad con respecto a las entidades que tengan su residencia a efectos fiscales en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Una imposición adicional sobre los establecimientos permanentes ya la podíamos encontrar contemplada en ciertos convenios para evitar la doble imposición internacional ¹⁹. Pero fijándonos en nuestro Derecho de origen interno, debemos partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora del IRPF ²⁰. Como sabemos, dentro de ésta existía un régimen de obligación personal de contribuir, aplicable a las personas físicas residentes en territorio español, y un régimen de obligación real, aplicable a las no residentes. Pues bien, dentro de este segundo régimen, en el segundo párrafo del apartado dos del artículo 19 de esa Ley se disponía que cuando las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente se transfiriesen al extranjero se debía aplicar, como adicional a la tributación de su obtención, un gravamen del 25 por 100 a la cuantía transferida ²¹. De esta forma, en esa antigua Ley del IRPF el gravamen adicional sobre los establecimientos permanentes se establecía para las personas físicas y con independencia de que fuesen residentes dentro o fuera de la Unión Europea y sin ni siquiera disponer una no aplicación para los residentes en otro Estado comunitario, aunque hubiese sido a partir de la idea de reciprocidad, como se hizo con respecto a las entidades no residentes, como veremos. Cualquier persona física no residente con establecimiento permanente podía quedar sometida a ese gravamen al transferir las rentas al extranjero.

¹⁸ Salvo que se trate de un supuesto en que medie un convenio para evitar la doble imposición internacional, que no disponga lo contrario, y se dé un tratamiento recíproco, tal y como veremos más adelante.

¹⁹ Tómese como ejemplo el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, de 22 de febrero de 1990. En concreto, el artículo 14 de este Convenio lleva por rúbrica «Imposición sobre sucursales».

²⁰ Ley que fue derogada por la Ley 40/1998.

²¹ En el artículo 72 del antiguo Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, para hacer referencia al gravamen adicional del que nos ocupamos se hablaba de «imposición complementaria sobre las rentas del establecimiento permanente», constituyendo estas palabras, además, la rúbrica de ese artículo.

De otro lado, también hacía referencia a este gravamen adicional la disposición transitoria primera de ese mismo Reglamento, disposición que llevaba la rúbrica de «Imposición complementaria» y luego, en su contenido, hablaba expresamente del «impuesto complementario sobre las rentas del establecimiento permanente». De esta forma, en ese antiguo Reglamento del IRPF, se hablaba en relación al referido gravamen adicional no sólo de «imposición», sino incluso de «impuesto», sirviendo esto como prueba del reconocimiento de tal gravamen como un tributo distinto del gravamen de la obtención de la renta.

Además, en el apartado siete de la disposición adicional 5.^a de la citada Ley 18/1991 se añadió un apartado cuatro al artículo 23 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, antigua Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. En ese apartado cuatro se estableció también para las sociedades no residentes el citado gravamen adicional del 25 por 100, sin ninguna limitación, en aquel momento, ni siquiera en relación a las entidades residentes en otro Estado comunitario ²².

La limitación vino más tarde de la mano de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas. En el artículo 22 de esta Ley se estableció que «las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes, por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no se someterán a tributación alguna, por causa de su transferencia al extranjero». De esta manera, se estableció una excepción en relación a tal gravamen adicional, consistente en que cuando se tratase de entidades residentes en otro Estado comunitario el mismo no podría resultar aplicable. En ese precepto no se imponía el requisito de la reciprocidad, no limitando de esa manera la efectividad de tal no gravamen. Lo que sucedía es que ese artículo 22 hablaba sólo de «entidades», con lo que el no gravamen por residir en otro Estado comunitario no resultaba aplicable a las personas físicas, por lo que éstas debieron seguir tributando por el mismo aunque residiesen en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

La situación en relación a las entidades cambió con la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que apareció como la siguiente Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que sustituyó a la anterior Ley reguladora de este Impuesto que hemos mencionado. Cuando entró en vigor, en esa Ley 43/1995 se distinguía entre un régimen de obligación personal, aplicable a las sociedades residentes en territorio español, y un régimen de obligación real, aplicable a las entidades no residentes. Dentro de la regulación de este segundo régimen, se establecía en el apartado 2 del artículo 51 de la Ley 43/1995 la «imposición complementaria» ²³ de que nos venimos ocupando, que tenía también un tipo de gravamen del 25 por 100. Pues bien, en el apartado 3 de ese mismo artículo 51 se estableció que «la imposición complementaria no será aplicable, a condición de reciprocidad, a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes, por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea». Además, en el apartado 1.27 de la disposición derogatoria de la Ley 43/1995 se derogaron los Títulos I y II de la referida Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas, con lo cual quedó derogado el citado artículo 22 de esta Ley, dado que éste se contenía en el Título II de la misma. De esta forma, se pasó a exigir en relación a las entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea para la no aplicación del referido gravamen adicional el requisito de la reciprocidad, requisito que, como hemos visto, no se exigía antes, en aplicación de la Ley 29/1991.

²² Recordemos que se había aprobado la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, de 20 de agosto de 1990). Esta Directiva no se aplica a las entidades no residentes en relación a las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente de que nos venimos ocupando. Pero, de todos modos, el que se pudiese exigir un gravamen adicional, como el analizado, en relación a los residentes en otro Estado comunitario chocaba con la propia esencia de las libertades de circulación consagradas en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

²³ Éstos eran los términos utilizados por ese precepto para hacer referencia al mencionado gravamen adicional.

