

JAIME PARRONDO AYMERICH

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda el análisis de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que ha llevado a cabo la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que ha sido fruto, primero, de una necesidad y, segundo, de una promesa.

Para analizar la reforma, en primer lugar se va a recoger en un cuadro una síntesis de la reforma del IAE en el que se prodrá observar el artículo modificante, el modificado, el alcance de la reforma y el antiguo y el nuevo contenido de los preceptos afectados por la reforma. En segundo lugar, se recoge un gráfico con los esquemas simplificados de liquidación del IAE vigentes a 31 de diciembre de 2002 y a 1 de enero de 2003. Finalmente, se analiza precepto a precepto la reforma efectuada en cada uno de ellos.

Sumario:

1. Introducción.
 - 1.A. La «necesidad» de reformar el IAE.
 - 1.B. La «promesa» de reformar el IAE.
2. La reforma del IAE.
 - 2.A. Modificación del artículo 83. Exenciones (art. 23 LR).
 - 2.A.1. Comparación de redacciones.
 - 2.A.2. Comentario.
 - 2.B. Modificación del artículo 85. Cuota tributaria (art. 24 LR).
 - 2.B.1. Comparación de redacciones.
 - 2.B.2. Comentario.
 - 2.C. Modificación del artículo 86. Tarifas e Instrucción (art. 25 LR).
 - 2.C.1. Comparación de redacciones.
 - 2.C.2. Comentario.
 - 2.D. Modificación del artículo 87. Coeficiente de ponderación (art. 26 LR).
 - 2.D.1. Comparación de redacciones.
 - 2.D.2. Comentario.
 - 2.E. Modificación del artículo 88. Coeficiente de situación (art. 27 LR).
 - 2.E.1. Comparación de redacciones.
 - 2.E.2. Comentario.
 - 2.F. Modificación del artículo 89. Bonificaciones (art. 28 LR).
 - 2.F.1. Comparación de redacciones.
 - 2.F.2. Comentario.
 - 2.G. Modificación del artículo 91. Gestión (art. 29 LR).
 - 2.G.1. Comparación de redacciones.
 - 2.G.2. Comentario.
3. Inicio de la actividad.
4. El recargo provincial.
5. El recurso cameral.
6. Otras materias.
7. País Vasco y Navarra.

1. INTRODUCCIÓN

La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que ha llevado a cabo la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (LR), de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) ha sido fruto, primero, de una necesidad y, segundo, de una promesa.

1.A. La «necesidad» de reformar el IAE.

La necesidad de reformar el IAE era, también, doble. De una parte, por razones de carácter *cronológico-políticas*, de otra, por razones de naturaleza *técnica*.

En cuanto a las primeras, es necesario recordar que a principios de octubre de 1998 se aprobaron, en el seno de la Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal (SREFF), de la Comisión Nacional de Administración Local, unos *Acuerdos sobre medidas a adoptar en relación con la financiación de las Corporaciones Locales durante el quinquenio 1999-2003, así como sobre las modificaciones a introducir en el resto de la normativa contenida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales*.

En ellos se configuró una reforma de la LRHL que debía abarcar dos fases.

La primera fase se cumplimentó en aquel entonces mediante las modificaciones que introdujo en la LRHL el artículo 18 de la *Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* para 1999 (LMFAOS).

Para tener una visión completa de dicha primera fase es conveniente recordar que en el Proyecto de Ley de la LMFAOS aprobado por el Consejo de Ministros (presentado en el Congreso el día 5 de octubre de 1998) aún no se contenía en su articulado la reforma resultante de los Acuerdos alcanzados en la SREFF. Fue preciso esperar a las enmiendas y, en concreto, a la enmienda número 288 (presentada por el Grupo Parlamentario Popular ¹) para que esa primera fase de la reforma comenzara su andadura parlamentaria.

En la justificación de dicha enmienda pudimos leer (el subrayado es nuestro):

En particular, y por lo que se refiere a la materia tributaria, en su primera fase el acuerdo alcanza tanto a las normas generales de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos y demás ingresos de Derecho público de las Entidades locales, como a la regulación específica de los impuestos municipales, ...

En cuanto a la modificación en esa primera fase del IAE, la justificación de la enmienda citada decía lo siguiente:

En relación al IAE se adoptan las dos medidas siguientes:

- a) Se suprime la bonificación por inicio de actividad empresarial actualmente contenida en el apartado 3 del artículo 83 LRHL (apartado Uno, punto 18.º). Tal supresión queda sustituida por dos medidas adicionales que permiten a los Ayuntamientos intervenir en la política de empleo, a saber: el establecimiento potestativo de una bonificación por inicio de actividad empresarial semejante a las ya existentes en el ámbito profesional y artístico (apartado Dos.3 del artículo en que se concreta la enmienda); atribución a los Ayuntamientos de la facultad para aumentar el porcentaje de obreros no computables (apartado Dos.4 del artículo en que se concreta la enmienda).*
- b) Al igual que sucede en el ámbito del IBI, se suprime el requisito del informe técnico previo a la concesión o denegación de beneficios fiscales, a cuyo fin se modifica el artículo 92.2 LRHL (apartado Uno, punto 19.º). Esta medida se acompaña del correspondiente régimen transitorio (apartado Tres.1 del artículo en que se concreta la enmienda).*

Cumplida, pues, la primera fase de la reforma del IAE, correspondía ahora llevar a cabo la segunda.

El segundo conjunto de razones en que, como antes dijimos, se ha apoyado la *necesidad* de reformar el IAE eran de naturaleza *técnica*.

En este sentido, en el Informe que evacuó la *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales* ² podemos leer:

... el mantenimiento del IAE como figura tributaria local ha sido cuestionado en los últimos años, desde diversos ámbitos, fundamentalmente por las disfunciones que, en ocasiones, se producen entre los resultados económicos –variables por su propia naturaleza– y la cuantificación de las cuotas del impuesto conformadas sobre la

base de elementos tributarios fijos. La Comisión ha realizado diversos análisis de este tributo local considerando tanto la carga fiscal real que representa para los titulares de las actividades económicas como la importancia de este ingreso público para los entes locales. Se han obtenido así algunas conclusiones respecto a si es conveniente y oportuno abordar la modificación o la supresión bien parcial o total del impuesto, partiendo de la base de que la Comisión considera razonable la existencia de un tributo que someta a gravamen las actividades económicas por parte de las HLL.

En este sentido la Comisión considera que se puede llegar a este resultado por dos caminos diferentes: bien efectuando en el actual IAE todas aquellas modificaciones que permitan aplacar las principales deficiencias que este impuesto presenta o sustituyendo el actual IAE por otro impuesto que grave la actividad económica ...

Con todo lo anterior ya tenemos justificada la *necesidad* de llevar a cabo una segunda reforma del IAE.

1.B. La «promesa» de reformar el IAE.

Como al principio dijimos, junto a la *necesidad* de reformar el IAE, existió también una *promesa* de reformarlo.

En el Programa electoral con el que el Partido Popular se presentó para las elecciones generales del año 2000 figuraba como promesa –y citamos textualmente– la adopción de las medidas conducentes a suprimir el Impuesto sobre Actividades Económicas de los pequeños negocios.

En el discurso pronunciado por el hoy Presidente del Gobierno y, entonces, candidato a la Presidencia, en su Debate de Investidura, pudimos escuchar las siguientes palabras:

La financiación de las Haciendas Locales también espera su reforma, que deseo que cuente con un acuerdo tan amplio como el que suscitó en la pasada legislatura. Son innegables los problemas causados por un sistema de financiación local que aún conserva ciertamente elementos arcaicos.

La eliminación del Impuesto de Actividades Económicas para el 90 por 100 de las pequeñas empresas y autónomos debe formar parte de un proceso de revisión global de la financiación municipal. Los Ayuntamientos deben contar con recursos suficientes, sin por ello distorsionar el dinamismo económico.

A ello debe añadirse también algún Acuerdo adoptado por el Pleno del Congreso, como el de 9 de mayo de 2000 ³ que a continuación se transcribe:

El Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión del día de hoy, con motivo del debate de la Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), relativa a supresión del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), estableciendo las necesarias compensaciones financieras para las corporaciones locales (núm. expte. 162/00011), ha acordado lo siguiente:

«El Congreso de los Diputados insta al Gobierno a presentar, previa consulta con la Federación Española de Municipios y Provincias, un Proyecto de Ley de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que, con el objeto de crear empleo, contemple:

- 1. La modificación de la actual regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas, al objeto de posibilitar una exención del mismo para las pequeñas y medianas empresas y para los trabajadores autónomos.*
- 2. Las compensaciones económicas necesarias para las Corporaciones Locales al objeto de evitar que la modificación del Impuesto sobre Actividades Económicas suponga ningún perjuicio para dichas haciendas territoriales y con la finalidad de garantizar, en su actual nivel, la autonomía y suficiencia financiera de las Corporaciones Locales.»*

Con todo lo anterior (*necesidad y promesa*) teníamos abonado el terreno para la «segunda reforma» o «segunda fase de la reforma».

2. LA REFORMA DEL IAE

Comencemos indicando que la reforma del IAE llevada a cabo por la LR se imbrica dentro de un campo mucho más amplio como es el de la reforma de la financiación de las Haciendas Locales.

Con ello queremos significar que, sin dejar de valorar en sus justos términos la extraordinaria importancia de la reforma llevada a cabo en el IAE, esta reforma (con minúsculas) es parte de una Reforma (con mayúsculas) que afecta, en su conjunto, al sistema mediante el cual se financian las Haciendas Locales.

La LR, a lo largo de sus 44 artículos, 12 disposiciones adicionales, 12 transitorias, 1 derogatoria y 2 finales, ha configurado un nuevo sistema de financiación de las Haciendas Locales que, no obstante incidir de una manera muy importante en los tributos locales, contiene una nueva regulación de la Participación en los Tributos del Estado (PTE) que, a nuestro juicio, casi supera en importancia la trascendencia que puede tener la reforma tributaria.

En efecto, de un Estado que subvenciona a las Corporaciones vía PTE vamos a pasar a un Estado que *comparte impuestos* con las Corporaciones Locales ⁴, como ya ocurre desde hace tiempo con las Comunidades Autónomas (CCAA).

Centrándonos ya en el IAE, vamos a intentar profundizar, no en lo que dice la reforma (cosa fácilmente comprobable con la sola lectura de la LR), sino en lo que, a nuestro entender es más importante, *qué hace* la reforma.

En la LRHL el IAE se encuentra regulado en la Subsección 3.^a («Impuesto sobre Actividades Económicas») de la Sección 3.^a («Impuestos») del Capítulo II («Tributos propios») del Título II («Recursos de los Municipios»), comprendiendo los artículos 79 a 92, ambos inclusive.

De los 14 artículos que conforman su regulación, la reforma afecta a 7 (83, 85 a 89 y 91), todo ello, como es lógico, sin perjuicio de lo que posteriormente veremos (esencialmente la disposición adicional cuarta de la LR).

