

Enric Roig Hugué

**LA DISTRIBUCIÓ DE LES QUOTES DE L'IAE
PER ACTIVITATS DESENVOLUPADES EN
VARIS MUNICIPIS**

TREBALL DE FI DE GRAU

Dirigit pel professor Joan Pagès Galtés

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2022

El present Treball de Fi de Grau s'ha desenvolupat en la modalitat de Treball de Recerca

RESUM

En l'àmbit conceptual existeixen tres tipus de quotes de l'IAE segons el seu abast territorial, que són les quotes municipals, provincials i nacionals. Els Ajuntaments són els encarregats de gestionar les quotes municipals on es meriti l'impost, però es poden donar situacions singulars, com és el cas que un local o instal·lació estigui radicat en més d'un terme municipal, fet que ocasiona que s'hagi de distribuir la quota als Ajuntaments afectats. La Regla 17^a.Ú.2 del RDL 1175/1990, de 28 de setembre, pel que s'aproven les Tarifes i la Instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, contempla que l'objecte de distribució serà la quota municipal de tarifa, sense incloure els elements correctors, que són el coeficient de situació i el coeficient de ponderació. Aquest últim genera controvèrsia arran de la defectuosa normativa legal i reglamentària. Per la nostra part sostenim que no ha de ser objecte de còmput, de tal manera que l'objecte de distribució de les quotes de l'IAE està circumscrit a la quota municipal de tarifa, sense que es vegi afectada per cap element corrector.

RESUMEN

En el ámbito conceptual existen tres tipos de cuotas del IAE según su alcance territorial, que son las cuotas municipales, provinciales y nacionales. Los Ayuntamientos son los encargados de gestionar las cuotas municipales donde se devenga el impuesto, pero se pueden dar situaciones singulares, como es el caso de que un local o instalación esté radicado en más de un término municipal, lo que ocasiona que se deba distribuir la cuota a los Ayuntamientos afectados. La Regla 17^a.Ú.2 del RDL 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, prevé que el objeto de distribución será la cuota municipal de tarifa, sin incluir los elementos correctores, que son el coeficiente de situación y el coeficiente de ponderación. Éste último genera controversia a raíz de la defectuosa normativa legal y reglamentaria. Por nuestra parte sostenemos que no debe ser objeto de cómputo, de modo que el objeto de distribución de las cuotas del IAE está circunscrito a la cuota municipal de tarifa, sin que se vea afectada por ningún elemento corrector.

ABSTRACT

In the conceptual ambit, there are three types of IAE quotas according to their territorial scope, which are municipal, provincial, and national quotas. The City Councils are responsible for managing the municipal fees where the tax accrues, but unique situations can occur, such as the case that a local or installations is in more than one municipality, which causes the fees quota to be distributed to the affected City Councils. Rule 17a.Ú.2 RDL 1175/1990, of September 28, approving the Fares and the Instruction of the Tax on Economic Activities, provides that the object of distribution will be the municipal quota fare, without include the corrective elements, which are the situation coefficient and the weighting coefficient. The latter generates controversy because of defective legal and regulatory normative. For our part, we maintain that it should not be calculated, so that the object of distribution of the IAE quotas is limited to the municipal quota fare, without being affected by any corrective element.

PARAULES CLAU

Ajuntaments – Coeficient de ponderació – Coeficient de situació – Impost d’Activitats Econòmiques – Quota de tarifa – Quota tributària

PALABRAS CLAVE

Ayuntamientos – Coeficiente de ponderación – Coeficiente de situación – Cuota de tarifa – Cuota tributaria – Impuesto de Actividades Económicas

KEYWORDS

City Councils – Quota fare – Quota tributary – Situation coefficient – Tax on Economic Activities – Weighting coefficient

ÍNDEX

1. INTRODUCCIÓ	5
2. EL SUBJECTE ACTIU DE L'IAE	6
2.1. Concepte de subjecte actiu del tribut	6
2.2. L'Ajuntament com a creditor material de l'IAE.....	6
2.3. Corol·lari.....	7
3. EL SUBJECTE TITULAR DE LA GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE L'IAE	8
3.1. Distinció entre gestió censal i gestió tributària	8
3.2. Conceptes de quota tributària i de quota de tarifa. Distinció entre quotes municipals, quotes provincials i quotes nacionals	9
3.3. La gestió de les quotes provincials i de les quotes nacionals	13
3.4. La gestió de les quotes municipals	14
3.5. Supòsits especials: La distribució de quotes i la delegació de la gestió	14
3.6. Corol·lari.....	17
4. RÈGIM JURÍDIC DE LES QUOTES MUNICIPALS PER ACTIVITATS DESENVOLUPADES EN VARIS TERMES MUNICIPALS	18
4.1. Plantejament.....	18
4.2. Normativa aplicable: redacció vigent de la regla 17 ^a . Ú del RDL 1175/1990 (de la Instrucció de l'IAE)	18
4.3. Pressupòsit de fet de la norma de distribució	22
4.4. Corol·lari.....	22
5. OBJECTE DE LA DISTRIBUCIÓ	23
5.1. Plantejament.....	23
5.2. Interpretació literal en termes positius	23
5.3. Interpretació literal en termes negatius	24
5.4. Interpretació històrico-evolutiva	30
5.5. Interpretació contextual	34
5.6. Interpretació teleològica	37
5.7. Criteri de la DGT	38
5.8. Criteri del òrgans jurisdiccionals	41
5.9. Corol·lari.....	52
6. CONCLUSIONS	54
7. REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES, LEGISLATIVES I JURISPRUDENCIALS ..	58

1. INTRODUCCIÓ

El present Treball de Fi de Grau es realitza centrant-se a proporcionar una resposta jurídica argumentada sobre com resoldre la situació que comporta que un local o instal·lació, que realitza una activitat econòmica, estigui radicat en varis termes municipals. El problema de la qüestió rau en la distribució de l'Impost d'Activitat Econòmiques (IAE), perquè la normativa imposa que la quota recaptada sigui repartida entre els Ajuntaments afectats.

Per tal de realitzar l'estudi, el treball ha estat dividit en quatre apartats, els quals, amb la divisió plantejada, es vol pretendre exposar la informació de forma ordenada, començant pels principis bàsics, i, gradualment, proporcionar coneixements més rellevants pel cas, sempre basant-se en la normativa vigent, juntament amb la doctrina aplicable al cas.

El primer apartat es destina a concretar quin és el subjecte actiu creditor de l'IAE.

El segon apartat es centra a distingir, segons el seu abast territorial, les quotes municipals, provincials i nacionals, com també fer distinció entre la quota tributària i la quota de tarifa, on aquesta última, li recauen els elements correctors que preveu la llei, que també són comentats.

En el tercer apartat s'exposa la normativa que es considera clau per poder donar resposta al problema plantejat, on seguidament, a l'últim apartat del treball, s'analitza més detingudament el contingut normatiu, tot així exposant diferents àmbits d'interpretació. També s'exposa el criteri de la Direcció General de Tributs de l'Estat referent al tema que ens ocupa, i es comentaran diferents resolucions jurisdiccionals, per donar peu a diferents comparatives entre elles, tot així conclouent el treball amb una valoració fundada jurídicament.

Finalment, deixar constància que per la redacció del TFG hem adoptat una metodologia estrictament jurídica, basant-nos en l'anàlisi de la normativa aplicable partint de la doctrina científica, administrativa i jurisprudencial. Tanmateix s'ha seguit les normes editorials pautades pels articles publicats a *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*.¹

¹ <Civitas – Revista Española de Derecho Financiero> publicada en <https://proview-thomsonreuters->

2. EL SUBJECTE ACTIU DE L'IAE

2.1. Concepte de subjecte actiu del tribut

En un sentit material, el subjecte actiu del tribut és el creditor de la prestació pecuniària constitutiva del seu objecte. La figura del creditor ha de ser necessàriament un ens públic, perquè al tractar-se el tribut d'un ingrés públic, només pot ser exigít per un subjecte que tingui naturalesa pública.

La doctrina² així ho entén quan concreta que el subjecte actiu del tribut és <[...] *el acreedor de la obligación tributaria, determinado por Ley* [...]> com també, de la mateixa forma, ho corrobora el legislador positiu a l'article 2.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària (més endavant LGT), que defineix els tributs dient: <Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública [...]>

Cal igualment destacar que la doctrina³ sosté que els impostos conformen una categoria tributària, criteri que també ho ratifica el legislador positiu a l'article 2.2 de la LGT dient: <Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos>.

Per tant, l'IAE, en la seva consideració d'impost i de categoria tributària, només pot tenir a ens públics com a subjecte actiu creditor de la prestació pecuniària que constitueix el seu objecte.

2.2. L'Ajuntament com a creditor material de l'IAE

Primerament comentar que l'obligació tributària, com a obligació de donar que és, consta de dos subjectes diferenciats, un subjecte creditor o titular del dret de crèdit anomenat subjecte actiu, i un subjecte deutor o obligat al pagament del crèdit tributari anomenat

com.sabidi.urv.cat/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F106318858%2Fv20210192.1&titleStage=F&titleAcct=i0ad6a689000001717cc50a720a1317f9#sl=p&eid=8afbb01b654c9afa4dbd4d4a67f14899&eat=%5Bereid%3D%228afbb01b654c9afa4dbd4d4a67f14899%22%5D&pg=RR-1.3&psl=&nvgS=false [Vist el dia 13/07/2022]

² J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, p. 402

³ J.J. FERREIRO LAPATZA, *op. cit* p. 338

subjecte passiu. Pel que fa a l'IAE, els Ajuntaments són els subjectes actius d'aquest impost.

Cal especificar que l'IAE no es pot confondre amb el recàrrec provincial establert per l'article 124 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals (més endavant LRHL) i actualment regulat a l'article 134 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (més endavant TR de la LRHL). Per més que el recàrrec provincial recaigui sobre l'IAE, són dos impostos diferents, amb un subjecte actiu diferent i amb una quota també diferent.⁴

Centrant-nos en l'IAE, la redacció original de la LRHL va preveure com a titulars del crèdit tributari els Ajuntaments. I així en el seu article 57 exposava: *<La Hacienda de los Municipios estará constituida por los recursos enumerados en el artículo 2 de esta Ley en los términos y con las especialidades que se recogen en el presente título>*. Mentre que en el seu article 60.1 (titulat *<Enumeración de impuestos>*), establí que: *<Los Ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta Ley y las disposiciones que la desarrollan los siguientes impuestos: [...] b) Impuesto sobre Actividades Económicas [...]>*.

Aquest criteri no ha experimentat cap variació des de l'establiment de l'IAE, ja que els esmentats preceptes de la LRHL han passat a ser, respectivament, els articles 56 i 59.1 del vigent TR de la LRHL.

2.3. Corol·lari

Cal concloure l'apartat, indicant que el subjecte actiu creditor de l'IAE són els Ajuntaments.

⁴ El subjecte actiu del recàrrec són les Diputacions Provincials, les Comunitats Autònomes uniprovincials i els Consells Insulars de les Illes Balears i Canàries; mentre que la seva quota ve determinada per un percentatge sobre la quota tributària de l'IAE.

3. EL SUBJECTE TITULAR DE LA GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE L'IAE

3.1. Distinció entre gestió censal i gestió tributària

Cal partir de la base que <En la generalidad de los casos el ente público acreedor es el mismo que establece y gestiona el tributo. Pero esto no sucede en todos los supuestos>.⁵ Aquesta singularitat també succeeix en l'IAE, atès que la seva gestió presenta una doble faceta:

<a) La faceta censal (gestión censal), conformada por el conjunto de actuaciones encaminadas a elaborar la Matrícula del IAE, a partir de la cual se liquida y recauda el impuesto.

b) La faceta liquidadora-recaudadora (gestión tributaria), conformada por el conjunto de actuaciones que, partiendo de la Matrícula, dan lugar a los actos de liquidación y recaudación del impuesto>.⁶

Semblant distinció va ser establerta als articles 91 i 92 de la redacció original de la LRHL, els quals han passat, amb lleugeres modificacions irrellevants, a integrar els articles 90 i 91 del vigent TR de la LRHL.

És important fer aquesta distinció de cada faceta de la gestió, ja que d'acord amb ella, es delimita qui és el subjecte titular de cada una d'elles.

Ara bé, el subjecte actiu no necessàriament ha de ser el mateix que gestioni el tribut. La llei atribueix a l'Estat la gestió censal de l'IAE com la gestió tributària referent a les quotes provincials i nacionals, mentre que atribueix i als Ajuntaments la gestió tributària de les quotes municipals, sempre considerant les possibles delegacions, tal com ho disposa als articles 7, 92 i disposició transitòria 11^a de la LRHL.

Aquesta atribució de les competències gestores segons el tipus de gestió (censal o tributària) i segons el tipus de quota de tarifa (municipal, provincial o nacional) prevista

⁵ J.J. FERREIRO LAPATZA, *op. cit* p. 401

⁶ J. PAGÈS GALTÉS, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995 p. 506

en la redacció original de la LRHL, tampoc no ha experimentat cap canvi substancial en el TR de la LRHL.

En efecte, en virtut de la redacció de l'article 86.1 de la LRHL (que ara es recull a l'article 85.1 del TR de la LRHL) s'habilita al Govern de l'Estat per a que dicti mitjançant Reial Decret Legislatiu les Tarifes de l'IAE, distingint entre, per una banda, les quotes municipals o mínimes, i per una altra banda, les quotes provincials i les quotes nacionals. Tanmateix, es distingeix conceptualment entre la quota de tarifa i la quota tributària, objecte d'anàlisi en el següent apartat.

3.2. Conceptes de quota tributària i de quota de tarifa. Distinció entre quotes municipals, quotes provincials i quotes nacionals

a) La quota tributària. Concepte i elements que la integren

El concepte de la quota tributària relatiu a l'IAE el trobem a l'article 85 de la LRHL. Concepte que s'ha d'integrar amb la normativa general que sobre la quota tributària es recull als articles 56.1 i 58.1 de la Llei 58/2003, de 28 de desembre, General Tributària (en endavant, LGT).

Amb referència a l'IAE, l'article 85 de la LRHL exposa: *<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>*.

Dels articles 56.1 i 58.1 de la LGT, es pot deduir que la quota tributària es la quantitat a abonar en concepte de tribut, el qual pot ser de forma fixa o de forma variable. Tal i com preveu aquesta llei, la quantitat que resulti de la quota pot quedar corregida per altres elements, fent-la augmentar o disminuir, per tant, la quota tributària correspon a l'últim pas per la quantificació del tribut.

Cal diferenciar la quota tributària de la quota íntegra; la LGT considera la quota íntegra com la quantitat fixada per la llei (en tributs fixes) o la quantitat que resulta d'aplicar el tipus de base (en tributs variables), implicant, en la majoria de casos que la quantitat resultant serà la quantitat a ingressar com a tribut. D'aquesta manera, la quota tributària no coincidirà amb la quota íntegra quan resultin aplicables els elements correctors propis

de l'anomenada quota líquida o de la quota diferencial. La LGT defineix a la quota líquida⁷ com aquella que sorgeix a partir d'aplicar a la quota integra les deduccions, bonificacions, addicions o coeficients prevists per la llei en cada tribut, i a la quota diferencial⁸, com aquella que resulta d'aplicar a la quota líquida les deduccions o reduccions necessàries pel tipus de cada tribut.⁹

A tals efectes escau comentar els canvis que ha experimentat la redacció original de la LRHL arran de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la LRHL.

