

# El sistema tributari

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello  
Esteban Quintana Ferrer  
Juan Zornoza Pérez

PID\_00162472



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Estructura del sistema tributari</b> .....	9
1.1. Concepte de <i>sistema tributari</i> .....	9
1.1.1. L'element històric i l'element racional .....	10
1.1.2. Diferents perspectives d'anàlisi del sistema tributari: política, econòmica i jurídica .....	11
1.2. La pluralitat dels sistemes tributaris de l'Estat .....	13
1.2.1. Sistema tributari de l'Estat .....	14
1.2.2. Sistema tributari de les comunitats autònomes .....	17
1.2.3. Sistema tributari de les entitats locals .....	24
1.3. El sistema tributari espanyol i la Unió Europea .....	26
1.3.1. Recursos tributaris de la Unió Europea .....	27
1.3.2. Incidència de la normativa de la Unió Europea sobre el sistema tributari espanyol .....	28
<b>2. Història del sistema tributari</b> .....	30
2.1. Origen i configuració del sistema tributari espanyol al segle XIX	30
2.2. El problema de la foralitat als territoris històrics i l'origen dels concerts econòmics .....	33
2.3. La Hisenda espanyola des de 1900 fins a la guerra civil .....	35
2.4. De la reforma Larraz a la reforma de 1957 .....	36
2.5. De la reforma tributària de 1964 al final del franquisme .....	38
2.6. La reforma tributària de 1977 i la reestructuració del sistema tributari espanyol .....	41
2.7. Balanç i perspectives de la reforma tributària .....	43
<b>Activitats</b> .....	47
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	47
<b>Solucionari</b> .....	49
<b>Glossari</b> .....	50
<b>Bibliografia</b> .....	51



## Introducció

El conjunt de tributs que incideixen sobre l'individu han de respondre a la idea de sistema per principi i per exigència constitucional.

L'article 31.1 de la **Constitució espanyola** (CE) estableix el deure dels ciutadans de contribuir al finançament de la despesa pública per mitjà d'un sistema tributari just. Aquesta exigència es predica del conjunt de tributs de l'Estat, sigui quina sigui la distribució interna del poder tributari, i afecta de manera especial els impostos, que són els tributs que s'exigeixen per la possessió de la riquesa, sense cap referència a l'activitat de l'Administració.

Els **impostos** incideixen sobre índexs de riquesa o de capacitat econòmica. Aquests índexs són limitats, però les possibilitats d'individualitzar-ne manifestacions concretes que siguin susceptibles de gravamen de manera separada són molt nombroses. Cal, doncs, ordenar de manera coherent aquesta diversitat de gravàmens, per tal que constitueixin un tot sistemàtic; i cal fer-ho encara més si tenim en compte que ben poques vegades els impostos apareixen de manera simultània en el temps i que, fins i tot quan és així, com a resultat d'una gran reforma, els impostos solen ser objecte de contínues modificacions, bé per manca de previsió –perquè els impostos dissenyats no tenen els elements i el grau de flexibilitat necessaris per a adaptar-se automàticament a la ràpida evolució del sistema econòmic–, bé perquè influeixen en el sistema altres factors de naturalesa diversa.

Encara més, tal com ha assenyalat el professor Sainz de Bujanda, en les grans reformes, aquelles que afecten la totalitat del sistema tributari, juntament amb el factor racional inherent a qualsevol reforma, que intenta plasmar de manera coherent i sistemàtica les idees que motiven i presideixen el nou sistema, hi ha un factor històric que tendeix a conservar els tributs preexistents que ja tenen un funcionament, un grau d'acceptació i unes possibilitats recaptatòries prou coneguts. Aquest factor té un paper important, fins al punt que pot arribar a provocar algunes distorsions i obstaculitzar la sistematització del resultat final.

D'altra banda, l'ordenació sistemàtica suposa claredat i absència de contradiccions. I, en aquest sentit, el sistema constitueix també un ideal o una aspiració de tot sistema tributari.

No hi ha cap dubte que la claredat facilita la comprensió dels tributs i, per consegüent, la seva acceptació –indispensable per al funcionament correcte del sistema tributari–, i el judici i la valoració crítica que contribueixen de manera

### Nota

Al glossari trobareu el significat de les sigles i abreviacions emprades en aquest mòdul didàctic.

