

# Una reflexión laboralista acerca del Impuesto sobre Actividades Económicas: apuntes sobre su constitucionalidad

EDUARDO ROMÁN VACA

*Profesor Titular de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad de Sevilla*

SALVADOR NAVARRO AMARO

*Abogado. Profesor Asociado de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad de Sevilla*

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
  2. EL DERECHO CONSTITUCIONAL AL TRABAJO: TRABAJO POR CUENTA AJENA Y TRABAJO POR CUENTA PROPIA—2.1. *La indefinición del artículo 35.1 CE*—2.2. *El derecho al trabajo en las normas internacionales*—a) El derecho al trabajo en las normas de la ONU: en especial en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales—b) El derecho al trabajo en las normas de la OIT
  3. LAS CARGAS TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL TRABAJO—3.1. *Objeto y perspectiva de análisis*—3.2. *IAE e IRPF: objeto de gravamen*—3.3. *Derecho al trabajo, IRPF e IAE*—3.4. *La nueva regulación del IAE*
-

## I. INTRODUCCIÓN

El ejercicio por los ciudadanos de una actividad profesional, lo sea por cuenta ajena o por cuenta propia, va a conllevar la necesidad de hacer frente a una serie de obligaciones económicas para con el Estado, bien se trate de cotizaciones de Seguridad Social, bien de cargas tributarias<sup>1</sup>.

Entre las últimas ocupa lugar destacado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que grava los rendimientos económicos obtenidos por los trabajadores a consecuencia de su actividad, con independencia de que ésta se desarrolle en el marco de una relación subordinada o autónoma.

Y también lo ha venido ocupando el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), que únicamente recae sobre quienes ejercitan su actividad por cuenta propia. Nuestro estudio pretende ser un primer acercamiento, desde la óptica del Derecho del Trabajo y del derecho al trabajo, al fundamento constitucional de la imposición de tal tributo, debiendo quedar claro que, al hablar de trabajadores por cuenta propia o autónomos, restringimos nuestro análisis fundamentalmente a aquéllos que realicen su actividad sin contar con trabajadores a su servicio, figura próxima para el Derecho del Trabajo, al punto de que les son reconocidos derechos integrantes de la libertad sindical (art. 3.1 LOLS [RCL 1985, 1980]), sin perjuicio de que algunas de nuestras apreciaciones puedan ser aplicables a quienes, para el ejercicio de su actividad, cuenten con asalariados.

Punto de partida para emprender el objetivo que nos hemos marcado, y a ello destinamos el párrafo siguiente, es delimitar el alcance del artículo 35.1 CE (RCL 1978, 2836), es decir, en lo que aquí nos interesa, si el derecho al trabajo en el mismo reconocido lo es para el ejercicio de una actividad por cuenta ajena o si, más ampliamente, incluye también el de prestaciones por cuenta propia. Ello, como decimos, será clave habida cuenta de que la respuesta a esta cuestión (aventuramos ya que nuestra opción será la segunda<sup>2</sup>) nos da los dos presupuestos necesarios para

1. Pese a la distinción que hacemos, para seguir la tónica de nuestro ordenamiento, entre cotizaciones de Seguridad Social y tributos, téngase en cuenta que la doctrina especializada es prácticamente unánime al sostener, con respecto a las primeras, que su «naturaleza sustantiva es claramente tributaria ... son prestaciones exigidas coactivamente y cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas» (PÉREZ ROYO, Fernando: «Derecho Financiero y Tributario», en *Parte General*, 11ª ed., Civitas, Madrid, 2001, pg. 119); también, del mismo autor, «Ingresos tributarios de la Seguridad Social», en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, en AA VV, 13ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pgs. 853-854, y LÓPEZ BERENGUER, JOSÉ: *Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)*, 6ª ed. Madrid, 1996, pgs. 419-420.
2. Sin que por ello nos situemos con las «opciones reductivas de [1] ... alcance jurídico» del derecho al trabajo que, merced a su extensión, acaban por vaciarlo de contenido [vid. sobre estas tesis LÓPEZ GANDÍA, Juan: «Breve nota sobre el artículo 35 de la Constitución española (Derecho al trabajo, libertad profesional y promoción en el trabajo)», en *Estudios sobre la Constitución española de 1978*, en AA VV, Universidad de Valencia, Secretariado de Publicaciones, 1980, pgs. 146-149]. La inclusión en el art. 35.1 CE del trabajo por cuenta propia no excluye como es obvio el trabajo por cuenta ajena ni, por tanto, la tarea que «el derecho al trabajo impone al Estado ... de procurar ocupación a todos sus ciudadanos» [ALARCON CARACUEL, Manuel Ramón: «Derecho al trabajo, libertad profesional y deber de trabajar», en *Revista de Política Social*, núm. 121 (1979), pg. 5], que además deriva de su obligación de desarrollar una política orientada al pleno empleo (art. 40.1 CE [RCL 1978, 2836]).

realizar el análisis de constitucionalidad del IAE que pretendemos: de un lado, si resulta factible gravar el simple ejercicio de un derecho constitucional, de otro si es posible establecer un diferente régimen tributario en función del tipo de actividad por que se opte (opción que en términos económicos no será siempre voluntaria) para el ejercicio de ese derecho.

Por lo demás, viene propiciado este estudio por la actualidad que al tema le confiere la reciente reforma del impuesto, operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (RCL 2002, 3053). Examinaremos por tanto la situación anterior a la reforma y evaluaremos la trascendencia de ésta en punto a la materia que nos ocupa.

Con todo, más allá del análisis positivo de la regulación coyuntural de un concreto y determinado tributo (en este sentido el IAE juega a modo de pretexto), nos aproximamos a una cuestión teórica de mayor calado: los límites que, derivados de la norma constitucional, se ciernen sobre el legislador a la hora de gravar el ejercicio del derecho al trabajo y sus frutos.