Pues bien, para analizar la reforma haremos lo siguiente:

En primer lugar vamos a recoger en un cuadro (**cuadro 1**) una síntesis de la reforma del IAE. En este cuadro podremos observar: 1.º) El artículo modificante de la LR; 2.º) El artículo modificado de la LRHL; 3.º) El alcance de la reforma y 4º) El antiguo y el nuevo contenido de los preceptos de la LRHL afectados por la reforma.

En segundo lugar vamos a recoger en un gráfico (**gráfico 1**) los esquemas –simplificados– de liquidación del IAE vigentes a 31 de diciembre de 2002 y a 1 de enero de 2003, tal y como éstos resultan del tenor literal del artículo 85 LRHL.

En tercer lugar analizaremos, precepto a precepto, la reforma efectuada en cada uno de ellos, procurando seguir siempre la misma técnica, que consistirá, primero, en poner en paralelo la antigua redacción y la vigente, con objeto de comprobar, de forma visual, los cambios producidos (para la mejor identificación de lo que continúa en vigor y de sus modificaciones, la redacción vigente a 31-12-2002 se ordena de forma que coincida con la redacción en vigor desde 1-1-2003.); después comentaremos qué implica la reforma, recogiendo, cuando exista, aquello que sobre el particular haya dicho la Exposición de Motivos de la LR, siempre y cuando sus palabras arrojen alguna luz adicional sobre las materias reformadas.

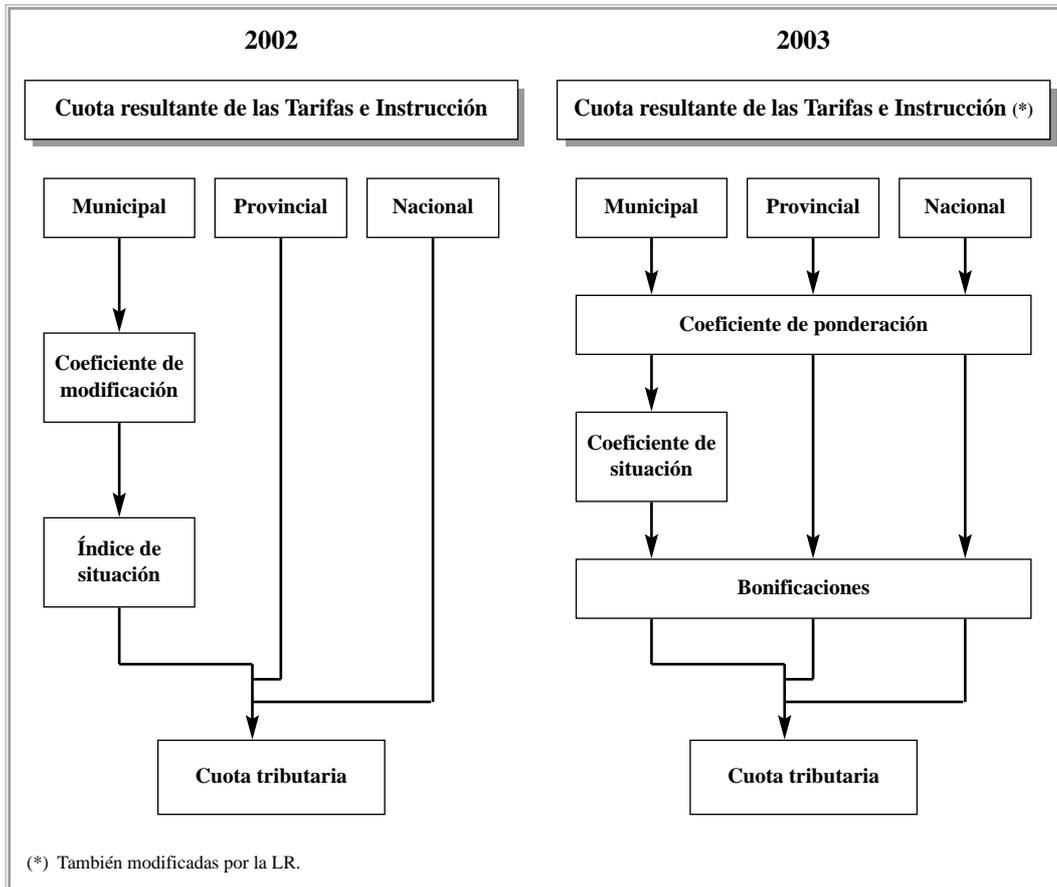
Aunque en cierta medida supone avanzar algo sobre lo que luego habrá ocasión de profundizar, sí debemos decir que nuestro examen de las novedades se efectuará teniendo presente quiénes son los sujetos pasivos que deberán tributar por el IAE desde 1 de enero de 2003. Es decir, efectua-

remos nuestro examen teniendo en cuenta que prácticamente el 100 por 100 del impuesto se satisfará por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros.

CUADRO 1. SÍNTESIS DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Artículo de la LR	Artículo modificado de la LRHL	Alcance de la reforma	Contenido de los preceptos afectados de la LRHL	
			Anterior	Nuevo
23	83	Nueva redacción del artículo	Exenciones	
24	85	Nueva redacción del artículo	Cuota tributaria	
25	86	Nueva redacción del apartado 3 y nuevo apartado 5	Tarifas e Instrucción	Tarifas e Instrucción Habilitación LPGE y al Gobierno (procede del antiguo 87)
26	87	Nueva redacción del artículo	Habilitación LPGE y al Gobierno (pasa al nuevo 86)	Coefficiente de ponderación
27	88	Nueva redacción del artículo	Coefficiente de modificación (desaparece)	Coefficiente de situación
28	89	Nueva redacción del artículo	Índice de situación (desaparece)	Bonificaciones
29	91	Nueva redacción del apartado 2	Gestión	

Gráfico 1. Esquema simplificado de la liquidación del IAE.



2.A. Modificación del artículo 83. Exenciones (art. 23 LR).

2.A.1. Comparación de redacciones.

ARTÍCULO 83	
31-12-2002	1-1-2003
<p>1. Están exentos del impuesto:</p> <p>a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como sus respectivos Organismos autónomos de carácter administrativo.</p>	<p>1. Están exentos del impuesto:</p> <p>a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.</p>

ARTÍCULO 83	
31-12-2002	1-1-2003
	<p>b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma.</p> <p>A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.</p> <p>c) Los siguientes sujetos pasivos:</p> <p>Las personas físicas.</p> <p>Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.</p> <p>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.</p> <p>A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:</p> <p>1.ª 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.</p> <p>2.ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al</p>

ARTÍCULO 83	
31-12-2002	1-1-2003
<p>c) Las Entidades gestoras de la Seguridad Social, y las Mutualidades de Previsión Social reguladas por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.</p> <p>d) Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de ense-</p>	<p>del devengo de este impuesto. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.</p> <p>3.ª Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo.</p> <p>No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.</p> <p>A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.</p> <p>4.ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.</p> <p>d) Las Entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades de Previsión Social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.</p> <p>e) Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de ense-</p>

ARTÍCULO 83	
31-12-2002	1-1-2003
<p>ñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.</p> <p>e) Las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.</p> <p>f) La Cruz Roja española.</p> <p>g) Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o de Convenios Internacionales.</p>	<p>ñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.</p> <p>f) Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.</p> <p>g) La Cruz Roja Española.</p> <p>h) Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales.</p> <p>2. Los sujetos pasivos a que se refieren los párrafos a), d), g) y h) del apartado anterior no estarán obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto.</p> <p>3. El Ministro de Hacienda establecerá en qué supuestos la aplicación de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 anterior exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos en dicho párrafo para la aplicación de la exención. Dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p>

ARTÍCULO 83	
31-12-2002	1-1-2003
<p>2. Los beneficios regulados en las letras d) y e) del apartado anterior tendrán carácter rogado y se concederán, cuando proceda, a instancia de parte.</p>	<p>Los sujetos pasivos que hayan aplicado la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 anterior presentarán la comunicación, en su caso, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad.</p> <p>A estos efectos, el Ministro de Hacienda establecerá el contenido, el plazo y la forma de presentación de dicha comunicación, así como los supuestos en que habrá de presentarse por vía telemática. En cuanto a las variaciones que puedan afectar a la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 anterior, se estará a lo previsto en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 91 de esta Ley.</p> <p>4. Las exenciones previstas en los párrafos b), e) y f) del apartado 1 de este artículo tendrán carácter rogado y se concederán, cuando proceda, a instancia de parte.</p>

2.A.2. Comentario.

a) Exención del Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y Organismos autónomos.

Nos dice al respecto la Exposición de Motivos, en su punto IV, que la modificación se limita a adaptar «la exención de los Organismos autónomos a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado», Ley esta que suprimió la anterior diferenciación entre los organismos autónomos de carácter administrativo y los de carácter industrial, comercial, financiero o análogos, lo cual, a nuestro entender, no requiere más explicaciones.

b) Exención durante los primeros dos períodos impositivos.

Se trata de una exención nueva. Hasta ahora, como luego comentaremos de forma más detenida, los únicos beneficios fiscales existentes con motivo del inicio de la actividad eran dos bonificaciones, una obligatoria para el caso de iniciarse actividades profesionales y otra potestativa para el caso de inicio de actividades empresariales.

Vamos a efectuar el examen de la nueva exención analizando, punto por punto, su texto.

Comenzamos con su párrafo primero.

Dice el precepto que la exención se extiende a *los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma.*

b.1. *sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad ...*

La primera condición impuesta por la norma para acceder a la nueva exención consiste en que los sujetos pasivos deben iniciar una actividad, expresión que debemos entender como sinónima a *inicio de una actividad nueva o distinta*. Esta afirmación quedará más patente cuando luego analicemos el segundo párrafo del precepto.

En cuanto al inicio de una *actividad nueva*, no deben haber dudas a la hora de afirmar que si el sujeto pasivo del IAE adquiere tal condición precisamente por iniciar el ejercicio de una actividad económica, la exención sería, en principio, aplicable.

Bajo los términos «inicio de una *actividad distinta*» englobaríamos dos supuestos: de un lado, el caso del contribuyente que ya está desarrollando una actividad y pretende ampliar ésta y, de otro, el caso del contribuyente que pretende ejercer actividades con contenidos distintos de los que hasta ahora venían siendo objeto de su tráfico habitual.

En cuanto al primer supuesto (ampliación) consideramos que no daría derecho a la exención (sería el caso, por ejemplo, de la apertura de una nueva sucursal por una institución financiera).