### Índexs de capacitat econòmica

Els índexs de riquesa o de capacitat econòmica sobre els quals incideixen els impostos són: la renda, el patrimoni i el consum.

decisiva al perfeccionament i a l'evolució del sistema cap a la consecució de l'ideal de justícia. I, sobretot, significa respecte envers el ciutadà i una garantia enfront de qualsevol tipus de manipulació populista i demagògica.

Finalment, val a dir que si la comprensió de qualsevol sistema tributari requereix situar-lo en el seu context, una part essencial d'aquest context és l'entorn, és a dir, el conjunt de països que l'envolten i constitueixen el medi natural en què es desenvolupa l'activitat d'un país determinat.

Aquest entorn determina, en el cas espanyol, dos fets d'una importància vital per a la configuració del sistema tributari:

**a) La pertinença del nostre sistema al tipus continental**, amb les diferències que això comporta respecte al model anglosaxó, a pesar de la mundialització de l'economia i de l'existència de múltiples factors d'acostament entre els diferents sistemes tributaris.

**b) La pertinença a la Unió Europea**, on l'harmonització i la confluència de sistemes fiscals són una necessitat òbvia.

Amb els continguts d'aquest mòdul es pretén explicar a l'estudiant quins són els elements estructurals bàsics del sistema tributari, en abstracte i amb referència concreta al nostre país, proporcionar-li els criteris perquè en faci una valoració crítica i un judici correcte i oferir-li els elements necessaris perquè compregui les raons de la seva evolució i estat actual, identificant constants històriques, plantejaments doctrinals, factors conjunturals i perspectives de futur.

## Objectius

Els continguts i les eines procedimentals d'aquest mòdul didàctic us han de permetre assolir els objectius següents:

- 1.** Entendre el concepte de sistema tributari des de diferents perspectives d'anàlisi, com ara la política, l'econòmica i la jurídica.
- 2.** Delimitar els perfils dels sistemes tributaris de l'Estat, les comunitats autònomes, els ens locals i la Unió Europea.
- 3.** Comprendre la mecànica de la cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes de règim comú i diferenciar aquest últim règim de l'establert per als territoris forals.
- 4.** Entendre la incidència de la normativa de la Unió Europea sobre el sistema tributari espanyol.
- 5.** Delimitar els recursos tributaris dels ens locals en l'àmbit de la seva autonomia i finançament.
- 6.** Conèixer l'origen i la configuració del nostre sistema tributari en els dos darrers segles, com també la influència que han tingut en la situació actual.
- 7.** Identificar el problema de la foralitat en els territoris històrics i l'origen dels concerts econòmics.
- 8.** Diferenciar les principals característiques de les diferents reformes que s'han produït en el nostre sistema tributari.





# 1. Estructura del sistema tributari

## 1.1. Concepte de *sistema tributari*

Un *sistema* és un conjunt de regles o principis sobre una matèria enllaçats racionalment entre si segons un mètode determinat, un conjunt coordinat d'elements, normes i procediments amb què funciona una cosa i que contribueixen a un determinat objecte.

Partint d'aquesta definició, és evident que la noció de *sistema* aplicada als tributs implica racionalitat i coordinació entre si i no pas una simple acumulació o juxtaposició d'impostos, taxes i contribucions especials.

Un sistema tributari, en paraules del professor Sainz de Bujanda, implica un ordre o vincle lògic entre les diferents figures tributàries –impostos, taxes i contribucions especials– i una consciència clara dels objectius fiscals i extrafiscals que es pretenen aconseguir amb l'aplicació d'aquestes figures.

Un sistema tributari equival a un conjunt racionalment ordenat, coherent i coordinat de tributs, integrat en un ordenament jurídic igualment racional i coherent, que contribueix de manera unitària a donar sentit a un objectiu: fer possible el compliment del deure de contribuir al sosteniment de les càrregues públiques, d'acord amb el principi de capacitat econòmica, sens perjudici que un sistema tributari pugui ser també apte per a satisfer altres principis i finalitats constitucionals.