La LRHL regulava, als seus articles 88 i 89 el coeficient (anomenat coeficient únic o de ciutat) i l'índex de situació, respectivament, que s'han substituït pel coeficient de ponderació i pel coeficient de situació, regulats als nous articles 87 i 88 de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, derivats de la reforma de la LRHL. Concretament, aquesta Llei 51/2002, va donar a l'article 85 de la LRHL el següent redactat:

<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 los coeficientes y las bonificaciones previstos por la Ley y, en su caso, acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas.>

Aquest precepte de la LRH relatiu a la <quota tributària> s'ha recollit a l'article 84 del TR de la LRHL. Tanmateix, el nou redactat de l'article 87 de la LRHL (<coeficient de ponderació>), es recull a l'article 86 del TR de la LRHL); i, el nou redactat de l'article 88 de la LRHL (<coeficient de situació>), es recull a l'article 87 del TR de la LRHL.

Derivant de l'explicació d'aquesta quota, la doctrina¹⁰ considera que a l'IAE estem davant d'una quota tributària complexa per la seva formació, puix serà resultant d'aplicar les tarifes i, a més a més, els elements correctors (ja d'increment, ja de decrement) previstos per la normativa aplicable.

⁷ Art. 56.5 de la LGT diu: *<La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo>*.

⁸ Art 56.6 de la LGT diu: *<La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo>*.

⁹ J.J. FERREIRO LAPATZA, *op. cit* p. 430

¹⁰ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit* p. 397

Això implica que l'import de la quota resultant d'aplicar les tarifes només podrà coincidir amb el de la quota tributària (la quantitat a pagar en concepte d'impost) quan sobre la quota de tarifa no resulti aplicable cap dels elements correctors previstos en la llei (que, després de la reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002, són, a part de les bonificacions, els coeficients de ponderació i de situació).

Si tenim en compte que el legislador contempla bonificacions d'aplicació obligatòria (cfr. art. 88.1 del TR de la LRHL) i el coeficient de ponderació també és d'aplicació obligatòria (cfr. art. 86.1 del TR de la LRHL), es conclou que la quota tributària mai serà coincident amb la quota de tarifa, de tal manera, que la quota de tarifa, no només es diferenciarà de la quota tributària a nivell conceptual, sinó també a nivell quantitatiu.

b) La quota de tarifa. Concepte i classes

Com s'acaba de comentar, en virtut de la redacció de la LRHL, la quota tributària ve integrada essencialment per la quota resultant de l'aplicació de les tarifes, i per això s'entén que la quota de Tarifa és aquella derivada de les Tarifes i de l'element normatiu indispensable per a la seva aplicació, com és la Instrucció.¹¹

El Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel que s'aproven les Tarifes i la Instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques (a partir d'ara RDL 1175/1990 o de la Instrucció de l'IAE), en l'Annex II, capítol tercer, en la regla número 9, ens indica les classes de quotes de tarifa, aquestes es classifiquen en tres grups: les quotes mínimes municipals, les quotes provincials i les quotes nacionals.

La quantificació de les quotes contingudes a les tarifes es fa mitjançant l'assignació a cada activitat d'una quantitat fixa i/o mitjançant l'aplicació del tipus a la base, podent-se veure's en tot cas modulades pels paràmetres previstos a les mateixes Tarifes i Instrucció.

Pel que fa a les quotes mínimes municipals, primerament, s'ha de fer referència a la seva denominació, perquè en RDL 1175/1990, es coneix com a <quotes mínimes municipals>, denominació que no es compartida pel legislador de la LRHL, que es refereix a elles amb el terme de <quotes mínimes>.

¹¹ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit* p. 398

Sobre aquesta qüestió, RUBIO DE URQUÍA i ARNAL SURÍA comentaven que <Las cuotas mínimas son aquellas a través de las cuales se lleva a cabo la municipalización del impuesto, razón por la cual recibieron el nombre de «cuotas mínimas municipales» durante el proceso de elaboración del Proyecto de Ley [LRHL], nombre éste que, posteriormente y por razones poco convincentes, quedó reducido al definitivo de cuota mínimas>.¹² Doncs bé, el redactor de la Instrucció i Tarifes de l'IAE va reprendre la terminologia emprada en el Projecte de Llei de la LRHL denominant-les quotes mínimes municipals.

I així, partint de les bases 1^a a 4^a establertes per l'article 86.1 de la LRHL, (actualment recollides a les bases 1^a a 4^a de l'article 85.1 del TR de la LRHL), la Regla 10^a.1 del RDL 1175/1990 exposa el concepte de les quotes mínimes (que, concretament, les anomena com a <quotes mínimes municipals>), dient que:

<Son cuotas mínimas municipales, las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, sumando, en su caso, el elemento de superficie de los locales en los que realizan las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que no tengan la calificación expresa, en las referidas Tarifas, de cuotas provinciales o nacionales.

Igual consideración de cuotas mínimas municipales tendrán aquellas que, por aplicación de lo dispuesto en la Regla 14^a.1. F), su importe esté integrado, exclusivamente por el valor del elemento tributario de superficie>.

La normativa emprada com a sinònims els termes de <quotes mínimes> (TR de la LRHL) i de <quotes mínimes municipals> (RDL 1175/1990) per referir-se al concepte substantiu de <quota municipal de tarifa>, tractant-se d'un concepte que gaudeix de *vis atractiva*, el qual es desprèn de l'esmentada Regla 10^a de la Instrucció de l'IAE <[...] *todas las cuotas de Tarifa son municipales, a no ser que las Tarifas digan expresamente lo contrario*>.¹³

Així doncs, les <quotes municipals de tarifa> són aquelles que deriven directament de les Tarifes i la Instrucció, i que no es qualifiquen com a quotes provincials o quotes nacionals.

¹² J.I. RUBIO DE URQUIA y S. ARNAL SURÍA, *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Pb. Abella, Madrid, 1989, p. 334

¹³ cfr. J. PAGÈS GALTÉS, *op cit*, p. 400

Sobre aquestes, s'aplicaran els coeficients i bonificacions previstes per llei, per tal d'obtenir la quota tributària municipal.

Paral·lelament, si partim de la base 5^a establerta per l'article 86.1 de la LRHL (actualment recollida a la base 5^a de l'article 85.1 del TR de la LRHL), les regles 11^a i 12^a de la Instrucció de l'IAE passen a definir les quotes provincials i nacionals, deduïnt-se <[...] que tan solo serán cuotas provinciales las cuotas de Tarifa calificadas explícitamente como provinciales, y tan solo serán cuotas nacionales las cuotas de Tarifa calificadas explícitamente como de nacionales¹⁴>.

De tal manera, les <quotes provincials de tarifa> i les <quotes nacionals de tarifa> són considerades com aquelles que són qualificades de provincials o de nacionals, que deriven directament de les Tarifes i la Instrucció. Sobre elles s'aplicarà els coeficients i bonificacions prevists per llei per tal d'obtenir la quota tributària provincial o nacional.

En aquest marc, passem a veure com es regula la gestió de les quotes de l'IAE.

3.3. La gestió de les quotes provincials i de les quotes nacionals

Tal i com exposa PAGÈS¹⁵, en referència a la base 5^a de la Instrucció de l'IAE, <[...] las cuotas provinciales y nacionales aparecían en la delegación legislativa como una mera opción que la LRHL permitía seguir a los redactores de las Tarifas, y ello -aprecia Rubio de Urquía- «por cuanto el citado texto legal pretendía diseñar una estructura del IAE absolutamente municipalizada». No obstante, como también aprecia el mismo autor, «los trabajos de elaboración de las Tarifas del impuesto pusieron de manifiesto, enseguida, la imposibilidad de municipalizar determinadas actividades, razón por la cual se tuvo que recurrir, en relación con éstas, al establecimiento de cuotas provinciales e, incluso, nacionales». Calent destacar, que com explicava el citat autor, <[...] aunque nada se dice en la LRHL referente a la gestión del IAE cuando se trate, en su caso, de cuotas provinciales y nacionales, parece lógico pensar que la naturaleza y estructura de éstas aconseja que su gestión se lleve a cabo íntegramente (gestión censal y tributaria) por parte de la Administración Tributaria del Estado [ATE]¹⁶>. Atenent a aquesta lògica:

¹⁴ cfr. J. PAGÈS GALTÉS, *op cit*, p. 446

¹⁵ J. PAGÈS GALTÉS, *op cit*, p. 347

¹⁶ J.I. RUBIO DE URQUIA, *op cit*, p. 346

<El artículo 2 de la Ley 6/1991, el cual es reproducción literal del artículo 1 del RD-Ley 4/1990, añadió un apartado 3 al artículo 86 LRHL [que s'ha recollit en l'article 85.3 del TR de la LRHL] a los efectos de especificar dos datos:

1. La gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales corresponderá a la ATE.
2. Sobre dichas cuotas no podrá establecerse el «coeficiente», el índice de situación ni el recargo provincial regulados, respectivamente, en los artículos 88, 89 y 124 LRHL.

Será, pues, la Administración estatal la competente en exclusiva para la gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales [...]»¹⁷.

3.4. La gestió de les quotes municipals

Pel que fa a les quotes municipals (anomenades, mínimes o mínimes municipals), la seva gestió tributària competeix exclusivament a l'Ajuntament, tendint, per tant, a què el titular de la gestió tributària coincideixi amb el subjecte actiu.

Així es dedueix de l'article 92.2 de la LRHL, segons el qual segons el qual, quan es tracta de quotes municipals, <La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los Ayuntamientos [...]». Precepte que ha estat recollit per l'article 91.2 del vigent TR de la LRHL.¹⁸

3.5. Supòsits especials: La distribució de quotes i la delegació de la gestió

Fins ara s'ha determinat que l'IAE és un impost municipal i, com a tal, la tendència és que, la seva gestió tributària s'atribueixi als Ajuntaments, que són els titulars del crèdit tributari, tot així fent valer el principi d'autonomia municipal recollit a l'article 140 de la Constitució Espanyola¹⁹, però s'ha de tindre en compte certs supòsits especials que el legislador ja va preveure.

¹⁷ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.*, p. 519

¹⁸ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.*, p. 538

¹⁹ Art. 140 CE diu: <La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. [...]».

En aquest apartat, ens centrem a analitzar dues situacions, una que seria en el cas que el propi legislador encomana la gestió tributària de l'IAE a un ens diferent a l'Ajuntament, per tant, en aquesta situació apareix el sistema de distribució de quotes i l'altre cas vindria a ser quan el legislador contempla l'exercici de la gestió tributària de l'IAE per uns ens diferent del subjecte titular del crèdit tributari, situació que es dona lloc amb la delegació de competències.

En el primer cas, s'ha de fer una distinció entre dues situacions:

- Quan es tracte de quotes provincials i nacionals, la gestió tributària li correspon a l'ATE, (cfr. Art. 85.3 del TR de la LRHL) tal com s'ha comentat en el present treball. La qüestió és que els titulars del crèdit són els Ajuntaments, i per tant, l'ATE exaccionarà i haurà de distribuir el seu import entre els Ajuntaments que estan afectats (participant també les Diputacions provincials). Aquesta conclusió s'extreu de la redacció dels apartats segon i tercer de la Regla 17^a del RDL 1175/1990, així com dels articles 7 i 8 del Reial Decret 1108/1993, de 9 de juliol, pel qual dicta normes per la distribució de quotes de l'Impost sobre Activitats Econòmiques i desenvolupen parcialment els articles 7 i 8 de la LRHL. Tanmateix, l'article 67 de la Llei 65/1997, de 30 de desembre, de Pressuposts Generals de l'Estat del 1998, va derogar els esmentats articles del RD 1108/1993, incorporant el seu contingut al nou redactat que dona a la Regla 17^a del RDL 1175/1990 (de la Instrucció de l'IAE).
- Quan es tracte de quotes municipals, la gestió tributària correspon als Ajuntaments, (cfr. art. 91.2 del TR de la LRHL) per tant, tant el subjecte actiu de l'impost com el subjecte titular de la gestió tributària és el mateix. Ara bé, es dona la circumstància que la quota municipal meritada per un subjecte passiu pot haver de ser objecte de distribució entre una pluralitat d'Ajuntaments quan la normativa determini que són varis els municipis afectats per l'activitat econòmica de que es tracti. Com l'anterior situació, aquesta conclusió també s'extreu de la redacció de la Regla 17^a, en l'apartat Ú del RDL 1175/1990, així com en els articles 3 a 6 del esmentat RD 1108/1993, de distribució de quotes del IAE, però, de nou, l'article 67 de la Llei de Pressuposts General de l'Estat del 1998 va derogar els esmentats articles del RD 1108/1993 incorporant el seu contingut al nou redactat que dona a la Regla 17^a del RDL 1175/1990 (de la Instrucció de l'IAE).

Atenent-nos a l'esmentada normativa sobre les quotes municipals, tenim que:

a.- Normalment <[...] la exacción de la cuota municipal corresponderá al Ayuntamiento en cuyo término municipal se entienda realizada la actividad directa o indirectamente, según se trate de cuotas municipales generales o especiales>.

En aquests casos, <[...] el importe íntegro de lo recaudado por cuota municipal corresponde al Ayuntamiento exactor [...]>.

b.- Ara bé, també es contemplen casos singulars en què la quota mínima s'ha de distribuir entre varis Ajuntaments. Concretament, els casos són: (i) <Actividades que se desarrollen en locales o instalaciones radicadas en más de un término municipal>; (ii) <Actividades de producción de energía eléctrica en centrales nucleares>; i, (iii) <Actividades relacionadas con el tráfico portuario>.²⁰

Per tant, la normativa fixa quin és l'Ajuntament que té la potestat per exaccionar la quota mínima i quins són els criteris materials i formals d'acord amb els quals ha de procedir a la seva distribució entre els diferents Ajuntaments afectats.

Tornant enrere, cal comentar l'altre possible situació, quan el legislador contempla l'exercici de la gestió tributària de l'IAE per un ens diferent del subjecte titular del crèdit tributari, donant peu a la delegació de competències.

Així, centrant-nos en les quotes municipals, tenim que un cop determinat, segons les regles esmentades, qui és el seu subjecte exactor i, en el seu cas, distribuïdor, aquest pot procedir a la seva delegació en altre ens, tal i com ja contemplava l'article 7 de la redacció original de la LRHL que, després de ser modificat per l'article 18.3 de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, ha passat a ser l'article 7 del vigent TR de la LRHL. Deixem constància que l'amplíssima derogació efectuada per la LPGE pel 1998 del RD 1108/1993, no afecta al seu article 10 (titulat <Delegación de competencias y colaboración entre Administraciones en materia de tributos locales>), el qual, per tant, continua vigent.

²⁰ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.*, p. 306 a 311

3.6. Corol·lari

Cal concloure aquest apartat, fent referència als punts més importants d'aquest i convé recordar-los.

