

■ Página informativa del instituto de auditores-censores jurados de España (IACJCE).

I Acontecimientos institucionales de especial relevancia

Destacamos en este apartado tres hechos recientes que consideramos de gran importancia en nuestro devenir corporativo:

1. **Vicepresidencia en la FEE (Federación de Expertos Contables Europeos).** El Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas ha sido reelegido recientemente por la FEE para ocupar, por un nuevo periodo, la vicepresidencia de este organismo europeo, con la misión de atender todos aquellos temas relacionados con las firmas de auditoría de tamaño medio y despachos individuales, y con las Pymes. Supone un nuevo reconocimiento internacional a la labor realizada en la etapa anterior.
2. **Refundación del IACJCE.** Como consecuencia del acuerdo tomado en su día por el pleno del Consejo Directivo, en estos momentos se está llevando a cabo el proceso de revisión de los estatutos del actual Instituto de Auditores- Censores Jurados de Cuentas en vistas a su refundación. Ello permitirá acoger a todos los profesionales que deseen acceder con sus diferentes sensibilidades, como nueva vía para la unificación de la profesión..
3. **Aprobación del Informe Anual del Instituto.** El día 31 de marzo se presentó el Informe Anual del Instituto, que fue aprobado por la Asamblea General. Dicho Informe incluía la Gestión Social del Instituto, las Cuentas Anuales Agregadas y la Memoria, correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002.

2. Ampliación de servicios en el instituto

Como consecuencia de la **Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (Ley 44/2002, de 22 de noviembre)** y para paliar en lo posible los problemas que puedan surgir con la entrada en vigor de dicha Ley, sobre todo en las firmas pequeñas y medianas de auditoría, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España ha puesto en marcha las siguientes iniciativas y servicios:

1. El Departamento Técnico va a ser reforzado con nuevas incorporaciones en las sedes del País Vasco y de Valencia, y se establece un programa de cobertura desde la Agrupación Territorial 7ª con sede en Sevilla; todo ello de forma especial para los ejercientes individuales y las Pymes de auditoría.
2. Al objeto de resolver aquellas dudas, que desde el punto de vista jurídico pueda deparar la nueva Ley, se pone a disposición de todos los miembros, en especial para los ejercientes individuales y las Pymes de auditoría, los servicios jurídicos de la Corporación, para el planteamiento de preguntas que en un primer nivel sean susceptibles de solución.
3. Otra de las medidas acordadas consiste en poner a disposición de los miembros que lo soliciten (de forma especial para los ejercientes individuales y Pymes de auditoría) los medios de comunicación de la Corporación con el propósito de establecer vías de comunicación entre los compañeros de la Corporación que favorezcan los intercambios profesionales.
4. Contarán, asimismo, con el respaldo necesario las Agrupaciones Territoriales del Instituto, a las que se les recomienda la organización de foros especiales de debate entre sus miembros, para que se comenten los problemas que surjan ante la situación generada por la implantación de la nueva Ley y para, de forma conjunta, decidir las medidas o pasos a dar.
5. A través de los controles de calidad que realiza cada año nuestra Corporación, siguiendo un programa previamente fijado, vamos a tratar de mejorar la calidad de las auditorías, reforzando la formación profesional en aquellas áreas en las que se vayan detectando debilidades y con el apoyo técnico directo a nuestros profesionales que lo necesiten en el desempeño de su trabajo.

PRESENTACIÓN

■ **La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas**

Antonio Cayón Galiardo.
Gabinete de Estudios AEDAF

De entre las muchas e importantes modificaciones que la Ley 51/2002 ha introducido en el régimen de las Haciendas Locales, sin duda la de mayor trascendencia ha sido la que atañe al Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta especial significación de la reforma del IAE vendría dada por tratarse de una cuestión con matices políticos y por afectar tanto a una de las más importantes fuentes de financiación de los Ayuntamientos como a un contingente superior a los dos millones de contribuyentes.