### Lectura recomanada

Sobre el concepte i l'estructura del sistema es recomana la lectura següent:  
**F. Sainz de Bujanda** (1962). "Estructura jurídica del sistema tributario". *Hacienda y Derecho* (tom II, pàg. 252-274). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Del concepte de *sistema tributari* es poden extreure les característiques següents:

1) **Coherència i coordinació entre els tributs que integren el sistema**, de manera que, en conjunt, responguin racionalment i ordenadament a les exigències dels principis que el sustenten: el deure de contribuir amb un mínim de suficiència al sosteniment de les càrregues, les competències, les funcions o els serveis que ha de prestar l'ens públic titular del sistema, d'acord amb el principi de capacitat econòmica, i també altres objectius de política econòmica o de política tributària i encara altres principis i finalitats constitucionals.

2) **Racionalitat en l'ordenació jurídica material i formal dels tributs**, per tal d'evitar una manca d'estabilitat del sistema, una complexitat excessiva, una manca de comprensió i aplicabilitat d'aquest, i la presència de disfuncions en la normativa que el regula, com ara llacunes legals o reglamentàries que per-

metin un tracte desigual entre els contribuents, o bé l'evasió o el frau fiscal per part d'alguns d'ells, la duplicitat de tributs sobre un mateix fet imposable, l'establiment de tributs extrafisicals que no tinguin en compte la capacitat econòmica del contribuent, etc.

### 1.1.1. L'element històric i l'element racional

En la gènesi de tot sistema tributari, afirma el professor Sainz de Bujanda, hi ha una contradicció entre l'element històric i l'element racional, de manera que tot conjunt de tributs és sistemàtic, en el sentit que s'arriba a la integració harmònica dels diversos gravàmens, en grau més o menys intens, per obra de la raó, de les exigències pràctiques o d'ambdues coses a la vegada.

Qualsevol sistema tributari, doncs, és fruit d'un compromís polític inicial i d'una evolució històrica contínua. Els sistemes tributaris de dret positiu no constitueixen construccions estàtiques, perfectament racionals, sinó que en cada moment històric, el sistema tributari vigent és la conseqüència d'uns canvis i d'unes adaptacions constants del sistema anterior.

Les complexes relacions entre els diferents tributs que componen el sistema i la pluralitat d'objectius perseguits amb aquests provoquen que, amb independència del sistema vigent, apareguin sempre i de manera inevitable contradiccions. Aquestes **contradiccions**, que s'expliquen per les circumstàncies polítiques, econòmiques o socials concretes dominants en cada moment històric, provoquen la necessitat d'impulsar modificacions constants que aspiren a aconseguir el màxim grau possible de racionalitat i perfeccionament.

#### La tasca de perfeccionament

La tasca de perfeccionament continu ha de tenir com a referència bàsica les **característiques** següents que es prediquen d'un sistema tributari racional:

- a) Existència d'una administració financera eficient, que conegui les conseqüències de la seva actuació.
- b) Absència d'evasions i duplicacions, i admissió d'exempcions limitades dins un sistema clar, simple, coherent i elàstic.
- c) Manteniment de l'impost progressiu.
- d) Afirmació dels principis de personalitat i d'equitat en el repartiment de la càrrega tributària, en el sector dels impostos directes, i coordinació d'aquests últims per tal d'assegurar que el sistema tingui la màxima simplicitat i claredat.
- e) Existència d'un conjunt d'impostos indirectes, simplificat i coordinat també amb els directes.
- f) Certesa del dret tributari i, en conseqüència, clara determinació dels drets i deures de l'estat i dels contribuents, coordinada amb un codi tributari de principis generals.
- g) Consideració que el contribuent és únic, i que, per tant, és única la seva capacitat contributiva.

h) Establiment de sancions penals, necessàries per a fer eficaç la llei sobre declaració de rendes.

Tenint en compte que qualsevol sistema tributari adopta de manera ineludible els dos elements esmentats, l'històric i el racional, sembla evident que l'aspiració permanent del legislador tributari de cada moment històric ha de centrar-se en l'examen de les imperfeccions d'un sistema concret per proposar-hi reformes i cercar la màxima racionalitat. Amb aquest propòsit, cal tenir en compte que la valoració d'un sistema concret pot fer-se des de diferents perspectives: la política, l'econòmica i la jurídica, entre d'altres.