En cuanto al segundo (contenidos distintos) consideramos que sí daría derecho a la exención siempre y cuando tales contenidos dieran lugar a una *actividad nueva*, tal y como antes definimos ésta. Con ello queremos decir que, pese al cambio de concepción (o naturaleza) que la reforma parece dar al tributo (recuérdese que, por definición legal, estamos ante un impuesto local de carácter real –art. 79.1 LRHL– y que, sin embargo, las condiciones particulares del sujeto pasivo hoy se tienen muy en cuenta a la hora, no ya de definir la carga tributaria, sino para definir su sujeción efectiva al impuesto), lo cierto es que la cuasi desligazón entre el sujeto pasivo y la actividad (desligazón derivada de mantenerse su naturaleza de tributo real) obliga a contemplar de modo separado cada actividad.

Fuera de lo dicho hasta ahora, consideramos que no debe haber dudas para afirmar que no estaremos en presencia del inicio de una actividad distinta si se produjera un cambio de clasificación como consecuencia de una segregación de epígrafes (como el que ha ocurrido en el Grupo 761, en el que se ha creado un epígrafe 761.2 para el servicio de telefonía móvil) o si en virtud de una actuación administrativa, conducente a una correcta clasificación, se variara el epígrafe por el que tributa el sujeto pasivo.

En este punto resta considerar qué tratamiento debe merecer, a efectos de la nueva exención, el caso de reinicio de la actividad, es decir, el caso del contribuyente que presenta su baja en una actividad y posteriormente vuelve a darse de alta en la misma y nótese que decimos en la *misma actividad* y no en una *actividad nueva o diferente*.

A nuestro entender, en este caso es complicado sentar conclusiones tan tajantes como en los puntos anteriores, ya que consideramos que sólo mediante el examen caso a caso podrá ofrecerse una solución definitiva. Pese a lo anterior, creemos que sí puede ponerse sobre la mesa algún elemento de juicio. En efecto, si tras la baja en la actividad el sujeto pasivo se deshizo de los elementos que empleaba en ella, incluido, por ejemplo, el despido del personal y ahora, mediante la contratación de nuevos elementos personales y materiales, pretende reiniciar el desarrollo de la misma actividad que ejerció en el pasado, cabría considerar la viabilidad de la nueva exención, al deberse tener presente que, en el fondo, lo que la exención está intentando hacer no es otra cosa que fomentar el inicio (en nuestro caso, reinicio) de actividades económicas.

b.2. ... *que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español* ...

La segunda condición impuesta por la norma para acceder a la nueva exención consiste en que «los sujetos pasivos ... inicien el ejercicio de su actividad en territorio español».

Comencemos señalando que la necesidad de que el inicio de la actividad tenga lugar en territorio español no figuró en el proyecto de ley inicialmente aprobado por el Gobierno, siendo incluida en el texto del proyecto mediante la aceptación de la enmienda número 227 (presentada por el Grupo Parlamentario Popular ⁵). Sobre este punto, la justificación de la enmienda señalaba que su objeto era aclarar «... *que, a efectos de la exención, debe tratarse del inicio de la actividad en territorio español*».

Como resulta del precepto, lo importante no es *iniciar el ejercicio de una actividad*, sino *iniciarlo en territorio español*. La verdad es que esta precisión era, hasta cierto punto, innecesaria, ya que, conforme al artículo 79.1 LRHL, el hecho imponible del IAE «... *está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas* ...».

b.3. ... *durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto*

La nueva exención abarca los dos primeros períodos impositivos.

Como en el caso anterior, también el ámbito temporal de la exención sufrió modificaciones en la tramitación del proyecto ante el Senado. El texto inicialmente aprobado por el Gobierno limitaba el ámbito temporal de la exención a un año. Fue también mediante la aceptación de la enmienda anteriormente citada cuando de un año pasó a dos. Sobre este particular, la justificación de la enmienda decía: «... *la exención del inicio de la actividad se amplía de uno a dos ejercicios, como consecuencia de la petición de la Federación española de Municipios y Provincias, consistente en emplear como cifra de negocio, no la correspondiente al año anterior, sino al penúltimo*». Posteriormente veremos cómo queda estructurado el inicio de la actividad.

Conforme al artículo 90 LRHL (que no es objeto de modificación por la LR) «*El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural*». Por tanto, sólo si la actividad se inicia el 1 de enero la nueva exención será aplicable durante dos años completos. En los restantes casos –inicio posterior a 1 de enero– la nueva exención será aplicable durante el

período impositivo de inicio (formado por el lapso temporal que transcurre desde que se inicia la actividad hasta 31 de diciembre) y, también, entero, al período impositivo siguiente (que ahora ya sí estará formado por todo el año natural, salvo que con anterioridad se cese en la actividad).

Por último, es preciso señalar que, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional 8.ª LR:

2. ... la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003.

b.4. ... de este impuesto en que se desarrolle la misma

La verdad es que, a nuestro juicio, este último inciso del primer párrafo de la norma, más que aclarar, enturbia. En efecto, si el precepto se hubiera limitado a consignar que la nueva exención se extenderá a los dos primeros períodos impositivos, sin el matiz subrayado, la cosa no ofrecería dudas. Sin embargo, el hecho de manifestar que la exención abarca los primeros períodos impositivos en que se desarrolle la actividad puede provocar controversias cuando, tras la correspondiente declaración de alta, la actividad no comienza a desarrollarse de manera efectiva sino después de transcurrido un determinado tiempo. En estos casos parece que la exención no abarcaría los dos primeros períodos impositivos, sino los dos primeros períodos impositivos de desarrollo efectivo de la actividad.

El segundo y último párrafo de la letra b) establece que «... *no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad*».

A nuestro entender, la frase reproducida plantea dos incógnitas.

- a) Qué alcance cabe atribuir a la expresión «*que se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad*».
- b) Qué «*titularidad*» impediría acceder a la nueva exención.

A continuación intentamos dar respuesta a cada una de ellas por separado.

- a) Qué alcance cabe atribuir a la expresión «*que se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad*».

Comencemos diciendo que, a nuestro entender, lo que el precepto pretende es impedir que mediante un mero cambio de titularidad se alcance la nueva exención.

Ya hemos visto en el punto b.1 anterior qué debe entenderse por inicio de actividad, matizando que este inicio podría ser tanto de una *actividad nueva* como de una *actividad distinta*. Por tanto, lo que ahora debemos hacer es dar contestación a la siguiente pregunta: ¿cuándo puede entenderse que la *misma actividad* se ha desarrollado anteriormente bajo otra titularidad?

La pregunta deriva del hecho de que el precepto emplea el adverbio «*anteriormente*», que, a nuestro juicio, es un concepto indeterminado que debe ser entendido según las reglas de una sana lógica.

Para centrar el tema observemos que la contestación a esa pregunta tiene, en principio, dos respuestas maximalistas: primera, entender que la misma actividad se ha desarrollado anteriormente bajo otra titularidad sólo cuando, sin solución de continuidad, el nuevo titular continúa la actividad del anterior. Segunda, entender que la misma actividad se ha desarrollado anteriormente bajo otra titularidad cuando, en cualquier momento pasado, el antiguo titular ejerció la actividad que ahora desarrolla el nuevo titular.

A nuestro modo de ver las cosas, tanto una como otra contestación, tal y como han sido expuestas, deben descartarse. La primera porque implicaría una apertura sin límite de la nueva exención, ya que bastaría con demorar un solo día la continuación de la actividad para acceder al beneficio. La segunda debe descartarse precisamente por lo contrario.

Si observamos detenidamente el precepto notaremos que en él se contiene una lista de supuestos (fusión, escisión o aportación de ramas de actividad) en los que, sin solución de continuidad, quien recibe la actividad continuará ejerciendo ésta (razón por la cual se niega la nueva exención). Este argumento podría servir de base para intentar justificar que la contestación a la pregunta debe ser la primera de las dos maximalistas antes citadas, sin embargo, si así se hiciera, se incurriría en el vicio antes señalado. De aquí que parezca razonable buscar una solución intermedia.

Para ofrecer una respuesta adecuada a la demanda del precepto es necesario tener presente –de nuevo– lo que pretende el precepto: impedir que mediante un mero cambio de titularidad se alcance la nueva exención.

Pues bien, a nuestro juicio, para que no proceda la exención es necesario que entre el anterior titular y el nuevo haya existido una conexión, es decir, un negocio jurídico mediante el cual el conjunto de facultades que componían la titularidad del anterior ejerciente de la actividad hayan pasado al nuevo titular, independientemente del tiempo que haya transcurrido entre el momento en que el anterior titular cesó efectivamente en el ejercicio de la actividad y el momento en que el nuevo titular retoma ésta de modo efectivo.

b) Qué «*titularidad*» impediría acceder a la nueva exención.

Con esta pregunta pretendemos analizar (junto a los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad que expresamente recoge la norma) en qué otros casos cabría considerar la existencia de una *titularidad anterior* sobre la *misma actividad* que, consecuentemente, impediría acceder a la nueva exención.

Advirtamos en primer término que, como dice el precepto, los casos que menciona lo son «entre otros».

Pues bien, teniendo en cuenta que desde 1 de enero de 2003 están exentas del IAE las personas físicas y, teniendo en cuenta también, que las principales situaciones de cambio de titularidad referidas a las sociedades ya estarían recogidas por el precepto, a nuestro entender habría que considerar también como causa excluyente de la nueva exención por inicio de actividad el hecho de que dicha actividad se hubiera ejercido anteriormente por una persona física y ahora por una comunidad de bienes que, por su cifra de negocio, no estuviera exenta.

Por lo que hace a los aspectos formales de la exención, el apartado 3 del artículo 83 LRHL determina que los sujetos pasivos que hayan aplicado la exención que comentamos deberán presentar, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad, una comunicación (en las condiciones que fije el Ministro de Hacienda) dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que deberá constar que se cumplen los requisitos exigidos para la aplicación de la exención.

Por último, el apartado 4 del mismo precepto establece el carácter rogado de esta exención.

c) Exención según la cifra de negocio.

Como la anterior, esta exención también es nueva y, sin duda, es la exención «estrella» de la reforma.

Comienza la norma extendiendo la exención a los sujetos pasivos que sean *personas físicas*.

Lo cierto es que, pese a su contundencia, la exención no es tan amplia. En efecto, quizá fuera más propio decir que el ámbito subjetivo de la exención comprende, en el campo de las *personas físicas*, a las que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y a aquellas otras en las que concurra una doble condición: no ser contribuyentes ni por el IRPF ni por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (ISRNR) y ello en razón a que sí van a quedar efectivamente sometidas al IAE las personas físicas que (realizando el hecho imponible de este impuesto) sean contribuyentes por el ISRNR si desarrollan su actividad en España sin establecimiento permanente.

La exención que beneficia a las «*personas físicas*», a diferencia de la que se extiende sobre otros sujetos pasivos, no tiene límite cuantitativo.

A continuación, el precepto declara exentos a un conjunto de sujetos pasivos siempre y cuando en ellos concurra una condición cuantitativa: que el importe neto de su cifra de negocio sea inferior a 1.000.000 de euros.

Dichos sujetos pasivos son:

- a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS).
- b) Las sociedades civiles.
- c) Las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (LGT).
- d) Los contribuyentes del ISRNR que operen en España mediante establecimiento permanente.