- (i) El subjecte actiu creditor de l'IAE són els Ajuntaments, que corresponen també, de forma general, amb els titulars de la gestió tributària de l'IAE, encarregats de gestionar la liquidació i recaptació d'aquest, tot i que, com s'ha comentat, aquesta correlació de subjectes es pot arribar a canviar.
- (ii) També comentar que la llei diferencia tres tipus de quotes segons el seu abast territorial, les quotes municipals, les provincials i les nacionals, com també la distinció entre la quota tarifa, que és la resultant de l'aplicació de les Tarifes i Instrucció de l'IAE, mentre que la quota tributària és la quantitat a pagar en concepte de tribut, primerament havent aplicat a la quota tarifa els elements correctors previstos a la llei (que, després de la reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002, són les bonificacions, els coeficients de ponderació i de situació). El legislador contempla l'obligatorietat d'aplicar certs elements correctors, fet que ocasiona, que la quota de tarifa és diferenciarà de la quota tributària tant a nivell conceptual com a nivell quantitatiu.
- (iii) Pel que fa als tipus de quotes, la normativa recull el concepte de cada quota. Pel que fa a les quotes municipals (anomenades <quotes mínimes municipals>, per les Tarifes i en la Instrucció, en el RDL 1175/1990), s'aplicaran aquests coeficients i bonificacions per tal d'obtenir el concepte legal de quota tributària municipal. També la llei, inclou preceptes de distribució d'aquesta quota entre varis municipis afectats. Segons les regles, un cop determina qui és el subjecte que farà l'exacció, aquest procedirà a la distribució, tenint en compte, que aquesta gestió tributària es pot delegar a un altre ens.

4. RÈGIM JURÍDIC DE LES QUOTES MUNICIPALS PER ACTIVITATS DESENVOLUPADES EN VARIS TERMES MUNICIPALS

4.1. Plantejament

Com ja s'ha comentat a l'apartat anterior, la normativa referent a l'IAE sobre les quotes municipals ens indica que hi ha un subjecte actiu titular del crèdit, que és l'encarregat de la seva exacció, però també, la llei preveu que hi hagi més d'un subjecte actiu en certes situacions, i que per tant, després de determinar quin és el subjecte actiu que realitzarà l'exacció, s'ha de procedir a una distribució entre els altres subjectes actius. A conseqüència d'això, passarem a analitzar més detingudament aquesta situació.

4.2. Normativa aplicable: redacció vigent de la regla 17^a. Ú del RDL 1175/1990 (de la Instrucció de l'IAE)

Ja ha estat indicat que la normativa que regula aquesta matèria estava essencialment continguda en l'apartat Ú de la Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE, així com en els articles 3 a 6 del RD 1108/1993, de distribució de quotes de l'IAE. Tanmateix, l'article 67 de la LPGE pel 1998 va derogar els esmentats articles del RD 1108/1993 incorporant el seu contingut al nou redactat que dona a la Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE.

A continuació, transcriurem literalment el vigent redactat d'aquesta Regla 17.Ú en la seva integritat:

<Regla 17^a. Exacción y distribución de cuotas.

Uno. Exacción y distribución de cuotas mínimas municipales.

1. La exacción de las cuotas mínimas municipales se llevará a cabo por el Ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades.

2. Cuando los locales o las instalaciones que no tienen consideración de tal a que se refiere el párrafo segundo de la regla 6^a.1 de la presente Instrucción, radiquen en más de un término municipal, la cuota correspondiente será exigida por el Ayuntamiento en el que radique la mayor parte de aquéllos, sin perjuicio de la obligación de aquél de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota, en proporción a la superficie que en cada término municipal ocupe la instalación o local de que se trate, en los términos siguientes:

A) En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único, el índice de situación o el recargo provincial, regulados respectivamente, en los artículos 88, 89 y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

B) Se considerarán municipios afectados aquellos en los que radique parte de la instalación o local en el que se desarrolle la actividad correspondiente a la cuota objeto de distribución.

C) Con carácter general, las cuotas a que se refiere la letra A) anterior se distribuirán en proporción a la superficie que en cada término municipal ocupe la instalación o local de que se trate. A estos efectos se tomará como superficie de los locales o instalaciones la total comprendida dentro del polígono de las mismas, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de todas sus plantas.

D) En particular, y tratándose de centrales hidráulicas de producción de energía eléctrica, las cuotas correspondientes definidas en la letra A) anterior, se distribuirán con arreglo a los criterios siguientes:

a) El 50 por 100 de su importe entre los municipios en cuyo término radiquen las instalaciones de la central, sin incluir el embalse, en proporción a la superficie que en cada uno de ellos ocupen dichas instalaciones. A estos efectos se entenderá por superficie la definida en la letra C) anterior.

b) El 50 por 100 restante, entre los municipios sobre cuyo término se extienda el embalse, en proporción a la superficie que en cada uno de ellos ocupe dicho embalse.

3. Tratándose de la actividad de producción de energía eléctrica en centrales nucleares, la cuota correspondiente se exigirá por el Ayuntamiento en el que radique la central, o por aquel en el que radique la mayor parte de ella. En ambos casos, dicha cuota será distribuida entre todos los municipios afectados por la central, aunque en los mismos no radiquen instalaciones o edificios afectos a la misma en los términos siguientes:

A) En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único o el recargo provincial, regulados, respectivamente, en los artículos 88, y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

B) Se considerarán municipios afectados por una central nuclear aquéllos en cuyo término respectivo radique el todo o una parte de las instalaciones de la misma, así como aquellos otros en los que, no concurriendo la circunstancia anterior, tengan parte o todo su término municipal en un área circular de 10 kilómetros de radio con centro en la instalación.

C) Las cuotas a que se refiere la letra A) anterior se distribuirán con arreglo a los criterios siguientes:

a) El 66 por 100 en función de la ubicación de las instalaciones, con arreglo a los porcentajes siguientes:

El 66 por 100 en función de la superficie de cada término municipal comprendida en la zona bajo el control del explotador definida administrativamente.

El 34 por 100 en función de la superficie de cada término municipal en la que se ubiquen instalaciones especiales, tales como parques de distribución eléctrica y embalses artificiales de refrigeración, que se encuentren fuera de la zona bajo control del explotador.

b) El 34 por ciento restante en función de la ubicación en el área circular de diez kilómetros de radio con centro en la instalación nuclear, y con arreglo a los porcentajes siguientes:

El 50 por ciento en función de la superficie de cada término municipal comprendida en el área circular de referencia.

El 50 por ciento en función de la población de derecho de cada municipio comprendida en el área circular. A estos efectos se entenderá por población de derecho la definida en la Regla 14.a 1.D) de esta Instrucción.

4. Las cuotas municipales correspondientes a actividades que se desarrollen en zonas portuarias que se extiendan sobre más de un término municipal serán distribuidas por el Ayuntamiento exactor entre todos los municipios sobre los que se extienda la zona portuaria de que se trate en los términos siguientes:

A) En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único, el

índice de situación o el recargo provincial, regulados, respectivamente, en los artículos 88, 89 y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

B) Se considerarán municipios afectados aquellos ocupados en parte o en todo por la zona portuaria de que se trate.

C) Las cuotas a que se refiere la letra A) anterior se distribuirán en proporción a la superficie del término municipal ocupada por la zona portuaria.

5. Para la distribución de las cuotas municipales a que se refiere este apartado uno se aplicarán las siguientes reglas:

A) La distribución se realizará por acuerdo del Presidente de la Corporación Municipal exactora del impuesto o, en su caso, por el órgano competente de la entidad que tenga atribuida la gestión recaudatoria en el municipio exactor.

B) Para la adopción del acuerdo de distribución de cuotas, se podrá recabar de los sujetos pasivos, de los municipios afectados y de cualesquiera otras personas o entidades cuanta información y documentación sea precisa en orden a tal adopción, siempre y cuando dicha información y documentación no resulte de las declaraciones de alta, variación y baja que deben presentar los sujetos pasivos de conformidad con lo establecido en los artículos 5, 6 y 7 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

C) En el acuerdo de distribución se harán constar expresamente todos los elementos, criterios y circunstancias que sirvan de fundamento a la distribución objeto del mismo.

D) El acuerdo de distribución será notificado a los municipios afectados dentro del plazo de los quince días hábiles siguientes a la fecha de su adopción.

E) La distribución de las cuotas se hará efectiva en los plazos siguientes:

a) El importe recaudado por recibo en período voluntario dentro de los dos meses siguientes a aquél en que finalice dicho período de recaudación en el municipio exactor de las cuotas. A este importe se sumará el de las cantidades, pendientes de distribución, recaudadas hasta la fecha de finalización de dicho período voluntario, como

consecuencia de declaraciones de alta, de inclusiones de oficio, de actuaciones de comprobación e investigación y de actuaciones en vía de apremio.

b) Las cantidades recaudadas en el semestre natural inmediatamente posterior al mes en que finalice el período voluntario a que se refiere el párrafo a) anterior, como consecuencia de declaraciones de alta, inclusiones de oficio, actuaciones de comprobación e investigación y actuaciones en vía de apremio, dentro de los dos meses siguientes al referido semestre.>

4.3. Pressupòsit de fet de la norma de distribució

Transcrita la Regla 17ª Ú del RDL 1175/1990, s'extreu la conclusió que estableix tres supòsits referents a les normes de distribució. El primer, que recull l'apartat segon, vindria a donar resposta a una situació on les activitats gravades de locals o instal·lacions es realitzen en més d'un terme municipal. Els altres dos supòsits, la llei es refereix a aquelles activitats de producció d'energia elèctrica en centrals nuclears i a les activitats relacionades amb el tràfic portuari, en l'apartat tercer i quart, respectivament.

El que busquem en el present treball de fi de grau, es analitzar el primer supòsit indicat en el paràgraf anterior, la Regla 17ª Ú del RDL 1175/1990 en el seu apartat segon <[...] *los locales o las instalaciones que no tienen consideración de tal a que se refiere el párrafo segundo de la regla 6ª,1 de la presente Instrucción, radiquen en más de un término municipal [...]*>. Una vegada que es té el pressupòsit de fet, passarem a analitzar l'objecte de la distribució.

4.4. Corol·lari

Com a conclusió d'aquest apartat, la normativa aplicable que ens ocupa és la Regla 17ª Ú del RDL 1175/1990, on la redacció del seu apartat segon és clau per donar resposta al plantejament del present treball.

5. OBJECTE DE LA DISTRIBUCIÓ

5.1. Plantejament

Com s'ha comentat, és en la concreció de l'objecte de la distribució on rau el problema, concretament en la interpretació de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE.

Cal afegir que s'ha de tindre en compte el que preveu l'article 12.1 de la LGT, on textualment disposa: *<Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil>*. El Codi Civil estatal estableix que: *<Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social al tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo, fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.>*. Per tant, tal i com disposa aquest article, passem a veure els diferents criteris interpretatius que resulten determinants per a la concreció de la distribució que ens ocupa.

5.2. Interpretació literal en termes positius

A partir de la redacció de l'article 3.1 del RD 1108/1993, el primer incís de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE aprovada pel RDL 1175/1990, en la redacció donada per la LPGE pel 1998, concreta l'objecte de distribució en els següents termes:

<A) En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa [...]>

S'observa que aquest precepte comenta concretant, en un sentit positiu, que l'objecte de distribució és l'import de la *<cuota municipal de tarifa>*.

En l'apartat 3.2 del present TFG, les *<quotes municipals de tarifa>* són aquelles que, sense qualificar-se explícitament de provincials o de nacionals, deriven directament de les Tarifes i la Instrucció. El legislador de la LRHL les anomena *<quotes mínimes>*, mentre que en les Tarifes i en la Instrucció són anomenades *<quotes mínimes municipals>*. Sobre elles resultaran, en el seu cas, aplicables els coeficients i bonificacions previstos normativament, als efectes d'obtenir el concepte legal de quota tributària municipal.

D'aquesta manera, resulta que no es pot confondre els conceptes de *<quota de tarifa>* i de *<quota tributària>*. La *<quota de tarifa>* deriva directament de l'aplicació de les Tarifes i, del seu element normatiu imprescindible, la Instrucció; mentre que la *<quota tributària>* deriva d'aplicar sobre la quota de tarifa els coeficients i les bonificacions. Per tal motiu,

ambdues classes de quota només coincidiran quantitativament quan la quota de tarifa no es vegi corregida per cap coeficient o bonificació. Però fins i tot que això pogués succeir, resulta que qualitativament no es podrien barrejar ambdós conceptes perquè, per més que la quota tributària tingués el mateix import que el de la quota de tarifa, ambdues quotes conservarien la seva pròpia identitat singular.

Així el legislador es refereix a les quotes de tarifa quan ens parla de *<Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas [...]>* amb motiu d'establir les bases de la delegació legislativa per a la fixació de les quotes mínimes (cfr. base quarta de l'article 85.1 del TR de la LRHL). I el mateix legislador diu que la quota tributària serà la resultant de la quota d'aplicar les tarifes i, a més a més, *<[...] los coeficientes y las bonificaciones previstas por la ley y, en su caso, acordados por cada Ayuntamiento y regulados en las ordenanzas fiscales respectivas>* (cfr. art. 84 del TR de la LRHL).

Tornant al precepte normatiu que em comentat al principi de l'apartat, la interpretació literal de la Regla 17^a. Ú.2 del RDL 1175/1990 de la Instrucció de l'IAE ens proporciona un criteri positiu alhora de concretar que l'objecte de distribució serà l'import de la quota municipal de tarifa, concepte el qual es troba perfectament definit en la vigent normativa com la quota resultant de l'aplicació de les tarifes.

Un cop comentats els elements positius de la interpretació literal de la Regla 17^a.Ú.2 del RD 1175/1990 de la Instrucció de l'IAE, ens hem de remetre al següent apartat a comentar els aspectes negatius, ja que els planteja el legislador per tal de modificar, ratificar o aclarir el que es desprèn dels elements positius. La qual cosa porta a examinar la interpretació literal en termes negatius de la present Regla.

5.3. Interpretació literal en termes negatius

a) Plantejament

Recollint el que ja s'establia en el paràgraf segon de l'article 3.1 del RD 1108/1993, on ara correspon a l'apartat A) de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE aprovada pel RDL 1175/1990, en la redacció donada per la LPGE pel 1998, ve a precisar quin és l'import de la quota municipal de tarifa dient que:

<[...] el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único, el índice de situación o el recargo provincial, regulados respectivamente, en los artículos

88, 89 y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.>

En virtut de l'extracte de la normativa, es pot corroborar que el legislador aclareix quin és l'objecte de distribució, i deixa de manifest que només ho és la quota municipal de tarifa.

També s'ha de tindre en compte, i ja s'ha comentat en el present treball, que la reforma operada per la Llei 51/2002, en referència al canvi dels elements correctors, on subsisteix en el TR de la LRHL, es posterior al redactat de la normativa exposada anteriorment, perquè prové de la LPGE pel 1998, com a conseqüència, que el legislador va redactar el precepte que ens ocupa considerant la normativa vigent d'aquell moment.

Per tant, si fem referència a la normativa derivada de la LPGE pel 1998, ens trobem que els elements correctors per la quota de tarifa, per determinar la quota tributària, eren el coeficient únic (també anomenat coeficient de ciutat) regulat a l'article 88 de la LRHL, l'índex de situació, regulat a l'article 89 de la LRHL i el recàrrec provincial, regulat a l'article 124 de la LRHL.