### **1.1.2. Diferents perspectives d'anàlisi del sistema tributari: política, econòmica i jurídica**

Una política financera, ens diu el professor Sainz de Bujanda, només és racional si pondera de manera adient els diversos aspectes –polítics, jurídics, econòmics, etc.– que el tribut ofereix, si s'adequa als principis rectors de cadascun i si combina l'aplicació d'aquests tributs de manera òptima per a la col·lectivitat.

Per tant, afegeix el professor, l'**anàlisi de la racionalitat del sistema** pot produir-se des d'angles de visió diferents, sense que els resultats –favorables o adversos– que aquesta labor crítica produeixi hagin de ser els mateixos per a totes les perspectives possibles: hi ha una racionalitat econòmica, una altra de jurídica i una altra de política del sistema tributari, encara que aquest, considerat en conjunt, només es pot qualificar de racional si mereix tal consideració quan hagi estat avaluada des d'observatoris diversos com la ciència de l'economia, del dret o de la política.

La major o menor racionalitat del sistema és una qüestió que depèn de factors polítics, econòmics i jurídics, i en el moment d'avaluar-la intervenen elements diversos, com el grau de coordinació i la coherència entre els tributs, i també els criteris que s'hagin tingut en compte en el repartiment de la càrrega tributària entre els ciutadans per a fer efectiu el deure de sosteniment de les despeses públiques o els objectius perseguits amb el sistema.

En el marc dels factors que influeixen en la racionalitat del sistema financer distingim les perspectives següents:

1) Des d'una **perspectiva política**, és evident que la configuració d'un o diversos sistemes tributaris vigents en un estat està condicionada per l'estructura política d'aquest. La configuració serà diferent, per exemple, segons estiguem davant d'un país unitari o d'un estat descentralitzat (confederal, federal, regional, provincial, etc.), d'un país democràtic dotat d'una constitució o d'un país amb un règim dictatorial, d'un país laic o d'un país confessional, etc.

En matèria tributària, l'estructura política d'un estat és determinant per a comprendre millor quines són en cada cas les decisions polítiques i jurídiques adoptades en aspectes tan importants com la distribució correcta o incorrecta de fonts normatives que regulen el sistema tributari, la major o menor incidència d'aquest en les activitats econòmiques, o el grau d'intensitat amb què es persegueixen determinats objectius de política tributària, com el foment de l'ocupació laboral, la protecció de la família, la defensa de la natalitat, la salvaguarda del medi ambient, etc.

2) L'estructura econòmica d'un estat determina també la conformació del sistema o sistemes tributaris que s'hi apliquen. És clar que és diferent el conjunt de tributs vigents en un país amb una economia liberal o en un país amb una economia intervinguda pel poder públic, en un país on impera la lliure competència o en un país proteccionista, en un país on predomina l'activitat industrial o en un país on el sector agrari és el més significatiu, en un país amb recursos naturals importants o en un país que depèn econòmicament del sector dels serveis, etc.

En qualsevol dels casos, des de la **perspectiva de la ciència econòmica** la racionalitat d'un sistema tributari es dedueix a partir de l'anàlisi de la repercussió efectiva dels gravàmens sobre l'economia d'un país i dels objectius econòmics buscats: redistribució de la renda, lluita contra la inflació, foment de determinats sectors o activitats econòmiques, repressió del consum de certs béns, foment de la competitivitat dels agents econòmics del país, promoció de la inversió, etc.

Aquesta anàlisi dels efectes econòmics dels sistemes tributaris és avui dia determinant i imprescindible si tenim en compte que, amb l'adveniment dels estats intervencionistes i, per tant, amb l'augment de les despeses públiques i de la necessitat de disposar d'ingressos per a fer front a aquestes despeses, és creixent la projecció dels tributs sobre el conjunt d'activitats econòmiques.

3) Finalment, des d'una **perspectiva jurídica**, que és la que nosaltres adoptem, la racionalitat del sistema tributari exigeix, en paraules del professor Sainz de Bujanda, preguntar-se quins tipus de fets generen l'obligació de satisfer el tribut, de manera que sotmetent aquests fets a una classificació sistemàtica tindrem determinada, amb un criteri jurídic, l'estructura del sistema tributari. Aquest criteri és necessari contrastar-lo amb les classificacions dels tributs que contenen els textos positius.

Si prenem aquest punt de vista, la racionalitat major o menor d'un sistema tributari dependrà de la major o menor coherència i coordinació dels tributs dins l'ordenament vigent en cada moment.