Respecto a las sociedades civiles, cabe recordar que su exención no estaba expresamente prevista en el texto del proyecto de ley aprobado por el Gobierno. Fue en su trámite ante el Senado cuando, mediante la aceptación de la enmienda 228 (presentada por el Grupo Parlamentario Popular ⁶) las sociedades civiles entraron en la exención condicionada por la cifra de negocio. En la justificación de la enmienda pudimos leer:

« ... la redacción actual del Proyecto de Ley deja al margen de la exención del IAE a las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica.

En la medida en que no tengan personalidad jurídica, estas sociedades serían una de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, por lo que la exención del IAE les sería de aplicación.

Ahora bien, si dichas sociedades tienen personalidad jurídica, no serían consideradas ni como entes del artículo 33 de la LGT ni como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (tributan en régimen de atribución de rentas en el IRPF). En estos casos, no quedarían exentas del IAE, lo cual no parece coherente.»

Pues bien, en el ámbito de las sociedades civiles es preciso distinguir entre las Sociedades Agrarias de Transformación y las restantes sociedades civiles, ya que las primeras tributan por el IS ⁷ y, consecuentemente, alcanzan la exención a que nos estamos refiriendo por la vía de la letra a) anterior (sujetos pasivos del IS). En cuanto a las restantes sociedades civiles, las que tengan personalidad jurídica tienen cabida directa en la letra b) anterior (sociedades civiles), las restantes, es decir, las que carecen de personalidad jurídica, tendrían cabida tanto por dicha letra b) como por la c) –33 LGT–.

En cuanto a las entidades del artículo 33 de la LGT, es indudable que el hecho de haberse declarado la exención de todas las personas físicas, tal y como anteriormente vimos, puede dar pie a la disolución de este tipo de entidades –si su cifra de negocio es igual o superior a 1.000.000 de euros– cuando sus comuneros sean personas físicas, en un claro intento de alcanzar la exención del IAE continuándose el ejercicio de la actividad de forma individual. A nuestro entender, tal posibilidad, evidentemente legítima, debe ser convenientemente valorada. En efecto, mientras que la disolución formal de un ente con personalidad jurídica no parece ofrecer mayores dudas, como quiera

que los entes del 33 LGT carecen de personalidad jurídica, a nuestro juicio, su disolución formal deberá venir también acompañada de una disolución material (por ejemplo, de la rescisión del contrato de arrendamiento del local en el que se ejercía la actividad).

El importe neto de la cifra neta de negocio hay que analizarlo desde dos perspectivas.

- a) Cómo se cuantifica.
- b) A qué momento se refiere.

A continuación nos referimos por separado a cada una de ellas.

- a) Cómo se cuantifica.

La cuantificación del importe de la cifra neta de negocio se descompone en dos materias:

- Actividades a que se refiere.

Para calcular el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el que resulte del conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio ⁸, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A estos efectos, establece la norma, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

- Cálculo de la cifra.

El importe neto de la cifra de negocios se determina de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 ⁹ del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

En el supuesto de los contribuyentes por el ISRNR, debe atenderse al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

- b) A qué momento se refiere.

Como en ocasiones anteriores, también en este caso la redacción final de la Ley discrepa del texto originalmente aprobado por el Gobierno. Fue a raíz de la enmienda 228 (presen-

tada por el Grupo Parlamentario Popular ¹⁰⁾ cuando varió el momento al que se refiere el importe de la cifra de negocio. Inicialmente fue el año anterior al del devengo del IAE, sin embargo, como dice la justificación de la enmienda:

«... para la determinación de la exención, se sustituye como punto de referencia la cifra de negocios del año anterior al de devengo del IAE por la correspondiente al período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocio será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo del IAE, todo ello con objeto de agilizar la gestión y la recaudación del impuesto, tal y como ha sido solicitado por la Federación Española de Municipios y Provincias.»

La norma, en su redacción definitiva, establece:

- Sujetos pasivos del IS y contribuyentes por el ISRNR:

El importe neto de la cifra de negocios será el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

- Sociedades civiles y entidades del artículo 33 LGT:

El importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Hasta ahora hemos analizado los aspectos sustantivos de esta nueva exención, resta ahora hacer mención a sus aspectos formales. En este sentido, el apartado 4 del artículo 83 LRHL dispone:

3. El Ministro de Hacienda establecerá en qué supuestos la aplicación de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 anterior exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos en dicho párrafo para la aplicación de la exención. Dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

...

A estos efectos, el Ministro de Hacienda establecerá el contenido, el plazo y la forma de presentación de dicha comunicación, así como los supuestos en que habrá de presentarse por vía telemática.

En cuanto a las variaciones que puedan afectar a la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 anterior, se estará a lo previsto en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 91 de esta Ley.

Nótese que en el precepto reproducido (inserto en la norma dedicada a regular la exención) se hace referencia, de un lado, a la obligación de comunicar a la AEAT el cumplimiento de los requisitos establecidos para la viabilidad de la exención, es decir, que también deben «comunicar» los sujetos pasivos potencialmente exentos y, de otro, a la obligación de comunicar las variaciones en dicha cifra.

Estas cuestiones han sido reguladas por 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. (BOE número 24, de 28 de enero de 2003).

d) Otras exenciones.

Las restantes exenciones contempladas en las letras d) a h) ambas inclusive (Entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades de Previsión Social; organismos públicos de investigación, establecimientos de enseñanza, etc.; asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, etc.; Cruz Roja Española y Tratados o convenios internacionales) no han sufrido variación, por lo cual, no exigen ahora comentario alguno.

2.B. Modificación del artículo 85. Cuota tributaria (art. 24 LR).

2.B.1. Comparación de redacciones.

ARTÍCULO 85	
31-12-2002	1-1-2003
La cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente Ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y, en su caso, el coeficiente y el índice acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las Ordenanzas fiscales respectivas.	La cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en esta Ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y los coeficientes y las bonificaciones previstos por la Ley y, en su caso, acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas.

2.B.2. Comentario.

Como se puso de relieve en el **gráfico 1**, la mecánica liquidatoria del IAE ha experimentado cambios el 1 de enero de 2003. Pues bien, teniendo en cuenta que el *Coefficiente de ponderación*, el *Coefficiente de situación* y las *Bonificaciones* serán objeto de comentario en un momento posterior, al analizar las reformas llevadas a cabo por la LR (arts. 26, 27 y 28) en los correspondientes artículos de la LRHL (87, 88 y 89), en este momento vamos a detenernos en el examen de la disposición adicional 4.^a y vamos a recordar lo previsto por la transitoria 5.^a de la LR.

Disposición adicional cuarta.

La disposición adicional cuarta de la LR, titulada *Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas* (las cuales fueron aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto) prescribe que dichas Tarifas e Instrucción deben continuar aplicándose a partir de 1 de enero de 2003 con las modificaciones que a continuación expondremos.

Dado que el objeto de este estudio es esencialmente tributario, en las líneas siguientes sólo haremos mención a las modificaciones de dicha naturaleza. Sólo en un caso –para su mejor comprensión– expondremos también la modificación de los aspectos financieros.

Las modificaciones que introduce la adicional 4.^a LR pueden agruparse de la siguiente manera:

- Modificaciones que afectan a todas las actividades.
- Modificaciones que afectan a alguna actividad en concreto.

A continuación pasamos revista a ambas.

- Modificaciones que afectan a todas las actividades.
 - La primera precaución que adopta la adicional 4.^a LR consiste en dejar a salvo lo previsto en los párrafos b) y c) del apartado 1 de la disposición derogatoria de la propia LR. De acuerdo a los mismos:

1. A partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, quedan derogadas las normas siguientes:

...

- b) *La nota común 2.ª a la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.*
- c) *La nota común 1.ª a la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

Las notas citadas establecían lo siguiente:

Nota común 2.ª a la sección primera:

Cuando las Ordenanzas fiscales así lo establezcan, quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributen por cuota mínima municipal, disfrutarán durante los cinco primeros años de una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente.

Para poder disfrutar de la bonificación se requiere que la actividad económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

Se entenderá que las actividades económicas se han ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

La bonificación a que se refiere el párrafo primero de esta Nota alcanza a la cuota tributaria integrada por la cuota de Tarifa modificada, en su caso, por aplicación del coeficiente y del índice de situación previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 30/1988, de 28 de diciembre, respectivamente.

El período a que se refiere el párrafo primero de esta Nota caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco años desde la primera declaración de alta.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se establecerá en la Ordenanza fiscal.

Nota común 1.ª a la sección segunda:

Quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional a partir del 1 de enero de 1992, satisfarán durante los cinco primeros años el 50 por ciento de la cuota correspondiente. Este período caducará, en todo caso, una vez transcurridos cinco años desde la primera declaración de alta.

La supresión de ambas notas es coherente con el hecho de que, como veremos más tarde al comentar las modificaciones introducidas en el artículo 89 LRHL por el 28 LR, ambas bonificaciones se han incorporado, como tales, al cuerpo de la LRHL.

- Establece también la adicional 4ª que *en aquellos supuestos en los cuales la cuota de tarifa prevista en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 venga determinada, entre otros, por el elemento tributario «número de obreros», como una cantidad fija a satisfacer por cada obrero, no se aplicará la parte de la cuota correspondiente a dicho elemento tributario*. Por tanto, todas aquellas actividades cuya cuota dependa del elemento tributario obrero verán rebajada la cuota de tarifa del IAE (como ahora veremos, esta decisión obligó a modificar algún epígrafe de las Tarifas).
- La reforma también se ocupa del elemento tributario *superficie de los locales*, estableciendo que, a efectos de su determinación (el subrayado es nuestro):

... no sólo no se computará, sino que se deducirá específicamente de la superficie correspondiente a los elementos directamente afectos a la actividad gravada:

La superficie destinada a guardería o cuidado de hijos del personal o clientes del sujeto pasivo.

La superficie destinada a actividades socioculturales del personal del sujeto pasivo.

Lo dispuesto en este párrafo también se aplicará a efectos de la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las tarifas del impuesto tengan en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada en metros cuadrados, en los que se ejercen las actividades correspondientes.

La superficie a deducir en virtud de lo dispuesto en esta letra no podrá exceder del 10 por 100 de la superficie computable correspondiente a los elementos directamente afectos a la actividad gravada.

Por tanto, el beneficio es doble, ya que dicha superficie, primero *no se computa* como tal (a diferencia de lo que ocurría hasta ahora) y, segundo, *se deduce* específicamente en las condiciones señaladas.

- Modificaciones que afectan a alguna actividad en concreto.

- Modificación del grupo 069 de la sección primera de las tarifas.

Grupo 069. Otras explotaciones ganaderas.

Cuota de 66,95 euros.

Nota: este grupo comprende las explotaciones ganaderas no especificadas en esta división, tales como las de sericultura, cría de animales para peletería, cría de caza en cautividad, cría de animales de laboratorio, caracoles, etc.