## 2. EL DERECHO CONSTITUCIONAL AL TRABAJO: TRABAJO POR CUENTA AJENA Y TRABAJO POR CUENTA PROPIA

### 2.1. La indefinición del artículo 35.1 CE

El artículo 35 de la Constitución (RCL 1978, 2836), como es bien sabido, reconoce a todos los españoles el derecho al trabajo (genéricamente entendido por los autores como «adquisición y conservación por parte de cada ciudadano de una ocupación remunerada»<sup>3</sup> o como «derecho a insertarse en la vida laboral, de ocupar un puesto de trabajo»<sup>4</sup>), junto a derechos profesionales clásicos como la elección de profesión u oficio, la promoción profesional o una remuneración suficiente. A la vez, remite a la ley la regulación de un estatuto de los trabajadores.

La primera cuestión que nos plantea el precepto –y cuya respuesta será clave para hacer frente a otras que abordaremos más adelante– es si, al reconocer el derecho al trabajo, se está refiriendo única y exclusivamente al desarrollo de una actividad por cuenta ajena o si, más ampliamente, incluye también el ejercicio de una actividad por cuenta propia (conviene aclarar que si bien los autores no dejan de subrayar cómo el desarrollo de actividades por cuenta propia encontraría apoyo legal también –en el propio art. 35.1– en el reconocimiento del derecho a la libre elección de profesión u oficio<sup>5</sup>, nos parece más adecuado estudiar el asunto desde el prisma básico del derecho al trabajo). En cuanto al primer tipo de actividad, nadie ha puesto en duda que el artículo 35.1 CE, cuya literalidad será reiterada posteriormente por el artículo 4.1 a) ET (RCL 1995, 997), reconoce –con todas las limitaciones que se quiera y por mucho que se trate de un precepto «que provoca reacciones de escepti-

3. MARTÍN VALVERDE, ANTONIO: «Pleno empleo, derecho al trabajo, deber de trabajar en la Constitución española», en *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social en la Constitución*, en AA VV, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980, pg. 187.
4. MONTOYA MELGAR, ALFREDO: «La protección constitucional de los derechos laborales», en la misma obra colectiva citada en nota anterior, pg. 286, y «Ejercicio y garantías de los derechos fundamentales en materia laboral», en *Revista de Política Social*, núm. 121 (1979), pg. 332.
5. Cfr. SASTRE IBARRECHE, RAFAEL: *El derecho al trabajo*, Trotta, Madrid, 1996, pg. 90, y ALARCON CARACUEL: *Derecho al trabajo, libertad profesional y deber de trabajar*, cit., pg. 35.

cismo generalizado»<sup>6</sup>— el derecho a obtener una ocupación asalariada o por cuenta ajena; dudoso, en cambio, resulta que el derecho lo sea también al ejercicio de una actividad de forma independiente, algo sobre lo que el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado aún de manera expresa.

El precepto, se ha dicho con razón —y no sólo con referencia a nuestro concreto objeto de estudio—, presenta una clara «escasez de asideros hermenéuticos»<sup>7</sup>, y en lo que nos afecta no puede decirse desde luego que su literalidad sea terminante.

Una primera aproximación puede partir de la interpretación sistemática de todo el artículo 35, que en su punto 2 prevé la elaboración de un estatuto de los *trabajadores*. Al respecto, nuestra doctrina ya tuvo ocasión, al estudiar el problemático campo de la separación —dentro del genérico concepto de trabajo por cuenta ajena— entre funcionarios y trabajadores asalariados, de poner de relieve la tesis del Tribunal Constitucional —que en definitiva recogía la posición tradicional de nuestro ordenamiento— según la que «cuando la Constitución habla de “laboral” o de “legislación laboral” se está refiriendo ... no a cualquier clase de trabajo, sino al que se presta por cuenta ajena, en forma subordinada y a cambio de una contraprestación económica; es decir, en breve, al trabajo asalariado»<sup>8</sup>, de lo que, siguiendo un hilo conductor lógico y atendiendo al uso tanto jurídico como coloquial del lenguaje, parecía concluirse que, para el Tribunal, cuando la norma fundamental emplea el término *trabajadores* lo hace refiriéndose en sentido estricto a los asalariados, sin extender el concepto a quienes lo son por cuenta propia<sup>9</sup>.

No obstante, se sostiene también por los autores que, por su propia indefinición, la tesis ampliadora es la que mejor se corresponde con la literalidad del precepto<sup>10</sup>, debiendo tenerse en cuenta, por lo demás, que el artículo 4.1 a) ET no supone sino una concreción del derecho constitucional a los trabajadores por cuenta ajena<sup>11</sup>, y no su desarrollo completo<sup>12</sup>.

En definitiva, la vía anterior no es como decimos concluyente: la misma doctrina

que aludía a la tesis del Tribunal Constitucional afirma con razón cómo los derechos profesionales del artículo 35 se extienden tanto a uno como a otro tipo de trabajadores<sup>13</sup>. Ni siquiera el empleo de otros términos en el propio precepto nos da suficiente luz. Así, siguiendo en esta línea de interpretación sistemática, no ha pasado desapercibida la mención a la remuneración, que si entendida como contraprestación salarial a cambio del trabajo, sólo tendría cabida en una relación laboral subordinada. Pero ello equivale a identificar remuneración con salario, algo que ni encuentra engarce en las normas internacionales del trabajo<sup>14</sup> ni resulta técnicamente correcto<sup>15</sup>.

Desechada así la propia sistemática del precepto, el camino para desgranar su verdadero sentido pasa por el recurso a las normas internacionales, que a la vista de lo preceptuado en el artículo 10.2 CE serán las que nos marcarán la pauta para ello, una vez despejadas las dudas que los autores apreciaron en la literalidad del artículo 10, en el sentido de si los textos internacionales habían de utilizarse en la interpretación de todo el Título Primero de la Constitución, únicamente para los recogidos en su Capítulo II o, aun más restringidamente, sólo para los prevenidos en la sección primera de éste, optándose por razones de coherencia y gramaticales por la primera de las tres posibilidades apuntadas<sup>16</sup>.