Por otro lado, no faltarían razones a quienes impulsaron la reforma, pues este tributo ha sido una de las figuras del sistema impositivo municipal más fuertemente criticada por los especialistas, quienes le han imputado su escasa flexibilidad ante las variaciones de los ciclos económicos, su total injusticia por su alejamiento de las bases imponibles reales, su fundamentación en una capacidad ficticia, la excesiva ponderación de los elementos físicos de las empresas con olvido de la realidad económica de las mismas, etc. Posiblemente, sólo podían argumentarse a favor de su mantenimiento dos motivos: su potencial recaudatorio, que lo ponía al servicio del principio de suficiencia de las Haciendas Locales, y las funciones censales, que venía a cumplir coadyuvando a la gestión de otras figuras del sistema.

Como puede verse, se trata de una cuestión en la que se dan cita sensibilidades diferentes y encontradas que han tenido ocasión de enfrentarse desde que se anunció su reforma, que han hecho valer sus motivos durante este proceso y que verterán sus críticas aprovechando los efectos que se deriven de la nueva ley en cuanto no sean favorables para sus expectativas o intereses.

Por ello, la primera cuestión que debe abordarse es la que se refiere al mantenimiento mismo del Impuesto, pues importantes sectores de la opinión pública percibieron, en el anuncio del programa político que se comprometió a reformar la

PRESENTACIÓN

LRHL, la idea de que el IAE sería suprimido, sin más. No será pues de extrañar que se hayan defraudado algunas aspiraciones que consideramos escasamente fundadas, pues los compromisos que las sustentaron no fueron más allá del hecho de anunciar su supresión pero sólo respecto de las pequeñas y medianas empresas. No obstante lo indicado, aquí encontramos ya un primer motivo por el que la reforma llevada a cabo ha sido objeto de una acogida poco entusiasmada en algunos sectores.

Ahora bien, una vez hecha la opción por el mantenimiento del tributo, con la importante reforma indicada a la que después aludiremos con detenimiento, debemos comprender que los entes locales afectados consideren que, desde la perspectiva de sus presupuestos de ingresos, la reforma sea, para muchos Ayuntamientos, equiparable a la derogación del tributo, pues la riqueza imponible que permanece sujeta al nuevo IAE es prácticamente insignificante. De ahí que, el incremento de las facultades normativas que se atribuyen a los entes locales por la nueva Ley, sea, también en muchos casos, meramente nominal.

Por otra parte, desde la perspectiva de la doctrina especializada, la reforma, estamos seguros, suscitará severas críticas —algunas ya se han publicado— pues muy posiblemente la opción finalmente seguida por la Ley no será considerada como la mejor, o una de las mejores, de entre las muchas que se ofrecieron al legislador. Esta es la perspectiva que ahora nos interesa y que nos servirá de excusa para adentrarnos en la nueva regulación de este, ya viejo, impuesto.

Efectivamente, si atendemos a los estudios e Informes que precedieron al proyecto de Ley, las posibilidades técnicas de configuración de un impuesto local sobre la renta derivada de las actividades económicas eran muy diversas que bien podían polarizarse en dos bloques, dependiendo de que su contenido se decidiese por el mantenimiento, en lo esencial, del IAE o por su sustitución mediante la creación de una figura de nuevo cuño. Ciertamente que existían alternativas y propuestas que hubiesen satisfecho al tiempo las dos exigencias a que debía responder la reforma: la corrección de los defectos e inconvenientes que pesaban sobre el tributo y la supresión del impuesto para los contribuyentes de escasa capacidad contributiva, pero, al parecer, la solución se ha inclinado por atender primordialmente este segundo objetivo y por restablecer la suficiencia financiera de las entidades locales incrementando su participación en los ingresos del Estado.

Una vez hecha esta elección fundamental, la reforma se ha inspirado también en la idea de incrementar las competencias correspondientes a las corporaciones locales, principalmente las competencias normativas, y la de simplificar su regulación y su gestión. De este modo resulta reforzada la autonomía y la corresponsabilidad de estas Haciendas sin un excesivo incremento en la complejidad propia de un impues-

to en el que el Estado y los municipios se han repartido las competencias normativas y gestoras.

Expuestas estas ideas previas al examen de la nueva regulación del IAE que resulta de la Ley 51/2002, nos podemos ya adentrar en la exposición resumida de la reforma.