La modificación de este grupo viene determinada por el hecho de que toda su cuota estaba establecida en función del número de obreros.

- Modificación del título y la nota del grupo 912 de la sección primera de las tarifas.

Grupo 912. Servicios forestales y servicios relacionados con la pesca y la acuicultura.

Nota: este grupo comprende los servicios forestales prestados por personas o entidades distintas de los titulares de las explotaciones y que normalmente se realizan en la misma explotación, tales como lucha contra plagas, defensa contra incendios, etc., así como los servicios relacionados con la pesca y la acuicultura prestados por personas o entidades distintas de los titulares de las explotaciones.

Con esta modificación, el grupo 912 recibe las actividades del grupo 913.

Los sujetos pasivos cuya situación respecto del IAE resulta afectada por esta modificación deben presentar la declaración correspondiente de las previstas en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

- Se suprime el grupo 913, *Servicios relacionados con la pesca y la acuicultura*, de la sección primera de las tarifas.

Como se acaba de señalar, el grupo 913 se integra en el 912. Hasta ahora, toda la cuota de este grupo estaba establecida en función del número de obreros.

Como en el caso anterior, los sujetos pasivos cuya situación respecto del IAE resulta afectada por esta modificación deben presentar la declaración correspondiente de las previstas en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

- Modificación del grupo 761 de la sección primera de las tarifas.

Grupo 761. Servicios telefónicos.

Epígrafe 761.1. Servicio de telefonía fija.

Cuota:

Cuota mínima municipal de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 62,20 euros.

Cuota provincial de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros.

Cuota nacional de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros.

Epígrafe 761.2. Servicio de telefonía móvil.

Cuota nacional de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 632,11 euros.

Por cada antena: 649,16 euros.

Notas:

- 1.ª A efectos del cálculo del número de abonados se considerarán todos los clientes de cada operador de telefonía móvil.*
- 2.ª Se entenderá por antena de telefonía móvil, el conjunto de equipos y sistemas radiantes (incluyendo los elementos de infraestructura necesarios para su soporte y alojamiento), integrantes de un sistema de telefonía móvil, en cada una de sus modalidades, que permite a los abonados de dicho servicio acceder a la red del operador y a los servicios por ella soportados. A estos efectos, se considerarán exclusivamente las antenas de telefonía móvil con potencia radiada aparente superior a 10 vatios.*

Como indicamos al iniciar el comentario de estas modificaciones, en este caso resulta conveniente hacer referencia, para comprender toda la dimensión de la reforma, al cambio obrado en los aspectos financieros.

Pues bien, a diferencia de lo que ocurre con la distribución de las restantes cuotas nacionales, cuyo reparto se efectúa asignando un 20 por 100 a las Diputaciones y el restante 80 a los municipios y distribuyendo, en cada clase, por terceras partes, en función de la población de derecho, del número de sujetos pasivos por cuota municipal y, por último, del importe total de las cuotas de tarifa municipales, en el caso de las cuotas nacionales que proceden del nuevo epígrafe nacional de telefonía móvil, también se asigna un 20 por 100 a las Diputaciones y el restante 80 a los municipios, pero, en el seno de cada una de esas clases, el reparto no se produce según las mismas variables anteriormente citadas, sino:

- La parte de cuota nacional correspondiente al elemento tributario antenas, en función del número de éstas con potencia radiada aparente superior a 10 vatios (PAR T 10 w) instaladas en la correspondiente demarcación territorial y que cuenten con la licencia municipal correspondiente.
- La parte de cuota nacional correspondiente al elemento tributario abonados, en función de la población de derecho de la correspondiente demarcación territorial.

Evidentemente, en esta modificación subyace una idea clara: a mayor número de antenas instaladas, mayor participación en la cuota que produce el epígrafe.

Por último indicar que, como en los casos anteriores, los sujetos pasivos cuya situación respecto del IAE resulta afectada por esta modificación deben presentar la declaración correspondiente de las previstas en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

Disposición transitoria quinta.

De acuerdo al párrafo primero de su apartado 1:

Con efectos exclusivos para el ejercicio de 2003, los Ayuntamientos que decidan aplicar, en uso de su capacidad normativa, las modificaciones establecidas en esta Ley en los tributos periódicos con devengo el 1 de enero de dicho año deberán aprobar el texto definitivo de las nuevas ordenanzas fiscales y publicarlas en el Boletín Oficial correspondiente, todo ello con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, antes del 1 de abril de 2003.

Como quiera que estamos ocupándonos del IAE, resta aquí indicar que, de acuerdo a la adicional 8.ª LR, las bonificaciones potestativas no serán aplicables desde 1 de enero de 2003, sino desde 1 de enero de 2004.

2.C. Modificación del artículo 86. Tarifas e Instrucción (art. 25 LR).

2.C.1. Comparación de redacciones.

ARTÍCULO 86	
31-12-2002	1-1-2003
3. No obstante lo dispuesto en el artículo 92.2 de la presente Ley, la gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales que fijen las tarifas del impuesto corresponderán a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que, en relación a tal gestión, puedan establecerse con otras Entidades. Sobre las referidas cuotas provinciales y nacionales no podrán establecerse el coeficiente ni el índice de situación, ni el recargo provincial, regulados en los artículos 88, 89 y 124, de la Ley, respectivamente.	3. No obstante lo dispuesto en el artículo 92.2 de esta Ley, la gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales que fijen las tarifas del impuesto corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que, en relación a tal gestión, puedan establecerse con otras entidades. Sobre las referidas cuotas provinciales y nacionales no podrá establecerse ni el coeficiente ni el recargo provincial regulados , respectivamente, en los artículos 88 y 124 de esta Ley.

ARTÍCULO 86	
31-12-2002	1-1-2003
<p>Anterior artículo 87</p> <p>1. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las Tarifas del impuesto, así como la Instrucción para la aplicación de las mismas, y actualizar las cuotas en ellas contenidas.</p> <p>2. Se autoriza al Gobierno de la Nación para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de las Tarifas e Instrucción del Impuesto.</p>	<p>5. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las Tarifas del Impuesto, así como la Instrucción para la aplicación de las mismas, y actualizar las cuotas en ellas contenidas.</p> <p>Se autoriza al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de las tarifas e Instrucción del Impuesto.</p>

2.C.2. Comentario.

El comentario de la modificación llevada a cabo por el artículo 25 LR debe ser mínimo. Como se observa, en la nueva redacción del apartado 3 lo único que se hace es adaptar dicha redacción al nuevo sistema de liquidación del IAE, en el que desaparecen los anteriores *coeficiente de modificación* e *índice de situación*. En cuanto al nuevo apartado 5, se trata de un mero cambio de ubicación.

2.D. Modificación del artículo 87. Coeficiente de ponderación (art. 26 LR).

2.D.1. Comparación de redacciones.

ARTÍCULO 87															
31-12-2002	1-1-2003														
<p><i>Su antiguo contenido pasa al nuevo apartado 5 del artículo 86.</i></p>	<p>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.</p> <p>Dicho coeficiente se determinará de acuerdo con el siguiente cuadro:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Importe neto de la cifra de negocios (euros)</th> <th>Coefficiente</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00</td> <td>1,29</td> </tr> <tr> <td>Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00</td> <td>1,30</td> </tr> <tr> <td>Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00</td> <td>1,32</td> </tr> <tr> <td>Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00 ..</td> <td>1,33</td> </tr> <tr> <td>Más de 100.000.000,00</td> <td>1,35</td> </tr> <tr> <td>Sin cifra neta de negocio</td> <td>1,31</td> </tr> </tbody> </table>	Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coefficiente	Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29	Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30	Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32	Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00 ..	1,33	Más de 100.000.000,00	1,35	Sin cifra neta de negocio	1,31
Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coefficiente														
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29														
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30														
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32														
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00 ..	1,33														
Más de 100.000.000,00	1,35														
Sin cifra neta de negocio	1,31														

ARTÍCULO 87	
31-12-2002	1-1-2003
	A los efectos de la aplicación del coeficiente a que se refiere este artículo, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por el mismo y se determinará de acuerdo con lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 83 de esta Ley.

2.D.2. Comentario.

El *coeficiente de ponderación*, mediante el cual el IAE toma en cuenta la dimensión económica del obligado al pago, gradúa (o pondera) la carga tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en las Tarifas e Instrucción del impuesto en función del mismo parámetro empleado para decidir sobre la procedencia o no de la exención: la cifra de negocio.

Varias cosas deben decirse sobre este nuevo *coeficiente*.

En primer lugar, como ya hemos apuntado, que su aplicación depende del *importe neto de la cifra de negocio*, parámetro este para cuyo cálculo el precepto se remite a lo previsto por el artículo 83.1.c) al tiempo de regular la nueva exención que depende de dicha cifra, debiendo destacarse que, como el propio precepto establece –cosa que también hace al regular la nueva exención–, la cifra de negocio a considerar para aplicar el nuevo coeficiente es la que corresponde *al conjunto de actividades económicas ejercidas*.

En segundo lugar es preciso advertir que el *coeficiente de ponderación* será uno y único para cada sujeto pasivo, siendo el que corresponda a la banda de cifra de negocio en la que aquél se encuentre por el conjunto de sus actividades.

En tercer lugar, llama la atención el hecho de haber creado un tramo específico para los casos en que se carezca de cifra de negocio. Pues bien, ya hemos visto antes que mediante la ORDEN HAC/85/2003, de 23 de enero, se han determinado 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. Su finalidad no es otra que conocer la cifra de negocio de todos aquellos de quienes se desconocía, con lo cual, al final, el tramo y coeficiente aplicable en los casos de carencia de cifra entendemos que ya no será aplicable.

En cuarto lugar debe dejarse constancia de que sobre dicho coeficiente las entidades locales carecen por completo de capacidad de maniobra.

Por último, hay que apuntar que, como establece el párrafo segundo del apartado 2 de la disposición adicional octava LR, si la actividad se hubiera iniciado en el período impositivo 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro anteriormente reproducido, es decir, el 1,29. Posteriormente, al hacer referencia al inicio de actividad, volveremos a incidir en este mismo asunto.

2.E. Modificación del artículo 88. Coeficiente de situación (art. 27 LR).

2.E.1. Comparación de redacciones.

ARTÍCULO 88	
31-12-2002	1-1-2003
<p><i>Este artículo regulaba el antiguo coeficiente de modificación, que desaparece en la nueva configuración del tributo y que, por esa razón, no se reproduce aquí. No obstante lo anterior, dada la similitud entre el antiguo índice de situación y el nuevo coeficiente de situación, a continuación se recoge el contenido del antiguo artículo 89, que regulaba el citado índice. En esta comparación, a diferencia de lo hecho en otras, destacaremos en negrita los puntos de coincidencia.</i></p> <p>Anterior artículo 89.</p> <p>Además del coeficiente regulado en el artículo anterior, los Ayuntamientos podrán establecer sobre las cuotas mínimas o, en su caso, sobre las cuotas modificadas por la aplicación de dicho coeficiente, una escala de índices que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique.</p> <p>El índice mínimo de la referida escala no podrá ser inferior a 0,5 y el máximo no podrá exceder de dos.</p> <p>A los efectos de la fijación del índice de situación el número de categorías de calle que debe establecer cada municipio según su población será el siguiente:</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sobre las cuotas modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo anterior, los Ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. 2. Dicho coeficiente no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8. 3. A los efectos de la fijación del coeficiente de situación, el número de categorías de calles que debe establecer cada municipio no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9.