## 2.2. El derecho al trabajo en las normas internacionales

El reconocimiento constitucional que se hace del derecho al trabajo goza de un amplio respaldo internacional. Así, ya la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948) (LEG 1948, 1) señaló que toda persona tiene derecho al trabajo y a la libre elección de su trabajo (art. 23.1); en la misma sede, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) (RCL 1977, 894) confirmó el «derecho a trabajar» (art. 6.1), y la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social (1969) señaló que «el desarrollo social exige que se garantice a toda persona el derecho al trabajo y a elegir empleo libremente» (art. 6). En el ámbito europeo, la Carta Social Europea (1961) (RCL 1980, 1436, 1821) rubrica su artículo 1 bajo el título «derecho al trabajo», bien que, como afirma la doctrina, eluda una definición del mismo, limitándose a enumerar las garantías de su ejercicio<sup>17</sup>. Quizás el único ámbito internacional en que, como tal, no existe un reconocimiento expreso del derecho al trabajo sea el comunitario; efectivamente —y ello no deja de ser «llamativo» para los autores<sup>18</sup>—, ni el Tratado de Roma (LCEur 1986, 8) ni la Carta Comunitaria

6. ALARCÓN CARACUEL: *Derecho al trabajo, libertad profesional y deber de trabajar*, cit., pg. 6.

7. SASTRE IBARRECHE: *El derecho al trabajo*, cit., pg. 80.

8. MARTÍN VALVERDE, ANTONIO: «El ordenamiento laboral en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Revista de Política Social*, núm. 137 (1983), pg. 110.

9. Cfr. MARTÍN VALVERDE: op. cit., pg. 111.

10. Cfr. SASTRE IBARRECHE: *El derecho al trabajo*, cit., pg. 120.

11. Cfr. ibídem. Así, frente a algunas críticas iniciales en orden a la carencia de virtualidad del art. 4.1 ET (RCL 1995, 997), al transcribir simplemente derechos ya establecidos en la Constitución, otro sector doctrinal sostiene su importancia, en tanto el mismo viene a suponer la proyección de derechos constitucionales de mayor alcance al ámbito privado de la relación laboral —así pues, ahora sí, al trabajo por cuenta ajena—: vid. RAMÍREZ MARTÍNEZ, Juan M.: «Derechos y deberes laborales (En torno a los arts. 4 y 5)», en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 100 (2000), pgs. 256-259.

12. Por lo demás, afirman los autores cómo «en verdad este segundo párrafo (art. 35.2 CE [RCL 1978, 2836]) poco o nada tiene que ver con el primero y su inclusión en el texto definitivo aparece ya con propia autonomía e independencia»; vid. LÓPEZ GANDÍA: *Breve nota sobre el art. 35 de la Constitución española ...*, cit., pg. 145, quien continúa: «todo ello no significa, obviamente, que la mención constitucional al Estatuto de los Trabajadores resulte irrelevante no sólo ya políticamente (se trataba de una propuesta comunista dirigida a identificarlo con el Estatuto italiano de 1980), sino también jurídicamente en cuanto la materia, dada su colocación sistemática, no precisaba para su regulación de una ley orgánica (art. 81 Constitución)». Téngase en cuenta de todas formas que, pese a algunas críticas doctrinales tanto a la redacción como a la oportunidad del art. 35.2, también se ha sostenido su corrección y oportunidad, en conexión además con el art. 35.1; vid. CASTIÑEIRA FERNÁNDEZ, Jaime: «La tutela de la profesionalidad del trabajador, la formación y readaptación profesional y el estatuto de los trabajadores», en *Revista de Política Social*, núm. 121 (1979), pgs. 135-136.

13. Cfr. MARTÍN VALVERDE: *El ordenamiento laboral en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, cit., pg. 111.

14. Así, por ejemplo, preámbulo del Convenio núm. 117 de la OIT (1962) (RCL 1974, 1355), relativo a las normas y objetivos básicos de la política social: «considerando que debería hacerse todo lo posible ... para fomentar el mejoramiento de la salud pública, la vivienda, la alimentación, la instrucción pública, el bienestar de los niños, la situación de las mujeres, las condiciones de trabajo, la remuneración de los asalariados y de los productores independientes ...».

15. Por lo demás, incluso se ha afirmado que, pese a su ubicación en un mismo precepto, no son los mismos los titulares del derecho al trabajo que los del derecho a una remuneración suficiente: vid. SUÁREZ GONZÁLEZ, Fernando: «El Derecho del Trabajo en la Constitución», en *Lecturas sobre la Constitución española*, en AA VV, II, UNED, Madrid, 1978, pg. 210.

16. Cfr. MARTÍN VALVERDE: *Pleno empleo, derecho al trabajo, deber de trabajar en la Constitución española*, cit., pg. 192.

17. Cfr. MARTÍN VALVERDE: op. cit., pg. 191.

18. SASTRE IBARRECHE: *El derecho al trabajo*, cit., pg. 141.

de los Derechos Fundamentales (1989) mencionan explícitamente ese derecho, si bien no deja la última de indicar que «toda persona tiene derecho a la libre elección y al ejercicio de una profesión» (art. 7).

Los textos internacionales, de modo similar a como sucede con nuestro artículo 35.1 CE, no ofrecen una literalidad absolutamente terminante en cuanto al contenido de aquel derecho; sin embargo, y frente a algunas referencias que más bien parecen restringirlo al trabajo por cuenta ajena, creemos que los argumentos son mayores a favor de la tesis omnicompreensiva. Al respecto nos interesan, sobre todo, el citado Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y algunas normas emanadas de la Organización Internacional del Trabajo.

a) *El derecho al trabajo en las normas de la ONU: en especial en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*

En el marco de la ONU, la Declaración Universal de Derechos Humanos reconoció en el mismo precepto (art. 23.1) el derecho de toda persona «al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo», incluyendo una expresión –la subrayada<sup>19</sup>– que, en opinión de la doctrina, había de entenderse referida sólo a los trabajadores asalariados<sup>20</sup>.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, adoptado en el mismo ámbito dieciocho años después, se desvinculó a nuestro juicio de esa visión reduccionista.

Partamos ante todo de otras normas que utilizan fórmulas muy similares. Así, la Carta Social Europea, al relacionar las garantías que han de hacer posible el derecho al trabajo que sirve de título a su artículo primero, dispone la protección del «derecho del trabajador a ganarse la vida mediante un trabajo libremente elegido» (art. 1.2), de forma que no sólo –indican los autores– reconoce las evidentes relaciones existentes entre derecho y libertad de trabajo, sino que viene a confundir ambas categorías<sup>21</sup>.