Para comenzar con esta tarea hemos de partir del hecho de que dos de los elementos más fuertemente criticados del IAE, heredados de sus antecedentes históricos más remotos, han permanecido inalterados también tras la reciente reforma. Nos referimos al contenido del artículo 79 de la LRHL, en el que se define el hecho imponible del impuesto como “el mero ejercicio” de actividades económicas, y a la norma del artículo 86.I de la misma Ley cuando establece el límite máximo de las tarifas en el 15 por 100 del beneficio medio presunto de las actividades gravadas. Así, para quienes se mantienen dentro del impuesto a raíz de la reforma, los pilares en que se basa la exacción siguen siendo una ficción y una presunción absoluta: la de que el desarrollo de una actividad económica genera siempre un beneficio o renta y la de que un límite a la suma total de las cuotas que gravan a un sector económico opera como un límite a la carga individualmente soportada por cada uno de los que pertenecen al mismo.

Aunque pueda ser cierto que otros muchos aspectos esenciales del impuesto se han visto afectados, y que, en muchos casos, las modificaciones puedan y deban ser valoradas favorablemente, sin embargo, al mantener la vigencia de tales preceptos, se prorrogan las críticas dirigidas contra el Impuesto que pueden ahora reavivarse ante la pérdida de una oportunidad para eliminar aquellos aspectos más toscos y arcaicos del tributo.

Dentro ya de la exposición de los aspectos que se reforman, podemos decir que la principal novedad viene dada por la redefinición de las exenciones y por el establecimiento de dos nuevos supuestos.

Así, la Ley ha mantenido, con algunas alteraciones en ciertos casos, las exenciones relativas a las entidades públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y entidades de Derecho público); Entidades gestoras de la Seguridad Social y Mutualidades de Previsión Social; Organismos públicos de investigación y de enseñanza costeados con fondos públicos o por fundaciones y los de enseñanza concertada; Asociaciones y Fundaciones de personas con determinadas discapacidades; Cruz Roja Española; etc. Y se han introducido dos nuevas exenciones que vienen a ser el eje de la nueva Ley.

La primera de las nuevas exenciones afecta a los sujetos que hayan iniciado el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003 y se aplicará durante los dos primeros años de su desarrollo. Se trata por tanto de una exención temporal que

PRESENTACIÓN

se aplicará a los sujetos que permanecen sometidos al Impuesto y que tiene una clara finalidad complementaria del conjunto de medidas encaminadas al fomento de la creación de empresas y actividades profesionales. Por este motivo, la misma ley excluye de sus efectos a quienes hubieran realizado la misma actividad bajo otra titularidad (v.g. personas físicas que constituyan sociedades), circunstancia que se presume en casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

La segunda de las nuevas exenciones, sin duda la de mayor incidencia social y económica, tiene una formulación legal compleja que entendemos se refiere a los siguientes supuestos:

- Todas las personas físicas que tengan su residencia en territorio español, sea cual sea su volumen de operaciones.
- Los sujetos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la LGT, cuando sean residentes en territorio español, cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros.
- Los contribuyentes por el IRNR que actúen en España mediante establecimiento permanente cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros.

A los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, éste se cuantificará, en todos los casos, conforme a lo dispuesto en la ley de Sociedades Anónimas, si bien existen reglas especiales para la verificación del cumplimiento de este requisito. Así, si se trata de sujetos pasivos del IS o de sujetos del IRNR, dicho importe se referirá al periodo impositivo cuyo plazo de declaración se haya cerrado el año anterior al del devengo del IAE en el que se aplique la exención, pero si se trata de sociedades civiles y entidades del artículo 33 de la LGT, se referirá al penúltimo año anterior.

También en relación a la forma en que se determinará la cifra de negocios, se establece que cuando un mismo sujeto realice varias actividades el límite de un millón de euros se referirá al conjunto de todas ellas; para los casos en que, conforme al artículo 42 del Código de comercio, la sociedad forme parte de un grupo de sociedades, aquél límite se referirá al grupo; y para los casos en que un mismo sujeto del IRNR tenga varios establecimientos permanentes en España, la verificación de este requisito se llevará acabo tomando en consideración la suma de las que correspondan a todos ellos.