Aquest últim, el recàrrec provincial, s'ha comentat, en termes generals, a l'apartat 2.3 del present escrit. Afegir a l'explicació el que exposa PAGÈS <[...] se establece un tributo que recae sobre otro tributo, lo cual significa que el sujeto pasivo habrá de pagar una cantidad adicional a la que habría de satisfacer si no se hubiera establecido el recargo>²¹. Es considera que el propi recàrrec no modifica la quota de tarifa municipal per determinar la quota tributària, més aviat pretén sumar-se a ella per determinar el concepte de deute tributari. En aquest sentit, l'article 58.2 de la LGT de 2003 estableix que el deute tributari constituït per la quota, vindrà en el seu cas integrat per <d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos>.

El subjecte actiu del recàrrec provincial, segons l'article 134 del TR de la LRHL, és la Diputació provincial²², el qual aquesta no pot ser objecte de distribució entre els Ajuntaments, ja que aquests són subjectes actius del tribut-base (l'IAE), però no del recàrrec provincial que ha de ser lliurat íntegrament a la respectiva Diputació provincial.

²¹ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit* p. 477

²² J. PAGÈS GALTÉS, *op cit* p. 483

Un cop examinat el recàrrec provincial, cal fer referència als altres dos elements correctors que indicava la llei, el coeficient únic (o de ciutat) i l'índex de situació, regulats a l'antiga redacció dels articles 88 i 89 de la LRHL, que posteriorment, amb la reforma a la LRHL, per la Llei 51/2002, passen a ser reemplaçats pels nous elements correctors, ja comentats: el coeficient de ponderació i el coeficient de situació, que han passat a estar regulats en els articles 87 i 88 de la LRHL.

Aquesta situació obliga a examinar si aquests nous elements correctors estan considerats exclosos de la norma de distribució, com ho eren els predecessors.

Malgrat que el coeficient de ponderació s'aplica en primer lloc, i que després, sobre l'import resultant, s'aplica el coeficient de situació, resulta més clar començar per examinar el de situació, ja que sobre aquest no es genera entre les parts cap tipus de controvèrsia al ser que no resulta aplicable per a la determinació de l'objecte a distribuir.

Passem, doncs, a veure els dos coeficients per separat, començant pel coeficient de situació de l'article 88 de la LRHL, actualment recollit en l'article 87 del TR de la LRHL.

b) El coeficient de situació de l'actual article 87 del TR de la LRHL

El trobem regulat a l'article 87 del TR de la LRHL, el qual recull el mateix que l'article 88 de la LRHL en la redacció que li va donar l'article 27 de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la LRHL.

En aquest precepte es regula l'anomenat <coeficient de situació>, el qual és un coeficient corrector de l'import resultant de l'aplicació del coeficient de ponderació sobre la quota municipal de tarifa. D'acord amb l'article 87 del TR de la LRHL s'exposa que es un element quantificador d'aplicació potestativa per part de l'Ajuntament i consisteix <[...] una escala de índexes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique>.

La doctrina comenta que estem davant <[...] un nuevo coeficiente [...]> que <ha venido a sustituir al antiguo «coeficiente corrector» previsto en el artículo 88 de la LRHL, establecido con carácter potestativo en función de la población de derecho del Municipio,

así como el antiguo «índice de situación» contemplado en el artículo 89 de la LRHL, aplicable en función de la categoría de la calle en que radiquen los locales.»²³.

Aquest coeficient <nou> suposa un canvi en la seva estructura, al no tindre en compte la població del municipi, cosa que si succeïa tant en el coeficient de ciutat, com l'índex de situació, regulats en els antics articles 88 i 89 de la LRHL. D'aquesta manera, <Con la supresión de este coeficiente en función de la población de derecho de cada municipio se adopta el criterio recogido en el Informe de la Comisión, en el sentido de que los tipos y coeficientes máximos a aplicar deben ser únicos con independencia de la población [...]»²⁴.

Tot i que aquest <nou> coeficient de situació ha canviat a un nivell material com funcional, perquè no es té en compte la població del municipi, sí que manté certes estructures similars. En efecte, a nivell funcional, té com a finalitat corregir la quota de tarifa per calcular la quota tributària ponderant certs paràmetres, tal i com feien els antics coeficient de ciutat o únic i l'índex de situació. I a nivell material, el nou coeficient de situació adopta similar estructura a la de l'índex de situació contemplant similars límits als previstos pel coeficient de ciutat o únic. Així la doctrina ho comenta: <[...] adoptando la estructura básica y finalidad del antiguo índice de situación, en la cuantificación del nuevo coeficiente de situación, que oscilará entre 0,4 mínimo y 3,8 de máximo, se observa la integración matemática de los antiguos coeficientes referidos».²⁵

En aquest sentit, la Direcció General de Tributs de l'Estat (DGT) ha entès que <[...] desde un punto de vista jurídico y material, el nuevo «coeficiente de situación» equivale al anterior «índice de situación», en su regulación y en fundamento de su aplicación. La redacción actual del artículo 88 de la Ley 39/1988 es equivalente a la anterior redacción de su artículo 89, con la excepción de sus límites y la supresión de las diferenciaciones anteriormente fijadas en función de la población del Municipio. De esta manera, el «coeficiente de situación» seguirá la suerte del anterior «índice de situación» [...]»²⁶.

²³ A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas*, a *Tributos Locales*, núm. 58, 2006, pp. 12 i 13

²⁴ S. ANÍBARRO PÉREZ, *La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas*, a *Tributos Locales*, núm. 58, 2003, p. 33

²⁵ A. GARCÍA MARTÍNEZ, *op cit*, p. 13

²⁶ Contestacions de la DGT núms. 0442-03, de 25 de març de 2003; 0518-02, de 10 d'abril de 2003; 0684-03, d'1 de maig de 2003; comentades per A. RINCÓN VÍCTOR, <Doctrina de la DGT en relación con las modificaciones introducidas en la reforma del IAE>, a *Tributos Locales*, núm 32, 2004, pp. 52 i 53

D'aquí que, recollint el que ja es disposava en la disposició addicional segona de la Llei 51/2002, la disposició addicional dècima del TR de la LRHL, estableixi una norma destinada a integrar el nou coeficient de situació:

<Todas las referencias normativas efectuadas al coeficiente y al índice de situación regulados mediante la redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, 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 87 de este Texto Refundido.>.

A partir del comentat, s'arriba a la conclusió que l'import a distribuir entre els municipis afectats no es pot veure corregit per l'aplicació a la quota municipal de tarifa del coeficient de situació regulat en el vigent article 87 del TR de la LRHL, atès que:

- (i) Aquest nou coeficient ve a substituir, tant des d'un punt de vista material com funcional, l'antic índex de situació emprant també elements propis de l'antic coeficient de ciutat o únic, suposant, segons precisa l'incís segon de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE, que restin fora de l'objecte de distribució tant l'índex de situació com el coeficient de ciutat o únic.
- (ii) Tanmateix, des d'un punt de vista formal, el legislador considera que les referències contingudes als antics índex de situació i coeficient de situació s'han d'entendre efectuades al nou coeficient de situació.

c) El coeficient de ponderació de l'actual article 86 TR de la LRHL

Tant el vigent article 86 del TR de la LRHL, com l'article 87 de la LRHL en la redacció que li va donar l'article 26 de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la LRHL, recullen el mateix text.

En aquest precepte es regula l'anomenat <coeficient de ponderació>, el qual és un coeficient corrector de les quotes municipals, provincials i nacionals de tarifa. D'acord amb l'article 86 del TR de la LRHL, es tracta d'un element quantificador d'aplicació imperativa, i consisteix en un coeficient *<[...] determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo>*.

De la mateixa forma que s'ha vist amb el <coeficient de situació>, passa amb el <coeficient de ponderació>, la doctrina el considera com un <nou coeficient>²⁷. La diferència que hi ha amb aquest nou coeficient de ponderació, es troba en que aquest, té una estructura bàsica diferent a la del coeficient de ciutat o únic i a la de l'índex de situació. Aquest nou, es regeix per paràmetres diferents, per tant, el nou coeficient de ponderació no ve a substituir en un sentit material als antics coeficient de ciutat i índex de situació. A conseqüència d'això, les referències normatives que es fan a aquests antics coeficient i índex no siguin útils per a integrar el nou coeficient de ponderació, perquè materialment no ve a substituir als anteriors.

D'aquí també que es plantegi la qüestió de si el coeficient de ponderació ha de ser exclòs del còmput de l'import a distribuir entre els municipis afectats, què es pot donar entendre que ho hauria d'estar, pel simple fet que aquest nou coeficient de ponderació no ve a substituir als anteriors, però sí que ho fa des d'un punt de vista funcional en produir-se una <substitució funcional>.

En efecte, el nou coeficient de ponderació té idèntica funció que la dels antics coeficient de ciutat o únic i de l'índex de situació, com és la correcció de la quota de tarifa per tal d'obtenir la quota tributària emprant un paràmetre que exposi el potencial econòmic de les activitats gravades. La distinció està en els paràmetres emprats, en el coeficient de ciutat o únic el paràmetre emprat era la població del municipi, presumint-se que a major població del municipi on s'exerceix l'activitat major potencial de capacitat econòmica es tindrà; i en l'antic índex de situació, el paràmetre emprat era la ubicació del local o instal·lació, presumint-se que a millor ubicació major potencial de capacitat econòmica. Pel que fa al nou coeficient de ponderació, aquest empra el paràmetre de la xifra de negocis, presumint que a major xifra de negocis de l'activitat, major potencial econòmic s'assolirà.

La finalitat de ponderar el potencial econòmic de les activitats gravades es pot aconseguir tant ponderant la població del municipi o la ubicació del local o instal·lació on s'exerceixi l'activitat, com ponderant altre factor, qual pot ser el volum d'ingressos de cada activitat econòmica. Cal tenir present que concretar l'element econòmic a ponderar és una decisió del legislador, com també ho és el concretar si la ponderació ha de determinar necessàriament un increment, o concretar quin és el marge de maniobra que té

²⁷ S. ANÍBARRO PÉREZ, *op. cit.*, p. 92

l'Ajuntament per decidir la seva aplicació. Es tracta d'una decisió discrecional del legislador únicament subjecte al control constitucional.

Tal i com s'ha exposat, s'ha de considerar que l'actual coeficient de ponderació regulat a l'article 86 del TR de la LRHL també s'ha d'excloure del còmput a distribuir entre els municipis afectats, perquè té com a única funció corregir l'import de la quota de tarifa per obtenir l'import de la quota tributària emprant paràmetres indicis de la capacitat econòmica de l'activitat gravada, tot i que materialment no substitueixi a cap elements corrector anterior, sí que ho fa d'un punt de vista funcional.

5.4. Interpretació històrico-evolutiva

Com ja hem indicat, l'actual redacció de la Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE deriva de la reforma operada per la Llei de PGE pel 1998 (article 67, apartat Dos, punt primer) la qual, a més a més, va derogar bona part del RD 1108/1993, de 9 de juliol, pel que es dicten normes per a la distribució de quotes de l'IAE.

Si es compara, resulta que existeix una clara continuïtat entre el nou redactat de la Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE, derivat de la Llei de PGE pel 1998, i el redactat de les normes que ve a substituir, o sia, el redactat original de la Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE desenvolupat pel RD 1108/1993.

Respecte a l'exacció de les quotes mínimes municipals, la redacció original de la Regla 17^a de la Instrucció establia en el paràgraf segon del seu apartat 1 que:

<Cuando los locales o las instalaciones que tienen la consideración de tal a que se refiere el párrafo segundo de la regla 6^a.1, radiquen en más de un término municipal, la cuota correspondiente será exigida por el Ayuntamiento en el que radique la mayor parte de aquéllos, sin perjuicio de la obligación de aquél de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota, en los términos que reglamentariamente se establezcan>.

Fruit d'aquesta remissió reglamentària es va dictar el RD 1108/1993, que en el paràgraf segon del seu article 3.1 establia:

<En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único, el índice de situación o el recargo provincial, regulados respectivamente, en los artículos

88, 89 y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.>

El precepte exposat és el que ha passat a recollir-se de forma literal en la Regla 17^a.Ú.2.A) de la Instrucció de l'IAE segons el redactat que li ha donat la Llei de PGE pel 1998. Per tant, l'única modificació que s'ha produït és una elevació de rang de la norma que concreta l'objecte de la distribució passant d'estar recollida en un text reglamentari (el RD 1108/1993) a recollir-se en un text legal (el RD Legislatiu pel que s'aproven les Tarifes i la Instrucció de l'IAE, en la modificació donada per la Llei de PGE pel 1998).

Referent al tema, ROZÁS VALDÉS explica: <El párrafo segundo del apartado dos.1 del artículo 67 LPGE [pel 1998] da nueva redacción a la Regla17^a de la Instrucción, «Exacción y distribución de cuotas». El artículo 26.4 del RD-ley 12/1994, de 28 de diciembre, emplazaba al Gobierno para que en el plazo de un año modificara, mediante norma reglamentaria, esta Regla 17^a. Los RD 1108/1993, de 9 de julio, y 243/1995, de 17 de febrero, por su parte, contienen el régimen general de gestión del IAE. Pues bien, lo que se ha hecho ha sido integrar, con algunas modificaciones de matiz, en el texto de la Instrucción el contenido del primero de los Reales Decretos, el 1108/1993, al mismo tiempo que se deroga, salvo por cuanto al artículo 10 -«delegación de competencias y colaboración entre Administraciones tributarias en materia de tributos locales»- y la DA 4 -«entrega del recargo provincial del IAE»- que, sin que me alcance la razón, no se han querido integrar en el texto del Real Decreto Legislativo>²⁸. ARAGONÉS BELTRÁN afegeix: <[...] la Ley de Presupuestos para 1998 ha optado por trasladar al texto con rango de ley de la Instrucción del IAE los criterios de distribución contenidos en el RD 1108/1993, que se deroga explícitamente, salvo en aquellos extremos que se refieren a la delegación y colaboración entre Entes locales>.²⁹

Pel tema que ens ocupa, la STSJ de Catalunya 1486/2002, de 4 de novembre (JT 2003/735), comenta la reforma derivada de la Llei de PGE pel 1998, exposa: <La distribución de cuotas del IAE se rige actualmente, en consecuencia, por lo dispuesto en la Regla 17^a de la Instrucción del IAE, que viene a reproducir íntegramente el texto reglamentario derogado [...]>.

²⁸ J.A. ROZÁS VALDÉS, *Medidas fiscales para 1998*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998 pp. 543 i 544

²⁹ E. ARAGONÉS BELTRÁN, *Anuario de Haciendas Locales 1998*, vol. II, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998, p. 1802

En virtut del comentat, es deixa constància, que des de l'inici de l'establiment de l'IAE no s'ha modificat l'objecte de distribució quan es tracta de les quotes derivades de les activitats desenvolupades en locals o instal·lacions ubicats en més d'un terme municipal, en base a:

- (i) En un sentit positiu sempre s'ha dit que l'objecte de distribució és <la quota municipal de tarifa>.
- (ii) I, en un sentit negatiu, sempre s'ha precisat que l'import a distribuir no inclou la quantitat que resulti d'aplicar, en el seu cas, el coeficient de ciutat -o únic-, l'índex de situació ni el recàrrec provincial, regulats respectivament, en els antics articles 88, 89 i 124 de la LRHL.