Pues bien, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, en su artículo 6.1, señala que el derecho a *trabajar* (ya de por sí resulta sintomática la utilización de un verbo, haciendo referencia a una actividad personal, y no la del sustantivo *trabajo*) «comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente *escogido o aceptado*», lo que, en una primera aproximación, podría hacer pensar que, en su reconocimiento del derecho al trabajo, viene simplemente a caer en la misma confusión que la Carta Social Europea. No creemos sin embargo que ello sea así, sino que el Pacto lo que pretende es ir más allá de las normas precedentes, afirmando más contundentemente que aquel derecho abarca cualquier tipo de actividad, sea realizada por cuenta ajena, lo sea por cuenta propia. Dos son los argumentos en que nos apoyamos para sostenerlo.

De un lado la propia literalidad del artículo 6.1: la doble posibilidad, escoger o

19. En parecidos términos, la Carta Social Europea (RCL 1980, 1436, 1821), tras señalar en el punto 1 de su preámbulo que «toda persona tendrá la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente elegido», indica en el siguiente que «todos los trabajadores [¿los mismos a quienes se refiere el punto 1?] tienen derecho a unas condiciones de trabajo equitativas».

20. Cfr. MARTÍN VALVERDE: *El ordenamiento laboral en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, cit., pg. 135, nota 40.

21. Cfr. SASTRE IBARRECHE: *El derecho al trabajo*, cit., pg. 89.

aceptar el trabajo, extraña en otros textos, nos da pie para la distinción. Efectivamente, *aceptar*, por su propia definición semántica, exige la previa oferta de un trabajo. Esta segunda parte del derecho, pues, parece estar contemplando una relación de trabajo subordinada, en que, producido un cruce en el mercado laboral de oferta y demanda, la persona de quien se predica el derecho ha decidido ejercer su prestación por cuenta ajena.

En cambio, *escoger*, en la «mens legis», parece querer decir otra cosa: de otro modo no tendría sentido la disyuntiva. *Escoger* se convierte así en algo diferente que no exige la previa oferta de trabajo, lo que sólo tiene cabida en una actividad no subordinada (trabajo por cuenta propia).

El derecho a trabajar, por tanto, se configura en el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales como el derecho a ejercer, para ganarse la vida, una actividad productiva, ya sea ésta por cuenta propia (escogida) o por cuenta ajena (aceptada).

Lo dicho se corrobora con la propia sistemática del Pacto. Si, como vimos, el artículo 23.1 de la Declaración de Derechos Humanos contenía en el mismo párrafo la referencia a las condiciones de trabajo, que en opinión de la doctrina restringía el derecho al trabajo reconocido a una actividad por cuenta ajena, el Pacto en cambio alude ya más concretamente a las condiciones de trabajo (tales como salario, promoción a categoría superior, vacaciones, etc.), que tienen su más cabal cabida en el marco de una relación laboral subordinada, en su artículo 7. La utilización de dos preceptos distintos para tratar el derecho a trabajar de un lado (art. 6), y las condiciones de trabajo de otro (art. 7), no hace sino confirmar en el intérprete la idea de que ambos se están refiriendo a realidades sociales no coincidentes, la primera más amplia, en tanto incluye el trabajo por cuenta propia (o actividad libremente escogida) y trabajo por cuenta ajena (actividad libremente aceptada), mientras que el segundo se centra ya en los derechos de quienes son parte de una relación subordinada.

b) *El derecho al trabajo en las normas de la OIT*

Como dijimos, también en la normativa de la OIT encontramos bases firmes para afirmar que el derecho al trabajo implica el ejercicio, además de una actividad por cuenta ajena, de la que lo sea por cuenta propia.

La Declaración de Filadelfia atribuye a esta organización el fomento de programas para conseguir el pleno empleo, y ello con el objetivo de hacer posible el derecho de todos a lograr su bienestar material y desarrollo espiritual. Ambas metas aparecen directamente relacionadas, en la normativa de la OIT, con el derecho al trabajo posteriormente reconocido en la Declaración de Derechos Humanos (y ampliado como hemos visto en el Pacto de Derechos Económicos)<sup>22</sup>, de suerte que el mismo viene a convertirse en uno de los instrumentos para hacer posible el logro de aquellas metas.

22. Así, por ejemplo, el preámbulo de la Recomendación núm. 122 (1964), sobre la política de empleo, dedica sus dos primeros considerandos a esas metas contenidas en la Declaración de Filadelfia, para en su considerando tercero, indudablemente porque guarda un hilo conductor lógico con los dos anteriores, reproducir el reconocimiento del derecho al trabajo contenido en la Declaración de 1948 (LEG 1948, 1). Y ello es así hasta el punto de que se nos dirá, desde la misma OIT, que las medidas contenidas en normas que ni siquiera contienen una mención explícita al derecho al trabajo, como

La normativa sobre esta materia<sup>23</sup> gira en torno a dos ejes fundamentales, la política social y la de formación y orientación profesional, y en ambos casos, como vamos a ver, las disposiciones internacionales se ocupan de integrar en su contenido el trabajo por cuenta propia.

Por lo que hace a la primera de esas políticas merece destacarse el Convenio núm. 117 (1962) (RCL 1974, 1355), relativo a las normas y objetivos básicos de la política social.

Parte el Convenio de un principio general, cual es que toda política al respecto debe tender al bienestar y desarrollo de la población (art. 1.1), haciendo recaer sobre los Estados firmantes el deber de «adoptar medidas para asegurar a los productores independientes y a los asalariados condiciones que les permitan mejorar su nivel de vida por sus propios esfuerzos». Si, como hemos dicho, el derecho al trabajo se convierte en instrumento de aquel bienestar referido en la Declaración de Filadelfia, coincidente prácticamente con el principio general que sienta el Convenio núm. 117, la mención en éste de los productores independientes (entiéndase trabajadores por cuenta propia) junto con los asalariados implica que el derecho lo es a desarrollar tanto uno como otro tipo de actividad<sup>24</sup>.

Más explícitas aún, en cuanto a esa equiparación, resultan las normas sobre política de formación profesional.