Por otra parte, la nueva Ley también ha afectado a los elementos determinantes de las cuotas mediante la introducción de muy diversas medidas. En primer lugar, por el establecimiento de un nuevo coeficiente –llamado de ponderación– y unificando los anteriores coeficientes municipal y de situación en un nuevo elemento o coefi-

ciente de situación. Tales coeficientes se aplicarán sobre las cuotas resultantes de las tarifas y sobre la cuota resultante se practicarán las nuevas bonificaciones sean automáticas o de establecimiento municipal.

Al mismo tiempo se ha suprimido el elemento “número de obreros” como factor determinante de las cuotas de las tarifas en aquellos supuestos en que la cuota venga determinada, entre otros, por este factor, de suerte que se debiera multiplicar el número de trabajadores por una cantidad determinada.

También se reforma la incidencia del elemento superficie en la fijación de la cuota para la que corresponda a los lugares destinados a servicios socioculturales y de guardería del personal empleado ya que no se comprenderá en el computo de dicho elemento tributario.

El coeficiente de ponderación, aplicable según hemos dicho sobre las cuotas resultantes de las tarifas, se fija en función del importe de la cifra de negocios determinada por aplicación de las reglas que antes hemos comentado. Su cuantía oscila desde el 1'29 hasta el 1'35. Por su parte, el coeficiente de situación, aplicable sobre las cuotas resultantes de aplicar el coeficiente de ponderación, será fijado por los Ayuntamientos dentro de la banda que oscila desde el 0'4 hasta el 3'8, tomando en consideración la situación física del local dentro de cada término municipal y atendiendo a la categoría de cada calle. A los efectos del establecimiento de estos índices, la ley ordena que el número de categorías de calles no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9, ni las diferencias entre los coeficientes asignados a cada categoría de calles respecto de la categoría inmediata inferior o superior podrá ser menor de 0'10.

En esta nueva configuración de los elementos de cuantificación de las cuotas individuales, la nueva ley encierra el propósito de satisfacer fines muy diferentes y complejos: por un lado, atribuir a los Ayuntamientos competencias normativas, dentro de los límites de la Ley, para la determinación de las cuotas de cada contribuyente, y, por otro lado, aproximar el importe de la cuota a un índice de capacidad económica —la cifra de negocios— más próximo a la realidad que la mera situación del local.

Siendo ambos fines adecuados a las exigencias de nuestra Constitución, sin embargo los instrumentos empleados no parecen los más adecuados, pues ni la cifra de negocios es el mejor parámetro para medir la capacidad económica, menos aún cuando los sujetos sometidos al IAE ya serán sólo contribuyentes con cierto tamaño e importancia cuyos datos fiscales son conocidos por la AEAT, ni la situación de los locales puede seguir siendo uno de los principales ejes de este Impuesto.

Respecto de las bonificaciones en la cuota, ya hemos señalado que la Ley, profundizando en la autonomía de las corporaciones locales, atribuye a estas entidades facul-

PRESENTACIÓN

tades para el establecimiento de algunas reducciones, mientras que, por otro lado, fija otras de aplicación general y automática.

Comenzando por las de aplicación general, sobre las que las entidades locales carecen de competencias normativas, hemos de resaltar la que afecta a los sujetos que inicien sus actividades cuando éstas sean de carácter profesional, por lo que dejamos al margen la referida a las Cooperativas y la de reciente implantación por la Ley 49/2002.

La bonificación que comentamos es del 50 por 100 de la cuota correspondiente y comprende el periodo de cinco años siguientes a los dos primeros años de actividad en los que la actividad estará exenta, según vimos anteriormente.

Respecto de la bonificaciones municipales, la Ley autoriza las siguientes: inicio de actividades empresariales, creación de empleo, protección del medio ambiente y por obtención de rentas bajas o negativas. La competencia para su establecimiento y regulación se atribuye a los Ayuntamientos que podrán aplicarlas a partir del periodo que se inicia el 2004, una vez que hayan aprobado las ordenanzas correspondientes.

