

MANUAL DE DERECHO
TRIBUTARIO:
PARTE ESPECIAL

TERCERA EDICIÓN

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO: PARTE ESPECIAL

Luis Manuel Alonso González y Miguel Ángel Collado Yurrita
Directores

Saturnina Moreno González
Coordinadora

Luis Manuel Alonso González
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Francisco José Cañal García
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Pedro José Carrasco Parrilla
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Montserrat Casanellas Chuecos
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Miguel Ángel Collado Yurrita
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Gracia María Luchena Mozo
Catedrática acreditada de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Saturnina Moreno González
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Francisco José Nocete Correa
Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Rafael Olañeta Fernández-Grande
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Gemma Patón García
Profesora Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

Luis María Romero Flor
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

José Andrés Rozas Valdés
Catedrático acreditado de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Barcelona

M^a Esther Sánchez López
Profesora Titular de Derecho Financiero
y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

José Alberto Sanz Díaz-Palacios
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Universidad de Castilla-La Mancha

José María Tovillas Morán
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Colección: Manuales universitarios

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2015 Luis Manuel Alonso González y Miguel Ángel Collado Yurrita (directores) y Saturnina Moreno González (coordinadora)

© 2015 Atelier

Via Laietana 12, 08003 Barcelona

e-mail: atelier@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel. 93 295 45 60

I.S.B.N.:

Depósito legal:

Diseño y fotocomposición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona
www.addenda.es

Impresión: Winihard Gràfics, Avda. del Prat 7, 08180 Moià

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	23
ABREVIATURAS	25
CAPÍTULO I. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.	31
Miguel Ángel Collado Yurrita y Luis María Romero Flor	
1. CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO	31
2. EVOLUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL DESDE 1845 HASTA EL MOMENTO ACTUAL.	33
2.1. De los primeros intentos de crear una contribución única a la reforma tributaria Mon-Santillán de 1845	33
2.2. De la reforma tributaria Fernández Villaverde de 1900 a la II República	35
2.3. Las reformas tributarias de 1940, 1957 y 1964	37
2.4. La reforma tributaria iniciada en 1977 y su evolución posterior	41
3. ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL VIGENTE	45
3.1. El sistema tributario estatal	45
3.2. El sistema tributario autonómico	47
3.3. El sistema tributario local.	48
4. EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN SOBRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS	49
BIBLIOGRAFÍA.	52
CAPÍTULO II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (I)	53
Francisco José Nocete Correa	
1. NORMATIVA APLICABLE.	53
2. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.	54
3. HECHO IMPONIBLE	56
3.1. Definición.	56
3.2. Objeto del impuesto: concepto de renta	57
3.2.1. Presunción de onerosidad y operaciones vinculadas	58
3.2.2. Clases de renta: renta general y renta del ahorro	59
3.2.3. Supuestos de no sujeción	60
3.2.4. Exenciones	60
3.3. Elemento subjetivo: el contribuyente	67

CAPÍTULO I

EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Miguel Ángel Collado Yurrita
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Centro Internacional
de Estudios Fiscales (CIEF) Universidad de Castilla-La Mancha*

Luis María Romero Flor
*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario Centro Internacional
de Estudios Fiscales (CIEF) Universidad de Castilla-La Mancha*

SUMARIO:

1. Concepto de sistema tributario. 2. Evolución del sistema tributario español desde 1845 hasta el momento actual. 2.1. De los primeros intentos de crear una contribución única a la reforma tributaria Mon-Santillán de 1845. 2.2. De la reforma tributaria Fernández Villaverde de 1900 a la II República. 2.3. Las reformas tributarias de 1940, 1957 y 1964. 2.4. La reforma tributaria iniciada en 1977 y su evolución posterior. 3. Estructura del sistema tributario español vigente. 3.1. El sistema tributario estatal. 3.2. El sistema tributario autonómico. 3.3. El sistema tributario local. 4. Efectos de la globalización sobre los sistemas tributarios. Bibliografía.

1. CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO

El Diccionario de la Real Academia Española ha definido el término «sistema», en una de sus acepciones, como «el conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí»; y alude en otra de ellas al «conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a un determinado objeto». Si a esta acepción, además, se le atribuye el adjetivo de «tributario», ello quiere decir, conforme al mencionado Diccionario, que es «perteneciente o relativo al tributo», refiriéndose en otra de sus acepciones a la necesidad y/u obligación de pagar el tributo.

Aunque es muy atinada esta primera aproximación que hemos proporcionado a través del Diccionario de la Real Academia Española, su configuración jurídica sin embargo es mucho más compleja de lo que a simple vista puede parecer, pues nos ocul-

ta mucho más de lo que realmente nos aporta o enseña. Así, cuando se menciona *grosso modo* la expresión «sistema tributario», no nos referimos únicamente a aquellas reglas, principios o normas cuya médula es el establecimiento y recaudación de los tributos, sino que con dicha expresión también se alude al análisis de las diversas relaciones jurídicas que de ellos se pueden derivar.

Estas posibles dificultades que puede presentar la unión de los conceptos de «sistema» y «tributario» cuando los ponemos en conexión directa con un determinado ordenamiento jurídico, exigen una búsqueda de soluciones que nos permitan dogmatizar sobre una sistematización tributaria ideal que, a su vez, nos ayude a entender y valorar ese «sistema tributario» al que de forma expresa se refiere el constituyente en el apartado primero del artículo 31 del texto constitucional. Idea de sistematización tributaria que parece estar presente en el apartado segundo del artículo 2 de la Ley General Tributaria cuando clasifica los tributos en «tasas, contribuciones especiales e impuestos», independientemente de cuál sea su denominación.

Es por ello que la necesidad de sistematización a la que nos referimos no se limita únicamente a todos los tributos entre sí, sino que además es preciso que se produzca con respecto de cada una de las categorías que los componen; labor nada fácil, por no decir casi imposible, máxime si tenemos en cuenta que, dada la función financiera que cumplen las tasas y las contribuciones especiales, su sistematización solamente sería posible en función de las propias actividades de cada una de las Administraciones Públicas; situación que no concurre sin embargo en los impuestos, ya que éstos sí que pueden ordenarse fácilmente en directos o indirectos, de manera tal que formen un sistema.

Sea como fuere, el mismo artículo 31.1 de la Constitución añade un nuevo problema al ya señalado de sistematización, pues de la lectura literal de éste precepto se desprende que el legislador constitucional no se conforma con cualquier sistema tributario, sino que establece como exigencia constitucional que el mismo aspire a ser justo. Y para la consecución de este ideal de justicia ofrece unos principios, criterios o pautas que, aunque inspirados en la igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, son reconducibles todos ellos al principio de capacidad económica, al ser éste la actividad medial para el sostenimiento de los gastos públicos de la cual surge a su vez el deber de contribuir derivado de este planteamiento constitucional al que sirve la imposición; o dicho en otros términos, los intereses o fines contenidos y proclamados en el propio texto constitucional no son otros que la obtención de ingresos y la consiguiente realización de gastos públicos.

Un último interrogante nos quedaría por resolver dentro de esta referencia constitucional al «sistema tributario», relativo a si éste debe estar orientado exclusivamente a financiar el gasto público del Estado central, de otras entidades territoriales distintas a esta Administración central, o al conjunto de todas ellas. La respuesta nos la ofrece el propio texto constitucional al dibujar una serie de sistemas o subsistemas tributarios que guardan relación directa con su organización administrativa, al prever su artículo 133 el establecimiento y exigencia de tributos por parte de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Así, en este sentido, el artículo 157 del texto constitucional va a recoger un amplio abanico de recursos de las Comunidades Autónomas, reconociendo igualmente en su artículo 142 «medios suficientes» a las Corporaciones Locales, entre los que se encuentran los tributos propios y de partici-

pación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas. Por tanto, y tras un somero recorrido por la Norma Fundamental, llegamos a la conclusión de que la voluntad del constituyente fue la de rechazar la unicidad de los criterios orientadores del sistema a los que se refiere el artículo 31 a alguna de sus partes, por lo que la idea misma de sistema debe predicarse del conjunto total de las aportaciones coactivas existentes, tanto si son del Estado en sentido estricto, como de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales.