Cal recordar que quan es va dictar la norma on es regula la distribució de quotes de l'IAE (el RD 1108/1993 i la Regla 17^a de la Instrucció en la redacció donada per la Llei de PGE pel 1998), els elements correctors de la quota de tarifa per determinar la quota tributària eren, a part de les bonificacions, el coeficient de ciutat i l'índex de situació, i a nivell provincial, el recàrrec provincial (cfr. art. 124 de la redacció original de la LRHL).

Una vegada que queden derogats aquests elements correctors antics i substituïts pel coeficient de ponderació i el coeficient de situació arran de la reforma de la LRHL per la Llei 51/2002, resulta que no es va adaptar la norma de distribució (Regla 17^a de la Instrucció), fet que suposa que aquesta, segueixi fent referència als antics coeficients. El motiu pel qual no es va modificar és clar, ja que la normativa de distribució de les quotes de l'IAE sempre ha fixat l'objecte de distribució en l'import de la quota de tarifa, tot així exclou els elements correctors que estaven en vigor, implica que no afecta aquest canvi perquè s'utilitza el mateix criteri.

D'aquest tema en parla la Comissió Jurídica Assessora de la Generalitat de Catalunya, la qual exposa: <En els casos de remissions normatives a preceptes que ja han estat derogats, llevat que se'n desprengui altra cosa, la remissió s'ha d'entendre efectuada a les normes de la vigent normativa que reemplaça les antigues normes.>³⁰. I això és el que succeeix en el cas que ens ocupa:

³⁰ Cfr. Dictamen de la Comissió Jurídica Assessora de la Generalitat de Catalunya 262/2019, FJ III

1.- El coeficient de ciutat i l'índex de situació dels antics articles 88 i 89 de la LRHL, han estat reemplaçats pel coeficient de ponderació i pel coeficient de situació dels actuals articles 86 i 87 TR de la LRHL.

2.- Com que, des d'un punt de vista material, el coeficient de ciutat i l'índex de situació dels antics articles 88 i 89 de la LRHL, són hereus directes del nou coeficient de situació de l'article 86 del TR de la LRHL, el legislador, en la disposició addicional desena de mencionat TR, estableix que les referències normatives que es facin a aquells, s'han d'entendre efectuades a aquest.

3.- Des d'un punt de vista funcional, tant els antics coeficient de ciutat i índex de situació, com els nous coeficients de ponderació i de situació, tenen com a finalitat corregir la quota de tarifa per obtenir la quota tributària. És més, deixant de banda les bonificacions, quan es tracte de quotes de tarifa municipal són els únics elements que poden exercir tal funció correctora destinada a obtenir la quota tributària municipal segons ve definida pel vigent article 84 del TR de la LRHL.

Per tal de sintetitzar aquest apartat:

- (i) Des de l'inici de la regulació de l'IAE, l'objecte de la distribució sempre s'ha identificat amb la quota municipal de tarifa.
- (ii) Legalment aquest no inclou l'import resultant dels elements correctors previstos pel legislador als efectes de calcular l'import de la quota municipal tributària.
- (iii) Amb aquest criteri legal, també des de l'inici de la regulació de l'IAE, la Regla 17^a de la Instrucció i normativa de desenvolupament han vingut exclouent explícitament de l'objecte de distribució, a part del recàrrec provincial, el coeficient de ciutat o únic i l'índex de situació regulats en les antigues redaccions dels articles 88 i 89 de la LRHL, és a dir, els dos únics elements que, junt a les bonificacions, tenien com a funció corregir la quota municipal de tarifa per a obtenir l'import de la quota municipal tributària.
- (iv) Al resultar que aquests coeficient i índex previstos en l'anterior redacció de la LRHL, han estat substituïts per dos nous coeficients (el de ponderació i el de situació) arran de la reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002, i que ambdós coeficients continuen tenint idèntica funció a la dels seus predecessors, entenem que han de continuar igualment exclosos del còmput

de la distribució de les quotes municipals.

- (v) En els casos de remissions normatives a preceptes que ja han estat derogats, la remissió s'ha d'entendre efectuada a les normes de la vigent normativa que vinguin a reemplaçar les antigues normes, tal i com succeeix en el cas que ens ocupa on els antics coeficient i índex han estat substituïts pels nous coeficients.
- (vi) D'aquesta manera, la interpretació històrico-evolutiva de la Regla 17^a de la Instrucció, ens porta a concloure que s'han d'entendre exclosos del còmput de la distribució de quotes els coeficients de situació i de ponderació derivats de la reforma en la LRHL per la Llei 51/2002.

5.5. Interpretació contextual

S'acaba de comprovar com, en el cas analitzat en el present treball, els elements negatius emprats per la norma als efectes de precisar l'objecte de distribució, tenen com a finalitat aclarir el que ja es desprèn dels seus elements positius. Doncs bé, el mateix passa en els altres dos supòsits de distribució de les quotes municipals previstos per la Instrucció de l'IAE:

- (i) Per una banda, tenim el supòsit relatiu a les activitats relacionades amb el tràfic portuari que s'exerceixen en una zona portuària estesa sobre més d'un terme municipal; respecte a aquest supòsit es contempla la mateixa norma reguladora de l'objecte de distribució que l'aplicable en el cas que ens ocupa consistent en les activitats que es desenvolupin en locals o instal·lacions radicades en més d'un terme municipal, per tant el vigent redactat de la Regla 17^a.Ú.2.A) de la Instrucció.
- (ii) Per altra banda, tenim el supòsit relatiu a les activitats de producció d'energia elèctrica en centrals nuclears. Respecte a les quals, el vigent redactat de la Regla 17^a.Ú.3.A) de la Instrucció, la qual exposa:

<En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, en su caso, el coeficiente único o el recargo provincial, regulados, respectivamente, en los artículos 88, y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.>

Amb l'extret de la normativa anterior, es pot observar que al redactat, continua exposant que l'objecte de distribució és la quota municipal de tarifa. Ara bé, quan procedeix a precisar-la mitjançant els elements negatius, tan sols enumera el coeficient únic de l'article 88 de la LRHL i el recàrrec provincial de l'article 124 de la LRHL, però no menciona l'índex de situació regulat a l'article 89 de la LRHL. El motiu ens el menciona la Regla 6ª de la Instrucció de l'IAE, on precisa en el paràgraf segon del seu apartat 1 que:

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

[...]

c) Las centrales de producción de energía eléctrica.

[...]>

Per tant, deixa ben clar, que les centrals de producció d'energia elèctrica no tenen la consideració de local, fet que impossibilita que s'apliqui l'índex de situació, el qual només opera quan l'activitat s'exerceix amb el concurs de <local>.

Referent aquest tema, PAGÈS comenta: <De este modo, la Contestación DGCHT [Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales] de 26-II-1991 [en *CaT*, núm. 134, 1991, pp. 66 i 67] entiende que en el caso de una central de producción de energía eléctrica que se utilice tanto para determinada actividad de fabricación ejercida por el titular de la central como para verter a la Red Nacional, no se reputa local la superficie ocupada por la central ni con referencia a la actividad de producción de energía eléctrica ni con referencia a la actividad de fabricación.>³¹.

Tanmateix, fent referència a l'antic índex de situació, l'article 89 de la LRHL estableix:

<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 [...]>.

D'aquí, PAGÈS indica: <Dicho índice no resultará aplicable cuando la actividad se ejerza sin el concurso de local>³², recollint la doctrina de la DGCHT en la Contestació de 5 de

³¹ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.* p. 127

³² J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.* p. 468

novembre de 1991³³. Com d'igual sentit es va pronunciar la STSJ de Galícia de 29 de desembre de 1990, comentada per MERINO³⁴.

Respecte al nou coeficient de situació, regulat a l'article 87 del TRLRHL, el criteri continua exigint que ha de ponderar <[...] la situació física del local, dentro de cada término municipal [...]>.

En el supòsit relatiu a les activitats de producció d'energia elèctrica en centrals nuclears: <Al igual que en el caso anterior, será la cuota municipal de tarifa>³⁵.

Per tant, cal concloure que:

- (i) La interpretació contextual ratifica el criteri consistent en el fet que la distribució de les quotes municipals de l'IAE té per objecte la quota de tarifa municipal, excloent-se els elements correctors destinats a fixar l'import de la quota tributària municipal.
- (ii) Així tenim que en un dels altres dos supòsits de distribució de quotes, el supòsit relatiu a les activitats relacionades amb el tràfic portuari que s'exerceixen en una zona portuària estesa sobre més d'un terme municipal, s'estableix pel que fa a l'objecte de distribució idèntica norma a la que es contempla respecte al cas que ens ocupa (el supòsit relatiu a les activitats que es desenvolupin en locals o instal·lacions radicades en més d'un terme municipal). En ambdós supòsits s'exclou de la distribució el coeficient de ciutat o únic i l'índex de situació.
- (iii) I en el tercer supòsit de distribució de quotes municipals, el relatiu a les activitats de producció d'energia elèctrica en centrals nuclears, si bé només s'exclou el coeficient de ciutat, el cert és que això és conseqüència de que no resulta aplicable l'índex de situació.
- (iv) El legislador dona, doncs, un criteri uniforme respecte a la concreció de l'import de l'IAE a distribuir, ja que en els tres supòsits de distribució de les quotes municipals de l'IAE fixa l'objecte de distribució en l'import de la quota municipal de tarifa, excloent explícitament els coeficients i índex correctors

³³ CaT, núm. 148, 1991, pp. 61 i 62

³⁴ I. MERINO JARA, <Evolución de los criterios de distribución de las cuotas del IAE correspondientes a la producción de energía eléctrica> a *Tributos Locales*, núm 14, 2002, pp. 58 i 59

³⁵ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.* p. 310

determinants de la quota municipal tributària.

5.6. Interpretació teleològica

La interpretació teleològica, és a dir, aquella que es centra en la voluntat del legislador, porta a considerar que quan a l'incís segon de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE exclou de forma explícita el coeficient de ciutat, l'índex de situació i el recàrrec provincial, regulats, respectivament, en els articles 88, 89 i 124 de l'antiga redacció de la LRHL, el que pretén és excloure tots i cadascun dels elements correctors de la quota municipal de tarifa.

S'arriba a aquesta conclusió per diferents motius:

- (i) Per una banda, el legislador fixa com a objecte de distribució la quota municipal de tarifa, essent que aquesta és la resultant de l'aplicació de les Tarifes de l'IAE (cfr. Regla 10^a.2 de la Instrucció). Si el legislador hagués volgut que l'objecte de distribució fos la quota municipal de tarifa corregida amb algun element, hagués indicat quin és l'element o elements correctors a aplicar.
- (ii) Per altra banda, el legislador exclou explícitament de l'objecte de distribució, no tan sols el recàrrec provincial de l'article 124 de la LRHL, sinó també el coeficient de ciutat i l'índex de situació regulats, respectivament, en els articles 88 i 89 de l'antiga redacció de la LRHL. En la data en que està redactada la vigent Regla 17^a de la Instrucció de l'IAE, aquests eren els únics elements correctors de la quota municipal de tarifa d'acord amb els quals s'obtenia la quota municipal tributària (cfr. art. 85 de la LRHL). D'on es dedueix que la voluntat del legislador és excloure de l'objecte de distribució a tots els elements correctors de la quota de tarifa municipal.
- (iii) La circumstància que arran de la reforma operada per la Llei 51/2002 en la LRHL es suprimís el coeficient de ciutat i l'índex de situació reemplaçant-los pels coeficients de ponderació i de situació, no altera en absolut l'anterior conclusió. Si el legislador hagués volgut que l'objecte de distribució ja no fos estrictament la quota de tarifa municipal, així ho hagués especificat, indicant quin o quins dels dos nous elements correctors resulten aplicables a tals efectes. En canvi, res d'això ha fet el legislador, el qual continua indicant que l'objecte de distribució és la quota municipal de tarifa.

Cal concloure mencionant que d'aquesta manera, la interpretació teleològica ratifica el criteri consistent en què la distribució de les quotes de l'IAE té per objecte la quota municipal de tarifa, sense cap element que la corregeixi.

5.7. Criteri de la DGT

Dels diferents criteris interpretatius admesos en dret de la normativa rectora aplicable al cas que ens ocupa, es deixa entendre que l'objecte de la distribució de les quotes municipals es limita a la quota municipal de tarifa, quedant excloses les correccions derivades del coeficient de situació i del coeficient de ponderació.

Com s'ha explicat, l'exclusió del coeficient de situació no genera controvèrsia, al desprendre's d'una mera lectura de la normativa aplicable, però sí es el cas en el coeficient de ponderació, on s'implica que per arribar a la conclusió de què aquest també s'ha d'excloure exigeix fer una anàlisi jurídica més profunda.

Precisament, la Direcció General de Tributs estatal (DGT), exposa la seva tesis respecte aquesta situació. Sosté aquesta diferència entre els dos coeficients indicats, el qual dóna per descomptat que l'objecte de la distribució de les quotes municipals de l'IAE és la quota municipal de tarifa, sense que es pugui veure afectat pel coeficient de situació, però sí que considera que s'ha de veure afectat pel coeficient de ponderació. Aquesta tesis està exposada per la DGT en el seu informe de 13 de febrer de 2019³⁶.

En l'esmentat informe de la DGT comença arguments dient que: <Con la introducción del coeficiente de ponderación por la Ley 51/2002 [...] y recogido en el artículo 86 del actual TRLHL, la cuantificación de la cuota de tarifa ha variado sustancialmente, ya que se trata de un coeficiente que necesariamente se aplica a todas las cuotas (municipales, provinciales y nacionales) ponderando ésta en función del importe neto de la cifra de negocios obtenido por el sujeto pasivo>.

Aquest argument no es pot considerar jurídicament acceptable, ja que l'abast territorial de la quota a la que s'apliqui un element corrector (quotes municipals, provincials o nacionals), així com les facultats que, en el seu cas, es donin al subjecte actiu per a establir-lo (d'aplicació optativa o imperativa) així com el seu paràmetre (l'import net de

³⁶ Aquest informe me l'ha proporcionat el meu tutor de TFG, atès que no consta hagi estat objecte de publicació.

la xifra de negocis, la població del municipi o la ubicació del local), no alteren la seva naturalesa jurídic-tributària, ja que continua sent un element corrector de la quota de tarifa destinat a quantificar un concepte de quota diferent, com és el de quota tributària. Doncs, el coeficient de ponderació de l'article 86 del TR de la LRHL, participa de la mateixa naturalesa d'element corrector de la quota de tarifa també predicable del coeficient de situació de l'article 87 del TR de la LRHL, així com del coeficient de ciutat i de l'índex de situació regulats en els antics articles 88 i 89 de la LRHL.

En l'esmentat informe de la DGT, també comenta, que l'aplicació del coeficient de ponderació per a determinar l'import a distribuir per l'IAE, evita <[...] que el municipio exactor se enriquezca injustamente respecto del otro u otros municipios afectados>.