Todo esto era la situación que se daba antes de la aprobación de la Ley 41/1998. Así, recapitulando la situación normativa anterior a la aprobación de esta Ley, nos encontrábamos con que un no residente en España con establecimiento permanente en nuestro territorio, tanto si era sujeto pasivo del IRPF, como si lo era del Impuesto sobre Sociedades, venía tributando no sólo por obtener la renta, al tipo del 35 por 100, sino también por transferirla al extranjero, al tipo del 25 por 100. Este segundo gravamen pasó a no aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuando la entidad era residente en otro Estado miembro de la Comunidad Europea ²⁴, pero se siguió aplicando a los sujetos pasivos del IRPF aunque el no residente con establecimiento permanente tuviese su residencia en otro Estado comunitario.

En realidad, siempre ha sido más fácil encontrar una entidad no residente que abriese un establecimiento permanente en territorio español, que una persona física no residente que lo hiciese. Téngase en cuenta que el riesgo económico que supone abrir una sucursal en el extranjero sólo suele asumirse mediante formas empresariales de carácter societario. Pero frente a ello, nos podemos encontrar con los supuestos de personas físicas no residentes en España que simplemente actúan en nuestro territorio, de forma continuada o habitual, a través de un agente, aquí establecido, autorizado para contratar en su nombre, habiéndose considerado y considerándose, ante esta situación, que a efectos fiscales el no residente actuaría a través de un establecimiento permanente en territorio español. De ahí que, de una u otra forma, podíamos encontrarnos con el caso de personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que actuasen en España a través de un establecimiento permanente y que, al llevarse sus rentas a su Estado de residencia, una vez obtenidas en España, se sometían a ese gravamen adicional, lo cual podía considerarse contrario a las libertades de circulación comunitarias, dado que, aunque tal transferencia de las rentas no se impidiese o limitase materialmente, sí se condicionaba fuertemente, a través del gravamen adicional, que un no residente persona física con establecimiento permanente optase por transferir sus ganancias al extranjero.

La situación normativa cambió con la aprobación de la citada Ley 41/1998, que regulaba el IRNR. Tanto antes como después de la modificación del apartado 2 del artículo 18 de la Ley 41/1998 por la Ley 46/2002, de ese apartado se derivaba que las personas físicas no estaban sometidas al gravamen adicional sobre las rentas de sus establecimientos permanentes, dado que en el mismo sólo se hablaba de tal gravamen en relación a las «entidades».

Ahora bien, antes de su modificación por la citada Ley, el apartado 3 de ese mismo artículo 18 establecía que «la imposición complementaria no será aplicable, a condición de reciprocidad, a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea». A nuestro entender, esa referencia a que la no aplicación del gravamen adicional se daba «a condición de reciprocidad», es decir, cuando se diese en el Estado de residencia de la entidad el mismo tratamiento a los estableci-

²⁴ Aunque, como hemos visto, en un determinado momento, se introdujo el requisito de la reciprocidad para la no aplicación del mismo.

mientos permanentes de entidades residentes en España, no era lo más respetuoso con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Entendemos que para hacer valer las libertades de circulación comunitarias no resultaba lo más adecuado dejar las medidas que puedan afectarles a la reciprocidad entre los Estados miembros de la Unión Europea, dado que en algunos casos esto podría haber incidido en su vigencia efectiva.

Pues bien, este problema se solucionó con la modificación que la Ley 46/2002 realizó en el apartado 3 del artículo 18 de la Ley 41/1998 ²⁵, pasando a disponer este apartado 3 en su letra a) que el gravamen adicional no sería aplicable «a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea». De esta forma, con respecto a las entidades residentes en territorio comunitario se eliminó el requisito de la reciprocidad, de modo que tal precepto se mostraba ya más acorde con el Derecho Comunitario Europeo.

Al margen del ámbito comunitario y pudiendo ya jugar, pues, sin los problemas anteriores el requisito de la reciprocidad, se amplió con la Ley 46/2002 el campo de entidades no sometidas a este gravamen adicional. Con la modificación del referido apartado 3, se introdujo en éste una letra b) en la que se dispuso que el gravamen adicional no sería aplicable «a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco». De esta forma, se amplió el ámbito de entidades no sometidas al gravamen adicional, al incluir a éstas que antes sí lo estaban ²⁶, pero fuera ya del ámbito de la residencia en territorio comunitario, por lo que se pudo establecer, con respecto a las mismas, el requisito de la reciprocidad, que desapareció, por el contrario, como hemos visto, en relación a las entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Estas medidas acompañaron la reducción del tipo de gravamen analizada anteriormente, reducción que, como hemos expuesto, sirvió para conseguir una mayor neutralidad impositiva en el plano de la fiscalidad internacional, en relación a aquellos supuestos en los que ha seguido aplicándose el referido gravamen adicional.

Pues bien, como hemos adelantado *supra*, esa situación normativa se mantiene actualmente en el citado Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004.

²⁵ En concreto, este apartado 3 fue modificado por el apartado dos del artículo septuagésimo séptimo de la Ley 46/2002.