En un estat de dret, doncs, cal valorar el grau de compliment dels principis constitucionals o legals que presideixen qualsevol sistema tributari, principalment el principi de capacitat econòmica, i si amb l'aplicació d'aquest sistema es respecten o no les garanties dels contribuents, exigències que requereixen el perfeccionament constant de les categories tributàries i de la normativa vigent.

## 1.2. La pluralitat dels sistemes tributaris de l'Estat

L'article 31.1 de la CE estableix que tothom ha de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica, mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà caràcter confiscador.

Ara bé, la referència d'aquest precepte a un sistema tributari just, basat en els principis de capacitat econòmica, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat, és una referència genèrica que afecta no sols els tributs de l'Estat en sentit estricte, sinó també els tributs de la resta d'ens públics territorials.

En virtut de l'organització territorial descentralitzada prevista al títol VIII de la CE i, més concretament, del contingut de l'article 137, coexisteixen al nostre país tres sistemes o **subsistemes tributaris** que es corresponen amb els tres nivells institucionals existents: Estat, comunitats autònomes i entitats locals, sens perjudici de l'existència de tributs de la Unió Europea (UE).

### Article 137 de la CE

"L'Estat s'organitza territorialment en municipis, en províncies i en les comunitats autònomes que es constitueixin. Totes aquestes entitats gaudeixen d'autonomia per a la gestió dels interessos respectius."

El reconeixement del poder tributari a favor de cadascun d'aquests poders públics el fa la Constitució mateixa quan afirma:

"1. La potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant llei.

2. Les Comunitats Autònomes i les Corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis."

Articles 133.1 i 2 de la CE.

Des de la perspectiva de la necessària racionalitat de tots aquests sistemes o subsistemes tributaris, hi ha dues **qüestions fonamentals** que cal considerar des d'un punt de vista jurídic:

1) El repartiment adequat de les manifestacions de riquesa gravables i la sistematització o harmonització entre els diversos sistemes tributaris territorials entre si, per tal d'evitar que una mateixa capacitat econòmica d'un contribuent sigui gravada per dos o més sistemes tributaris i per a prevenir problemes de coordinació normativa i de coordinació en la gestió dels tributs.

Aquestes condicions són encara més necessàries si tenim en compte que sovint la titularitat de la competència normativa o de regulació d'un tribut no coincideix amb la titularitat de la seva gestió o administració, ni amb la titularitat dels rendiments obtinguts amb l'aplicació del tribut.

2) La recerca de solucions als problemes produïts per la coincidència en un mateix contribuent de càrregues tributàries derivades de l'exercici del poder tributari espanyol (ja sigui estatal, autonòmic o local) i dels poders tributaris no espanyols.

### 1.2.1. Sistema tributari de l'Estat

El sistema tributari de l'Estat en sentit estricte està constituït per un conjunt d'impostos, taxes i contribucions especials que s'apliquen a tot el territori, sens perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni<sup>1</sup> i dels tractats internacionals<sup>2</sup>.

Entre aquestes tres figures tributàries els **impostos** ocupen, amb gran diferència, un lloc privilegiat en la Hisenda estatal, en el sentit que generen importants ingressos no sols directament a l'Estat, sinó també a les comunitats autònomes i a les corporacions locals. Així, els rendiments d'alguns impostos estatals són cedits a les comunitats autònomes, a més, aquestes i també les entitats locals gaudeixen d'un percentatge de participació en els ingressos obtinguts per l'Estat amb l'exacció de la resta d'impostos estatals no cedits.

### Imposició sobre la renda, patrimonial i sobre el tràfic

Els impostos estatals graven les principals manifestacions de capacitat econòmica (renda, patrimoni i consum o tràfic de béns i serveis) i es poden classificar en tres grups:

1) **La imposició que grava la renda de les persones físiques o jurídiques**, constituïda per tres impostos:

a) Impost sobre la renda de les persones físiques residents a l'Estat espanyol (IRPF).

b) Impost sobre la renda de les societats igualment residents (IS).

c) Impost sobre la renda de les persones físiques i jurídiques no residents (IRNR).