Aquest segon argument, igual que el primer, no és acceptable. D'entrada s'adverteix que per evitar un enriquiment injust de l'Ajuntament exactor de l'IAE, la DGT considera que l'import a distribuir ha d'incloure el resultat de l'aplicació del coeficient de ponderació. En canvi, la DGT considera que no hi ha cap problema d'enriquiment injust quan es tracte de l'aplicació del coeficient de situació. Tant és així que la DGT ve a ratificar que l'Ajuntament exactor és l'únic que pot aplicar el coeficient de situació i beneficiar-se del mateix. Concretament, en l'Informe de la DGT es diu al respecte:

<Por lo que se refiere a qué coeficiente de situación corresponde aplicar a la cuota de tarifa para la obtención de la cuota tributaria por la actividad referida, cabe señalar que este será el coeficiente de situación que haya aprobado el Ayuntamiento al que corresponda la exacción de la cuota mínima municipal, con arreglo a lo previsto por la Regla 17ª.Uno.2 de la Instrucción, esto es, aquél en que radique la mayor parte de los locales o las instalaciones de que se trate>.

La DGT oblida que no tot enriquiment d'un Ajuntament per la distribució de quotes de l'IAE s'ha de qualificar d'injust. Així, respecte al cas que s'analitza, s'ha de considerar que està justificat materialment i funcional el fet que el legislador permeti a l'Ajuntament exactor aplicar determinats índexs o coeficients per a corregir la quota municipal de tarifa donant-li, d'aquesta manera, la possibilitat d'obtenir uns ingressos superiors als que està obligat a distribuir entre la resta de municipis afectats. Materialment, es justifica perquè és l'Ajuntament on radica la major part del local o instal·lació on s'exerceix l'activitat; i, funcionalment es justifica perquè és l'Ajuntament que ha de suportar la càrrega que suposa la gestió tributària de l'impost.

Així és, segons la STSJ de Castella i Lleó³⁷, que nega la possibilitat a l'Ajuntament exactor de detrarre de l'import a distribuir els costos del contracte que ha subscrit amb un particular per a la gestió de l'IAE, ja que aquesta gestió li ve imposada per la llei. Per tant, fins hi tot en el supòsit que l'Ajuntament titular de la exacció i distribució de les quotes de l'IAE acredités que per aquesta tasca ha patit uns costos, no els podria repercutir als altres Ajuntaments afectats.

Tanmateix, des d'un punt de vista quantitatiu no té massa sentit considerar que el coeficient de ponderació pot generar un enriquiment injust quan com a màxim es fixa en 1,35, mentre que per la DGT es ve a considerar que l'aplicació del coeficient de situació no genera enriquiment injust quan pot arribar a fixar-se en 3,8. Pel qual, la capacitat potencial d'increment de la quota de tarifa per part del coeficient de situació pot arribar a superar en un 281,48 per 100 al coeficient de ponderació $[(3,8 \times 100) / 1,35 = 281,48]$, el que implica que la capacitat d'enriquir-se per part de l'Ajuntament exactor no recau en el coeficient ponderació, sinó en el coeficient de situació.

El legislador no pot forçar la interpretació de la vigent normativa per fer-li dir allò que no diu, quan a tals efectes s'empren uns arguments rebatibles com són el que es canviï l'estructura de l'element corrector i el que s'afirmi que la seva aplicació provoca un enriquiment injust ja que, per una banda, la nova estructura del coeficient de ponderació no impedeix que se'l qualifiqui com un element corrector de la quota de tarifa, la qual la vigent normativa continua fixant l'objecte de distribució en la quota municipal de tarifa; i, per altra banda, no es creu que hi hagi cap enriquiment injustificat amb l'aplicació del coeficient de ponderació, perquè qui percep aquest increment és l'Ajuntament on radica la major part del local o instal·lació on s'exerceix l'activitat, el qual és, també, l'Ajuntament que ha de suportar la càrrega derivada de la gestió tributària de l'impost. Tanmateix, la DGT ve a admetre que l'Ajuntament exactor pugui obtenir un enriquiment arran de l'aplicació del coeficient de situació, en matèria de distribució de quotes de l'IAE, on comporta que la capacitat d'enriquir-se per part de l'Ajuntament exactor no rau essencialment en el coeficient ponderació sinó en el de situació, el qual aquest pot arribar a superar en un 281,48 per 100 al coeficient de ponderació.

Cal concloure aquest apartat comentant:

- (i) La DGT ve a considerar que l'objecte de la distribució de les quotes municipals

³⁷ cfr. STSJ de Castella i Lleó -Valladolid-, 1834/2000, de 25 d'octubre (JT/2001/47)

de l'IAE és la quota municipal de tarifa, donant per descomptat que no es pot veure afectat pel coeficient de situació però, en canvi, sí que argumenta que s'ha de veure afectat pel coeficient de ponderació. Criteri aquest últim que no considerem ajustat a dret, el qual es basa en dos arguments que, sempre segons el nostre punt de vista, són jurídicament rebatibles.

- (ii) Un d'ells es centra en la novetat que suposa el coeficient de ponderació, en tant en quant, s'aplica a totes les quotes i pondera l'import net de la xifra de negocis. Cal advertir que per més nova que sigui la configuració del coeficient de ponderació, substancialment s'ha de qualificar com un element corrector del concepte de quota de tarifa. Per tant, en la mesura que la vigent normativa continua limitant l'objecte de distribució a la quota municipal de tarifa, s'entén que el coeficient de ponderació ha d'estar exclòs del càlcul de l'import objecte de distribució.
- (iii) L'altre argument de la DGT exposa en que si es considerés que l'import resultant del coeficient de ponderació no integra l'import a distribuir, es produiria un enriquiment injustificat per part de l'Ajuntament exactor. Al nostre entendre, no es produeix cap enriquiment injustificat, perquè l'enriquiment que pugui obtenir l'Ajuntament exactor en base del coeficient de ponderació està prou justificat en la mesura que és en el seu terme municipal on radica la major part del local o instal·lació i, a més a més, és l'Ajuntament que, per llei, ha de suportar íntegrament els costos derivats de la càrrega que suposa la gestió tributària de l'impost.
- (iv) Tanmateix, comentar, que no té cap sentit que la DGT qualifiqui d'enriquiment injustificat per part de l'Ajuntament exactor la no distribució entre els municipis afectats de l'import resultant de l'aplicació del coeficient de ponderació, quan la mateixa DGT admet que l'Ajuntament exactor pugui enriquir-se mitjançant la no distribució de l'import resultant del coeficient de situació, el qual, pot arribar a incrementar la quota municipal de tarifa en un percentatge molt superior (en un 281,48 per 100) al que pot derivar-se del coeficient de ponderació.

5.8. Criteri del òrgans jurisdiccionals

a) Plantejament

Pel que fa als òrgans jurisdiccionals, cal reconèixer que es tracta d'una temàtica poc enjudiciada. Els litigis judicials sobre la distribució de quotes de l'IAE s'han centrat en aspectes tals com la legalitat de les normes reguladores o la concreció dels criteris de distribució, però, segons la recerca efectuada, són escassos els litigis sobre l'objecte de la distribució.

Per tal d'exposar de la millor forma possible, es diferenciarà entre les resolucions judicials recaigudes sota l'anterior normativa, i les recaigudes sobre l'actual vigent derivada de la reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002.

b) Normativa anterior a la reforma efectuada en la LRHL per la Llei 51/2002

Respecte a la normativa anterior, tret d'alguna resolució excepcional, el criteri majoritari dels òrgans jurisdiccionals es centra a comentar en què l'objecte de la distribució de les quotes municipals de l'IAE és, exclusivament, l'import de la quota municipal de tarifa. Per tant, els elements correctors per a determinar la quota municipal tributària (el coeficient de ciutat i l'índex de situació dels antics articles 88 i 89 LRHL) només poden ser aplicats per l'Ajuntament exactor però, tant si es fa ús o no d'aquesta potestat, l'import a distribuir entre els municipis afectats es basa a la quota municipal de tarifa.

També hi ha resolucions judicials que s'aparten d'aquest criteri majoritari, un exemple és la STSJ de Galicia 732/2013, de 6 de novembre (JT 2014/63). Es tracta d'un cas on l'objecte del litigi es centra en si l'import de la quota municipal a repartir s'ha de veure afectat només pel coeficient de situació aprovat per l'Ajuntament exactor o també pel coeficient de situació aprovat pels altres Ajuntaments afectats. El Tribunal es decanta per la segona opció al no implicar exercici extraterritorial de competències.

Cal comentar que el tribunal no s'ocupa d'examinar si el coeficient de situació resulta o no aplicable per a determinar l'import a distribuir per IAE entre els diferents municipis afectats. El Tribunal es limita a examinar quin és el coeficient de situació aplicable.

En l'esmentada sentència, el Tribunal parteix del punt en que ja resulta aplicable el coeficient de situació, premissa que no està motivada. D'aquesta manera, aquesta resolució no serveix com base per poder comparar, ja que no conté cap argument jurídic que justifiqui l'aplicació del coeficient de situació.

En una situació completament diferent ens trobem, si s'analitza la doctrina jurisprudencial majoritària, la qual es poden extreure arguments jurídics que serveixen per considerar que l'import a distribuir es limita a la quota municipal de tarifa, sense l'aplicació dels elements correctors determinats de la quota tributària. Uns dels exemples són aquests:

La STSJ d'Extremadura 435/2000, de 21 de març (*JT* 2000/409) s'enjudicia la sol·licitud d'ingressos indeguts presentada per l'Ajuntament exactor arran de la distribució de quotes de l'IAE derivades d'una central nuclear i efectuades en els exercicis de 1992 i 1993. Un dels punts es parla si l'Ajuntament exactor ha aplicat correctament l'article 4 del RD 1108/1993, on es contempla la norma reguladora de la distribució de les quotes de l'IAE aplicable al cas, ja que aquest Ajuntament a l'hora de distribuir la quota, ha inclòs el recàrrec provincial en l'import.

El Tribunal considera en el seu Fonament de Dret segon <[...] que hemos de tener por no acreditada la aplicación de los criterios previstos en el Real Decreto 1108/1993, de 9 de julio. Del hecho de que la actora haya procedido a repartir también la cantidad correspondiente al recargo provincial (53.947.392 pesetas) parece desprenderse que, en efecto, no lo ha aplicado, puesto que el artículo 4 de dicho Real Decreto establece que será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad que resulte de aplicar, el coeficiente de incremento o el recargo provincial, regulados, respectivamente, en los arts. 88 i 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales>.

Amb aquest argument, el Tribunal ve a confirmar que l'objecte a distribuir es limita a la quota municipal de tarifa

Un altre exemple és la STSJ d'Aragó 781/2001, de 16 d'octubre (*JT* 2002/545), la qual s'enjudicia la impugnació dels acords dictats en 1996 i 1998 sobre la distribució de les quotes de l'IAE entre els municipis afectats per les centrals hidroelèctriques de Bisecas II i Lanuza. La part recurrent demana <[...] que los recargos municipales serán prorrateados entre todos los municipios con arreglo al mismo porcentaje que las cuotas o subsidiariamente en el caso del embalse de Lanuza los recargos sean aplicados a la recurrente [...]>.

El Tribunal desestima la petició de la part recurrent, entenent que els acord recorreguts <[...] deben considerarse ajustados a derecho tanto a la conceptualización de los elementos que componen las instalaciones de la central y el concepto de embalse que

engloba el de presa, que sea el municipio exactor donde radiquen las mayores instalaciones de la central y que además sea como tal el único con derecho a aplicar su recargo [...]>.

Cal recordar que estava en vigor la redacció de la LRHL prèvia a la reforma operada per la Llei 51/2002, com a conseqüència que el legislador contemplava el coeficient de ciutat i l'índex de situació, els dos elements correctors municipals de la quota de tarifa en aquell moment. Tornant al cas, al tractar-se d'una central de producció d'energia elèctrica, l'índex de situació no s'aplica. D'aquí que quan en aquesta última Sentència citada s'al·ludeix al recàrrec municipal, s'està referint al coeficient de ciutat regulat en l'article 88 de la LRHL.

D'aquesta manera, seguint el criteri de l'esmentada sentència, el recàrrec municipal (és a dir, el coeficient de ciutat), tan sols pot ser aplicat pel municipi exactor, sense que puguiser objecte de distribució, el que implica que l'objecte de la distribució de les quotes de l'IAE entre els municipis afectats es limita a la quota municipal de tarifa, sense incloure l'increment derivat del coeficient de ciutat.

Un altre exemple a comentar, és la sentència del Jutjat Contenció Administrativa (SJCA) núm. 2 de Donostia -Sant Sebastià- 128/2002, de 26 de juliol (*JT* 2002/1542), on explica en el seu Fonament de Dret primer: <Constituye el objeto del recurso la decisión adoptada por la Junta de Gobierno del Ayuntamiento de Usurbi, ratificada por el acto objeto del presente recurso, por el cual se distribuye la cuota satisfecha por Safe Michelín, SA concepto del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y conforme a la cual el Ayuntamiento demandado reparte únicamente la mínima municipal del referido impuesto y no así la cuota adicional del mismo>. Després d'examinar la normativa foral aplicable, considera que per a interpretar la normativa foral resulta rellevant portar a col·lació la normativa aplicable en territori comú, cosa que porta a la següent conclusió:

<En definitiva, el contenido de la normativa expuesta que no se impone ninguna distribución de cuotas que no se refieran, única y exclusivamente a la cuota mínima municipal, alejan la certeza de una carencia u omisión involuntaria de la Norma. A mayor abundamiento, una interpertración sistemática y consecuente de los criterios de distribución de dicho impuesto a fin de disipar cualquier atisbo de laguna legal, nos conduce al RD 1108/1993, de 9 de julio, por el que se dictan normas para la distribución de las cuotas del IAE y se desarrollan parcialmente los arts. 7 y 8 de la Ley 39/1988, de

28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Partiendo de la propia consideración que efectúa la parte actora en torno a la normativa de este impuesto distingue, respecto de la cuota municipal dos componentes: una cuota de tarifa o cuota mínima y una cuota adicional derivada de la aplicación de un coeficiente corrector y un índice de situación sobre dicha cuota mínima (pág. 3 de la demanda), procede plasmar el contenido del art. 3 del referido RD 1108/1993, cuyo art. 3 ordena la distribución de cuotas municipales correspondientes a actividades que se desarrollen en locales o instalaciones que radiquen en más de un término municipal: «1. De conformidad con lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1 de la regla 17, de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, deben ser objeto de distribución entre los municipios afectados, las cuotas municipales correspondientes a aquellas actividades que se desarrollen en locales o instalaciones que radiquen en más de un término municipal.

En concreto, será objeto de distribución el importe de la cuota municipal de tarifa, el cual no incluye la cantidad resultante de aplicar, en su caso, el coeficiente de incremento, el índice de situación o el recargo provincial, regulados respectivamente, en los arts. 88, 89 y 124 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.»

Por todo lo cual, no cabe sino desestimar la pretensión de la parte actora y ratificar la actuación administrativa desarrollada por el Ayuntamiento de Usurbi respecto a la distribución de la cuota municipal del Impuesto sobre Actividades Económicas».