²⁶ De todos modos, téngase en cuenta que la no aplicación del referido gravamen adicional es algo que podría derivar del propio contenido de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

IV. LA DIMENSIÓN INTERNA: LA TOMA EN CONSIDERACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

A. Cuestiones criticables en la articulación de la imposición local.

Una importante quiebra a la neutralidad fiscal en el plano interno la podemos encontrar en materia de Haciendas Locales. Se trata de un problema que se puede conectar a otras cuestiones criticables en la articulación de los impuestos locales, que vamos a intentar explicar a continuación.

La reforma de las Haciendas Locales que entró en vigor el 1 de enero de 2003 debía ser analizada en el contexto del entorno normativo en el que se produjo. Recordemos que en esa misma fecha entró en vigor también una reforma de los impuestos estatales sobre la renta operada por la, ya citada, Ley 46/2002, de 18 de diciembre. De alguna manera, el análisis de ciertos aspectos en la reforma de la imposición local debe realizarse teniendo en cuenta la reforma que se produjo al mismo tiempo en la imposición sobre la renta. O, mejor dicho, la falta de reforma de ciertos aspectos en la imposición local debe analizarse también tomando en consideración lo que no se hizo en la reforma de la imposición estatal y se debería haber realizado en la integración de la imposición local y la estatal a la luz del índice renta. Todo ello sin olvidar la mayor presencia que la toma en consideración de la realidad de la renta debería tener en la estructuración de los impuestos locales.

La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas ²⁷, dentro de las medidas introducidas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, puede ser analizada desde distintas perspectivas. También, desde distintas perspectivas se realizaban numerosas críticas a este impuesto local. Recordemos que esa Ley 39/1988 ha sido sustituida por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

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

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

²⁷ En adelante IAE.

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

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

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

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

Por todo ello, no nos podemos resistir a la crítica del IAE. Se podría haber conseguido el mismo efecto sobre la situación de los empresarios y profesionales de otra forma, la citada, sin haber perjudicado a las Corporaciones Locales. Si el Estado verdaderamente quiere cargar con el peso económico de la supresión del IAE para un importantísimo número de sujetos, podría cargar con el mismo asumiendo la deducción en la cuota de los impuestos estatales propuesta, en vez de hacerlo compensando a las Corporaciones Locales con otros ingresos. Lo que sucede es que con la vía adoptada por el Estado, la de la exención y compensación con otro tipo de ingresos, se minan de manera muy importante las posibilidades de desarrollo de la autonomía financiera local de cara al futuro.

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

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

Ante la perspectiva del IAE, debemos partir de que si quisiéramos encontrar un campo impositivo donde sus figuras tributarias son especialmente criticadas no tenemos más remedio que detenernos en la esfera tributaria local. Dada la falta de capacidad legislativa de las Corporaciones Locales y siendo necesaria una ley para crear un tributo, en función del principio de legalidad y, su especificación, la reserva de ley en materia tributaria²⁸, tuvo que ser una ley estatal la que dotase de impuestos a las citadas Corporaciones. El Estado se encontró, se encuentra y se encontrará con que las manifestaciones de riqueza son limitadas y al final convergen en una riqueza única. Por mucho que estire su imaginación y por mucho que haga estirla a las Comunidades Autónomas, al final siempre es necesario volver sobre unas mismas perspectivas de contemplación de la riqueza. Por ello, siempre que se va a pagar un impuesto local, éste, cualquiera que sea, nos recuerda algún otro concepto impositivo al que hemos tenido que hacer frente en relación al acto o situación que nos lleva al pago del correspondiente impuesto.

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

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

No es necesariamente ilegítimo o criticable por sí mismo el hecho de que exista una doble imposición o incluso una plurimposición²⁹, lo criticable es que esa imposición sea excesiva. En un hipotético caso de laboratorio, no habría inconveniente en que, en otro sistema distinto del vigente,

²⁸ Cfr. los artículos 31.3 y 133 de la Constitución.

²⁹ La utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 27.

existiesen tres impuestos que recayesen, aunque desde distintas perspectivas, sobre una misma manifestación de capacidad económica, uno en favor del Estado, otro en favor de las Comunidades Autónomas y otro en favor de las Corporaciones Locales, cada uno, por ejemplo, con un tipo de gravamen del 10 por 100. Esto sería, en principio, en el plano de la carga fiscal que soportaría el contribuyente, similar a si existiese sobre tal manifestación de capacidad económica un solo impuesto de titularidad estatal con un tipo de gravamen del 30 por 100 y que luego el Estado transfiriese una tercera parte de lo recaudado a las Comunidades Autónomas y otra tercera parte a las Corporaciones Locales. Lo que no se podrá hacer nunca es que en cada uno de los tres niveles impositivos mencionados, estatal, autonómico y local, existiese un impuesto distinto sobre esa manifestación de capacidad económica teniendo cada uno un tipo de gravamen del 30 por 100, porque entonces ya se habría llegado a una confiscatoriedad ³⁰.

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

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

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

Pues bien, de algo de todo esto ha pecado y aún sigue pecando el IAE.

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

³⁰ Cuestión a la que ya hemos hecho referencia *supra*.