En esencia, se suele denominar con la expresión «sistema tributario» al conjunto sistematizado y coherente de tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos estatales, autonómicos y locales) exigidos por los poderes públicos con arreglo a unos principios constitucionales, para así alcanzar un nivel suficiente de ingresos con los que satisfacer las necesidades públicas; de modo que cada uno de aquellos tributos, al constituir una pieza integrante de un todo mucho más amplio, constituyen un instrumento esencial al servicio de unos fines concretos de política económica (desarrollo económico, estabilidad...) y de justicia (redistribución de la renta y de la riqueza, entre otros) en el reparto de las cargas comunes a las que todos debemos contribuir por exigencia constitucional del artículo 31.

2. EVOLUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL DESDE 1845 HASTA EL MOMENTO ACTUAL

Resuelta la cuestión relativa al estudio del concepto de «sistema tributario», y antes de pasar a realizar una síntesis de cada una de las figuras tributarias que lo componen, es necesario detenerse y hacer un breve recorrido histórico por los principales hitos acaecidos desde mediados del siglo XIX hasta nuestros días que nos ayude a comprender de la mejor manera posible, el porqué de nuestro esquema tributario vigente.

Como no puede ser menos, este resumen lo vamos a dividir según los distintos impulsos reformadores acaecidos en la evolución de nuestro sistema tributario; motivo por el cual dejaremos a un lado las típicas adaptaciones que se llevaron a cabo en el devenir del tiempo, pero que en ningún momento desvirtuaron la concepción inicial con la que las figuras tributarias se configuraron.

2.1. De los primeros intentos de crear una contribución única a la reforma tributaria Mon-Santillán de 1845

Existe una conciencia generalizada en situar en 1845 el momento germinal a partir del cual puede hablarse de sistema tributario. Ciertamente que antes de esa fecha hubo intentos de racionalizar el panorama tributario abigarrado que imperaba, no sólo entre los Reinos de Aragón y de Castilla, sino incluso en cada provincia o ciudad; y ello se intentó llevar a cabo por medio de proyectos frustrados como son la Contribución Única Aragonesa (1072), el Equivalente Valenciano (1714), el cupo derivado del Catastro de Patiño en Cataluña (1715), la Talla Mallorquina (1717), o la Real y Única Contribución en Castilla (1749). Figuras todas ellas que pretendían, cada una a su manera, ordenar la tributación sobre la base de la riqueza inmobiliaria, determinada según un catastro de bienes inmuebles.

En efecto, y bajo este deseo de conseguir la unificación fiscal del conjunto de figuras tributarias existentes en las dos grandes monarquías hispánicas (con excepción de Navarra y País Vasco que seguirán conservando su autonomía financiera, aún sin perjuicio de contribuir con la Corona a través de ciertos donativos denominados «tantos alzados») que permitiera adaptar la Hacienda Estatal al desarrollo industrial que estaba empezando a aflorar, se aprueba el 23 de mayo de 1845 la Ley de Presupuestos, también conocida como la «reforma tributaria Mon-Santillán», por los dos Ministros (Alejandro Mon y Ramón de Santillán) encargados de proponerla y llevarla a cabo.

Dejando al margen de este análisis algunas medidas complementarias de la reforma (*v. gr.* la creación del Banco de España), se introduce en la imposición directa, a imitación del sistema francés de imposición real o de producto, un sistema tributario analítico basado en impuestos separados sobre las distintas fuentes de producción de renta, de acuerdo con su naturaleza y con independencia de cualesquiera otras del contribuyente. En contraposición a este sistema de imposición francés, y únicamente como curiosidad, el sistema sintético inglés de imposición personal recaía sobre el global de la renta, sin distinción entre unos y otros de sus componentes.

En concreto, el principal tributo directo lo constituía la denominada Contribución de Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería, que de un modo u otro, constituye el antecedente inmediato del actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Esta contribución se recaudaba por un sistema de cupos basado en un rendimiento anual global a obtener que la Ley fijaba, y que en función de los «amillaramientos» (padrones en los que los propietarios registraban su bienes por medio de una serie de declaraciones juradas), se distribuía dicha cuota entre las provincias, y cada una de éstas hacía lo propio entre los Ayuntamientos que las componían, para que éstos a su vez la distribuyeran entre los propietarios en proporción a sus bienes inmuebles y ganados amillarados.

Junto a ésta contribución reseñada se creó un Subsidio de Industria y Comercio para gravar el producto de estas fuentes de renta junto con la de los profesionales, y que puede ser considerado el germen del actual Impuesto sobre Actividades Económicas. A diferencia del anterior, este tributo directo se recaudaba por el sistema de cuota, en el que la Ley tenía en cuenta los hechos que revelan capacidad económica y su medida en cada contribuyente. Éste subsidio se descomponía en dos gravámenes diferentes: una cuota fija, que se exigía según una tarifa extraordinaria y especial que tenía en cuenta, en general, la actividad desarrollada y el número de habitantes de la población en que se ejercía la industria, el comercio o la profesión; y una cuota proporcional, suprimida un año después de su creación, consistente en un 10% de los alquileres satisfechos por el contribuyente por las instalaciones e inmuebles que empleaba en el ejercicio de su actividad industrial, comercial o profesional.

Por último, también se creó la Contribución de Inquilinatos, suprimida un año después de su creación, por la que se gravaba los alquileres satisfechos por el contribuyente, al ser considerado este producto como un signo externo de renta personal.

Respecto al cuadro resultante de la imposición indirecta, se crean las Contribuciones sobre Consumos de vino, sidra, aguardientes, licores, chacolí, cerveza, aceite de oliva, jabón, carne, entre otra pléyade de productos, cuyo consumo no era considerado como usual en la época, y de llevarse a cabo revelaba un cierto nivel de renta propio de las clases acomodadas.

Otros ingresos indirectos establecidos con una clara finalidad recaudatoria eran los que derivaban de los Estancos, que no eran otra cosa que monopolios fiscales sobre la renta del tabaco, sal, pólvora y lotería.

También podemos incluir en esta imposición indirecta la Renta del Papel Sellado, denominado Impuesto del Sello o Renta del Timbre a partir de 1851, cuyo objetivo era gravar la forma documental de una variada gama de actos judiciales, administrativos y mercantiles.

Finalmente, nos encontraríamos con los Derechos de Hipotecas, un impuesto indirecto que gravaba las transmisiones *intervivos* o *mortis causa* de bienes inmuebles, así como el establecimiento sobre éstos de algunos derechos reales, como su arriendo o subarriendo; impuesto que posteriormente pasó a denominarse Impuesto de Derechos Reales y que incluía en su objeto de gravamen, además de los mencionados, la constitución, transformación y disolución de sociedades.

2.2. De la reforma tributaria Fernández Villaverde de 1900 a la II República

La reforma llevada a cabo mediante Ley de 27 de marzo de 1900, también denominada «Ley Fernandez Villaverde» por los apellidos del Ministro de Hacienda que la propuso, pretendía lograr un equilibrio presupuestario por medio de una reducción, en la medida de lo posible, del déficit público provocado por la independencia de las colonias, y una mayor racionalización del sistema tributario.

En este sentido, una de las principales innovaciones introducidas en esta reforma respecto del ámbito de la imposición directa fue la de desdoblar la Contribución de Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería, en dos contribuciones diferentes, a saber: por un lado, la Contribución Territorial Rústica y Urbana gravaba estas fuentes específicas de renta, y en la que se substituyó el anterior sistema de cupos por un sistema de cuota directa; y por el otro lado, la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y su división en las tres tarifas siguientes:

La Tarifa I era la encargada de gravar las rentas que procedían del trabajo personal, al refundir en ella varios de los anteriores impuestos sobre sueldos y asignaciones, honorarios de los registradores de la propiedad o ciertos epígrafes de la tarifa de la Contribución Industrial encargados de gravar los rendimientos del trabajo.

Por su parte, la Tarifa II sometía a imposición ciertos rendimientos de capital, tales como intereses y dividendos, al haberse construido sobre la base del impuesto sobre intereses de la deuda pública, y de aquellos epígrafes de la tarifa de la Contribución Industrial que gravaban los intereses del capital dado en préstamo y los dividendos del capital representado por acciones.