Debiendo adoptarse por los Estados políticas y programas en materia de orientación y formación profesional, cuyo fin sea «ayudar a todas las personas ... a desarrollar y utilizar sus aptitudes para el trabajo en su propio interés y de acuerdo con sus aspiraciones» [art. 1.5 del Convenio núm. 142 (1975) (RCL 1978, 1016), sobre la orientación profesional y la formación profesional en el desarrollo de los recursos humanos], lo importante a nuestros efectos es que tales programas y políticas deben tener por objetivo «asegurar el acceso a un empleo productivo, incluido el trabajo independiente» [art. 4.6 a) de la Recomendación núm. 150 (1975)]<sup>25</sup>. No pare-

el Convenio núm. 122 (1964) (RCL 1972, 957), sobre la política de empleo, lo son para garantizar la efectividad de aquel derecho: vid. MAYER, Jean: «El concepto de derecho al trabajo en las normas internacionales y en la legislación de los Estados Miembros de la OIT», en *Revista Internacional del Trabajo*, vol. 104-núm. 2 (1985), pgs. 283-284.

23. No está de más señalar aquí, porque en diversas ocasiones aludiremos a Recomendaciones de la OIT, que si bien, de un lado, el art. 10.2 CE (RCL 1978, 2836) se refiere a tratados internacionales ratificados por España, y de otro que las Recomendaciones, que no se someten a ratificación, carecen de carácter vinculante, las mismas —que vendrían a ser en gran parte algo así como el desarrollo de los Convenios— constituyen un instrumento de considerable valor para el intérprete.
24. Menciones más específicas en que se equiparan ambos tipos de trabajo encontramos en el art. 13.1 («se debería estimular a los asalariados y a los productores independientes a que practiquen alguna de las formas de ahorro voluntario») o 13.2 («se deberían tomar todas las medidas pertinentes para proteger a los asalariados y a los productores independientes contra la usura»).
25. La Recomendación, por lo demás, es prolija en prescripciones que tienen por destinatarios a los trabajadores por cuenta propia. Así, en materia de directrices sobre formación profesional para ramas de actividad con un número importante de trabajadores por cuenta propia [art. 26.2 c)], planes y programas de formación para el trabajo por cuenta propia [arts. 29.2 y 31.1 a)], programas destinados a zonas rurales que abarquen a pequeños propietarios que exploten directamente sus fincas [art. 35.1 a)], servicios de divulgación y asesoramiento para trabajadores por cuenta propia [art. 39], necesidades y oportunidades de trabajadores independientes en nuevas industrias [art. 44 b) y e)].

ciendo irrazonable incluir en el contenido del derecho al trabajo la primera parte de lo transcrito (asegurar el acceso a un empleo), es claro que para la OIT el derecho lo es también al ejercicio de una actividad por cuenta propia<sup>26</sup>.

### 3. LAS CARGAS TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL TRABAJO

#### 3.1. Objeto y perspectiva de análisis

En las páginas que preceden hemos visto que el desarrollo por las personas físicas de una actividad profesional, lo sea ésta por cuenta ajena o por cuenta propia, no supone sino el ejercicio del derecho constitucional reconocido en el artículo 35.1 de la Norma Fundamental (RCL 1978, 2836).

Del desarrollo de esa actividad se ha derivado la obligación de hacer frente a determinadas cargas tributarias (valga de momento una afirmación tan genérica que, como veremos más adelante, ha de ser matizada, en el sentido de que si es cierto que en algún caso el impuesto derivaba efectivamente del trabajo, en otro en cambio lo hace de sus frutos). Esas cargas son, básicamente y en lo que nos interesa, el IRPF y, hasta su reciente reforma, el IAE; el primero a satisfacer tanto por quienes sean sujetos de una relación laboral subordinada como por quienes ejerzan su actividad de forma independiente, el segundo sólo por estos últimos.

Nuestro propósito ahora consiste fundamentalmente en acercarnos al estudio de la constitucionalidad de la imposición que se lleva a cabo a través del IAE —y sólo por diferencia a través del IRPF—, siempre como es obvio desde la óptica laboralista. Queremos decir con esta última apreciación que aunque, por razones fácilmente comprensibles, debamos hacer alguna incursión en el terreno del Derecho Financiero y Tributario, no será desde esta perspectiva desde la que abordemos su regulación, algo que se alejaría de nuestra área de conocimiento y supondría una evidente osadía por nuestra parte. El análisis, por tanto, reiteramos se hace desde la óptica estrictamente laboralista.

26. Sobre que las políticas de formación profesional han de tener por objetivo capacitar para el desarrollo de una actividad no sólo por cuenta ajena, otro buen ejemplo es la Recomendación núm. 136 (1970), sobre los programas especiales de empleo y de formación para los jóvenes con miras al desarrollo, que prevé, tras la finalización de tales programas, «la asistencia a los "ex" participantes que se han instalado por cuenta propia» (art. 31). Un interesante ejemplo de equiparación entre trabajadores por cuenta ajena y propia, al menos en el ámbito rural, lo constituyen el Convenio núm. 141 (1975) (RCL 1979, 2900) y la Recomendación núm. 149 (1975), sobre las organizaciones de trabajadores rurales y su función en el desarrollo económico y social, que entienden por trabajadores rurales, bien que con alguna reserva, a todos aquellos que ejerzan su actividad en el medio rural, «tanto si se trata de asalariados como ... de personas que trabajan por cuenta propia» (arts. 2.1 de ambas normas). Interesante también es el Convenio núm. 150 (1978) (RCL 1982, 3327), sobre la administración del trabajo: contenido, funciones y organización; siendo uno de los objetivos de la administración laboral, según reza el preámbulo, «la creación de una situación de pleno empleo adecuadamente remunerado», debe procederse a la ampliación de sus funciones «a fin de incluir actividades ... relativas a las condiciones de trabajo y vida profesional de determinadas categorías de trabajadores que, a efectos jurídicos, no se pueden considerar personas en situación de empleo», citando entre otros determinadas categorías de trabajadores por cuenta propia (art. 7). Digamos finalmente que, pese a esa tendencia intuitiva a identificar como destinatarios de las normas de la OIT a los trabajadores por cuenta ajena, la preocupación de la organización por la posibilidades de desarrollar con las debidas garantías un trabajo por cuenta propia se da desde sus mismos orígenes: ya la Recomendación núm. 35 (1930), sobre la imposición indirecta del trabajo, ponía énfasis en evitar aquellas «restricciones a la posesión, ocupación o uso de la tierra ... [de las que] resulten dificultades reales para el trabajador que desee atender a sus necesidades mediante el cultivo libre» [II.b)].