Una vez más nos encontramos con la introducción de factores de corresponsabilidad y de reforzamiento de la autonomía local, si bien, al actuar en todos estos casos como bonificaciones o reducciones de las cuotas tributarias, se priva a las entidades locales de un poder orientado al incremento de la carga fiscal y a la obtención de mayores ingresos, de suerte que lo que se viene finalmente a configurar en nuestro IAE es una especie de tributación máxima cuya fijación viene determinada por normas estatales o depende de los límites establecidos por ellas (cuotas de tarifas y coeficientes de ponderación y situación), tributación máxima sobre la que cada corporación puede introducir reducciones a expensas, naturalmente, de su propia financiación.

Por otra parte, al coexistir hasta seis posibles bonificaciones en la cuota (dos generales y cuatro municipales) y ser de aplicación jerarquizada pues el orden viene fijado en la Ley, de forma que cada una se aplica sobre las cuotas ya bonificadas que hayan resultado de las reducciones anteriores, los Ayuntamientos deberán tomar una posición muy meditada sobre las preferencias y objetivos que desean perseguir, pues las que se aplican en último término, si inciden sobre cuotas ya bonificadas por otros conceptos, tendrán un efecto muy limitado en su cuantía (la cuota se reduciría un 50 por 100, del 50 por 100, del 50 por 100... de la cuota) y, por tanto, en sus efectos también serán limitados. Además, en estos casos, no tendrá la misma eficacia sobre las cuotas tributarias ni la misma incidencia sobre los ingresos de la entidad local, el establecimiento, por ejemplo, de una reducción del 50 de la cuota por un concepto cuya aplicación sea preferente, si se compara con una reducción de

similar proporción pero aplicable por otro concepto cuya reducción sólo incida sobre cuotas ya bonificadas. Este efecto en cascada hará de difícil estimación el coste presupuestario de cualquiera de las medidas que la corporación pueda adoptar cuando sus efectos sean compatibles con otras reducciones ya adoptadas. También, de cara a los contribuyentes, un comportamiento tendente a consolidar una bonificación no siempre supondrá el mismo ahorro fiscal para dos conductas idénticas (v.g. dos empresas que incrementan sus plantillas en los mismos porcentajes) pues la reducción en la cuota que se obtendrá depende también de que se hayan obtenido o no otras deducciones de aplicación preferente.

Por esta razón la Ley autoriza a los Ayuntamientos a decidir sobre la compatibilidad o incompatibilidad entre las bonificaciones que se establezcan, pues sólo con un planteamiento ordenado y programado por la corporación será posible el logro de los fines propuestos en la ley. Para el caso en que una entidad no adoptase una decisión al respecto, parece deducirse de la ley la plena compatibilidad entre todas ellas y, además, su aplicación conforme a un orden predeterminado, según vimos.

Expuestos estos temas que se refieren al conjunto de reducciones, en forma resumida repasaremos el contenido de cada una de estas bonificaciones de carácter municipal.

Por inicio de actividades empresariales.

En paralelo a la exención establecida para quienes iniciasen el desarrollo de actividades y a la bonificación general y automática relativa al inicio de actividades profesionales, los Ayuntamientos podrán establecer una reducción cuyo contenido y alcance son los siguientes.

La reducción, que podrá llegar al 50 por 100 de la cuota, afectará exclusivamente a las actividades empresariales cuando, además, tributen por cuota municipal y se aplicará durante los cinco años siguientes a los dos en que las actividades que se hayan iniciado hayan gozado de exención. Y, al igual que vimos anteriormente, la ley adopta determinadas cautelas para determinar cuando se considera que un sujeto ha iniciado el desarrollo de una actividad.

La reducción que se cuantifica sobre la cuota resultante de las tarifas y de la aplicación de los coeficientes de ponderación y de situación, es compatible con la que se aplica a las cooperativas y a las federaciones de cooperativas, así como a las sociedades agrarias de transformación.