ARTÍCULO 88		
31-12-2002		1-1-2003
Municipios con población	Índice	
	Máx.	Mín.
Superior a 500.000 habitantes	9	6
Entre 100.001 y 500.000 habitantes	8	5
Entre 50.001 y 100.000 habitantes	7	4
Entre 10.000 y 50.000 habitantes	6	4
Inferior a 10.000 habitantes	5	2
<p>En los municipios con población inferior a 1.000 habitantes en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el índice de situación.</p> <p>La diferencia del valor del índice atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.</p>		<p>4. En los municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer el coeficiente de situación.</p> <p>5. La diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.</p>

2.E.2. Comentario.

Comenzamos el comentario de esta modificación recordando que, como se puso de relieve en el **gráfico 1**, mientras que hasta 31 de diciembre de 2002 la cuota resultante de la Tarifa pasaba, primero, por un *coeficiente de modificación* y, después, por el *índice de situación*, como ahora diremos, desde 1 de enero de 2003, dicha cuota pasa, primero, por el *coeficiente de ponderación* y, después, por el nuevo *coeficiente de situación*.

El *coeficiente de ponderación* aplicable desde 1 de enero de 2003 y al que ya nos hemos referido con anterioridad, es completamente nuevo.

El nuevo *coeficiente de situación*, como puede comprobarse en el texto comparado, es una continuación del anteriormente vigente *índice de situación*, con el cual guarda, sin embargo, algunas diferencias.

Indiquemos en primer lugar que, como su predecesor, el nuevo *coeficiente de situación* es de establecimiento voluntario por los Ayuntamientos. También coincide con su precedente en que no puede establecerse cuando en el municipio no es posible distinguir más de una categoría de calle y, también, en que, cuando pueda establecerse, las diferencias entre las categorías de calles no podrán ser inferiores a un 0,1.

Las dos diferencias esenciales que separan al *índice* (anterior) y al *coeficiente* (nuevo) son dos: en primer lugar, los límites máximos y mínimos que eran el 0,5 y el 2,0 y ahora son el 0,4 y el 3,8 y, en segundo lugar, la población de derecho del municipio, que en la normativa anterior determinaba unos límites específicos en función de ella y que ha desaparecido en las normas vigentes desde 1 de enero de 2003.

Pues bien, para tomar plena conciencia de esas dos diferencias observemos lo siguiente.

En cuanto a los límites mínimos y máximos, el nuevo *coeficiente de situación*, en un claro intento de no hurtar corresponsabilidad fiscal a los Ayuntamientos, establece una banda que se compone de los límites mínimos y máximos que, con la normativa anterior, correspondían al *coeficiente de modificación* e *índice de situación*. En efecto:

ANTIGUOS				NUEVO	
Coeficiente de modificación		Índice de situación		Coeficiente de situación	
Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
0,8	1,9	0,5	2,0	$0,4 = 0,8 \times 0,5$	$3,8 = 1,9 \times 2,0$

En segundo lugar, por lo que hace al límite anteriormente existente en función de la población, la reforma actúa en el IAE en idéntico sentido a como lo hace en el resto de las figuras impositivas locales, es decir, haciendo desaparecer las limitaciones que la normativa anterior imponía en función de la población del respectivo municipio.

Con este modo de proceder, además de no restringirse la capacidad de maniobra de los Ayuntamientos, como hace un momento se ha señalado, además, se amplía dicha corresponsabilidad y, desde luego, esa ampliación afecta en mayor medida a los municipios de menor población, que eran los que tenían menores límites mínimos y máximos.

Pese a lo señalado, tampoco debe perderse de vista que, como su predecesor, el *coeficiente de situación* es, como dice el precepto, un coeficiente que pretende ponderar *la situación física del local dentro de cada término municipal*. Por tanto, este *coeficiente* sólo podrá ser aplicado en aquellos casos en que la actividad económica gravada por el IAE se ejerce o se entiende ejercida en un *local* (véase a estos efectos la Regla 5.^a de la Instrucción del IAE). Con ello queremos señalar que, si con la legislación anterior el *índice de situación* tenía idéntica limitación (exigía el *local*) no ocurría lo mismo con el *coeficiente de modificación*. Pues bien, el haberse refundido en un único coeficiente (el nuevo de *situación*) de toda la corresponsabilidad anterior lleva aparejado que, si la actividad no se ejerce en un *local*, dicha corresponsabilidad no podrá ejercerse por el Ayuntamiento, a diferencia de lo que ocurría en el régimen anterior, en el cual, no existiendo *local*, no podría haber *índice de situación*, pero sí *coeficiente de modificación*.

2.F. Modificación del artículo 89. Bonificaciones (art. 28 LR).

2.F.1. Comparación de redacciones.

Teniendo en cuenta que el antiguo artículo 89 regulaba el ya desaparecido *índice de situación*, que ha sido reproducido en el nuevo artículo 88 y, teniendo en cuenta, también, que la nueva redacción de dicho precepto no es comparable con ninguno otro anterior de la LRHL, vamos a omitir aquí su nueva redacción, exponiendo ésta a lo largo del comentario.

2.F.2. Comentario.

Las bonificaciones previstas en la nueva redacción del artículo 89 LRHL pueden clasificarse en dos grupos:

- a) Obligatorias.
- b) Potestativas.

A continuación se analiza por separado cada grupo.

a) Bonificaciones obligatorias.

El apartado 1 del artículo 89 LRHL contempla dos bonificaciones obligatorias.

- 1.^a La bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, para cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de las mismas y las sociedades agrarias de transformación.

No se trata, pues, de una novedad, sino del intento de recoger en el cuerpo de la LRHL una bonificación ya existente en una norma especial.

- 2.^a Una bonificación del 50 por 100 de la cuota para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 de esta Ley.

Como comentamos al tratar la modificación llevada a cabo en el artículo 85 LRHL por el artículo 24 LR, la disposición derogatoria de la propia LR deroga la nota común 1.^a a la sección segunda de las Tarifas del impuesto. Dicha nota común, como allí se recogió, esta-

blecía que quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional –a partir del 1 de enero de 1992– satisfarán durante los cinco primeros años el 50 por 100 de la cuota correspondiente. Pues bien, como entonces dijimos, la supresión de la nota común no hace otra cosa que guardar la debida coherencia con el hecho de que dicha reducción se ha incorporado como bonificación al cuerpo de la LRHL, tal y como acabamos de comprobar. También en un momento posterior volveremos a incidir sobre este asunto a la hora de comentar cómo queda estructurado el inicio de la actividad.

b) Bonificaciones potestativas.

El apartado 2 del artículo 89 LRHL contempla cuatro bonificaciones potestativas.

- 1.^a Una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma.

Al tratar la modificación llevada a cabo en el artículo 85 LRHL por el artículo 24 LR, vimos que la disposición derogatoria de la LR deroga la nota común 2.^a a la sección primera de las Tarifas del impuesto. Dicha nota común establecía, como allí se recogió, que cuando las Ordenanzas fiscales así lo establecieran, quienes iniciaren el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributasen por cuota mínima municipal, disfrutarían durante los cinco primeros años de una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente. Pues bien, como entonces dijimos, la supresión de la nota común no hace otra cosa que guardar la debida coherencia con el hecho de que dicha reducción se ha incorporado como bonificación al cuerpo de la LRHL, tal y como acabamos de comprobar. También en un momento posterior volveremos a incidir sobre este asunto a la hora de comentar cómo queda estructurado el inicio de la actividad.

Establece la norma que la aplicación de la bonificación requerirá que la actividad económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entendiéndose que ésta se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad; prescripción esta para cuyo comentario vale en su integridad lo dicho al tratar la nueva exención aplicable durante los dos primeros períodos impositivos de desarrollo de la actividad.

El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención de dos años prevista para el inicio de la actividad en la letra b) del apartado 1 del artículo 83 LRHL.

Por último, la norma recoge, de una parte, la magnitud sobre la que se aplicará la bonificación: *la bonificación se aplicará a la cuota tributaria, integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el artículo 87 (coeficiente de ponderación) y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el artículo 88 de esta Ley* (coe-

ficiente de situación) y, de otra, el orden de práctica de la bonificación: *en el supuesto de que resultase aplicable la bonificación a que alude la letra a) del apartado 1 anterior (la procedente de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas), la bonificación prevista en esta letra se aplicará a la cuota resultante de aplicar la bonificación de la citada letra a) del apartado 1.*

- 2.^a Una bonificación por creación de empleo de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente, para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél.

Dos cuestiones interesa destacar: de un lado, que la bonificación sólo puede tener como destinatarios a los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal, por tanto, no podrán beneficiarse de ella quienes tributen por cuota provincial o nacional. En segundo lugar, que el incremento del promedio de plantilla se refiere, de manera exclusiva, a la plantilla de trabajadores con contrato indefinido.

En cuanto a porcentajes, la LRHL permite a la ordenanza fiscal que, sin exceder del límite del 50 por 100, pueda graduar la bonificación en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla.

Por último, la norma también prevé cómo actuar en el caso de concurrencia de bonificaciones, estableciendo que la bonificación que comentamos se aplicará a la cuota resultante de aplicar, primero, si procediera, la consignada en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y segundo, si procedieran, las correspondientes por el inicio de la actividad (recuérdese que entre ellas son excluyentes respecto de una misma actividad, pues una es una bonificación obligatoria para el caso de inicio del ejercicio de actividades profesionales y la otra es una potestativa para el caso de iniciarse una actividad empresarial).

- 3.^a Una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota por actuaciones favorecedoras del medio ambiente.

Como en el caso anterior, de esta bonificación sólo podrán beneficiarse los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal (no por cuota provincial o nacional), siempre que se encuentren en alguno de los siguientes tres supuestos:

1. Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

A estos efectos, se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. Se considerarán sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

2. Realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.
3. Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

Por último, la norma también prevé cómo actuar en el caso de concurrencia de bonificaciones, estableciendo que la bonificación que comentamos se aplicará a la cuota resultante de aplicar, por el orden expuesto, las bonificaciones anteriormente expuestas.

- 4.^a La última bonificación potestativa es una de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal.

Como en ocasiones anteriores, de esta bonificación sólo podrán beneficiarse los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal (no por cuota provincial o nacional).