No tiene sentido exigir, para poder afirmar que se da una doble imposición entre dos impuestos, que tengan el mismo hecho imponible, pues esto es de lógica imposible o incongruente. Si dos impuestos coincidiesen en todos los elementos y aspectos de su hecho imponible ³¹, es decir, si el aspecto material, el aspecto espacial, el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo del elemento objetivo de su hecho imponible y, al mismo tiempo, el elemento subjetivo del mismo son iguales en los dos impuestos, no estaríamos en realidad ante dos impuestos distintos, aunque tuviesen diferente denominación, sino ante el mismo. No tendría sentido que existiesen dos impuestos en los que los aspectos y elementos del hecho imponible fuesen totalmente idénticos, pues de ser así tendríamos dos impuestos iguales, algo ilógico en un sistema tributario y, por tanto, poco pensable. Siempre debe cambiar algo, aunque sea su ámbito de aplicación territorial, o la cualidad de alguno de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, ya sea en su posición activa o en su posición pasiva, o algún otro punto de alguno de esos elementos y aspectos.

Bien es cierto que a veces se habla de que dos impuestos tienen el mismo hecho imponible, pero haciéndolo de una manera informal, buscando economía de lenguaje al transmitir la idea y pensando sólo más bien en que dos impuestos en lo que están coincidiendo es en el aspecto material del elemento objetivo de sus hechos imposables.

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

Por todo ello, entendemos más correcto aplicar el calificativo de doble imposición a aquellos supuestos en que dos impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, porque sus hechos imposables se han configurado sobre un mismo objeto de gravamen, eso sí, contemplándolo desde dos perspectivas distintas. Sobre un mismo objeto de gravamen se pueden idear varios impuestos, pero a partir de hechos imposables distintos, es decir, sobre un mismo objeto de gravamen se podrían idear impuestos distintos. Piénsese en la prohibición que se establece en el apartado 2 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas ³², que lo que está prohibiendo es que una Comunidad Autónoma cree un impuesto en el que el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible sea idéntico al que exista en un impuesto estatal. No interpretarlo así carecería de sentido y cuando el Tribunal Constitucional dice que un impuesto autonómico no podrá tener el mismo hecho imponible que ya tenga un impuesto estatal ³³, lo que más claramente debería haber dicho es que un impuesto autonómico no puede coincidir con uno estatal en el aspecto material del elemento objetivo de su hecho imponible.

³¹ Sobre la estructura del hecho imponible, véase SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 330 y ss.

³² Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre.

³³ Fundamento jurídico 14 de su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, y fundamento jurídico 4 de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

Pero lo que sí está claro y reconocido por el Tribunal Constitucional ³⁴ que se puede dar es que una Comunidad Autónoma establezca un impuesto sobre un objeto de gravamen ya sometido a un impuesto estatal, es decir, que sobre un mismo objeto de gravamen se configuren dos hechos imponibles distintos: uno en un impuesto estatal y otro en un impuesto autonómico. Algo lógico si se piensa en lo limitadas que son las manifestaciones de riqueza.

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

Pues bien, esa idea de doble imposición como incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza gravable es la que nos puede llevar a contemplar la verdadera dimensión de la ubicación que ha venido teniendo el IAE dentro de nuestro sistema impositivo. Partiendo de ello podremos contemplar la quiebra de la neutralidad fiscal que se produce en su regulación actual y en su falta de integración con otros impuestos.

B. La superposición entre el Impuesto sobre Actividades Económicas y los impuestos estatales sobre la renta hasta la reforma de aquél.

Fijándonos en la situación existente hasta el 31 de diciembre de 2002, o sea, hasta la citada modificación de la Ley 39/1988, se podía reconocer, en el sentido expuesto, una doble imposición del IAE con el IRPF, con el Impuesto sobre Sociedades o con el IRNR, dependiendo del tipo de sujeto que quedase sometido al mismo.

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

Esa diferencia con respecto al hecho imponible no se daba o no se da sin embargo con respecto al objeto de gravamen, pues aunque en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al IRNR se viene hablando claramente de la renta como objeto de gravamen, también con respecto al IAE hay que hablar de la renta como su verdadero objeto de gravamen, aunque en este caso se haya

³⁴ En las mismas Sentencias mencionadas en la nota anterior.

silenciado por el legislador tal evidencia, quizás intentando enmascarar su carácter presunto o potencial, cuestión que ha estado y sigue estando abierta a todo tipo de críticas y tachas de inconstitucionalidad.

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

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

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

Nos vamos a mover, pues, en el ámbito de la doble imposición interna. En concreto, en el supuesto que analizamos ahora, de una doble imposición entre impuestos de titularidad estatal y un impuesto local, aunque creado por el Estado y de aplicación obligatoria en los municipios. Si el IAE se regula por una ley estatal y es el Estado el único que puede regular sus elementos esenciales ³⁵,

³⁵ Pudiendo regular las Corporaciones Locales a través de sus Ordenanzas sólo aquellos aspectos que la Ley –estatal– deja a las mismas, siempre dentro de los límites fijados por aquélla.

correspondería al mismo arbitrar las medidas necesarias para atenuar o eliminar la doble imposición entre este Impuesto local y el correspondiente impuesto estatal. Es más, le corresponde al Estado la delimitación de la forma de integración entre el IAE y los impuestos estatales sobre la renta, para que no se trate de un mero solapamiento de impuestos, sino que los mismos actúen como piezas de un sistema impositivo, donde una no pierda la perspectiva o referencia de la otra.

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

Para eliminar los efectos económicos de tal doble imposición hubiese sido necesario que la deducción se hubiese practicado en la cuota de los impuestos estatales y no en base. Desde la doctrina ³⁶ y desde algún partido político ³⁷ se proponía tal deducción en cuota para la articulación del IAE con la imposición estatal.