Como puede apreciarse, los márgenes en que se pueden desenvolver las ordenanzas fiscales por las que se regulen estas bonificaciones no son muy amplios pues, a salvo la posibilidad de fijar cualquier porcentaje dentro del límite del 50 por 100 que ordena la Ley, los demás términos de la reducción han sido predeterminados

por la norma estatal. Sin embargo, los Ayuntamientos podrán encontrar formulas para definir sus propias estrategias dentro de estos márgenes. Así, creemos que es posible ordenar una reducción de porcentajes diferentes aplicables a los distintos años del periodo de cinco de duración de la bonificación (v.g. 50 por 100 para el primer año; 40 por 100 para el segundo año; 30 por 100 para el tercero; etc.).

La reducción por creación de empleo.

El nuevo artículo 89. 2 b) de la LRHL permite a los Ayuntamientos el establecimiento de una reducción en la cuota resultante de aplicar las anteriores bonificaciones ajustada a las siguientes limitaciones o criterios.

La cuantía podrá alcanzar hasta el 50 por 100 de las cuotas, siendo modulable en función del incremento medio de la plantilla de trabajadores. Este incremento se medirá por el crecimiento del promedio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido que se haya experimentado durante el periodo inmediato anterior a aquel en que sea aplicable bonificación, en relación con el periodo anterior a aquel.

La duración de la bonificación, aunque no está prevista expresamente, será anual, siendo este extremo indisponible para los Ayuntamientos.

Finalmente hemos de señalar que la Ley nos viene a indicar que se trata de una reducción compatible con las fijadas a favor de las cooperativas y con las bonificaciones relativas a la iniciación de actividades, sean empresariales o profesionales, cuya aplicación es previa a la que ahora examinamos.

Aunque la reducción no pueda estimarse de gran importancia en términos cuantitativos, sin embargo, dado su carácter de medida complementaria de la supresión de factor “número de obreros” al que ya hemos hecho referencia, que incidía negativamente en la creación de empleo, debe valorarse globalmente, de suerte que no sólo se hacen desaparecer del IAE los elementos de distorsión respecto de la creación de puestos de trabajo, sino que es previsible una incentivación en tal orientación. Y si consideramos que sus efectos serán limitados, la razón se fundamenta en que la exención establecida para la iniciación de las actividades económicas absorberá un buen número de casos de empresas que crean empleo precisamente en los primeros años de su existencia. Este mismo efecto se producirá con las bonificaciones por el inicio de actividades cuya aplicación es previa a la reducción por creación de empleo, ya que, creemos, es en los primeros años de la vida de una empresa donde la creación de empleo es más frecuente.

La bonificación por protección del medio ambiente.

Aunque de manera muy tímida y limitada exclusivamente a una serie de actividades relacionadas con la protección del medio ambiente, se abre también este

Impuesto al conjunto de figuras que, cada vez en mayor número, se relacionan con este tipo de conductas.

En concreto, se autoriza a las entidades municipales a introducir una reducción de hasta el 50 por 100 en las cuotas resultantes, en su caso, de las anteriores reducciones, cuando se trate de cuotas municipales y el sujeto realice alguna de las siguientes actuaciones: Utilización o producción de energías renovables o de sistemas de cogeneración; realización de actividades industriales en locales o instalaciones industriales alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; adopción de planes de transporte para los trabajadores que reduzcan el consumo de energía o las emisiones derivadas del mismo.

Como puede comprobarse, se trata de la reducción donde las Entidades locales disponen de mayor margen de decisión, dentro de los fines señalados en la Ley, ya que es posible agotar el máximo de la reducción en el fomento de una sola de aquellas actividades a que hemos hecho referencia, así como fijar la duración temporal de la misma, etc.

La reducción por obtención de rentas bajas o negativas

El conjunto de bonificaciones municipales se cierra con la posibilidad de una reducción de hasta el 50 por 100 de las cuotas –llamémosles residuales- cuando los sujetos que tributen por cuota municipal obtengan un rendimiento o renta negativos o inferiores a la cantidad que se fije en la correspondiente ordenanza municipal. La reducción y el límite de la renta que determine su aplicación podrán modularse en función de la diferente clasificación de cada una de las actividades afectadas, pues entendemos que no necesariamente ha de ser de carácter general en cuanto a las actividades que puedan acogerse a ella.