Dicho lo anterior, nuestra tarea se centrará, en primer lugar, en determinar el objeto de gravamen de los citados impuestos (para lo que como es natural habremos de utilizar conceptos de esa otra rama del Derecho) para, una vez delimitado aquél, estudiar su constitucionalidad partiendo de los presupuestos a que hicimos referencia al principio de este trabajo: si resulta factible gravar el ejercicio de un derecho constitucional, y si es viable establecer un diferente régimen tributario en función del tipo de actividad por que se opte para el ejercicio de ese derecho.

### 3.2. IAE e IRPF: objeto de gravamen

La potestad tributaria de los poderes públicos encuentra su fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución, que sienta los principios en que ha de sustentarse el reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos, a saber: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscación.

Aunque no existe entre los especialistas un concepto pacífico de tributo, bástenos aquí definirlo como «prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos»<sup>27</sup> o como «obligación legal y pecuniaria, fundada en la capacidad económica de sus destinatarios pasivos, y establecida a favor de un ente público, en régimen de derecho público, para atender a sus necesidades económicas»<sup>28</sup>. Los tributos suelen clasificarse en impuestos, tasas y contribuciones. Los primeros, que son los que aquí nos interesan, son, en desafortunada expresión según la doctrina<sup>29</sup> de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), «los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta» [art. 26.1 c)].

Dentro de la variedad de impuestos existentes, nosotros pretendemos acercarnos al IAE y al IRPF.

Por lo que hace al segundo de ellos (aunque como hemos señalado nuestro interés se centra básicamente en el primero, hemos de traer aquí el IRPF de cara a subrayar las diferencias entre uno y otro), se ha dicho con razón que el gravamen de la renta constituye «la clave de bóveda del ordenamiento que regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos»<sup>30</sup>. El hecho imponible del IRPF es, según su Ley reguladora, «la obtención de renta por el contribuyente» (art. 6.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre [RCL 1998, 2866]). Dentro del amplio concepto de renta se incluyen rendimientos de distinto origen (trabajo, capital, actividades económicas, etc. –art. 6.2–), que, precisamente por su diversa fuente, van a tener un tratamiento fiscal diferente, lo que permite a los autores afirmar que nos hallamos ante un impuesto analítico y no sintético<sup>31</sup>.

27. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario* ..., cit., pg. 33.

28. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2002, pg. 177.

29. Vid. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario* ..., cit., pgs. 110-111, y MENÉNDEZ MORENO (dir.): *Derecho Financiero y Tributario* ..., cit., pgs. 182-184.

30. MARTÍN QUERALT, Juan: «El impuesto sobre la renta de las personas físicas (I)», en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* ..., en AA VV, cit., pg. 50.

31. Vid. MARTÍN QUERALT: *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., pg. 54, y GARCÍA AÑOVEROS.

En lo que nos afecta, este impuesto ha de ser satisfecho –salvadas las exenciones y mínimos legalmente establecidos– por los trabajadores en función de las rentas que obtengan, ya sean procedentes del trabajo realizado por cuenta ajena (rendimientos del trabajo) o del trabajo por cuenta propia (rendimientos de actividades económicas).

Por lo que hace al IAE, constituía hasta la reciente reforma su hecho imponible, definido en su normativa en términos muy generosos<sup>32</sup>, «el mero ejercicio ... de actividades empresariales, profesionales o artísticas» (art. 79.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre [RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851], Reguladora de las Haciendas Locales). Se entiende que una actividad es realizada con los citados caracteres «cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos» (art. 80.1); en palabras de la doctrina: cuando el sujeto pasivo «es titular de su propia organización productiva asumiendo los riesgos de su actividad»<sup>33</sup>, es decir, en términos laboralistas y hablando de personas físicas, cuando se trate de un trabajador autónomo, independiente o por cuenta propia.

A diferencia de lo que sucede en el IRPF, no se gravaba aquí la consecución de un rendimiento (a lo sumo cabría hablar de su «mera posibilidad»<sup>34</sup> o de «obtención presunta de rendimientos»<sup>35</sup>), hasta el punto –y los autores no dejaron de llamar la atención sobre ello<sup>36</sup>– de que el tributo era exigible aun cuando la actividad arrojase pérdidas. En definitiva, pues, «no se van a exigir como elementos determinantes para la realización o no del hecho imponible ... el resultado de la actividad o más en concreto, la obtención o no de beneficios –se grava el mero ejercicio de la actividad económica y no ya la obtención de beneficios como consecuencia de dicho ejercicio–»<sup>37</sup>, circunstancia por lo demás subrayada y ratificada por la jurisprudencia, que en diversas sentencias ha incidido en que el hecho imponible del IAE venía constituido por el mero o simple ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, sin que hubiesen de ser tenidos en cuenta ni los rendimientos obtenidos ni los medios utilizados en el desarrollo de la actividad<sup>38</sup>.

### 3.3. Derecho al trabajo, IRPF e IAE

El derecho al trabajo reconocido en el artículo 35.1 CE ampara, como tuvimos

Jaime (+), CALERO GALLEGU, J., ESCRIBANO LÓPEZ, F., NAVAS VÁZQUEZ, R., PÉREZ ROYO, I., RAMÍREZ GÓMEZ, S., y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, 8ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pgs. 69-70.

32. Cfr. GARCÍA AÑOVEROS y otros: *Manual del sistema tributario español*, cit., pg. 284.

33. FERREIRO LAPATZA, José Juan: «Los impuestos de las corporaciones locales», en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, en AA VV, cit., pg. 789.