Aquests tres impostos són directes i l'Estat en deté les competències normatives i de gestió i el rendiment. No obstant això, el primer (l'IRPF) està cedit parcialment (fins a un màxim del 50%) a les comunitats autònomes, que gau-

#### La doble imposició

Les normes tributàries de dret intern o els anomenats *convenis multilaterals o bilaterals* entre Espanya i altres estats han de contenir normes per a impedir situacions de doble imposició internacional.

<sup>(1)</sup>País Basc i Navarra.

<sup>(2)</sup>En especial, els convenis per a evitar la doble imposició.

#### Lectures recomanades

Pel que fa a l'IRPF, vegeu la Llei 35/2006, de 28 de novembre, i el RD 439/2007, de 30 de març.

Quant a l'IS, vegeu l'RD legislatiu 4/2004, de 5 de març, i el RD 1777/2004, de 30 de juliol.

I amb referència a l'IRNR, vegeu l'RD legislatiu 5/2004, de 5 de març, i l'RD 1776/2004, de 30 de juliol.

deixen de competències normatives limitades sobre alguns elements d'aquest impost (mínim personal i familiar, tarifa i deduccions) i són titulars del rendiment cedit.

2) La **imposició que grava el patrimoni de les persones físiques**, la qual inclou quatre impostos:

a) Impost sobre el patrimoni (IP), que grava la titularitat del patrimoni net de les persones físiques. A partir de l'1 de gener de 2008 s'aplica una bonificació del 100% a favor de tots els subjectes passius, per la qual cosa des d'aquesta data aquest impost no s'ha de pagar.

b) Impost sobre les successions i donacions (ISD), que recau sobre els increments de patrimoni obtinguts per les persones físiques com a conseqüència d'actes o negocis gratuïts per causa de mort (*mortis causa*) o entre vius (*inter vivos*).

c) Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD), que grava el tràfic patrimonial privat o no empresarial.

d) Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents regulat pel RD legislatiu 5/2004, de 5 de març, de l'impost sobre la renda de no residents, i l'RD 1776/2004, de 30 de juliol.

Els dos primers són impostos directes, mentre que el tercer és un impost indirecte, i tots tres s'han cedit a les comunitats autònomes. Això implica que l'Estat hi exerceix només les competències normatives, però no la gestió ni la titularitat dels rendiments obtinguts, que són competències cedides a les comunitats autònomes, les quals també tenen un poder normatiu limitat sobre alguns elements d'aquests impostos.

3) La **imposició que grava el tràfic de béns i serveis**, que descansa sobre tres impostos:

a) Impost sobre el valor afegit (IVA), que grava el consum de béns i serveis i recau sobre totes les operacions que realitzin, com a subjectes passius, els empresaris i professionals.

b) Impostos especials (IE), que recauen sobre consums específics de determinats béns i serveis i sobre la fabricació o la importació d'aquests (hidrocarburs, tabac, alcohol i electricitat), sobre la matriculació de mitjans de transport, o sobre la primera venda o lliurament de carbó. En aquest àmbit també cal destacar l'impost sobre les primes d'assegurances, que incideix en les operacions d'assegurances i capitalització, i l'impost sobre les vendes minoristes de deter-

#### Lectures recomanades

Pel que fa a l'IP, vegeu la Llei 19/1991, de 6 de juny.

Quant a l'ISD, vegeu la Llei 29/1987, de 18 de desembre, i l'RD 1629/1991, de 8 de novembre.

I amb referència a l'ITPAJD, vegeu l'RD legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, i l'RD 828/1995, de 29 de maig.

#### Poder normatiu de les CC.AA.

Les comunitats autònomes tenen un poder normatiu limitat sobre les tarifes, deduccions, mínim exempt, etc.

#### Lectures recomanades

Pel que fa a l'IVA, vegeu la Llei 37/1992, de 28 de desembre, i el RD 1624/1992, de 29 de desembre.

Quant als IE, vegeu la Llei 38/1992, de 28 de desembre, i el RD 1165/1995, de 7 de juliol.

L'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs ha estat creat per l'article 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre.

Respecte a l'impost sobre les primes d'assegurances, vegeu l'article 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre.