Y la tercera y última Tarifa, embrión del actual Impuesto sobre Sociedades, y nutrida en esencia de la entonces vigente Tarifa II de la Contribución Industrial, pasó a gravar los rendimientos mixtos del trabajo y capital obtenidos por ciertas sociedades anónimas y determinadas cooperativas, como son bancos, compañías de seguros, las cooperativas de crédito, producción y consumo, y las sociedades anónimas en general, con excepción de las sociedades anónimas de fabricación.

Junto a estas figuras reseñadas, se crea la Contribución Industrial y de Comercio, en sustitución del anterior Subsidio del mismo nombre.

En el ámbito de la imposición indirecta las reformas no fueron de gran calado, siendo las innovaciones más sobresalientes, entre otras, el mantenimiento y ampliación del ámbito de sujeción del Impuesto de Timbre del Estado a ciertas operaciones bursátiles, como era la contratación de valores mobiliarios; o la introducción en el Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisiones Patrimoniales de un gravamen progresivo sobre la adquisición de bienes y derechos por herencias; o incluso el aumento de los tipos de gravamen en los Consumos y en el Impuesto de Aduanas con el objeto de proteger la industria nacional.

En lo que concierne a la esfera local, se llevan a cabo una serie de reformas por las que se sustituyen los Derechos sobre Consumos por un conjunto de impuestos de igual naturaleza y otros recargos sobre tributos del Estado. Así, entre los primeros, se pueden señalar los arbitrios sobre bebidas espirituosas, espumosas y alcoholes, sobre carnes frescas y saladas, y los arbitrios sobre solares sin edificar y el de inquilinatos. Entre los segundos, se autorizan entre otros los recargos sobre el impuesto estatal del timbre, sobre los billetes de espectáculos públicos, y sobre los consumos de gas y electricidad.

A partir de la reforma de Villaverde y hasta 1940, fecha en la que tiene lugar la siguiente reforma, se producen algunas modificaciones que mantienen en lo básico el sistema anterior, denominadas comúnmente con la expresión «reforma silenciosa de Flores de Lemus», en recuerdo del funcionario del Ministerio de Hacienda de la época que las llevó a cabo. Los hitos más significativos se centran en una modificación en la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria que queda configurada como un instrumento que grava la renta neta de las sociedades; la creación dentro de la Contribución Industrial de un gravamen proporcional aplicable al volumen de ventas, junto al fijo que ya existía; la creación del Impuesto sobre los Bienes de Determinadas Personas Jurídicas que sometía a imposición bienes no susceptibles de ser transmitidos *mortis causa*; o incluso la creación del Impuesto sobre el Caudal Relicto, encargado de gravar la herencia yacente.

Quizás, la medida más importante fue la introducida en la Ley 20 de diciembre de 1932, conocida con el sobrenombre de «Ley Carner» por el Ministro de Hacienda Carner Romeu, pues con ella se estableció por primera vez en nuestro sistema tributario un verdadero impuesto personal sobre la renta de las personas físicas a través de la denominada Contribución General sobre la Renta. Lo destacable de este impuesto es la personalización del gravamen al recaer únicamente sobre aquellas rentas que fueran superiores a 100.000 pesetas, es decir, era sobreimpuesto respecto de los impuestos que gravaban las fuentes típicas de renta del trabajo, del capital o de la empresa.

En esta etapa histórica, las corporaciones locales sufrieron un proceso de importantes transformaciones, entre las que destaca la denominada «reforma de Calvo Sotelo» en la que el conjunto de tributos municipales quedó configurado, en virtud de la promulgación del Estatuto Municipal aprobado por Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924, en ingresos patrimoniales, subvenciones, rendimientos de servicios municipalizados y exacciones, dividiéndose éstas últimas en arbitrios con fines no fiscales, impuestos, contribuciones especiales, tasas y multas.

A su vez, los impuestos municipales estaban compuestos por cesiones totales o parciales, por un lado, es decir, participaciones y recargos sobre contribuciones directas del Estado como lo eran los recargos sobre la Contribución Territorial Rústica y sobre

la Contribución Territorial Urbana y sobre ciertos componentes de la Tarifa I de la Contribución de Utilidades; y de otro lado, por impuestos municipales autónomos, entre los que se incluían el repartimiento general, los arbitrios sobre el incremento del valor de los terrenos situados en el término municipal, sobre solares sin edificar, sobre carruajes, caballerías y automóviles de lujo, velocípedos, motocicletas, y sobre pompas fúnebres, los impuestos sobre los billetes de espectáculos públicos, juegos permitidos, casinos y otras sociedades de recreo, o sobre los consumos de gas y electricidad.

2.3. Las reformas tributarias de 1940, 1957 y 1964

Por medio de la Ley de 16 de diciembre de 1940 tiene lugar la denominada comúnmente «reforma Larraz», llevada a cabo por el Ministro de Hacienda José Larraz, y que obedece, como casi todas, a un nuevo incremento del gasto público, pero derivado esta vez de las necesidades de reconstrucción tras la devastadora Guerra Civil. Para ello, las medidas que con carácter general se adoptaron consistieron en una elevación de los tipos de gravamen de las distintas figuras impositivas y una pretendida generalización en el ámbito de aplicación de los impuestos.

En este sentido, el ámbito de la imposición directa pierde cierta importancia como fuente principal de recaudación, y las modificaciones se producen en la Contribución Territorial Urbana por medio del establecimiento de una facultad de prórroga en los contratos de arrendamientos en función de la renta declarada por el propietario; unas correcciones al alza en las valoraciones fiscales de los bienes sujetos a la Contribución Territorial Rústica y Pecuniaria; la creación con efectos censales, respecto de la Contribución General sobre la Renta, del denominado Registro de Rentas y Patrimonios; y por último, ciertas modificaciones en la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades consistentes en gravar por ésta y no por la Contribución Industrial, a aquellos comerciantes y empresarios individuales cuyo volumen de negocio excediera de ciertos límites, desnaturalizándose de esta manera este impuesto específico, que como sabemos, estaba previsto para la tributación de sociedades.

Como aspecto más destacable de esta reforma fue la creación, dentro del ámbito de imposición indirecta, de una nueva Contribución de Usos y Consumos dividida en cinco tarifas, y en las que respectivamente se gravaba el consumo de productos alimenticios (Tarifa I), energía, primeras materias y alumbrado (Tarifa II), productos elaborados (Tarifa III), comunicaciones (Tarifa IV) y bienes y servicios de lujo (Tarifa V).

Por su parte, la reconstrucción de las haciendas locales tras la mencionada Guerra Civil se llevó a cabo mediante la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, que por medio de una ordenación provisional de los recursos, suprimió por una parte, entre otros, los arbitrios sobre inquilinatos, sobre los productos de la tierra y el repartimiento general; y por otra parte, fijó como exacciones municipales (que permitieran compensar la pérdida que pudiera derivar de la supresión de los anteriores recursos), entre otras, las siguientes: Derechos, tasas y contribuciones especiales; Arbitrios con fines no fiscales, entre los que se encuentran los que gravan el precio de las consumiciones en bares, cafés, tabernas, restaurantes y hoteles; Impuestos, en cuya enumeración se pueden citar, entre otros muchos, los impuestos cedidos por el Estado, como es el caso de la Tarifa V de la Contribución sobre Usos y Consumos, y el Impuesto sobre el Vino y la Sidra; Recargos autorizados sobre impuestos estatales, como son

los recargos sobre la Contribución Industrial y de Comercio, o sobre el de Utilidades; así como los Arbitrios sobre casinos, carruajes, caballerías de lujo y velocípedos, bebidas espirituosas y alcoholes, carnes y pescados, pompas fúnebres, y sobre traviesa en espectáculos públicos.

La estructura impositiva descrita, caracterizada por un aislamiento internacional y una política económica autosuficiente basada en recursos propios, duró hasta la primera mitad del régimen franquista, etapa a partir de la cual empieza a apreciarse una creciente apertura internacional, y en la que se precisaba una reforma del sistema tributario que permitiera, no sólo un desarrollo y crecimiento económico, sino además aumentar la recaudación para de este modo poder hacer frente al incremento del gasto público. Dicha reforma, basada en una nueva sistematización racionalizada tanto de los tributos directos como indirectos y en un sistema de evaluación global, se lleva a cabo por el Ministro de Hacienda Navarro Rubio a través de la Ley de 26 de diciembre de 1957, de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, y de la que podemos destacar los aspectos que a continuación siguen.