34. LÓPEZ BERENGUER: *Manual de Derecho Tributario (Parte Especial)*, cit., pg. 509: «no se somete a gravamen, como en el IRPF o en el I[mpuesto de] S[ociedades], la obtención de beneficios. La capacidad contributiva gravada es la mera posibilidad de la obtención de los mismos, que es mayor o menor según el tipo de actividad que se desarrolla, y en función de dicha diferencia se calculan las cuotas a satisfacer».

35. Cfr. SÁNCHEZ GALLIANA, José Antonio: «Impuesto sobre actividades económicas», en *Manual General de Derecho Financiero*, en LASARTE, Javier (coord.), Tomo Cuarto-Volumen II (Haciendas Locales), 2ª ed., Comares, Granada, 1998, pg. 60.

36. Cfr. GARCÍA AÑOVEROS y otros: *Manual del sistema tributario español*, cit., pg. 284, y MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, y POVEDA BLANCO, Francisco: *Derecho Tributario*, 2ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1997, pg. 429.

37. SÁNCHEZ GALLIANA: *Impuesto sobre actividades económicas*, cit., pg. 63.

38. Vid., por todas, SSTS –Sala 3ª– de 20 de noviembre de 2001 (RJ 2001, 3210), 25 de mayo de 1992 (RJ 1992, 5092), 11 de abril y 8 de julio de 1991 (RJ 1991, 2901 y 5587) o 22 de mayo de 1990 (RJ 1990, 5435).

ocasión de señalar en el párrafo segundo, el ejercicio de actividades tanto por cuenta ajena como por cuenta propia. En lo que hace a las garantías del derecho, éste goza, según dispone el artículo 53.1 CE, de lo que la doctrina ha calificado de protección media o de segundo orden, cuyo principal exponente para nuestros efectos es la vinculación por el derecho de todos los poderes públicos, que, por lo que hace al legislativo, implicaría que se puede tachar de inconstitucional una ley que obstruya o se aparte manifiestamente del principio de política social contenido en el derecho<sup>39</sup>; ello ofrece una doble vertiente:

a) en sentido negativo, no podrán dictarse normas contrarias al derecho al trabajo

b) en sentido positivo, deberán promulgarse normas favorecedoras del mismo<sup>40</sup>

Este doble enfoque es el que nos permitirá acercarnos a la constitucionalidad de la legislación vista sobre IRPF e IAE.

En lo que hace al primero, no parece que ninguna fricción constitucional se produzca en su regulación. No se trata, como hemos visto, de un impuesto que grave el trabajo, o, si se quiere, el ejercicio del derecho al trabajo –lo sea por cuenta ajena o por cuenta propia–, sino los resultados del mismo, resultados que, en tanto determinantes de una cierta capacidad económica, están sujetos al tributo como los provenientes de otras fuentes. El derecho, pues, no se ve afectado por que los resultados de su ejercicio, como los del ejercicio de otros derechos, estén sometidos a gravamen.

A lo sumo, cabría plantearse una posible colisión entre derecho al trabajo, o, más ampliamente, entre los derechos reconocidos en el artículo 35.1 CE y sistema impositivo de la renta si, merced a los tributos soportados, éste llegara al extremo de reducir los rendimientos del trabajo a mínimos aberrantes. En otras palabras: si el trabajador tiene derecho a una remuneración suficiente –algo que los autores no dejan de relacionar con la existencia, para los trabajadores por cuenta ajena, del salario mínimo interprofesional–, la suficiencia no parece un dato que haya de ser observado atendiendo únicamente a la cantidad económica a abonar por el empleador, sino considerando además los descuentos que hayan de practicarse sobre la misma como consecuencia de las cargas tributarias a satisfacer por el trabajador. Al respecto cabe traer aquí a colación la figura que la doctrina especializada, al estudiar las exenciones fiscales, denomina mínimo de subsistencia, que no es sino «la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, porque se destina a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular»<sup>41</sup>; el artículo 40 de la Ley 40/1998 establece efectivamente un mínimo personal y otro familiar, variables en su cuantía en función de diversas circunstancias.

Si el IRPF, analizado desde la óptica del derecho al trabajo, no parece plantear dudas en su constitucionalidad, no sucede lo mismo con el IAE, al menos en cuanto a su hasta hace poco vigente regulación, sino que existen elementos que hacen cuestionarse aquélla.

De cuanto dijimos en el subpárrafo anterior, puesto en conexión con el ám-

39. Cfr. MONTROYA MELGAR: *La protección constitucional de los derechos laborales*, cit., pg. 288, y *Ejercicio y garantías de los derechos fundamentales en material laboral*, cit., pg. 334.

40. Cfr. ALARCÓN CARACUEL: *Derecho al trabajo, libertad profesional y deber de trabajar*, cit., pg. 29.

41. MENÉNDEZ MORENO (dir.): *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pg. 81.

bito del artículo 35.1 CE, puede concluirse sin dificultades lo siguiente: el IAE, en tanto gravaba el mero ejercicio de una actividad por cuenta propia, cuando ésta era realizada por una persona física sin empleados a su servicio en realidad estaba gravando el mero ejercicio del derecho al trabajo. En otras palabras: se sujetaba a gravamen el simple ejercicio de un derecho constitucional, algo que, apriorísticamente, no puede menos que chocar al jurista y que, desde la óptica de las garantías del derecho, ofrece ciertamente visos de inconstitucionalidad, como se desprende de esa doble vertiente a que hemos hecho referencia unas líneas más arriba.

Así, señalamos de un lado que la vinculación de los poderes públicos a los derechos constitucionales debía entenderse, en sentido negativo, como la interdicción para el poder legislativo de dictar normas contrarias al derecho al trabajo. Pues bien, ¿hasta qué punto no resulta contraria a un derecho una normativa que grava simplemente su ejercicio, sin que –más allá de la voluntad recaudatoria– exista razón aparente para ello o interés público superior que lo justifique?

De otro, y en sentido positivo, del artículo 53.1 CE se derivaba la obligación para el Parlamento de emanar normas favorecedoras del derecho al trabajo. A este respecto no parece favorecedora una normativa que grave –simplemente– el ejercicio del derecho; antes bien podría equivaler a ponerle cortapisas, desalentando a quienes pretendieran desarrollar una actividad por cuenta propia, a la vista –es evidente– de que tendrían que hacer frente a un tributo que ni siquiera depende de los resultados de esa actividad.