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

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

³⁶ Como más adelante podremos apreciar.

³⁷ Véase, en este sentido, la «Proposición de Ley relativa a la deducción de las cuotas pagadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas» (122/000127), presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 9 de mayo de 2001 (publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 21 de mayo de 2001), pero que fue rechazada.

C. La exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas en función de la cifra de negocios.

El alcance actual de la doble imposición entre los impuestos estatales sobre la renta y el IAE nos lo van a dar las categorías subjetivas actualmente sometidas a este impuesto local después de su reforma ³⁸. En relación a aquellos sujetos cuya actividad ha sido dejada exenta del IAE no se va a dar ya, pues, la mencionada doble imposición.

En primer lugar, no se va a dar la doble imposición para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos del IAE en que se desarrolle la misma ³⁹, pues durante ese tiempo estarían exentos de este impuesto local. Se trataría de una eliminación de la doble imposición, pero sólo temporal, en función de lo expuesto.

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

De otro lado, van a quedar también exentos de este impuesto local los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades sin personalidad jurídica, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Así, para las personas jurídicas residentes y comunidades de bienes no se daría la doble imposición apuntada siempre que no se llegue a ese límite; si se supera, sí se daría la misma, al tener que pagarse este impuesto local.

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

³⁸ En este punto, es necesario tomar en consideración la modificación del artículo 83 de la Ley 39/1988, realizada por el artículo vigésimo tercero de la Ley 51/2002.

³⁹ Es lógico que con respecto a los dos primeros años de actividad de la entidad se establezca una exención del IAE, dado que se trata de un período en que es fácil que en la misma no se produzcan resultados positivos, sino sólo pérdidas. De esta forma, tratándose de unos años en que es fácil que no existan rentas positivas, resulta justificada la referida exención.

Para que se pudiese dar la interpretación contraria, o sea, para que sí tuviesen que haber tributado las personas físicas no residentes cuya actividad superase el referido límite cuantitativo, creemos que se debería haber hablado expresamente de los sujetos pasivos del IRPF y no a secas de las personas físicas⁴⁰. Tengamos en cuenta que cuando se trata de la tributación de las entidades se parte de la mención expresa del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR y no se habla directamente de las correspondientes entidades.

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

Dejando a un lado lo anterior, debemos fijarnos también en que, a efectos de la aplicación de las exenciones citadas, se estableció que «el importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre». Pues bien, en ese artícu-

⁴⁰ En nuestra opinión, no cabe otra interpretación. Y ello aunque algunas Órdenes Ministeriales en determinados puntos pudiesen llevar a confusión, en una aparente contravención de la norma de rango legal, haciendo pensar que la interpretación que realiza la Administración tributaria es otra distinta. Véanse, en tal sentido, la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del IAE deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación, y la Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del IAE y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Por otra parte, fuera ya de la delimitación en sí de la referida exención, el que se pasase a hablar en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 83 de la Ley 39/1988 expresamente del «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», tampoco puede llevarnos a una interpretación distinta de la expuesta *supra*. Tengamos en cuenta que este apartado 3 de lo que se vino a ocupar es de la existencia o no del deber de presentar la correspondiente comunicación, por lo que no tendría que condicionar la existencia en sí de la exención, sin perjuicio de que la configuración de tal deber nos pueda parecer algo incompleta. Pero, como decimos, la discusión sobre la más o menos acertada o desacertada configuración de esta formalidad no puede condicionar la afirmación de la existencia sustantiva de la exención, habiéndose realizado la delimitación de este beneficio fiscal en el apartado 1 del citado artículo 83.

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

lo 191 se dispone que «el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».

Hacer depender la aplicación de una exención de la cifra de negocios no es lo más correcto, pues no sería lo más acorde con el principio constitucional de capacidad económica ⁴¹. La cifra de negocios no constituye un índice de capacidad económica válido como para hacer depender del mismo la aplicación o no de una exención. A nuestro entender, si se quiere hacer depender la aplicación de la exención de algún límite, éste debería ser la renta de la entidad, como índice de capacidad económica válido. Piénsese en que ante empresas con un margen de beneficio distinto, será fácil que se den situaciones en las que una entidad tenga una mayor cifra de negocios que otra, pero una menor renta que ésta, si son los gastos de aquélla bastante mayores. Podría así, paradójicamente, quedar una entidad con importantes beneficios exenta, frente a otra entidad con pérdidas que no pudiese beneficiarse de la exención en función del importe de su cifra de negocios. Por todo ello, entendemos que el límite que se establece en relación a las entidades para no quedar sometidas al IAE no se configura de la manera más adecuada.

D. La necesidad de coordinación entre el Impuesto sobre Actividades Económicas y la imposición estatal sobre la renta.

El IAE vino a sustituir a las antiguas Licencias Fiscales. Este impuesto municipal ⁴² aparece regulado en los artículos 78 a 91 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En el apartado 1 de ese artículo 78 se dispone que «el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

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

En relación a la integración entre el IRPF y el IAE, cuando los sujetos pasivos de aquél tributaban por éste, antes de su reforma, debemos tener en cuenta que la solución a la que nos venía llevando la Ley 40/1998 era una solución similar a la que nos llevó la Ley 18/1991, en su evolución normativa.

⁴¹ Artículo 31.1 de la Constitución.