Respecto de la nueva sistemática tributaria, y más concretamente dentro de la tributación directa, la mencionada reforma suprime nominalmente la Contribución sobre Utilidades y la Contribución Industrial, reagrupándolas bajo las nuevas denominaciones que mencionamos a continuación.

Basado en la Tarifa I de la Contribución de Utilidades y en ciertos conceptos de la Contribución Industrial, surge el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que gravaba los rendimientos de los profesionales a través de sus cuatro títulos, referentes respectivamente a profesionales libres y trabajadores independientes, funcionarios públicos, empleados particulares y asimilados, artistas y remuneraciones especiales.

Como herederos de los anteriores conceptos sujetos tanto en la Tarifa II y en parte de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, surgen respectivamente el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

Y de la suma de la Contribución Industrial y de parte que restaba de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades surge el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, abreviadamente conocido como Impuesto Industrial, por el que se gravaban a los comerciantes e industriales individuales a través de dos gravámenes: uno fijo o de licencia que gravaba el mero ejercicio de la actividad; y el segundo que determinaba una cuota proporcional o de beneficios, que sujetaba el rendimiento real de la actividad.

En relación con la sistematización en el ámbito de la imposición indirecta, la Contribución de Usos y Consumos se transforma en un Impuesto General sobre el Gasto que comprendía tres conceptos impositivos: un Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, un Impuesto General sobre el Gasto y un Impuesto sobre el Lujo.

Posiblemente la novedad más significativa de ésta reforma de 1957 fue la introducción de nuevos métodos de gestión, concretados en las evaluaciones globales y en los convenios con grupos o sectores de contribuyentes, y que en principio, facilitaban la aplicación de los impuestos y simplificaban la actuación de los ciudadanos.

Con las evaluaciones globales se trataba de determinar, por medio de unas Juntas mixtas de funcionarios y contribuyentes y a partir de estudios económicos para cada sector profesional o empresarial, los beneficios aproximados de aquellos sectores eco-

nómicos en los que el fraude era más operativo, en concreto, en los rendimientos del trabajo personal de los profesionales, en los beneficios de los empresarios individuales y en las rentas de las sociedades. En cambio, el régimen de convenio era promovido por las agrupaciones de contribuyentes, que formaban comisiones mixtas integradas por éstos y los funcionarios de Hacienda, para fijar directamente las cuotas tributarias a pagar respecto ejercicios económicos futuros de determinados impuestos indirectos, fundamentalmente sobre el lujo y, posteriormente, sobre el tráfico de empresas.

Por lo que respecta a los municipios, dos son los hitos a reseñar: en primer lugar, la denominada de forma abreviada «Ley de Régimen Local» (aprobada por Decreto de 24 de junio de 1955) va a introducir nuevas figuras y a restablecer otras en este concreto ámbito, entre las que destacan los arbitrios sobre solares sin edificar, sobre el incremento del valor de los terrenos y los que gravan la riqueza urbana, rústica y pecuniaria. Y en segundo lugar, por medio de la Ley 85/1962, de 24 de diciembre, de reforma de las Haciendas Municipales, se suprimió las consumiciones en bares y restaurantes, cafés, bebidas, gas y electricidad, alcohol, carnes, etc., que componían la imposición municipal sobre Usos y Consumos, y se cedió, en concepto de compensación, el 90% del rendimiento de la Contribución Territorial estatal sobre la Riqueza Urbana y Rústica y el de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial; compensaciones que el Estado podía atribuir en parte a través del Fondo Nacional de Haciendas Municipales, y en parte directamente a las propias Corporaciones Locales.

Aún a pesar de que la reforma llevada a cabo en 1957 tenía como consecuencia positiva el incremento de recaudación, ya que sin aumento de los tipos de gravamen aumentaba de manera ostensible los ingresos tributarios; sus graves defectos concretados en la generalización del fraude y de una doble contabilidad, quebrantamiento de los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica y capacidad económica, y reconocimiento de la insuficiencia de los medios materiales y personales al servicio de la Administración, prontamente empiezan a sentirse, reclamando, tras la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963, una nueva reforma general del sistema tributario.

Perfeccionamiento que se llevó a cabo mediante la Ley 41/1964, de 11 de junio, conocida como «reforma del sistema tributario», y que no obedecía como sus antecesoras a razones estrictamente recaudatorias, sino más bien a un deseo de adecuar el sistema tributario a los cambios fiscales internacionalmente vigentes, tal y como se deduce de su exposición de motivos. En este sentido, la imposición directa se va a estructurar en tres impuestos generales y en cinco impuestos a cuenta, reales o de producto.

Empezando por los impuestos generales, se creó en primer lugar el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en sustitución de la anterior Contribución General sobre la Renta, y cuyo objeto era someter a gravamen la renta global de las personas físicas en base a los cinco impuestos reales o de producto que analizaremos a continuación, y las rentas obtenidas por la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios.

En segundo lugar, se crea el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, que a través de un gravamen proporcional va a someter a imposición la renta o beneficio neto de las sociedades y demás entidades jurídicas, derivado o bien de los ingresos típicos o actividades normales de la empresa explotada, como son las actividades comerciales, industriales, profesionales o agrarias; o

bien por ingresos atípicos que procedían de otras fuentes de financiación ajenas a la actividad normal de la empresa, tales como incrementos de valor de elementos del activo o ciertas inversiones patrimoniales concretadas, por ejemplo, en arrendamientos, préstamos, etc.

Y por último, procedente de los antiguos Derechos Reales, se crea el Impuesto General sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, dividido en dos gravámenes distintos que gravaban, por un lado, las adquisiciones de bienes y derechos por *mortis causa*, herencia o legado; y por otro, los bienes de personas jurídicas no susceptibles de transmisión hereditaria.

Con relación a los impuestos a cuenta, reales o de producto, éstos funcionaban como un gravamen complementario mínimo a cuenta de los impuestos generales en aquellos supuestos en los que la cuota del impuesto personal era superior a lo pagado a cuenta por el conjunto de impuestos directos y reales sobre la renta; pero sin posibilidad de devolver la diferencia en el caso contrario, es decir, en el supuesto de producirse un mayor importe en la suma de las cuotas de los impuestos reales que la correspondiente al impuesto personal.

El primero de los mencionados impuestos a cuenta, reales o de producto lo constituía la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, a través de la cual se gravaba, por medio de dos cuotas diferentes, las rentas reales o potenciales, es decir, las producidas o susceptibles de producir los bienes rústicos y pecuarios. En este sentido, la cuota fija recaía sobre la titularidad dominical de dichos bienes, o dicho de otra manera, sobre las rentas reales o potenciales de los bienes rústicos y del ganado. Por el contrario, la cuota proporcional afectaba a los rendimientos (rentas efectivas) derivados de la explotación agrícola, entre los que se incluían fincas, ganado, etc., siempre y cuando superaban una determinada cuantía y se obtenían por personas físicas.

Por medio de la Contribución Territorial Urbana se gravaba la renta susceptible de producir los bienes de naturaleza urbana, y más concretamente, el suelo que tuviera tal carácter y las construcciones urbanas.

A través del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal se sometía a gravamen las rentas reales o potenciales que derivaban del trabajo personal, ya fueran procedentes del trabajo dependiente, como por ejemplo empleados o funcionarios; ya fueran derivadas de las rentas del trabajo y del capital conjuntamente, aunque imputables fundamentalmente al factor trabajo, como por ejemplo, las derivadas de actividades profesionales y de artistas independientes. Dentro de este segundo tipo de rentas, se distinguía entre una cuota proporcional, encargada de gravar a las personas físicas por los rendimientos obtenidos de una actividades profesionales o artísticas; y una cuota fija o de licencia, encargada de gravar el mero ejercicio de estas actividades.

El Impuesto sobre las Rentas del Capital era el encargado de someter a imposición las rentas que procedían del capital mobiliario, tales como las participaciones en los beneficios de las sociedades, dividendos, intereses de capital prestado, rendimientos de la propiedad industrial e intelectual, entre otros tantos.

Y por último, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales gravaba por medio de una cuota proporcional o de beneficios, los rendimientos derivados de actividades comerciales e industriales; sometiendo a imposición a través de una cuota fija o licencia el mero ejercicio de tales actividades.