I amb referència als impostos duaners, vegeu el RD 511/1977, de 18 de febrer, el RD legislatiu 1299/1986, de 28 de juny, i el Reglament (CEE) 450/2008, de 23 d'abril, que aprova el Codi duaner comunitari (Codi duaner modernitzat).

minats hidrocarburs, aplicable a partir de l'any 2002, que recau sobre el consum d'hidrocarburs i que grava, en fase única, les vendes minoristes d'aquests productes.

c) Impostos duaners, formats per un conjunt d'impostos que graven el tràfic exterior, principalment la importació de mercaderies, els quals s'exigeixen d'acord amb les normes del Codi duaner de la Unió Europea.

Tots aquests impostos són indirectes i, llevat dels impostos duaners, cedits a les comunitats autònomes. L'Estat, per tant, és titular de la competència normativa de creació i regulació d'aquests impostos, però la competència normativa parcial (excepte en l'IVA i els impostos especials de fabricació), la gestió i el rendiment total o parcial corresponen a les autonomies.

### Impostos estatals

Impostos estatals		
Impostos que graven la renda	Impostos que graven el patrimoni	Impostos que graven el tràfic
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impost sobre la renda de les persones físiques</li> <li>• Impost sobre societats</li> <li>• Impost sobre la renda de no residents</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impost sobre el patrimoni</li> <li>• Impost sobre successions i donacions</li> <li>• Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats</li> <li>• Gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impost sobre el valor afegit</li> <li>• Impostos especials (inclouent l'impost sobre les primes d'assegurances i l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs)</li> <li>• Impostos duaners</li> </ul>

### Taxes

D'acord amb la Llei general tributària (LGT) i amb diverses normes específiques dictades per l'Estat, aquest té competències per a establir i gestionar nombroses taxes, entre les quals destaquen les que us esmentem a continuació:

- a) Taxa per l'autorització, celebració i organització de jocs de sort o atzar.
- b) Taxa sobre rifes, tómbols, apostes i combinacions aleatòries.
- c) Cànon de superfícies de mines.
- d) Taxa per l'expedició de títols acadèmics o professionals.
- e) Taxa per actuacions i serveis en matèria de navegació marítima i aèria i registre d'especialitats farmacèutiques.
- f) Taxes exigides pels serveis de correus i telecomunicacions.



L'Estat és qui s'encarrega de gestionar les taxes per l'expedició de títols acadèmics o professionals.



g) Taxes consulars exigides pels serveis que presten els consolats espanyols a l'estranger.

h) Taxes per drets de les delegacions d'Indústria.

### **Regulació jurídica de les taxes estatals**

El règim de les taxes estatals es regula en diverses disposicions allunyades en el temps:

- el Decret 3059/1966, d'1 de desembre, que aprova el text refós de taxes fiscals;
- el Decret llei 16/1977, de 25 de febrer, que regula els jocs de sort o atzar;
- la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics;
- la Llei 25/1998, de 13 de juliol, de modificació del règim legal de les taxes estatals i locals i de reordenació de les prestacions patrimonials de caràcter públic, dictada com a conseqüència de la doctrina continguda a l'STC 185/1995, de 14 de desembre.

La taxa estatal més important, la que grava els jocs de sort o atzar, es troba cedida a les comunitats autònomes, cas en què aquestes gaudeixen d'una àmplia competència normativa i de gestió i són titulars del rendiment total obtingut en el territori respectiu.

Cal tenir en compte, finalment, que hi ha nombroses taxes per prestació de serveis per part de l'Administració central que estan regulades en lleis especials.

### **Contribucions especials**

L'única contribució especial existent en l'àmbit estatal grava el benefici específic que comporta l'augment de valor de determinades finques com a conseqüència de l'execució d'obres sobre carreteres o camins.

#### **1.2.2. Sistema tributari de les comunitats autònomes**

Pel que fa al poder tributari de les comunitats autònomes, la Constitució<sup>3</sup> mateixa estableix que aquestes entitats "podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis", i a més d'incloure entre els recursos tributaris autònoms els "impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat", els "recàrrecs sobre impostos estatals" i "els seus propis impostos, taxes i contribucions especials", l'apartat 2n de l'article 157 afegeix:

"Les Comunitats Autònomes no podran, en cap cas, adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori o que suposin un obstacle per a la lliure circulació de mercaderies o serveis."

Ara bé, el marc constitucional ha donat com a resultat un Estat plural, integrat per disset comunitats autònomes, dues de les quals, el País Basc i Navarra, són de règim foral per l'aplicació directa de la disposició addicional primera de la CE, i les quinze restants són de règim comú.