Nos dice la norma que es condición imprescindible el que la *renta o rendimiento neto de la actividad* sean negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza. No nos dice, sin embargo, qué debemos entender por *renta o rendimiento neto de la actividad*, por lo cual, teniendo en cuenta el ámbito subjetivo del IAE y siguiendo los dictados del artículo 23 LGT, parece que el primer término debe referirse al campo del Impuesto sobre Sociedades y el segundo al de las personas físicas.

En cuanto a porcentajes, la LRHL permite a la ordenanza fiscal graduar la bonificación y sus límites en función de cuál sea la División, Agrupación o Grupo de las tarifas del Impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada.

Por último, la LRHL establece que la bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones comentadas con anterioridad.

Vistas las cuatro bonificaciones potestativas reguladas por el artículo 89.2 LRHL, resta indicar dos cosas.

En primer lugar, que el apartado 3 del propio artículo 89 establece que la ordenanza fiscal correspondiente especificará los restantes aspectos sustantivos y formales, aclarando que, entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

En segundo término, que de acuerdo al apartado 1 de la disposición adicional octava LR, las bonificaciones potestativas sólo serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2004.

2.G. Modificación del artículo 91. Gestión (art. 29 LR).*2.G.1. Comparación de redacciones.*

ARTÍCULO 91	
31-12-2002	1-1-2003
<p>2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 91.1 de esta Ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, practicándose a continuación por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.</p> <p>Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto, formalizándolas en los plazos y términos que reglamentariamente se establezcan.</p>	<p>2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 91.1 de esta Ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.</p> <p>Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados.</p> <p>En particular, los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo 83 de esta Ley, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en el importe neto de su cifra de negocios cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de la exención prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo 83 de esta Ley o una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 87 de esta Ley. El Ministro de Hacienda establecerá los supuestos en que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que habrán de presentarse por vía telemática.</p>

2.G.2. Comentario.

Como rápidamente se aprecia, la novedad esencial es la contenida en el nuevo tercer párrafo del artículo 91.2 LRHL. Al comentar la nueva exención en función de la cifra de negocio vimos que el artículo 83.1.c) LRHL obliga a los sujetos pasivos a comunicar su cifra de negocio, tanto para comprobar si es procedente la exención, como, posteriormente, por si, como consecuencia de variar dicha cifra, se perdiera la exención. Pues bien, el precepto que analizamos no es más que una lógica secuela de aquél y obliga a los sujetos pasivos a comunicar su cifra de negocio, no ya sólo para que la Administración la conozca –si no la conociera con anterioridad– sino, lo que es más importante, por si sus variaciones determinaran, bien alcanzar la exención (si la cifra de negocio se redujera) bien por si dicha variación determinara cambiar de tramo en el coeficiente de ponderación. En este sentido obsérvese que mientras el precepto exige una comunicación inicial, las comunicaciones posteriores sólo se producen cuando hay variación, pero no cualquier variación, sino sólo aquellas que puedan dar lugar al salto a la exención o de tramo del coeficiente de ponderación.

3. INICIO DE LA ACTIVIDAD

En varias ocasiones a lo largo del punto 2 anterior nos hemos remitido a un análisis posterior y más detenido sobre el inicio de la actividad. Pues bien, éste es el momento.

Al tiempo de iniciarse el ejercicio de una actividad económica confluyen en ella dos posibles beneficios fiscales: la exención contemplada en el artículo 83.1.c) LRHL y las bonificaciones contenidas en los artículos 89.1.b) y 89.2.a) LRHL.

En cuanto a la exención, ya dijimos que, conforme al primer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional octava LR, dicha exención sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003.

En cuanto a las bonificaciones por inicio de actividad, hay que distinguir entre la recogida en el artículo 89.1.b) LRHL (inicio de actividad profesional, que es obligatoria) y la plasmada en el 89.2.a) LRHL (inicio de actividad empresarial, que es potestativa, y que –como también hemos recogido con anterioridad– de acuerdo a la disposición adicional octava LR sólo será de aplicación a partir de 1 de enero de 2004).

Esto nos permite trazar una línea de diferencia fundamentada en una fecha: el 1 de enero de 2003. Veamos entonces a qué régimen quedan sometidas las distintas actividades a partir de 1 de enero de 2003, en función de la fecha de inicio de su ejercicio.

A) Actividades iniciadas hasta 31 de diciembre de 2002.

1. Exención:

Acabamos de señalar que, conforme al primer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional octava LR, la exención que abarca los dos primeros períodos impositivos de desarrollo de la actividad exige que el sujeto pasivo inicie el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003, por tanto, en nuestro caso, como la actividad se ha iniciado con anterioridad, la exención no es aplicable, ni siquiera aunque el año 2003 fuese el segundo período impositivo.

2. Bonificaciones:

a) Bonificación obligatoria para el inicio de actividades profesionales:

Pese a que, por tratarse de una bonificación obligatoria, no es de aplicación el diferimiento hasta 1 de enero de 2004 previsto para las potestativas por la disposición adicional octava LR, la disposición transitoria séptima LR establece que si se estuvieran aplicando las bonificaciones en la cuota por inicio de actividad anteriormente reguladas en la nota común 1.^a a la sección segunda de las Tarifas, continuará aplicándose dicha bonificación, en los términos previstos en la citada nota común, hasta la finalización del correspondiente período de aplicación.

Por tanto, para las actividades profesionales iniciadas con anterioridad a 1 de enero de 2003, la bonificación obligatoria aplicable no será la contemplada por el artículo 89.1.b) LRHL, sino la de la nota común citada, que conserva transitoriamente su vigor.

b) Bonificación potestativa para el inicio de actividades empresariales:

Por tratarse de una bonificación potestativa, le es de aplicación el diferimiento hasta 1 de enero de 2004 previsto por la disposición adicional octava LR. No obstante, como en el caso anterior, aquí también es de aplicación la disposición transitoria séptima LR, que establece que si se estuvieran aplicando las bonificaciones en la cuota por inicio de actividad anteriormente reguladas en la nota común 2.^a a la sección primera de las Tarifas, continuará aplicándose dicha bonificación, en los términos previstos en la citada nota común, hasta la finalización del correspondiente período de aplicación.

Por tanto, para las actividades empresariales iniciadas con anterioridad a 1 de enero de 2003, la bonificación potestativa aplicable no será la contemplada por el artículo 89.2.a) LRHL, sino la de la nota común citada, que conserva transitoriamente su vigor. Recordemos que, como en su momento se vio al reproducir dicha nota común, su aplicación depende del hecho de que la correspondiente Ordenanza Fiscal así lo hubiera dispuesto. Por tanto, como la LR se limita a declarar la vigencia transitoria de esta bonificación, si la Ordenanza Fiscal aplicable nada hubiera establecido al efecto, la entrada en vigor de la LR no supondría el establecimiento de la misma.

3. Coeficiente de ponderación:

Si la actividad económica se hubiera iniciado en el año 2001 o anteriores, ya se conocería el importe neto de la cifra de negocio del sujeto pasivo del IAE, por lo cual, el coeficiente de ponderación aplicable sería el que correspondiera de aquellos que al efecto se contienen en el artículo 87 LRHL.

Sin embargo, si la actividad se hubiera iniciado en el 2002, como quiera que la cifra de negocio sólo se conocerá ya avanzado el 2003, la disposición adicional octava LR establece que, en dicho ejercicio, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el artículo 87 LRHL, es decir, el 1,29.

B) Actividades iniciadas a partir de 1 de enero de 2003.

1. Exención:

Conforme al primer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional octava LR, la exención que abarca los dos primeros períodos impositivos de desarrollo de la actividad exige que el sujeto pasivo inicie el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003, por tanto, en nuestro caso, como la actividad se ha iniciado a partir de dicha fecha, la exención es plenamente aplicable.

2. Bonificaciones:

A diferencia de lo que hicimos al analizar la situación de las actividades iniciadas hasta 31 de diciembre de 2002, en donde distinguimos entre la bonificación obligatoria y la potestativa, en este caso no es necesario. En efecto, si la actividad se inicia en 2003, entrará en juego la exención para los años 2003 y 2004 y, consecuentemente, la bonificación obligatoria actuaría en los períodos 2005 a 2009. Por lo que se refiere a la bonificación potestativa, el diferimiento hasta 1 de enero de 2004 previsto por la disposición adicional octava LR no le afecta –en términos de posibilidad– ya que, si el ayuntamiento decidiera finalmente establecerla, sólo tendría viabilidad para el período 2005 a 2009.

3. Coeficiente de ponderación:

Dicho coeficiente depende del importe neto de la cifra de negocio del penúltimo año. Si la actividad se inicia en 2003, en los dos primeros períodos impositivos (2003 y 2004) entraría en juego la exención. En el período 2005, en el que ya no habría exención y sí bonificación obligatoria o potestativa, el coeficiente de ponderación aplicable sería el que correspondiera en función de la cifra de negocio del 2003, que efectivamente ya se conocería.

4. EL RECARGO PROVINCIAL

El artículo 42 LR ha dado nueva redacción al apartado 2 del artículo 124 LRHL, que es quien se ocupa del expresado recargo. Pese a que, como acabamos de señalar, la LR sólo da nueva redacción al apartado 2 del artículo 124 LRHL, vamos a reproducir en su integridad la redacción del precepto con objeto de apreciar debidamente las diferencias.

ARTÍCULO 124	
31-12-2002	1-1-2003
1. Las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.	<i>Igual</i>
2. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas y su tipo no podrá ser superior al 40 por 100.	2. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 87 de esta Ley y su tipo no podrá ser superior al 40 por 100.
3. La gestión del recargo se llevará a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la entidad que tenga atribuida la gestión de éste.	<i>Igual</i>
4. El importe de la recaudación del recargo provincial se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.	<i>Igual</i>

Como se observa, sigue existiendo la posibilidad de que las Diputaciones Provinciales sigan exigiendo el recargo provincial. La única diferencia se encuentra en la base de cálculo del recargo, que hasta 31 de diciembre eran las cuotas mínimas (municipales) y que desde 1 de enero de 2003 serán las cuotas municipales ya corregidas por el coeficiente de ponderación.

No obstante lo dicho, hay alguna cuestión más que, sin embargo, no resulta de la nueva redacción del precepto, sino de la nueva estructura del IAE.

De un lado hay que señalar que, como no puede ser de otra manera, si el sujeto pasivo está exento, la exención despliega su efecto tanto en relación a la cuota tributaria que debe satisfacerse al Ayuntamiento como, también, al recargo.

Por otra parte hay que observar que, como hemos visto, el recargo toma como base la cuota municipal modificada por el coeficiente de ponderación, por tanto, para el cálculo del recargo no se toman en consideración (no se deducen) las bonificaciones a que pueda tener derecho el sujeto pasivo.

5. EL RECURSO CAMERAL

La reforma llevada a cabo por la LR también ha afectado al régimen de financiación de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación y, de modo singular, a la parte del *recurso cameral* que toma como base el IAE.