En contraposición, la imposición indirecta viene configurada, por un lado, por la refundición del impuesto sobre Transmisiones de Bienes y el de Timbre del Estado en el denominado Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para así gravar el tráfico civil o particular de bienes que no constituyeran una manifestación de actividad empresarial; y la desaparición de los Derechos Reales, con el consiguiente traslado del gravamen de las transmisiones lucrativas *mortis causa* al Impuesto General sobre Sucesiones, que a partir de ese momento pasa a considerarse como un impuesto directo sobre el capital.

Pero por otro lado se sustituye la vieja imposición sobre el gasto por un impuesto general sobre las ventas denominado Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y que siguiendo los modelos de impuestos plurifásicos cumulativos o en cascada típicos de Italia y Alemania, va a someter a gravamen el volumen total de ventas en cada una de las fases, con el siguiente inconveniente añadido: el constante aumento del coste fiscal de los bienes en proporción a las fases que vayan integrando el proceso productivo.

Cierran la imposición indirecta el Impuesto sobre el Lujo, encargado de gravar los bienes considerados como suntuosos; y los llamados Impuestos Especiales sobre Fabricación y Venta que recaían sobre determinados productos como el alcohol, azúcar, petróleo, teléfono, etc.

En relación con las Haciendas Locales, aparte de la Ley 48/1996, de 23 de julio, sobre modificación del Régimen Local que devolvió a los Municipios el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos y creó el Impuesto sobre Circulación de Vehículos por la Vía Pública; éstas no sufren otra modificación sustancial hasta la aprobación de la Ley 41/1975 de Bases del Estatuto de Régimen Local, mediante la cual se inicia una profunda reestructuración de sus recursos por medio de la posterior promulgación del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, en base al esquema que a continuación se detalla: Ingresos de Derecho Privado; Ingresos de Derecho Público; Subvenciones; Derechos y Tasas por aprovechamientos especiales o por la prestación de servicios; Contribuciones especiales por obras, instalaciones o servicios; multas; Impuestos Municipales Autónomos, como por ejemplo, los que recaían sobre Solares, sobre la Radicación, sobre Circulación de Vehículos, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sobre Gastos Suntuarios, y sobre la Publicidad; y finalmente Recargos sobre impuestos estatales, en particular, sobre la base liquidable de la Contribución Urbana y sobre la base liquidable de la cuota fija de la Contribución Rústica y Pecuaria, sobre la cuota fija o licencia del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, sobre la cuota fija o licencia del Impuesto sobre el Rendimiento de Trabajo Personal satisfecho por Profesionales y Artistas, y sobre la cuota por primas de las Entidades Mutuas de Seguros en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

2.4. La reforma tributaria iniciada en 1977 y su evolución posterior

Sin bien, la reforma tributaria llevada a cabo en 1964 supuso un gran avance en la sistematización de nuestro sistema tributario, la misma resultaba insuficiente para los cambios que se avecinaban con la llegada de la democracia. En este sentido, resultaba necesaria una profunda reforma del sistema impositivo, no sólo por la nueva estructura territorial del Estado, que a su vez exigía la autonomía financiera de las Comunida-

des Autónomas (permitiendo la creación de sus tributos propios y cediendo algunos tributos estatales) y la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales (sobre la base de las figuras tributarias reguladas por el Estado), sino que además la nueva dirección de la política económica, orientada a su asimilación con la de los países que componían nuestro entorno, exigía eliminar aquellas evaluaciones globales y jurados tributarios que tanta inseguridad jurídica y fraude generaban, así como establecer verdaderos impuestos sobre la renta que hicieran efectivos los principios de justicia tributaria que la reciente Constitución consagraba como medios o fines para conseguir un nivel adecuado de recaudación.

Por ello no es de extrañar que de forma paralela a la Constitución, las primeras Cortes democráticas elaboraran la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes en Materia Fiscal, con la que se pretendía cambiar el clima tributario del país en base a un conjunto de iniciativas tomadas en orden a acentuar el grado de responsabilidad tributaria, tales como la regularización voluntaria de la situación fiscal de aquellas personas físicas o jurídicas al efecto de cancelar responsabilidades tributarias anteriores; la supresión de supuestos de elusión fiscal que se daban a través de las llamadas «sociedades interpuestas»; la modificación y tipificación del delito fiscal, castigando incluso con pena privativa de libertad aquella conducta fraudulenta que se realizara mediante «la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales»; o la supresión por primera vez del secreto bancario a través de la obligación de colaborar por parte de las entidades de crédito y ahorro, en el sentido de facilitar a la Administración una relación de sus clientes, y concediéndole a ésta última la facultad de comprobar cuentas bancarias por medio del examen de sus movimientos.

Aludiendo, siquiera someramente, al marco impositivo en que se va a concretar el proceso de reforma, la Ley de Medidas Urgentes creó un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, de naturaleza personal, progresivo y complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; impuesto que fue regulado ulteriormente mediante Ley de 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y que sigue «formalmente en vigor», pese a los aspectos sustantivos que serán analizados en su capítulo correspondiente, al cual nos remitimos.

A dicha Ley de 1977 le siguieron otras dos normas de 1978 que entraron en vigor simultáneamente el 1 de enero de 1979. Nos referimos en primer lugar a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por la que se creó el nuevo Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas en sustitución del Impuesto de Producto y del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y por medio del cual se pretende gravar de forma sintética la renta efectiva y real derivada de los rendimientos del trabajo, del capital, de explotaciones económicas y de los incrementos puestos de relieve por cualquier variación en el patrimonio del sujeto pasivo, siempre y cuando no estuvieran gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y en segundo lugar, a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, encargado de gravar la renta global y sintética percibida por personas jurídicas, tras desaparecer la influencia de los impuestos de producto o reales que hacían referencia a las categorías de ingresos típicos y atípicos que condicionaban la delimitación del hecho imponible y su cálculo.

Ambos tributos reseñados gravaban inicialmente a las personas físicas y jurídicas con independencia de si eran o no residentes; si bien fue la Ley 41/1998, de 9 de

diciembre la encargada de crear un tributo específico sobre la renta de éstos últimos, denominado Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, y en el que se distingue entre las rentas que obtiene un no residente persona física o jurídica a través de un establecimiento permanente o sin él. El objetivo de desgajar este impuesto de las leyes que regulaban la tributación de las rentas de las personas físicas y jurídicas residentes, no era otro que el hacer frente a los crecientes problemas de deslocalización de los preceptores de rentas, evitando su huída del sistema a través de un cambio de residencia.

Tanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes ha sufrido importantes modificaciones con posterioridad, hasta llegar a la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a los Textos Refundidos del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En el ámbito de los antiguos impuestos a cuenta, reales o de producto, desaparecieron por completo los impuestos sobre los rendimientos del trabajo personal y sobre las rentas del capital; mientras que las cuotas proporcionales de la Contribución Territorial Rústica y del Impuesto Industrial fueron derogados en parte; y otros, en cambio, no sólo no desaparecieron sino que se refundieron y transformaron en impuestos locales, como fue el caso de la cuota fija o de la licencia fiscal de la Contribución Territorial Rústica y del Impuesto Industrial, que junto al impuesto que gravaba los rendimientos del trabajo personal a profesionales y artistas, pasó a llamarse desde 1979 Impuesto sobre Actividades Económicas; o el denominado desde 1979 Impuesto sobre Bienes Inmuebles, heredero del anterior Impuesto sobre las Rentas Inmobiliarias o Contribución Territorial Urbana.

Por último, mediante una regulación tardía en este proceso de reforma tributaria directa, se procedió a la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por el que se sometía a imposición a las personas físicas por las adquisiciones patrimoniales gratuitas *motis causa e inter vivos*; mientras que el gravamen de las sucesiones y donaciones percibidas por las personas jurídicas quedaba integrado en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al ámbito de la imposición indirecta, se fue produciendo una paulatina adaptación del sistema tributario a las exigencias de las Comunidades Europeas, como fue la supresión del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, del Impuesto sobre el Lujo y de una gran variedad de pequeñas figuras tributarias, tales como los impuestos sobre entradas y localidades en espectáculos públicos, sobre bebidas refrescantes, entre otros muchos, para introducir mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto, el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el que gravar las sucesivas fases del proceso productivo en función del incremento al valor final de los bienes consumidos, de manera tal que se grave el valor total de cada operación, pero permitiendo deducir de la cuota resultante lo pagado por el sujeto pasivo en sus compras.