⁴² Sobre el IAE las Diputaciones Provinciales, como recurso de las provincias, podrán establecer un recargo regulado en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La remisión que en materia de determinación de los rendimientos netos de actividades económicas realizaba el artículo 26 de la Ley 40/1998 a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, nos colocaba ante una situación similar a la que se daba en materia de rendimientos de actividades empresariales o profesionales en la Ley 18/1991, donde se daba también esa remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Recordemos que los que en la Ley 18/1991 se denominaban rendimientos de actividades empresariales o profesionales, en la Ley 40/1998 se denominaron rendimientos de actividades económicas, con lo cual incluso llegó a darse una mayor proximidad terminológica al IAE. Pues bien, como decíamos, las soluciones que se vinieron apuntando en relación a la Ley 18/1991 en gran medida resultaban trasladables a la Ley 40/1998, de ahí que realicemos este análisis partiendo del estudio de la primera.

Debemos recordar que en la letra c) del apartado cuatro del artículo 5 de la Ley 18/1991 se presentaban como componentes de la renta del sujeto pasivo a efectos del IRPF «los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales que ejerza». Y aunque después ya no existiese, en general, una distinción de diferentes tipos de rentas en la Ley 43/1995, antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades (tal y como se hacía en el art. 3 de la Ley 61/1978, anterior Ley reguladora del mismo), los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales o actividades económicas de la entidad se reflejarán en su contabilidad y así se integrarán en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Tal tipo de actividades, gravadas por estos dos impuestos estatales, son actividades que originan renta. Además, en el citado artículo 78 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales se presenta el IAE como un tributo directo y directos son los impuestos que gravan la renta o el patrimonio⁴³. Está claro que no es el patrimonio aquello sobre lo que incide este Impuesto local, sino sobre la renta originada por las mencionadas actividades.

De esta manera, nos encontramos con que en el IAE el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del Impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas presuntas. Con referencia al IAE, en un momento anterior a su reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló que el gravar «beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias»⁴⁴.

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

En cuanto a los mecanismos jurídicos que se podrían haber utilizado para paliar los efectos económicos de la mencionada doble imposición, debemos partir recordando que en el apartado a) del artículo 13 de la citada Ley 61/1978, que regulaba el Impuesto sobre Sociedades, se preveía la

⁴³ Al representar la renta y el patrimonio índices directos de capacidad económica.

⁴⁴ «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28.

deducción, para calcular los rendimientos netos por este impuesto, de «los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador». Y entre los tributos no estatales que inciden en tales rendimientos hay que incluir el IAE. Y en base al artículo 42 de la citada Ley 18/1991, que regulaba el IRPF, aparecía también como practicable la deducción de las cantidades correspondientes al IAE para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales por aquel impuesto estatal, dado que en ese artículo 42 se disponía la aplicación a tales efectos de las normas del Impuesto sobre Sociedades ⁴⁵. Ante la modificación en la disciplina de este impuesto, a través de la Ley 43/1995, y su remisión al resultado contable para la determinación de la base imponible, debemos destacar aquí que el IAE también se presentaba como un gasto fiscal en la contabilidad, y así venía a influir en los casos de determinación de la base imponible en estimación directa ⁴⁶.

Si bien no se nombraba expresamente el IAE en las citadas normas que vinieron amparando la deducibilidad del mismo, lo que sí está claro es la posibilidad de que existiese una imposición ⁴⁷ correspondiente a los entes inferiores al Estado (en el caso en análisis a las Corporaciones Locales) que se superponía sobre la materia imponible ya gravada por el IRPF, dando un remedio parcial a tal doble imposición.

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

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

Bien es cierto que, como hipótesis de laboratorio, un incumplimiento sistemático de las obligaciones tributarias por el IAE, negándose rotundamente a pagarlo en los sucesivos ejercicios, podría haber cargado al empresario o profesional con un porcentaje de deudas por cuotas, sanciones e intereses que le hiciese inviable la vida económica de su actividad. Así, «para» poder desarrollar con

⁴⁵ Remisión que pasó a realizarse también en el artículo 41 de esa misma Ley 18/1991 y después en el artículo 26 de la Ley 40/1998.

⁴⁶ Y en los casos de estimación objetiva por coeficientes, antes de la derogación de este régimen para el período impositivo de 1998, en el IRPF era deducible el IAE en base al desarrollo reglamentario del IRPF para determinar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales sometidos a ese régimen.

⁴⁷ Que en la situación en análisis se concretaba en el gravamen por el IAE.

éxito su actividad económica habría debido pagar el IAE. Desde esta retorcida argumentación se podría haber llegado a hacer aparecer al IAE como gasto necesario para la obtención de los ingresos. Pero obviamente, parece más lógico presentar, en general, al IAE, en cuanto impuesto sobre la renta –aunque presunta–, como consecuencia y no como presupuesto. Téngase en cuenta que el impago del IAE no produciría la nulidad o ineficacia de los actos privados de comercio en que se manifiesta el ejercicio de la actividad económica. Y un Impuesto, el IAE, que tiene por objeto de gravamen la renta, no se puede presentar conceptualmente como algo que sea necesario para la obtención de la misma ⁴⁸.