Lo dicho bien puede ser puesto en conexión con otra obligación constitucional de los poderes públicos: la de realizar una política orientada al pleno empleo (art. 40.1 CE).

Sobre ello se ha afirmado que la específica mención del desempleo, entre las situaciones a proteger por la Seguridad Social (art. 41 CE), no muestra sino el escepticismo del constituyente acerca de que ese objetivo se alcance<sup>42</sup>. Pues bien, si de la referencia al pleno empleo –cuya relación con el derecho al trabajo es obvia– no se desprende la obligación de los poderes públicos de garantizar a todos los ciudadanos un puesto de trabajo por cuenta ajena, ¿pueden emanar normas que dificulten su establecimiento por cuenta propia?

A todo lo dicho se une otro argumento, el derivado del también constitucional principio de igualdad. Trabajadores por cuenta ajena y autónomos ven sujetos los frutos de su trabajo a un mismo impuesto, el IRPF (bien que por su diverso origen –y recordamos lo antes dicho sobre la naturaleza analítica y no sintética del impuesto– estén sometidos a un tratamiento fiscal diferente, como rendimientos del trabajo en el primer caso y como rendimientos de actividades económicas en el segundo). Con el IAE en cambio la situación era distinta: en unos supuestos el trabajo, o, en otras palabras, el ejercicio del derecho al trabajo, constituía hecho imponible del impuesto (trabajadores por cuenta propia), en otros, y pese a ejercitar el mismo derecho, no (trabajadores por cuenta ajena).

El principio de igualdad, y no vamos a explayarnos en consideraciones sobradamente conocidas y generalmente admitidas, no equivale a un trato igualitario, sino

42. Cfr. MARTÍN VALVERDE: *Pleno empleo, derecho al trabajo, deber de trabajar en la Constitución española*, cit., pg. 200.

justamente en lo contrario (merced en gran parte al principio de igualdad material del art. 9.2 CE), siempre que exista un elemento no sólo objetivo sino también razonable para la diferenciación. En lo que nos afecta, ¿resulta razonable gravar el ejercicio de un mismo derecho en unos casos y en otros no, simplemente por la forma –autónoma o dependiente– por que se haya optado para ese ejercicio?

Queden ahí esos interrogantes por si, en el futuro, el legislador pretendiese volver a la regulación anterior de este impuesto, hoy en lo que nos afecta sustancialmente superada como veremos por la reciente reforma contenida en la Ley 51/2002 (RCL 2002, 3053).

### 3.4. La nueva regulación del IAE

Habiendo expuesto esos interrogantes a que acabamos de referirnos, la reciente reforma del IAE, tan largamente anunciada, suscita nuestro interés en orden a comprobar en qué medida se ha dado respuesta a los mismos.

En primer lugar, hemos de señalar que la reforma mantiene íntegra la redacción del artículo 79.1 de la Ley de Haciendas Locales, por lo que, en principio, sigue gravándose el mero ejercicio de actividades económicas, profesionales o artísticas; tampoco experimenta alteración el artículo 80.1, que contiene como vimos el concepto de dichas actividades.

Ahora bien, en lo que nos afecta se produce una modificación fundamental con la nueva redacción dada al artículo 83.1 por el 23 de la Ley 51/2002. Dicho artículo 83.1 contiene las exenciones al impuesto, y si en su versión anterior acogía una serie de exenciones que afectaban básicamente a determinadas instituciones, en la actualidad incluye –sin matización alguna– a las personas físicas [nuevo apartado c)].

Por consiguiente, y aunque no se haya modificado el artículo 79 de la Ley de Haciendas Locales, sí se ha producido, por lo que hace al IAE, una importante alteración de su hecho imponible, figura ésta que a decir de la doctrina tributarista no sólo viene configurada por la definición del objeto impositivo sino también, negativamente, por el elenco de supuestos de exención y no sujeción que la propia regulación del impuesto contemple<sup>43</sup>.

De esta suerte, cabe afirmar que a partir de ahora, cuando el ejercicio de actividades económicas, profesionales o artísticas, sea llevado a cabo por personas físicas, en ningún caso va a nacer la obligación de contribuir. Desaparecen así los problemas y dudas que antes planteábamos, pues siendo siempre –por definición– personas físicas los posibles titulares del derecho al trabajo, necesariamente habrán de quedar exentos de este impuesto (ello sin perjuicio, además, de que la exención en los términos contemplados sea más amplia, aprovechando también a otros sujetos que no forzosamente entrarían en el ámbito de protección del derecho al trabajo, conforme lo hemos delimitado en el parágrafo 2). En definitiva, pues, con la reforma de la Ley

43. Cfr. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, y TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., Tecnos. Madrid, 1996, pg. 300, FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero español*, 18ª ed., Marcial Pons. Madrid 199, pg. 363, y –con cita de HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex. Madrid, 1990– LUCHENA MOZO, Gracia María: «La relación jurídico tributaria. El hecho imponible», en *Manual General de Derecho Financiero*, en LASARTE, Javier (coord.), Tomos Primero y Segundo (Parte General), Comares. Granada, 1999, pg. 388.

de Haciendas Locales se equiparan las situaciones de trabajadores por cuenta ajena y trabajadores por cuenta propia, que en lo sucesivo sólo tributarán, en uno y otro caso, por los rendimientos o frutos que obtengan de su trabajo a través de la figura del IRPF, nunca por el simple hecho de trabajar.

No vamos a entrar aquí –ello es cuestión propia de los especialistas– a analizar si desde un punto de vista tributarista la técnica utilizada es la más apropiada, pero lo cierto, en cualquier caso, es que con esta nueva regulación desaparece el problema que antes apuntábamos, al eliminarse el gravamen que muchas personas venían soportando por el mero ejercicio de un derecho constitucional.

Desde la óptica laboralista, por tanto, habrá de saludarse favorablemente la reforma, en la esperanza, además, de que la misma sea sólo un punto de partida en la mayor preocupación de los poderes públicos por las condiciones de los trabajadores por cuenta propia, en la línea que marcan los textos de la OIT mencionados en este trabajo.