Es también en ese mismo año cuando se inició el proceso de desmantelamiento de los monopolios fiscales sobre tabaco y petróleo, así como la integración dentro de los Impuestos Especiales (mediante Ley 45/1985, de 23 de diciembre) del Impuesto de Fabricación Armonizado, cuya característica principal era la de ser un sobreimpuesto

que pretendía gravar más acusadamente ciertos productos ya gravados en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La creación del mercado interior en el ámbito comunitario y la efectiva supresión de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, llevó a una amplia reforma tanto del Impuesto del Valor Añadido que, por medio de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, suprimió el tipo incrementado de éste impuesto, aunque mantuvo la existencia del tipo ordinario y de dos reducidos; como de los Impuestos Especiales que, mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, introduce el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte para compensar la supresión de dicho tipo incrementado en relación con los mismos; y a los que con posterioridad se le fueron incorporando nuevas figuras como el Impuesto sobre las Primas de Seguros en 1996, el Impuesto sobre la Electricidad en 1997, el Impuesto sobre Ventas Minoritarias de Hidrocarburos en el 2001, o el Impuesto Especial sobre el Carbón en el 2005.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la normativa recogida en el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de noviembre, no supuso en esencia un cambio drástico respecto al que existía antes de 1978, aunque sí redujo las figuras gravadas a las transacciones de riqueza entre particulares, con lo que se delimita su campo de acción frente al Impuesto sobre el Valor Añadido, que recae, en líneas generales, sobre el tráfico en que intervienen empresas o profesionales.

La regulación del sistema impositivo estatal descrito quedaría incompleta si no nos referimos siquiera someramente a la evolución acaecida en este período de los distintos niveles territoriales. Así, en cuanto a las Comunidades Autónomas, en 1980 se aprobó una Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en la que se establecieron los tributos susceptibles de ser cedidos (y ampliados en las reformas al modelo de financiación autonómica de 1996, 2001 y 2009), cuya cesión efectiva se llevó a cabo mediante una ley ordinaria general y otras específicas, una para cada Comunidad Autónoma. De igual manera, y respecto a los impuestos propios, la mencionada Ley preveía la posibilidad de su establecimiento siempre que no recayera sobre hechos impondibles previamente gravados por el Estado, lo que dejó a las Comunidades Autónomas un ámbito de actuación muy reducido, al no derogar el Estado ninguno de sus impuestos, como hubiera sido lógico de esperar en un proceso de descentralización fiscal.

En relación con las Haciendas Locales, el cuadro de tributos que mencionábamos al final del apartado anterior no sufre ninguna modificación sustancial hasta la aprobación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, en la que se autorizaba al Gobierno para refundir las disposiciones legales vigentes; autorización que se hizo efectiva mediante el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, y por el que pasan a constituir impuestos municipales, entre otros, la Contribución Territorial Rústica y Pecuniaria, la Contribución Territorial Urbana, la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas, el Impuesto sobre la Radicación, el Impuesto sobre Solares, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y el Impuesto sobre la Publicidad.

Posteriormente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (actualmente sustituida por el 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), pasó a regular los elementos esenciales de los tributos locales y su calificación según se tratara de impuestos de establecimiento obligatorio o potestativo para los Municipios.

3. ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL VIGENTE

La evolución que acabamos de describir de forma sucinta en el apartado anterior ha desembocado en un sistema tributario que, en la actualidad, sigue manteniendo y ejecutando en puridad el esquema de tributos diseñados en 1978, aún tras sufrir, en los años siguientes al reseñado, importantes y continuas reformas.

Es momento, por tanto, de que pasemos a exponer esquemáticamente cuál es la estructura fundamental del sistema tributario español tal y como existe hoy, ordenando los diferentes impuestos, como suele ser habitual, en función del ente territorial que los ha establecido y, en el caso de la Administración Central, según se trate de impuestos directos (sobre la renta o el patrimonio) o indirectos (sobre otros índices de capacidad económica distintos de la renta y el patrimonio). Sin embargo, es necesario advertir que las indicaciones que realicemos acerca del objeto de gravamen de estas figuras impositivas y su posible cesión o no a las Comunidades Autónomas, tendrán un carácter meramente indicativo y provisional, remitiéndonos para su concreción al capítulo que le corresponda en este manual.

Por tanto, y como puede deducirse, muchas serán las omisiones que forzosa y deliberadamente deberán de concurrir en una exposición de este tipo, lo que se justifica, no sólo por la variada regulación en cada Comunidad Autónoma o Corporación local se realizan de las tasas, sino además por el carácter efímero de las contribuciones especiales, al ser éstas establecidas en función de la obra que se financia con ellas; lo cual no impedirá para que a través de nuestro análisis conozcamos cuáles son las líneas fundamentales de las diferentes figuras impositivas que integran el sistema tributario actual.

3.1. El sistema tributario estatal

Comenzamos la exposición del conjunto de figuras impositivas que integran el denominado sistema tributario estatal, clasificándolas en impuestos directos e indirectos.

El marco básico de la imposición directa está constituido actualmente por tres impuestos personales sobre la renta y dos impuestos personales sobre el capital. De entre los primeros, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye uno de los instrumentos fundamentales de la política económica y una de las formas más exactas de apreciar la capacidad económica real de cada contribuyente, al gravar la renta global de las personas físicas residentes en territorio español según sus circunstancias personales y familiares, es decir, la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Se trata de un impuesto cuyo marco normativo básico debe ser completado con el actual régimen de cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, las cuales, además de participar en un porcentaje del 50% de recaudación, tendrán atribuidas competencias normativas referentes a la posibilidad de regular, siempre dentro de ciertos límites,

el importe mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, la deducción por inversión en vivienda habitual y las deducciones correspondientes a ese tramo autonómico.

El segundo de los impuestos directos sobre la renta lo constituye el Impuesto sobre Sociedades al gravar a las sociedades y demás entidades con personalidad jurídica por la obtención de renta de carácter sintético, es decir, por la diferencia entre ingresos y gastos, con independencia de cuál es el origen o la fuente de la que proceda la mencionada renta. A diferencia del anterior, nos encontramos ante un impuesto estatal que no ha sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

Por su parte, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, constituye el tercero de los impuestos directos personales sobre la renta encargado de gravar tanto a personas físicas como a entidades, con o sin personalidad jurídica, que no sean residentes en territorio español, por las rentas que se entiendan producidas en el mismo. No obstante, el gravamen por este impuesto diferirá según la persona o entidad no residente actúe en España a través de un establecimiento permanente o sin él. En el primer supuesto, es decir, cuando disponga en España de instalaciones en las que se realice habitualmente su actividad, el establecimiento permanente es un centro de imputación de las rentas, por lo que quedarán sujetas todas las rentas imputables al mismo, con independencia del lugar de su obtención. Sin embargo, cuando el no residente obtenga rentas sin mediación de establecimiento permanente, tributará de forma separada por cada devengo de renta sometida a gravamen, y sin posibilidad de compensación entre ellas.

En cuanto a los impuestos personales sobre el capital, nos encontramos ante dos figuras impositivas. La primera de ellas es el Impuesto sobre el Patrimonio que grava la titularidad por una persona física determinada de un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, sin tener en consideración sus circunstancias personales y familiares. Es importante resaltar que se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, a las que se les atribuyen competencias tanto recaudatorias como normativas sobre determinados elementos del impuesto, por lo que si una Comunidad Autónoma no las ejerce, se aplica supletoriamente la Ley de este concreto impuesto.

La segunda figura que somete a imposición el capital personal la constituye el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al gravar, con carácter general, los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, derivados de la adquisición gratuita de bienes o derechos, ya sea por actos *inter vivos*, como puede ser una donación, ya sea por actos *mortis causa*, como son las herencias o legados. Al igual que el anterior, se trata de un impuesto cuyas competencias normativas (concretadas en las reducciones de la base imponible, tarifa, cuantía, coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones en la cuota), así como las relativas a la gestión, recaudación e inspección, han sido cedidas a las Comunidades Autónomas.