De todas formas, como hemos visto, existía una previsión legal –la del art. 13.a) de la citada Ley 61/1978– donde se podía incluir y amparar sin problemas la deducibilidad como gasto del IAE. En el momento en que dejó de aparecer una previsión normativa de este tipo, una interpretación funcional del concepto de gasto necesario para la obtención de los ingresos, nos podía obligar, intentando encontrar solución al problema de la doble imposición, a presentar al IAE como algo necesario «para» la obtención de los ingresos, consiguiendo así su deducibilidad como gasto.

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

⁴⁸ En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales* (2002), que precedió a la referida Reforma, se señaló como un inconveniente para la adopción de un sistema de deducción del IAE, en la cuota de los impuestos estatales sobre la renta, el siguiente: «Su configuración como deducción en la cuota, rompería el esquema general liquidatorio del IRPF e IS». La referencia a este punto la realizó la citada Comisión después de destacar la deducción del IAE «como gasto a efectos del cálculo del beneficio o rendimiento neto de la actividad». Pues bien, frente a esa pretendida ruptura del esquema general liquidatorio de esos impuestos, entendemos que la falta de coherencia se da con su deducción como gasto en base, en función de lo que exponemos. Además, las deducciones en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial se dan en función de conceptos o pagos de naturaleza tributaria. Por todo ello, frente a lo argumentado por la mencionada Comisión, creemos que lo más acorde con la coherencia que debería presidir precisamente el esquema liquidatorio de los impuestos estatales sobre la renta sería la deducción del IAE en la cuota de los mismos, tal y como exponemos.

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

Ahora bien, aunque la deducción del IAE en cuota habría eliminado la doble imposición, un análisis profundo de las repercusiones de tal deducción en cuota podría hacernos ver que no serían todo ventajas y sí podría tener algún inconveniente. Se podrían traer aquí a colación y reproducirse, en lo que a la naturaleza de este otro impuesto local son aplicables, los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en relación a las técnicas de coordinación entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales ⁴⁹.

Así pues, si nos fijamos en los argumentos apuntados por SIMÓN ACOSTA en favor del sistema que propone como solución de integración entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los impuestos estatales ⁵⁰, vemos que tales argumentos pueden en gran medida encontrar acomodo en la problemática de la integración del IAE con los impuestos estatales citados. Por ello un buen sistema de resolución de la doble imposición entre este último impuesto local y el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades hubiese sido el de permitir la deducción en la cuota de estos impuestos estatales de la cuota mínima del IAE que según la normativa estatal se debía exigir por los Ayuntamientos. Y por aquello en lo que las cuotas por este impuesto local excediesen –obviamente, siempre dentro de los límites que marcara la normativa estatal reguladora de las Haciendas Locales– de esas cuotas mínimas –exceso establecido por los Ayuntamientos–, se hubiese podido practicar una deducción en la base. Y así, téngase en cuenta que con este sistema se habría conservado la responsabilidad política de las Corporaciones municipales por su posible influencia en el aumento de la carga fiscal por la citada doble imposición, dado que al deducirse el mencionado exceso en la base no se eliminaría totalmente la doble imposición en relación al mismo, sino que simplemente se atenuaría.

Eso sí, debemos precisar aquí que la deducción que se hubiese debido realizar en base, entendemos que lo más respetuoso con la lógica conceptual de los impuestos en juego habría sido disponer que se hubiese practicado en la base imponible para calcular la base liquidable y no en los rendimientos íntegros para calcular los rendimientos netos que se integran en la base imponible. Ello por las razones apuntadas al desarrollar la crítica a la inclusión del IAE dentro del antiguo concep-

⁴⁹ La aplicación en relación al problema de la doble imposición entre el IAE y los impuestos estatales de la solución propuesta por SIMÓN ACOSTA con respecto a la doble imposición entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y estos últimos, es aceptada por GARCÍA LUIS, quien reconoce que algunas de las razones apuntadas por aquel autor en relación a la problemática del Impuesto sobre Bienes Inmuebles –en su integración con los impuestos estatales– serían trasladables a la que estamos analizando en relación al IAE –la de su integración con los impuestos estatales, obviamente– («Impuesto sobre Actividades Económicas», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 455 y 456).

⁵⁰ Véanse tales argumentos en *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 45 a 48.

to de gasto deducible en cuanto necesario para la obtención de los ingresos. En cierto modo, la modificación que se introdujo en el artículo 41 de la Ley 18/1991 por la Ley 66/1997, suprimiendo la referencia a gastos necesarios, mitigó en cierto modo el problema, dejando simplemente una remisión a la disciplina del Impuesto sobre Sociedades y así al resultado contable; esta remisión se mantuvo en el artículo 26 de la Ley 40/1998.

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

El legislador, en la Ley 40/1998, lejos de recoger las propuestas que de *lege ferenda* había venido realizando la doctrina sobre la integración del IRPF con el IAE, vino a seguir una línea continuista de la que regía en la Ley 18/1991, sin avanzar, pues, en la solución del problema descrito y hasta llegar a la situación actual, fruto de la referida reforma. Situación normativa que, obviamente, podemos seguir contemplando al poner en relación el citado Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales con el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

E. La debida toma en consideración de la renta: posibles vías para plasmarla.

Como hemos expuesto, en relación a las personas físicas, profesionales o empresarios individuales, se ha eliminado la doble imposición entre el IRPF y el IAE, al dejarlas exentas de éste. Pero, como también hemos visto *supra*, quedan supuestos en los que se sigue dando una doble imposición entre el IAE y la imposición estatal sobre la renta. Se trata de los supuestos de entidades que superan una determinada cifra de negocios y que están sometidas al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR y de entidades sin personalidad jurídica que superen igualmente dicha cifra, dándose en este último supuesto la doble imposición con el impuesto estatal por el que tenga que tributar cada comunero o partícipe de este último tipo de entidades en función de su condición: IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IRNR.