Con esta medida se introduce también un amplio margen de maniobra en poder de los Ayuntamientos que pueden desarrollar una cierta preferencia por determinadas actividades, si bien de manera no arbitraria ni desproporcionada. Esta facultad, además de reforzar la autonomía y corresponsabilidad de las corporaciones, aproxima la carga fiscal soportada por los contribuyentes del Impuesto a su renta o beneficio real y rompe la vinculación del tributo con la ficción, ya comentada, de que el mero ejercicio de una actividad económica presupone siempre una determinada capacidad económica.

Una vez que hemos resumido el contenido esencial de la reforma operada por la Ley 51/2002, sólo nos resta ofrecer un juicio global sobre ella, pues disponemos de los elementos de valoración necesarios para fundamentar nuestras conclusiones.

A este fin, la primera idea que debe resaltarse, se refiere al alcance limitado de la reforma. Muy posiblemente, el legislador y el gobierno han tenido la oportunidad

de afrontar un cambio sustancial en el IAE y de diseñar una figura totalmente alejada de su historia introduciendo con ello un impuesto municipal sobre las rentas derivadas de la realización de actividades económicas modulado en función de la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. Sin embargo la solución final ha sido más conservadora, respetuosa con los materiales que tradicionalmente han constituido la estructura de este impuesto. Ahora bien, siendo ello cierto, no puede tampoco negarse que el resultado de la reforma encierra un importante avance en la mejora del propio impuesto y en la atribución a los municipios de mayores cuotas de corresponsabilidad y de autonomía.

Desde la perspectiva de los principios informadores de la reforma, podemos decir que este incremento de las facultades normativas de los entes locales y su complementaria financiación por medio de una importante participación en los ingresos del Estado, sirve a los fines y al esquema constitucional de la Hacienda Local y, además, adopta un modelo paralelo respecto del seguido en el caso de las Comunidades Autónomas. De este modo la descentralización financiera de la Hacienda General se articula sobre un mismo esquema que resulta válido tanto para las Comunidades autónomas como para las entidades locales.

En segundo lugar hemos de advertir que el nuevo impuesto tiene una estructura más simple que facilitará su gestión pues desaparecen elementos que contribuían a hacerlo complejo. Además, la exención que afectará a la gran mayoría de contribuyentes tendrá también una incidencia simplificadora sobre su gestión. Sin embargo, la aparición de normas de procedencia municipal en la regulación de los elementos de cuantificación creará un mosaico de bonificaciones de diferente alcance en función del término municipal en que radiquen los contribuyentes. Las diferencias de presión fiscal posiblemente se incrementarán y el resultado no siempre tenderá a simplificar la aplicación del tributo.

En un plano más técnico, las mejoras que se introducen en el Impuesto son evidentes. Primeramente, aunque se pueda considerar que el avance es insuficiente, las cuotas tributarias que satisfarán los contribuyentes responderán en mayor medida a su capacidad económica real y en cierto grado a sus beneficios. Ello será consecuencia del coeficiente de ponderación y de las bonificaciones que puedan introducir los municipios en orden a estos objetivos. Sin embargo, las exenciones establecidas en la Ley a favor de las personas físicas y de contribuyentes con un importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros, no resulta justificada en todos los casos. No resulta exagerado afirmar que la introducción de estas medidas descompensa los avances logrados en orden a acercar el impuesto a la capacidad económica de los contribuyentes. Ello resulta evidente en relación con las personas físicas que realicen actividades profesionales o artísticas y que obtengan importantes ingresos y beneficios. La ley introduce una diferencia de trato en fun-

ción de la forma jurídica adoptada que no siempre respeta las exigencias del principio de neutralidad.

En conclusión, en la Ley 51/2002 existen avances hacia un impuesto más ajustado a las exigencias de nuestra Constitución, sin embargo, en la medida en que la reforma se ha quedado a mitad de camino de lo que se demandaba por la doctrina especializada y también por el hecho de haberle privado de su importante potencial recaudatorio, no será extraño que no resulte convincente para nadie en sus propósitos, de forma que pueda augurarse que se trata sólo de un peldaño más en la escala de modificaciones que habrá de sufrir hasta que el IAE quede convertido en un impuesto local sobre las rentas derivadas de actividades económicas.