Pasando finalmente a lo que hemos dado en denominar sistema estatal de imposición indirecta, tres son las figuras básicas que gravan, con absoluta generalidad, la circulación o el tráfico de la riqueza. El primero de ellos, el Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una pieza angular del sistema estatal actual al poner indirectamente de manifiesto la capacidad económica del contribuyente por el consumo de bienes y servicios. En particular, este tributo va a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, las adquisiciones intracomunitarias y las impor-

taciones de bienes, y lo hará mediante la técnica de repercusión obligatoria del impuesto en el precio de venta de cada transacción, de modo que cada comprador tenga que soportar ese incremento de coste, hasta llegar al consumidor final que es quien económicamente soporta la imposición. Señalar además dos aspectos fundamentales: el primero es que se trata de un impuesto totalmente armonizado a través de diversas Directivas comunitarias; y la segunda es que se trata de un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, a las que se les transfiere el 50% de la recaudación pero no competencias normativas ni de gestión.

Otro impuesto indirecto, e igualmente armonizado a través de diversas Directivas de la Unión Europea son los Impuestos Especiales que gravan una serie de consumos específicos y concretos, entre los que se pueden distinguir, entre otros, los que a continuación siguen: impuesto sobre bebidas alcohólicas, labores del tabaco, hidrocarburos, electricidad, sobre determinados medios de transporte, seguros, carbón, etc. Este tipo de impuestos suelen justificarse por tener un señalado carácter extrafiscal, pues sirven al objetivo de lograr una mejor asignación de los costes fiscales hacia una política sanitaria o social; motivo por el cual, son impuestos en los que se transfiere a las Comunidades Autónomas desde el 58% hasta la cesión íntegra de la recaudación.

Y por último, el llamado abreviadamente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues en realidad son tres modalidades distintas de gravamen que a su vez dan lugar a tres impuestos distintos, dependiendo de si recae el objeto de imposición sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos particulares; o bien sobre las Operaciones Societarias, al gravar la constitución, extinción, aplicación de capital, etc. de sociedades o entidades asimiladas; o bien sobre determinados Actos Jurídicos Documentados, en particular, documentos mercantiles, administrativos y notariales a los que el ordenamiento jurídico les otorga una especial protección. La gestión de este impuesto, en sus tres variantes, se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas, en función de diversos criterios o puntos de conexión (objeto de adquisición, domicilio, o lugar de expedición del documento), así como la competencia normativa para regular el tipo de gravamen aplicable al mismo.

3.2. El sistema tributario autonómico

Sin entrar en el análisis de cómo está configurado el poder tributario de las Comunidades Autónomas, en esencia y en virtud de lo señalado por el artículo 157 de la Constitución éstas últimas gozarán de los siguientes recursos relacionados directa e inmediatamente con los tributos: impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales así como sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, y cuyo producto se les atribuye, aunque el mecanismo para llevarlo a cabo funcione de manera inversa si se trata de Comunidades Autónomas denominadas de Régimen Común o de Comunidades Forales.

Centrando nuestra atención única y exclusivamente en las Comunidades de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla), su financiación viene dada en mayor parte, precisamente, por su participación en aquellos impuestos en los que se cede, o bien el importe íntegro de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes, como son el Impuesto sobre el Patrimonio, el Im-

puesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y los Tributos sobre el Juego; o bien establece una cesión parcial con relación a otros tributos como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol, bebidas derivadas, hidrocarburos, labores de tabaco o electricidad.

Aunque sea en menor proporción, y como manifestación cualitativamente más importante de su poder impositivo, tales Comunidades y Ciudades de Autonomía pueden establecer sus propias tasas, contribuciones especiales e impuestos, aunque tal poder de imposición respecto a sus propios impuestos no es ilimitado al no poder gravar hechos imponible ya sometidos a imposición por el Estado. Es por ello que, aún primando el objetivo recaudatorio, la mayor parte de los tributos propios que se han regulado en estos entes territoriales autonómicos se han configurado con un importante componente extrafiscal, al ser su finalidad, en muchos de los casos, conseguir una mejor protección del medio ambiente. Ejemplo de lo indicado lo encontramos en tributos que gravan los depósitos de residuos, vertidos, contaminación atmosférica, cánones de saneamiento, canon eólico, tierras infrautilizadas, instalaciones que inciden en el medio ambiente, grandes superficies, protección civil, depósitos bancarios, juego del Bingo, etc.

3.3. El sistema tributario local

Como es de todos sabido, el Estado, además de estructurarse territorialmente en Comunidades Autónomas, también se organiza en entidades locales básicamente consideradas, cuyas Corporaciones Locales (Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos o Consejos Insulares) pueden, en virtud del artículo 133.2 del texto constitucional, establecer y exigir tributos de acuerdo con lo establecido por la Constitución y las Leyes; por lo que los entes locales pueden «aplicar» tasas, impuestos y contribuciones especiales como fuentes para garantizar un mínimo de ingresos, en este caso tributarios. No obstante, es preciso advertir que hemos hecho referencia a «aplicar» y no a «establecer», pues al carecer de potestad legislativa para crear tributos sólo podrán «establecerlos» si se entiende dicho término en el sentido de poner en vigor, dotar de fuerza y de aplicación efectiva a los impuestos que previamente han sido creados en sus líneas esenciales por una Ley estatal o autonómica.

Es por tanto la Ley Reguladora de las Haciendas Locales la encargada de crear y regular los elementos esenciales de aquellos tributos que pueden aplicar estas entidades territoriales, permitiéndoles de esta manera, gozar de un cierto margen de actuación para fijar a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales algunos de sus elementos cuantificadores.

Sin entrar en la gran pléyade de tasas y contribuciones especiales que afloran en el ámbito local, la mencionada Ley divide a los impuestos en dos grupos en función de que su carácter sea obligatorio o potestativo.

Los impuestos obligatorios, como su propio nombre indica, son aquellos impuestos de creación y regulación estatal (o de la entidad foral correspondiente) que deben existir en todo municipio, y que deben ser exigidos de acuerdo con su correspondiente

Ordenanza Fiscal o conforme a la regulación y tipos impositivos mínimos previstos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en caso de no haberse aprobado aquella.

Dentro de este tipo de impuestos se encuentran, en primer lugar, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que grava la titularidad de un bien inmueble, ya sea de naturaleza rústica o urbana, y un derecho real de usufructo, de un derecho real de superficie o de una concesión administrativa sobre estos bienes inmuebles reseñados.

Otro de los impuestos obligatorios es el Impuesto sobre Actividades Económicas, que va a gravar el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas en territorio nacional por aquellas personas jurídicas (empresarios y profesionales) que no gocen de exención subjetiva. En concreto, estarán exentos de gravamen las personas físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o las sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica cuya cifra de negocios sea inferior a un millón de euros.

Y por último, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica va a gravar tanto a las personas físicas como a las jurídicas, así como a entidades sin personalidad, por la tenencia de vehículos aptos para circular por vías públicas.

Por su parte, y en contraposición a los anteriores, los impuestos potestativos son aquellos que «pueden existir», en el sentido de que sólo podrán ser exigidos por los municipios si así los han establecido y regulado expresamente mediante la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Entre estos impuestos de exacción voluntaria nos encontramos con el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, que actualmente se aplica al aprovechamiento de cotos de caza y pesca; el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que va a gravar al dueño de cualquier construcción, instalación u obra que requiera licencia urbanística, por la realización de éstas dentro del término municipal; o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que es un tributo que va a gravar al adquirente (si se trata de operaciones a título lucrativo) o a quien transmita un terreno urbano o constituya o transmita el derecho (cuando al operación tenga carácter oneroso) por las plusvalías de esos terrenos urbanos, puestas de manifiesto con ocasión de la suscrita transmisión de su propiedad o por la construcción o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

4. EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN SOBRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

Uno de los factores centrales en nuestro tiempo, y que más ha marcado el devenir de los siglos XX y XXI, lo constituye, sin lugar a dudas, la intensificación de las relaciones económicas internacionales, o dicho de otro modo, el fenómeno de la llamada y debatida «globalización económica», la cual ha servido como cambio de diversos aspectos en el comportamiento de los Estados, al pasar progresivamente de una política claramente proteccionista a otra mucho más abierta, destinada a facilitar los intercambios internacionales de bienes, servicios y capitales.