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

En todos los supuestos en que entendemos que se debe permitir la deducción de la cuota del IAE en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en la cuota del IRNR o incluso, en los casos apuntados, en la cuota del IRPF, tal deducción se debería practicar en la cuota líquida para determinar la cuota diferencial, dado el carácter impositivo del concepto que debería dar derecho a la deducción.

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

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

Pero esto por lo que respecta al problema de la doble imposición que sigue generando el IAE en relación a la imposición estatal sobre la renta, en los supuestos descritos. Tal perspectiva no nos hace perder de vista el problema de la configuración del IAE como impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria ⁵¹.

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

El hecho de que en el artículo 87 de la Ley de Haciendas Locales ⁵² se estableciese que «sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo», no supuso que el IAE se ajustase a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Téngase en cuenta que se parte de la cifra de negocios y no de la

⁵¹ No mucho antes de la referida reforma del IAE, CHECA GONZÁLEZ señaló que «en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias ínsitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo» («El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46).

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

⁵² Este artículo fue modificado por el artículo vigésimo sexto de la Ley 51/2002.

renta real generada por la actividad de la entidad, debiendo remitirnos aquí a lo ya expuesto, en páginas anteriores, sobre la toma en consideración del «importe neto de la cifra de negocios» dentro de la disciplina del IAE.

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

Pero volviendo a la articulación en sí del IAE, debemos tener en cuenta que, frente a la utilización del expediente de la cifra de negocios, podemos encontrar, de forma aislada e insuficiente, alguna referencia expresa a la renta en la regulación de este impuesto local. El artículo vigésimo octavo de la Ley 51/2002 modificó el artículo 89 de la Ley de Haciendas Locales. En el párrafo primero de la letra d) del apartado 2 de este artículo se estableció que, cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan en relación al IAE, se aplicará «una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada».

A nuestro entender, en aquellos casos de pérdidas o resultados negativos en un determinado ejercicio, más que una bonificación de hasta un 50 por 100 de la cuota, debería haberse establecido una exención total del impuesto, mientras no existan rentas positivas en la entidad. Es decir, entendemos que sólo una bonificación del 50 por 100 en los casos de rentas negativas es insuficiente.

Al mismo tiempo, la citada bonificación del 50 por 100 se presenta como una medida que se deja en manos de las correspondientes ordenanzas fiscales, de forma que queda a elección de cada municipio el decidir si la aplica o no. Creemos que la aplicación de la misma no debería quedar a la elección de cada municipio, de manera que una medida como ésta debería establecerse en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de forma generalizada para todos los municipios, sin que las ordenanzas fiscales pudiesen establecer lo contrario. Es más, la exención que proponemos en el supuesto de pérdidas en la entidad, en caso de algún día establecerse, también debería presentarse como preceptiva en cualquier municipio, sin que a través de las ordenanzas fiscales se pudiese establecer la no aplicación de la misma.

Con las soluciones propuestas, además de avanzar en la mayor efectividad de los principios constitucionales de justicia tributaria, se conseguiría una mayor neutralidad fiscal en el plano interno, pues el efecto económico final de la imposición sobre el sujeto pasivo no dependería de la forma de organización empresarial elegida.

V. CONSIDERACIONES FINALES

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

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

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

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

Si quisiéramos individualizar cuál es la manifestación de capacidad económica que se quiere gravar con el IAE, no tendríamos más remedio que afirmar que es la renta empresarial, es decir, las ganancias de la empresa, aunque se trata de meras rentas presuntas e incluso a veces ficticias, pues se puede dar el caso de que una entidad llegue a tributar en este Impuesto local, sin haber llegado a tener una ganancia efectiva, habiendo tenido sólo pérdidas. Esto resultaría confiscatorio para el patrimonio empresarial.

Una vez determinado que el IAE es en el fondo un impuesto sobre la renta, queda en evidencia que se da una doble imposición entre este impuesto local y el correspondiente impuesto estatal sobre la renta: Impuesto sobre Sociedades, IRNR o IRPF, cuando, en relación a este último impuesto, se trate de comuneros o partícipes –personas físicas– en una comunidad de bienes que haya tributado por el IAE, dado que los resultados de ésta se atribuyen a aquéllos, que deben tributar por los mismos.

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

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

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

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

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

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

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

En segundo lugar, en relación a la incidencia de la plurimposición en las formas de organización empresarial, el legislador debería realizar las reformas necesarias para conseguir una mayor neutralidad fiscal con respecto a la empresa. Es decir, se deberían realizar las reformas fiscales necesarias para que el optar por una forma u otra de organización empresarial no provoque diferencias económicas en la empresa, en función de la opción elegida. El factor fiscal no debería presentarse

como un condicionante económico que determine la forma de organización de la empresa, sino que debería tenderse a una situación de neutralidad fiscal, de manera que la incidencia económica de la imposición, doble imposición o plurimposición sobre la empresa sea la misma con independencia de la forma de organización adoptada.

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