Per la interpretació que fa el jutgador, considera que la normativa estatal és clara quan limita l'objecte de distribució a l'import de la quota municipal de tarifa, tot així, emprant la normativa estatal com a element interpretador de la normativa foral.

La normativa estatal al·ludida en la sentència és la continguda en l'article 3 del RD 1108/1998, el qual ha estat elevat a rang de llei a l'incorporar-se el seu contingut en la Regla 17ª.2 de la Instrucció de l'IAE, segons el redactat que li ha donat la Llei de PGE pel 1998.

Finalment, cal comentar certes resolucions judicials, en les que la qüestió litigiosa no és l'eventual aplicació dels elements correctors de la quota municipal de tarifa per tal d'obtenir l'objecte a distribuir entre els municipis afectats, sí que es dona per descomptat que l'objecte a distribuir és limita a la quota municipal de tarifa.

Aquest és el cas enjudiciat per la STSJ de Castella i Lleó 1834/2000, de 25 d'octubre (*JT* 1998/918) i 1205/2011, de 17 de novembre (*JT* 2012/109). Es discuteix si de l'import a distribuir s'ha de deduir les despeses derivades del contracte que subscrit per l'Ajuntament exactor amb una empresa privada col·laborada amb la gestió del tribut. Des del Fonament de Dret primer, es parteix de la base que l'objecte a distribuir entre els Ajuntaments afectats és la <[...] cuota de tarifa del IAE [...]>.

En aquesta mateixa línia trobem diverses resolucions del TSJ de Catalunya, com són les SSTSJ de Catalunya 454/1998, de 21 de maig (*JT* 1998/918) i 1205/2011, de 17 de novembre (*JT* 2012/109). En aquestes, es discuteix la superfície del local com a element determinant de la distribució de l'IAE de l'empresa SEAT entre els Ajuntaments de Sant Esteve Sesrovires i l'Ajuntament de Martorell. Dels seus respectius Fonaments de Dret primer es parteix de la base que l'objecte a distribuir entre els Ajuntaments afectats és <[...] la cuota municipal de tarifa del impuesto>.

c) Normativa vigent derivada de la reforma efectuada en la LRHL per la Llei 51/2002

Pel que fa a en relació amb la vigent normativa, cal comentar, en primer lloc, el criteri seguit pel TSJ de Galícia, tot i que, per l'objecte del litigi, no s'entri a motivar els aspectes més interessants pel present treball.

Primerament, en la sentència 658/2012, de 29 d'octubre de 2012 (*JT* 2012/1445), es considera que l'import a distribuir és el de la quota municipal de tarifa corregida tant pel coeficient de ponderació com pel coeficient de situació. Respecte al motiu per considerar si s'ha d'aplicar el coeficient de ponderació, com al no ser objecte de litigi, no s'entra a fer cap tipus de valoració jurídica. Respecte al coeficient de situació, es limita a explicar els motius en base als quals el coeficient de situació aplicable és el fixat per cada Ajuntament afectat en proporció a la superfície que el local o establiment radiqui en el respectiu terme municipal. D'igual forma, es segueix aquest criteri, per la STSJ de Galícia 723/2013, de 6 de novembre (*JT* 2014/63).

En aquestes dues sentències comentades, el Tribunal parteix d'una premissa, assumides per les parts, la qual és l'aplicació dels coeficients de ponderació i de situació als efectes de determinar l'import a distribuir. En aquests casos, la qüestió litigiosa radica en saber qui té la competència per a aprovar el coeficient de situació aplicable (tan sols

l'Ajuntament exactor, o bé tots els Ajuntaments afectats en proporció a la radicació del local o establiment).

En definitiva, aquestes dues resolucions judicials no serveixen per analitzar el tema que s'ocupa en el present treball, ja que no es dona cap tipus de motivació jurídica respecte a l'aplicació dels coeficients de ponderació i de situació als efectes de determinar l'import a distribuir.

En una situació molt diferent està la STSJ 114/2017 de Castella i Lleó -Burgos-, de 29 de maig de 2017 (*JT* 2017/919). L'objecte del litigi es basa en si es permet considerar de forma motivada si la quota municipal de tarifa s'ha de modificar en base als elements correctors previstos en la llei. Es tracta d'una sentència rellevant pel seu contingut i perquè s'empra com a fonament en els Informes 001, 002 i 003 / 2019 / Distribució de quotes IAE, emesos pel Departament d'Assessoria Jurídica de BASE, amb registre de sortida d'11 de març de 2019.

Tal i com ho exposa la sentència mencionada, dona per descomptat que a l'hora de determinar l'import a distribuir per l'IAE no s'aplica el coeficient de situació al ser en realitat l'índex de situació. El problema que es pretén donar resposta, és el de si s'ha d'aplicar o no el coeficient de ponderació per determinar l'import a distribuir per l'IAE, el qual s'opta per la resposta afirmativa indicant que <[...] sí debe incluirse el coeficiente de ponderación del artículo 86 del Real Decreto Legislativo 2/2004 [...]>. Aquesta afirmació també s'extreu de diversos arguments de la pròpia sentència:

El primer argument, seria en que <[...] el mismo [el coeficient de ponderació] no es potestativo y se aplica en todo caso [...]>. Aquest argument no s'acabaria de considerar jurídicament acceptable, perquè les facultats que en el cas es donin als subjectes actius per a establir un element determinant de la quota tributària de l'IAE no alteren la seva naturalesa substancial d'element corrector de la quota de tarifa. Així, resulta a tals efectes indiferent que el legislador el reguli com un element d'aplicació imperativa o potestativa, com també resulta indiferent tant l'abast territorial de la quota a la que s'apliqui (quotes municipals, provincials o nacionals) com el seu paràmetre (l'import net de la xifra de negocis, la població del municipi o la ubicació del local). En definitiva, no s'altera la seva naturalesa jurídica, per tant continua sent un element corrector de la quota de tarifa destinat a quantificar un concepte de quota diferent, com és el de quota tributària. En virtut de l'exposat, llavors s'ha d'entendre que el coeficient de ponderació de l'article 86

del TR de la LRHL, participa de la mateixa naturalesa del coeficient de situació de l'article 87 del TR de la LRHL, així com del coeficient de ciutat i de l'índex de situació regulats en els antics articles 88 i 89 de la LRHL.

Un segon argument que es troba la sentència és <[...] el Real Decreto Legislativo 1175/1990 nunca se ha referido al coeficiente de ponderación como excluido de la cuota objeto de reparto [...]>. Igual que el primer argument, aquest segon no es pot considerar de rebut, perquè el RD Legislatiu citat, mai s'ha referit a les bonificacions com elements correctors exclosos del còmput de la quota a distribuir i, en canvi, en la mateixa Sentència es reconeix que s'ha d'admetre el criteri emès per l'Inspector cap quan <[...] recoge en su página 185 la procedencia de no incluir las bonificaciones, ya que si no se aplicaban los recargos, com tampoco se deberían de aplicar éstas [...]>.

Cal comentar que els elements correctors sempre funcionen com un decrement o com un increment de la magnitud a la qual s'apliquen. Si funcionen com un decrement, tenen els efectes propis de les bonificacions; mentre que si funcionen com un increment, tenen els efectes propis dels recàrrecs.

D'aquí que si, com es reconeix en la Sentència, a l'hora de quantificar l'import a distribuir no s'ha d'incloure les bonificacions ni els recàrrecs, s'entén que tampoc s'haurà de computar el coeficient de ponderació, doncs és un element corrector que sempre té els efectes propis dels recàrrecs.

El tercer argument a comentar de la sentència exposa que <[...] el hecho de que [el RD Legislatiu 1175/1990] se refiera a la cuota mínima, no significa que esta no incluya los coeficientes, ya que la cuota mínima es la resultante de esta aplicación y con carácter previo al recargo provincial, como aparece tanto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuando indicaba que el impuesto se gestiona a partir de la Matrícula del mismo. Dicha Matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituido por los censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos y, en su caso, del recargo provincial [...]>.

És important tenir present la distinció entre la quota mínima de tarifa amb la quota tributària. En efecte, la quota mínima és la que deriva exclusivament de l'aplicació de les Tarifes i Instrucció de l'IAE, mentre que l'import resultant de l'aplicació dels elements correctors previstos en la llei (coeficients de ponderació i de situació i les bonificacions) determina la quota tributària.

Tanmateix, quan la sentència compara el concepte de quota municipal de tarifa emprat per la norma legal reguladora de la Matrícula, s'oblida que per una banda, malgrat un canvi normatiu en la determinació de la quota tributària, no s'ha modificat el concepte substantiu de quota de tarifa; i per altra banda, la sentència examinada també oblida que existeix una substancial diferència entre la naturalesa de la quota que figura en la Matrícula com objecte a la que li resulten aplicables els elements correctors determinants de la quota tributària, i la naturalesa de la quota que es configura com objecte de la distribució de les quotes de l'IAE entre els diferents municipis afectats.

I és que l'import de la quota que figura en la Matrícula presenta un abast formal, ja que respecte a l'Ajuntament, subjecte actiu del tribut, tan sols té com a finalitat facilitar-li les dades essencials perquè emeti la liquidació tributària a percebre del subjecte passiu; mentre que l'import de la quota a distribuir que es regula en la Instrucció de l'IAE, presenta un abast substantiu ja que, respecte a l'Ajuntament, subjecte actiu del tribut, té com a finalitat concretar en un sentit material les transferències entre l'Ajuntament exactor i la resta d'Ajuntaments afectats.

Així ho explica PAGÈS³⁸, <[...] los censos del impuesto son el instrumento formal que con referencia a cada sujeto pasivo es dinámico y que contiene todos los datos básicos para llevar a cabo la gestión tributaria del impuesto. A partir de los censos se forma la Matrícula, que es el instrumento formal que con referencia a cada sujeto pasivo es estático hasta el 31 de diciembre de cada año, fecha a la que se está para la confección de una nueva Matrícula>. Convé tenir present que la Matrícula de l'impost és un instrument gestor que es conforma a partir dels censos. D'aquesta manera, quan es tracta de quotes municipals, la Matrícula té per finalitat oferir a l'Ajuntament, com a subjecte actiu i titular de la gestió tributària, les dades necessàries per a que emeti l'acord pel que s'aprova la liquidació tributària, tal i com es deia anteriorment.

Des de l'establiment de l'IAE, una d'aquestes dades comentades en l'apartat anterior, ha estat les <[...] cuotas mínimas [...]> (cfr. art. redacció original de l'art. 91.1 de la LRHL, actualment recollit per l'art. 90.1 del TR de la LRHL).

A partir de la reforma feta en la LRHL per la Llei 51/2002, el coeficient de ponderació (actualment regulat a l'article 86 del TR de la LRHL) és d'aplicació imperativa, així ve quantitativament prefixat pel legislador sense deixar cap marge de maniobra als

³⁸ J. PAGÈS GALTÉS, *op. cit.*, p. 509

Ajuntaments i, a més a més, l'import net de la xifra de negocis de cada contribuent al qual s'aplica tan sols és conegut en primera instància per l'Administració tributària de l'Estat ja que, l'article 90.2, en el seu tercer paràgraf, del vigent TR de la LRHL, estableix que *<[...] los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta Ley, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios [...]>*.

D'aquí s'entén que en la Matrícula també hi figuri l'import de la quota derivat del coeficient de ponderació, perquè així es facilita la gestió tributària dels Ajuntaments ja que, es tracta d'una quantitat que, coneixent l'import net de la xifra de negocis, ve ja establerta legalment. Però, això no significa, que s'hagi alterat el concepte substantiu de quota mínima, ja que les normes rectores de la Matrícula no tenen com a finalitat regular el contingut de la quota, sinó només regular la gestió del tribut.

Per tant, cal fer una distinció entre les normes rectores de la Matrícula, les quals s'inclouen dins el dret formal, ja que tenen la finalitat de regular la gestió del tribut, més concretament, recollir les dades necessàries perquè el subjecte actiu pugui desenvolupar la gestió tributària. En canvi, les normes rectores tant de la quota de tarifa com de la quota tributària s'inclouen dins del dret material, les quals tenen com a finalitat concretar les obligacions que sorgeixen en la relació jurídico-tributària, tot així restant independents i aïllades dels altres fenòmens jurídics.

La doctrina així ho comenta, *<[...] las normas que regulan el nacimiento, los sujetos, el contenido y la extinción de las obligaciones tributarias forman parte del Derecho tributario material. También forman parte de él las normas que establecen y regulan las obligaciones accesorias de carácter pecuniario. El Derecho tributario material se configura así, fundamentalmente, como un Derecho tributario de obligaciones [...] Puede decirse, así, que sus normas son normas de carácter y con efectos finales. Normas de carácter sustantativo en cuanto que sus efectos, la atribución o la privación de un bien real y concreto, tienen un carácter en cierto modo final, independiente y aislado de otros fenómenos jurídicos>*.³⁹

En canvi *<El Derecho tributario formal, adjetivo o procedimental regula, así, el modo o forma, el camino, el método o procedimiento de aplicación o «gestión» de los tributos*

³⁹ cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, *op cit.*, pp. 255 i 256

[...] A este esquema teórico básico o fundamental ha respondido tradicionalmente y responde ahora nuestro Derecho positivo [...]>>⁴⁰.

Això és el que succeeix amb les normes reguladores de la Matrícula, les quals, com s'ha dit, s'inclouen dins del dret formal, perquè tenen la finalitat de gestionar el tribut, més concretament de recollir les dades necessàries perquè el subjecte titular de la gestió tributària pugui desenvolupar la seva tasca relativa a l'aplicació del tribut centrada en la liquidació i en la recaptació.

Tornant a la sentència que es comentava anteriorment, el quart argument a comentar és <[...] el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 90, por lo que el hecho de que la regla 17 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, se refiera al reparto de la cuota mínima municipal, no significa que debieran excluirse todos los coeficientes, sino solo los que expresamente se indican en la misma, por lo que el porcentaje, al que nos hemos referido en el Fundament anterior, debe aplicarse sobre la cuota municipal incluido el coeficiente de ponderación del actual artículo 86 del RDL 2/2004, anterior artículo 87 de la Ley 39/1988, lo que conduce también a la estimación parcial de la adhesión al recurso de apelación>.

D'aquesta manera, la sentència argumenta que, com el coeficient de ponderació no s'inclou dins dels elements correctors expressament exclosos per la Regla 17^a de la Instrucció, s'ha de computar per a determinar l'import a distribuir.

De la mateixa manera que els anteriors arguments, no es comparteix amb el que regeix mencionat raonament. S'entén que un cop la Regla 17^a de la Instrucció fixa que l'import a distribuir entre els municipis afectats és la quota municipal de tarifa, la numeració que es fa en aquesta Regla dels elements correctors exclosos té una mera finalitat aclaridora, el que implica que si no se'n recull algun això no significa que s'hagi de computar. Bona prova d'això és l'element corrector consistent en les bonificacions municipals, el qual mai ha estat recollit en la Regla 17^a de la Instrucció i, segons s'ha vist, la mateixa sentència ara examinada considera que, malgrat això, no s'ha de computar en la determinació de l'import a distribuir entre els municipis afectats.