Mediante la disposición adicional sexta LR se ha dado nueva redacción, entre otros, al párrafo a) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, que es el que regula el recurso que gira sobre el IAE.

ARTÍCULO 12.a)	
31-12-2002	1-1-2003
<p>a) Una exacción del 2 por 100 girada sobre las cuotas tributarias del Impuesto de Actividades Económicas exigibles a cada empresario, sin tener en cuenta el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, ni tampoco los correspondientes al coeficiente de incremento, al índice de situación ni al recargo provincial.</p> <p>Cuando se trate de cuotas del Impuesto de Actividades Económicas de ámbito superior al de la circunscripción de la respectiva Cámara, la alícuota cameral girará sobre la parte o partes de aquella que se imputen a los municipios en los que radiquen los establecimientos gravados.</p> <p>Las Comunidades Autónomas con competencia normativa en la materia podrán elevar la alícuota cameral contemplada en el presente apartado, hasta que ésta alcance el 9 por 100 de la respectiva base, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional decimoséptima de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales.</p>	<p>a) Una exacción del 2 por 100 que se exigirá a los obligados al pago del Recurso Cameral que estén sujetos y no exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas y que se girará sobre cada una de las cuotas municipales, provinciales o nacionales de este impuesto que aquéllos deban satisfacer.</p> <p>Las Comunidades Autónomas con competencia normativa en la materia podrán elevar la alícuota cameral contemplada en el presente apartado hasta que ésta alcance el 9 por 100 de la base fijada en el párrafo anterior.</p> <p>La recaudación originada por este incremento será atribuida exclusivamente a las cámaras de la respectiva Comunidad Autónoma en la forma que ésta determine.</p>

ARTÍCULO 12.a)									
31-12-2002	1-1-2003								
<p>En todo caso, la cuota cameral mínima por este concepto será de 1.000 pesetas, cantidad que se actualizará anualmente de acuerdo con el índice de precios al consumo.</p>	<p>Salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, la cuota cameral mínima que deberán satisfacer por esta exacción los obligados al pago de la misma será de 60 euros por cada cuota nacional, provincial y municipal del Impuesto sobre Actividades Económicas que les sean exigibles. El citado importe se actualizará anualmente de acuerdo con el índice de precios al consumo.</p> <p>Cuando una empresa deba abonar 26 o más cuotas por esta exacción del Recurso Cameral a una misma cámara el importe que ésta deberá liquidar por cada una de las cuotas mínimas será el resultante de la aplicación de la siguiente escala:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Número de cuotas mínimas</th> <th>Importe por cada cuota mínima Euros</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>De 1 a 25</td> <td>60</td> </tr> <tr> <td>De 26 a 100</td> <td>30</td> </tr> <tr> <td>Más de 101</td> <td>10</td> </tr> </tbody> </table> <p>Las cantidades fijadas para cada tramo se aplicarán al número de cuotas comprendidas en él, con independencia de las que deban abonar por las cuotas correspondientes a los demás tramos.</p>	Número de cuotas mínimas	Importe por cada cuota mínima Euros	De 1 a 25	60	De 26 a 100	30	Más de 101	10
Número de cuotas mínimas	Importe por cada cuota mínima Euros								
De 1 a 25	60								
De 26 a 100	30								
Más de 101	10								

La nueva redacción del precepto plantea varios asuntos.

En primer lugar observemos que, pese a mantenerse en idénticos términos el porcentaje del recurso (2%), han variado, tanto las personas a quienes se exigirá, como la base sobre la que se aplica.

Por lo que hace a los obligados al pago, desde 1 de enero de 2003 la norma establece que la exacción sólo será exigible a quienes estén sujetos y no exentos del IAE. Por tanto, desde dicha fecha, dejan de contribuir a las Cámaras quienes dejan de pagar el IAE como consecuencia de estar exentos. En este punto merece la pena recordar tanto la exención procedente de la cifra de negocio, como la que afecta a los dos primeros períodos impositivos de ejercicio de la actividad.

Por lo que se refiere a la base sobre la que se aplica la exacción del 2 por 100, observemos que las modificaciones son de gran calado.

En primer lugar notemos que, hasta 31 de diciembre de 2002, la norma establecía que la exacción giraba «sobre las cuotas tributarias del Impuesto de Actividades Económicas ... sin tener en cuenta el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, ni tampoco los correspondientes al coeficiente de incremento, al índice de situación ni al recargo provincial». Desde 1 de enero de 2003, la norma establece que la exacción gira «sobre cada una de las cuotas municipales, provinciales o nacionales de este impuesto que aquéllos –los obligados al pago del recurso cameral que estén sujetos y no exentos del IAE– deban satisfacer».

Por tanto, desde 1 de enero de 2003, para los obligados al pago, se ha producido un aumento de la base sobre la que gira la exacción, ya que, desde dicha fecha, también va a formar parte de dicha base el *elemento tributario constituido por la superficie de los locales*, si bien, al mencionar sólo las «cuotas municipales, provinciales o nacionales», debemos entender que la base del recurso cameral no toma en cuenta ni el incremento de cuotas que procede del nuevo coeficiente de ponderación, ni, por supuesto, el resto de elementos de cuantificación de la deuda posteriores a dicho coeficiente (como el coeficiente de situación).

Por último, la disposición transitoria novena LR establece cómo se pone en marcha la parte del recurso cameral que gira sobre el nuevo IAE, estableciendo que:

A los obligados al pago del Recurso Cameral que estén sujetos y no exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas se les liquidará, en el ejercicio 2003, la exacción del párrafo a) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, a que se refiere la disposición adicional sexta de esta Ley, tomando como base las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas devengadas en el año anterior correspondientes a la cuota de tarifa sin incluir el elemento de superficie.

A los obligados al pago del Recurso que estén exentos del citado impuesto no se les exigirán las cuotas de esta exacción que se hayan devengado en el año 2002 de conformidad con la normativa anterior.

Las modificaciones introducidas por esta Ley en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, no afectarán al derecho de las Cámaras a seguir exigiendo, conforme a la legislación anteriormente vigente, las cuotas no prescritas de esta exacción, liquidadas o que debieron ser liquidadas sobre las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 2001 y anteriores.

6. OTRAS MATERIAS

Para finalizar, en este punto queremos recoger otra serie de disposiciones de la LR que de manera mediata o inmediata afectan al IAE, pero que, a nuestro entender, no precisan mayores comentarios.

Disposición adicional segunda LR:

Todas las referencias normativas efectuadas al coeficiente y al índice de situación regulados mediante la anterior redacción de los artículos 88 y 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, se entenderán efectuadas al coeficiente regulado en el artículo 88 de dicha Ley 39/1988, en la redacción dada al mismo por esta Ley.

Disposición transitoria cuarta LR:

A los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley no les será de aplicación la misma, y se regirán por la normativa anterior.

Apartado 1 de la disposición transitoria quinta LR:

1. Con efectos exclusivos para el ejercicio de 2003, los Ayuntamientos que decidan aplicar, en uso de su capacidad normativa, las modificaciones establecidas en esta Ley en los tributos periódicos con devengo el 1 de enero de dicho año, deberán aprobar el texto definitivo de las nuevas ordenanzas fiscales y publicarlas en el Boletín Oficial correspondiente, todo ello con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, antes del 1 de abril de 2003.

7. PAÍS VASCO Y NAVARRA

De acuerdo al apartado 2 del artículo 1 LRHL:

La presente Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los territorios históricos del País Vasco y Navarra.

País Vasco.

Disposición adicional 18.^a LRHL:

Los territorios históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma.

Artículo 40 (Impuesto sobre Actividades Económicas) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Uno. El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Dos. Corresponderá a las instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Tratándose de cuotas mínimas municipales o modificadas, cuando éstas se devenguen a favor de los municipios del Territorio Histórico.*
- b) Tratándose de cuotas provinciales, cuando se ejerza la actividad en el Territorio Histórico correspondiente.*
- c) Tratándose de cuotas que faculten para ejercer en más de una provincia, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente de territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios.*

Navarra.

De acuerdo a la letra b) del artículo 43 (Tributos locales) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

... corresponden a las Haciendas Locales de Navarra la exacción de los siguientes tributos:

- b) Los que graven el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, cuando se ejerzan en Navarra, salvo en los supuestos en que el pago del impuesto faculte para el ejercicio de la actividad correspondiente en todo el territorio nacional, en cuyo caso la exacción corresponderá a la Administración de la residencia habitual o del domicilio fiscal, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad, respectivamente.*

NOTAS

- ¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. VI Legislatura. Serie A: Proyectos de Ley. 4 de noviembre de 1998. Número 142-4. Página 151 a 165.
- ² Comisión constituida mediante Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 11 de julio de 2001 e Informe rendido el 3 de julio de 2002.
- ³ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. VII Legislatura. Serie D: General. 16 de mayo de 2000. Número 14. Página 5.

- ⁴ Dejemos aquí simplemente anotado que la cesión de impuestos no se produce respecto de todas las Corporaciones Locales, sino sólo respecto de los Municipios que sean capital de CCAA, capital de provincia o, fuera de esos casos, aquellos cuya población de derecho sea superior a 75.000 habitantes; también se produce una cesión a favor de los «Municipios Turísticos» y, también, a favor de las Provincias y las CCAA uniprovinciales que no hubieran integrado la PTE que les corresponde como provincias en la que les corresponda como CCAA. Por último, el sistema de cesión también es aplicable a los Cabildos Insulares Canarios y a los Consejos Insulares de las Illes Balears.
- ⁵ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. VII Legislatura. Serie II: Proyectos de Ley. 4 de diciembre de 2002. Número 96 (d). Página 123.
- ⁶ BOCG citado en la nota 5. Páginas 123 y 124.
- ⁷ Artículos 10 LIRPF y 6 LIS.
- ⁸ Artículo 42 CdC:
1. *Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, en la forma prevista en este Código y en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes:*
 - a) *Posea la mayoría de los derechos de voto.*
 - b) *Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
 - c) *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.*
 - d) *Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.*
 2. *A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se añadirá a los derechos de voto de la sociedad dominante los que correspondan a las sociedades dominadas por ésta, así como a otras personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de alguna de aquéllas.*
 3. *La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.*
 4. *La sociedad dominante deberá incluir en sus cuentas consolidadas no sólo a las sociedades por ella directamente dominadas, sino también a las sucesivamente dominadas por éstas, cualquiera que sea el lugar del domicilio social de ellas.*
 5. *La junta general de la sociedad dominante designará a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.*
 6. *Las cuentas consolidadas habrá de someterse a la aprobación de la junta general ordinaria de la sociedad dominante simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los accionistas de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad dominante los documentos sometidos a la aprobación de la junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuará de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.*
 7. *Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica dominante formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en los párrafos 1 y 2 del presente artículo.*
- ⁹ Artículo 191 TRLSA:
- Cifra de negocios.*
- 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.
- ¹⁰ BOCG citado en la nota 5. Páginas 123 y 124.