Es preciso matizar antes de seguir que, aun a pesar de que con carácter generalizado se utiliza el término «globalización» para hacer referencia a un proceso de interdependencia e integración económica entre países de todo el mundo como consecuencia de un aumento creciente del volumen en las transacciones de bienes, servicios y capitales; no hay que olvidar, sin embargo, que la dimensión mundial que el mismo térmi-

no conlleva, puede estar igualmente referido a distintos puntos de vista como el político, el cultural, el social, etc.

Este fenómeno ha venido unido en los últimos años a diversos factores, entre los que cabe destacar, entre otros muchos, los avances de la ciencia, el desarrollo tecnológico e informático, así como la mejora en el terreno de las telecomunicaciones, sector éste último en donde sin rápidos sistemas de transportes que reducen de manera considerable las distancias y el tiempo entre los diversos puntos geográficos mundiales, o sin el avance de los medios de comunicación, que hoy permiten la conexión instantánea y el comercio electrónico entre personas y/o empresas situadas en lugares lejanos sin necesidad de desplazamientos físicos, no hubiera sido posible el flujo constante e ininterrumpido durante las veinticuatro horas del día de bienes, servicios, capitales, e incluso personas, en esta expansión de las economías nacionales en un mundo sin fronteras.

Estos aspectos, en consecuencia, se resaltan como importantes, pues no sólo abrieron el camino para que casi la totalidad de los Estados, entre ellos España, estructuraran sus sistemas económicos y jurídicos hacia la multinacionalización de las relaciones económicas de todo tipo de agentes económicos, y no solamente de las empresas, superándose de este modo la localización territorial de éstos últimos, inicialmente concretada en un determinado Estado, en aras de operar internacionalmente en mercados situados en otros Estados, para así intentar aprovechar en beneficio propio lo mejor que puede ofrecer cada uno de aquellos. Sin embargo, esa dinámica lleva aparejada la deslocalización de las actividades y, como consecuencia de ello, del capital.

Así, mientras que un agente económico, exento de cualquier tipo de restricción jurídica inhabilitante, puede disponer de un completo conocimiento y libertad sobre cómo y dónde realizar operaciones en diversos lugares del mundo; los Estados, confinados en sus respectivas jurisdicciones por el principio de soberanía, ven como sus competencias y disposiciones normativas quedan relegadas al ámbito del territorio marcado por las fronteras nacionales de los Estados, es decir, a su propio territorio.

Como fácilmente puede deducirse de lo hasta ahora expuesto, esta dimensión internacional condicionó no sólo a los Estados, que se vieron en la necesidad de establecer un ámbito de soberanía que delimitara el territorio en el que su ley produce efectos, o dicho con otras palabras, crear un ordenamiento jurídico en el que las leyes de cada uno de los Estados encontrase aplicación fuera de su territorio nacional; sino que también condicionó a los distintos y variados agentes económicos, por el hecho de tener que tratar de combinar, al respecto, la normativa interna de su Estado de residencia con las normas de los diferentes Estados en los que interactúan, a los efectos de minimizar en la mayor medida posible su gasto fiscal global.

En el ámbito del derecho tributario internacional se verifica, de igual manera a la reseñada con anterioridad, una extrema influencia de este problema, representado en términos generales por la propia dinámica de las transacciones (circulación de bienes, servicios, capitales, personas y, consecuentemente, de rentas), pues la apertura al exterior trae consigo la generación tanto de rentas como de gastos de fuente extranjera, lo que unido a la multiplicidad de jurisdicciones fiscales existentes, pueda dar lugar a problemas de doble imposición, debido al hecho de que el contribuyente estará sujeto a contribución tanto en el Estado de la fuente como en el de su residencia.

Si bien, desde el punto de vista de los Estados, y más concretamente desde el punto de vista del Estado Español, junto a los objetivos anteriormente mencionados de facili-

tar las transacciones internacionales de sus residentes y de evitar la doble imposición de rentas de fuente extranjera, convive otro no menos importante que es el de proteger sus ingresos tributarios de una ausencia de imposición, recaudando exactamente todos los ingresos asociados a hechos imponibles respecto de los que el Estado en cuestión tenga competencia tributaria para su gravamen; evitando de esta manera que una renta quede exenta de impuestos a causa de determinadas prácticas contrarias a los ordenamientos internos de los Estados, como son la elusión, la evasión y el fraude fiscal, cuyo objetivo es minimizar los impuestos a pagar en todos los Estados en los que se opera, lo que produce como resultado inmediato la disminución de la recaudación tributaria.

Así, frente a estas actividades económicas internacionales, que permite generar beneficios determinantes de mayores capacidades económicas que escapan al control de las Administraciones Tributarias, cada Estado, particularmente considerado, se vio en la tesitura de si debía mantener el mismo sistema tributario que venía desarrollando, o si por el contrario, debía de cambiar su propio sistema impositivo por otros que se adecuasen a los problemas que genera el desarrollo de las transacciones internacionales.

Aunque esta circunstancia hubiera sido propicia para que los Estados, y con ello sus Administraciones Tributarias, se adecuaran a la realidad cambiante generada por la multinacionalización de la economía, la preferencia, sin embargo, fue la contraria, es decir, decidieron mantener el sistema impositivo tradicional respaldando su soberanía nacional en materia fiscal por medio del principio de tributación en el Estado de residencia por la renta mundial, entendiendo ésta como la imposición de toda la renta con independencia del lugar donde se haya obtenido.

Sin embargo, la adopción por el mantenimiento del sistema impositivo tradicional que exige a sus residentes tributar por la renta mundial, se encuentra a su vez asociado a un sistema de aplicación de los tributos basado en una necesaria participación del contribuyente en la gestión del tributo. Esto, a su vez, genera otro problema, tal y como veíamos en párrafos anteriores, pues si el contribuyente no declara voluntariamente los hechos imponibles por los que obtiene rentas en otros Estados, el alcance de extraterritorialidad de la norma de sujeción no estaría cubierto. O dicho en otras palabras, si al hecho de que la información que normalmente poseen las Administraciones Tributarias procede, generalmente, de los contribuyentes y de aquellos terceros que tengan la obligación de suministrarla, le unimos que los mecanismos de investigación disponible por aquellas se encuentran limitadas a su propio territorio, lo que le convierte en insuficientes al no poder localizar aquellas rentas que se obtienen fuera de su jurisdicción para hacerlas tributar, pues dicha información se encuentra en manos del Estado en el que se obtiene el rendimiento, nos encontramos nuevamente con una disminución en la tributación, y por tanto, ante una imposibilidad de ejercer un control y una gestión tributaria eficaz.

Por tanto, dadas las características y complejidad, cada vez mayor, del contexto económico internacional en el que nos movemos, no es de extrañar que paulatinamente los Estados, y entre ellos España, requieran y a su vez desarrollen alianzas o relaciones de cooperación fiscal internacional entre ellos, cuyo instrumento más destacado lo constituye el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias, con la intención fundamental, no sólo de dar seguridad y efectividad operativa al modelo impositivo de los Estados, sino además servir como mecanismo eficaz para evitar la doble imposición internacional y combatir la evasión y fraude fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El repartimiento general de utilidades», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 1982.
- BALLESTEROS, P.: «Teoría del sistema tributario español», *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1933.
- BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Guiffré, Milano, 1980.
- CAYÓN GALIARDO, A. (Dir.): *Los Impuestos en España*, Aranzadi, Navarra, 2003.
- CARRERA RAYA, F. J.: *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Madrid, 1995.
- ESTAPE, F.: «La reforma tributaria de 1845», *Revista de Información Comercial Española*, 1964.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J. M.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Tributario*, Marcia Pons, Madrid, 2002.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario: sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.; CALERO GALLEGO, J.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; PÉREZ ROYO, I. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 2000.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.; LASARTE ÁLVAREZ, J. y PÉREZ ROYO, F.: *Las Haciendas Locales en España: 1940-1965*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.
- LASARTE, J.: *Sistema Tributario Estatal*, Comares, Granada, 1999.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y SÁNCHEZ PINO, A. J.: *Lecciones del sistema fiscal español*, Tecnos, Madrid, 2011.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2010.
- OCHOA TREPAT, M. L.: *Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*, Edersa, Madrid, 1988.
- PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2011.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (Coord.): *Manual de Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2002.