⁴⁰ cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, *op. cit.*, p. 452

5.9. Corol·lari

Cal concloure aquest apartat tot indicant que:

- (i) La Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE contempla que l'objecte de distribució serà la quota municipal de tarifa.
- (ii) Fins a l'exercici de 2017 BASE havia considerat que a tals efectes, la quota municipal de tarifa s'havia de modular pels coeficients de ponderació i de situació. A partir de l'exercici de 2018 reconeix que el coeficient de situació ha de restar exclòs.
- (iii) D'acord amb la doctrina, també s'ha d'admetre que de l'objecte de distribució han de restar exclòs, a part del recàrrec provincial i les bonificacions, el coeficient de situació.
- (iv) El problema radica en el coeficient de ponderació actualment regulat a l'article 86 del TR de la LRHL ja que, partint de la STSJ de Castella i Lleó -Burgos- de 29 de maig de 2017 i de l'Informe de la DGT de 13 de febrer de 2019, BASE considera que ha de formar part del mecanisme quantificador de la quota a distribuir. Interpretació que, segons el nostre parer i pels motius que tot seguit esquematitzarem, no s'ajusta a dret.
- (v) La interpretació literal de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE ens dona un criteri positiu quan concreta que l'objecte de distribució serà l'import de la quota municipal de tarifa. Concepte aquest perfectament definit en la vigent normativa com la quota resultant de l'aplicació de les tarifes. Tanmateix, d'aquesta normativa, no es pot confondre amb el concepte de quota tributària, el qual consisteix en aplicar sobre la quota de tarifa els coeficients i bonificacions previstos normativament.
- (vi) D'aquesta manera, considerem que l'actual coeficient de ponderació regulat a l'article 86 del TR de la LRHL s'ha d'excloure del còmput a distribuir entre els municipis afectats perquè, encara que no substitueixi a cap element corrector anterior, sí que ho fa des d'un punt de vista funcional, igual que els antics coeficient de ciutat i índex de situació, té com a única funció corregir l'import de la quota de tarifa per obtenir l'import de la quota tributària utilitzant paràmetres indiciaris de la capacitat econòmica de l'activitat gravada.
- (vii) Tots i cadascun dels altres criteris interpretatius susceptibles d'emprar per a

aclarir l'abast de la normativa aplicable, també porten a considerar que quan es tracte de la distribució de quotes municipals, l'objecte de distribució és la quota de tarifa municipal de l'IAE en sentit estricte, sense l'aplicació de cap coeficient. Així considerem es desprèn de les interpretacions històrico-evolutiva, contextual i teleològica.

- (viii) Els arguments esgrimits en sentit contrari, pateixen d'un doble error, ja per confondre els conceptes de quota municipal de tarifa i de quota tributària, ja per confondre les normes de dret tributari formal i de dret tributari material.
- (ix) Respecte al primer error, el relatiu a la confusió entre els conceptes de quota municipal de tarifa i de quota tributària, destaquem que la Regla 17^a de la Instrucció limita l'objecte de distribució a la quota municipal de tarifa, concepte aquest que no inclou l'aplicació del coeficient de ponderació en tractar-se d'un element que té una finalitat diferent, com és la de corregir la quota municipal de tarifa per a obtenir el concepte de quota tributària. Prova evident d'això és que, als efectes de la quantificació de l'import de l'IAE a distribuir entre els municipis afectats, tampoc es computin les bonificacions, malgrat que tampoc figurin explícitament com a elements exclosos per l'esmentada Regla 17^a.
- (x) Respecte al segon error, el relatiu a la confusió entre les normes de dret tributari formal i de dret tributari material, destaquem que la Matrícula de l'IAE es regeix pel dret tributari formal, mentre que el concepte de quota es regeix pel dret tributari material, el que implica que la circumstància de què en la Matrícula hi figuri la quota municipal corregida pel coeficient de ponderació, no pot afectar els conceptes substantius de quota municipal de tarifa i de quota tributària. I és que l'explicació de tal circumstància radica exclusivament en una qüestió merament adjectiva o processal, pròpia del dret tributari formal, com és que l'import derivat del coeficient de ponderació només el coneix l'Administració tributària de l'Estat i, per tant, és una dada que l'ha de facilitar als Ajuntaments incloent-la en la Matrícula als efectes de què puguin emetre les liquidacions tributàries.

6. CONCLUSIONS

Les conclusions les quals s'han arribat en el present treball es poden esquematitzar en el següents punts:

1.- A nivell conceptual convé diferenciar entre tres tipus de quotes de l'IAE segons el seu abast territorial (quotes municipals, provincials i nacionals), i en cada una d'elles diferenciar entre dos tipus de quotes segons els elements que la conformen (quotes de tarifa i tributària):

- i. La <quota de tarifa> és la resultant de l'aplicació de les Tarifes i Instrucció de l'IAE, podent ser municipal, provincial o nacional; mentre que la <quota tributària> és la quantitat a pagar en concepte de tribut arran de l'aplicació a la quota de tarifa dels elements correctors previstos en la llei.
- ii. En la redacció original de la LRHL aquests elements correctors, a part de les bonificacions, eren el coeficient de ciutat o únic i l'índex de situació; mentre que després de la reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002, són, a part de les bonificacions, els coeficients de ponderació i de situació).
- iii. El legislador estableix l'aplicació imperativa de certes bonificacions i del coeficient de ponderació, fet que resultarà que la quota de tarifa, no només es diferenciarà de la quota tributària a nivell conceptual, sinó també a nivell quantitatiu.
- iv. Les <quotes municipals de tarifa>, són aquelles que, sense qualificar-se explícitament de provincials o de nacionals, deriven directament de les Tarifes i la Instrucció. El legislador de la LRHL, les anomena <quotes mínimes>, mentre que en les Tarifes i en la Instrucció són anomenades <quotes mínimes municipals>. Sobre elles resultaran, en el seu cas, aplicables els coeficients i bonificacions previstos normativament, als efectes d'obtenir el concepte legal de quota tributària municipal.

2.- La gestió de les quotes municipals competeix a l'Ajuntament on es meriti l'impost, si bé es donen supòsits singulars. Un d'ells és el de la distribució de quotes quan les activitats es desenvolupen en locals o instal·lacions radicats en més d'un terme municipal, A tals efectes:

- i. La normativa fixa quin és l'Ajuntament que té la potestat per exaccionar la quota municipal i quins són els criteris materials i formals en base als quals ha de procedir a la seva distribució entre els diferents Ajuntaments afectats.
- ii. Tanmateix, un cop determinat, segons les regles aplicables, qui és el subjecte exactor i, en el seu cas, distribuïdor, de les quotes municipals, aquest pot procedir a la seva delegació a un altre ens

3.- La normativa aplicable centrada en la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE contempla que l'objecte de distribució serà la quota municipal de tarifa:

- i. Interpretada en un sentit estricte està clar que no inclou cap dels elements correctors destinats a determinar la quota tributària, menys quan en la mateixa Regla s'exclou explícitament el coeficient de ciutat o únic i l'índex de situació regulats en els antics articles 88 i 89 de la LRHL.
- ii. La reforma operada en la LRHL per la Llei 51/2002, va substituir aquests coeficient i índex per dos nous elements correctors com són el coeficient de ponderació i el coeficient de situació actualment regulats en els articles 86 i 87 del TR de la LRHL; cosa que planteja la qüestió consistent en si l'objecte de distribució de les quotes de l'IAE continua sent la quota municipal de tarifa en sentit estricte, exclouent per tant qualsevol element corrector o, si per contra, la quota municipal s'ha de modular aplicant-li algun element corrector.

4.- Tal i com disposa la vigent normativa, s'ha d'excloure del còmput de l'objecte de distribució el coeficient de situació. Així ho indica la normativa aplicable i, tal com es reconeix per la pròpia BASE, així es corrobora per les doctrines administrativa i jurisprudencial que aporta.

5.- Més dubtes planteja l'aplicació del coeficient de ponderació, a més quan, com al·lega BASE, un Informe de la DGT i una Sentència del TSJ de Castella i Lleó, es mostren a favor de què es computi. Per la nostra part considerem que s'ha de mantenir el criteri tradicional consistent en què l'objecte de distribució de les quotes de l'IAE està circumscrit a la quota municipal de tarifa, sense que es vegi afectada per cap element corrector, ja que:

- i. La interpretació literal de la Regla 17^a.Ú.2 de la Instrucció de l'IAE ens proporciona un criteri positiu quan concreta que l'objecte de distribució serà l'import de la quota municipal de tarifa. Concepte aquest perfectament definit en la vigent normativa com la quota resultant de l'aplicació de les tarifes. Tanmateix, d'aquesta normativa es desprèn que no es pot confondre amb el concepte de quota tributària, el qual consisteix en aplicar sobre la quota de tarifa els coeficients i bonificacions previstos normativament.
- ii. D'aquesta manera, considerem que l'actual coeficient de ponderació regulat a l'article 86 del TR de la LRHL s'ha d'excloure del còmput a distribuir entre els municipis afectats perquè, encara que materialment no substitueixi a cap element corrector anterior, sí que ho fa des d'un punt de vista funcional, en el sentit de que a l'igual que els antics coeficient de ciutat i índex de situació té com a única funció corregir l'import de la quota de tarifa per obtenir l'import de la quota tributària utilitzant paràmetres indiciaris de la capacitat econòmica de l'activitat gravada.
- iii. Tots i cadascun dels altres criteris interpretatius susceptibles d'emprar per aclarir l'abast de la normativa aplicable, també porten a considerar que quan es tracte de la distribució de quotes municipals, l'objecte de distribució és la quota de tarifa municipal de l'IAE en sentit estricte, sense l'aplicació de cap coeficient. Així considerem es desprèn de les interpretacions històrico-evolutiva, contextual i teleològica.
- iv. Els arguments esgrimits en sentit contrari al criteri que es defensa en el present treball pateixen d'un doble error, ja que confonen els conceptes de quota municipal de tarifa i de quota tributària, i també confonen les normes de dret tributari formal i de dret tributari material.
- v. Respecte al primer error, el relatiu a la confusió entre els conceptes de quota municipal de tarifa i de quota tributària, destaquem que la Regla 17^a de la Instrucció limita l'objecte de distribució a la quota municipal de tarifa, concepte aquest que no inclou l'aplicació del coeficient de ponderació al tractar-se d'un element que té una finalitat diferent, com és la de corregir la quota municipal de tarifa per a obtenir el concepte de quota tributària. D'aquí que, en el moment de quantificar l'import de l'IAE a distribuir entre els municipis afectats, tampoc es computin les bonificacions, malgrat que no figurin explícitament com a elements exclosos per l'esmentada Regla 17^a.
- vi. Respecte al segon error, el relatiu a la confusió entre les normes de dret tributari

formal i de dret tributari material, destaquem que la Matrícula de l'IAE es regeix pel dret tributari formal, mentre que el concepte de quota es regeix pel dret tributari material, el que implica que el fet de que en la Matrícula hi figurei la quota municipal corregida pel coeficient de ponderació, no pot afectar els conceptes substantius de quota municipal de tarifa i de quota tributària. I és que l'explicació de tal circumstància radica exclusivament en una qüestió merament adjectiva o processal, pròpia del dret tributari formal, com és que l'import derivat del coeficient de ponderació només el coneix l'Administració tributària de l'Estat i, per tant, és una dada que l'ha de facilitar als Ajuntaments incloent-la en la Matrícula als efectes de que puguin emetre les liquidacions tributàries.

7. REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES, LEGISLATIVES I JURISPRUDENCIALS

a) Bibliografia

- ANÍBARRO PÉREZ, S., *La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas, a Tributos Locales*, núm. 58, 2003
- ARAGONÉS BELTRÁN, E., *Anuario de Haciendas Locales 1998*, vol. II, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho financiero español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas, a Tributos Locales*, núm. 58, 2006
- MERINO JARA, I., *Evolución de los criterios de distribución de las cuotas del IAE correspondientes a la producción de energía eléctrica a Tributos Locales*, núm 14, 2002
- PAGÈS GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995
- ROZÁS VALDÉS, J.A., *Medidas fiscales para 1998*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998
- RUBIO DE URQUIA, J. I., ARNAL SURÍA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Pb. Abella, Madrid, 1989

b) Legislació

- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, [BOE.es - BOE-A-1889-4763](#)
- Constitución Española, [BOE.es - BOE-A-1978-31229](#)
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, [BOE.es - BOE-A-1988-29623](#)
- Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, [BOE.es - BOE-A-1990-23930](#)

- Real Decreto-ley 4/1990, de 28 de septiembre, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1992, [BOE.es - BOE-A-1990-23929](#)
- Real Decreto 1108/1993, de 9 de julio, por el que se dicta normas para la distribución de cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se desarrollan parcialmente los artículos 7 y 8 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, [BOE.es - BOE-A-1993-18235](#)
- Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, [BOE.es - BOE-A-1997-28052](#)
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, [BOE.es - BOE-A-1998-30155](#)
- Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, [BOE.es - BOE-A-2002-25286](#)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [BOE.es - BOE-A-2003-23186](#)
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, [BOE.es - BOE-A-2004-4214](#)

c) **Jurisprudència**

- [Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, \(Sala de lo Contenciós-Administratiu\). Sentència núm. 454/1998 de 21 maig | Aranzadi Insignis \(urv.cat\)](#)
- [Tribunal Superior de Justicia d'Extremadura, \(Sala de lo Contenciós-Administratiu\). Sentencia núm. 435/2000 de 21 març | Aranzadi Insignis \(urv.cat\)](#)
- [Tribunal Superior de Justicia de Castilla i Lleó, Valladolid \(Sala de lo Contenciós-Administratiu, Secció Única\) Sentència núm. 1834/2000 de 25 octubre | Aranzadi Insignis \(urv.cat\)](#)
- [Tribunal Superior de Justicia d'Aragó, \(Sala de lo Contenciós-Administratiu, Secció 2ª\). Sentència núm. 781/2001 de 16 octubre | Aranzadi Insignis \(urv.cat\)](#)
- [Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, \(Sala de lo Contenciós-Administratiu, Secció 1ª\) Sentència núm. 1486/2002 de 4 novembre | Aranzadi Insignis \(urv.cat\)](#)
- [Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, \(Sala de lo Contenciós-Administratiu,](#)

- Secció 1ª). Sentència núm. 1205/2011 de 17 novembre | Aranzadi Insignis (urv.cat)
- Tribunal Superior de Justícia de Galicia, (Sala de lo Contenciós-Administratiu, Sección4ª). Sentència núm. 658/2012 de 29 octubre | Aranzadi Insignis (urv.cat)
 - Tribunal Superior de Justícia de Galicia, (Sala de lo Contenciós-Administratiu, Secció 4ª) Sentència núm. 732/2013 de 6 novembre | Aranzadi Insignis (urv.cat)
 - Tribunal Superior de Justícia de Castella i Lleó, Burgos (Sala de lo Contenciós-Administratiu, Secció 1ª) Sentència núm. 114/2017 de 29 maig | Aranzadi Insignis (urv.cat)
 - Jutjat de lo Contenciós-Administratiu núm. 2 de Donostia/Sant Sebastià (Comunitat Autònoma del País Basc). Sentència núm. 128/2002 de 26 juliol | Aranzadi Insignis (urv.cat)