#### **Lectures recomanades**

Pel que fa a les contribucions especials, vegeu la Llei 25/1988, de 29 de juliol, de carreteres i camins, i l'RD 1812/1994, de 2 de setembre.

<sup>(3)</sup>Articles 133.2 i 157.1 i 157.2 de la CE.

L'actual règim fiscal foral de Navarra i les províncies basques es fonamenta en la **disposició addicional primera de la CE**, que conté el tenor literal següent:

"La Constitució empara i respecta els drets històrics dels territoris forals. L'actualització general del dit règim foral es durà a terme, en el seu cas, dins el marc de la Constitució i dels Estatuts d'Autonomia."

Pel fet que són radicalment diferents l'abast i el contingut del poder tributari reconegut a les institucions forals del País Basc i Navarra respecte al poder tributari de la resta de comunitats autònomes de règim comú, és convenient examinar de manera separada les característiques pròpies dels respectius sistemes tributaris.

### **Sistema tributari dels territoris forals: Navarra i territoris històrics del País Basc**

Els sistemes tributaris vigents al País Basc i a Navarra s'enquadren dins els **règims tributaris especials per raó del territori** i es basen en la cessió de competències a les institucions dels territoris històrics bascos (Àlaba, Guipúscoa i Biscaia) i a la Comunitat foral de Navarra, per tal de mantenir, establir i regular, respectant determinats criteris d'harmonització, el règim tributari respectiu, en especial els denominats *tributs concertats o propis*. En aquests territoris, doncs, no tenen vigència els impostos estatals, sinó uns altres de paral·lels que tenen una regulació pròpia per part de les respectives institucions forals basques i navarreses.

#### **El poder tributari a la Comunitat foral de Navarra i al País Basc**

En el pla pressupostari, les previsions recaptatòries dels tributs concertats o propis a la Comunitat foral de Navarra es consignen en el pressupost de la Comunitat com a impostos propis (directes i indirectes), ja que la comunitat autònoma, uniprovincial, assumeix les competències forals i, entre elles, les corresponents als impostos concertats o propis. En canvi, al País Basc no es produeix aquesta assumpció, atès que la Comunitat autònoma, com a ens territorial, coexisteix amb uns altres tres ens territorials històrics autònoms: les diputacions forals d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia, que tenen atribuïdes les competències sobre els tributs concertats o propis al País Basc.

Aquest fet explica que al Parlament de la Comunitat autònoma del País Basc correspongui un poder tributari idèntic al de les comunitats autònomes de règim comú, que s'ha manifestat fins al moment amb la promulgació d'una llei sobre taxes i amb la creació d'un impost que grava la participació dels particulars en el joc de la plena.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que el sistema foral afecta únicament i exclusivament la matèria tributària, per la qual cosa les comunitats autònomes del País Basc i de Navarra, a més d'estar sotmeses als preceptes constitucionals que regulen el règim financer i pressupostari de les comunitats autònomes que no s'oposin a l'essència de la foralitat, queden també vinculades per la normativa que regula la resta de recursos previstos per a les comunitats autònomes de règim comú que no tenen naturalesa tributària, com ara les operacions de crèdit, les transferències del Fons de Compensació Interterritorial, les assignacions amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat o els rendiments procedents del seu patrimoni i ingressos de dret privat.

#### **Vegeu també**

Pel que fa als impostos estatals, vegeu el subapartat 1.2.1 d'aquest mòdul didàctic.



Edifici del Parlament basc a Vitòria.

Pel que fa als **sistemes tributaris dels territoris forals** distingim:

### 1) Comunitat foral de Navarra

L'activitat tributària de Navarra es regula pel sistema tradicional de **conveni econòmic**, d'acord amb el qual, i segons l'article 45 de la Llei orgànica 13/1982, de 19 d'agost, de reintegració i millorament del règim foral de Navarra:

"Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente convenio económico."

D'acord amb el conveni aprovat, el sistema tributari navarrès ha de respectar uns **principis**, entre els quals destaquen:

- a) Principi de solidaritat interterritorial.
- b) Principi de lliure circulació de béns i serveis a tot el territori espanyol.
- c) Principi d'igualtat interterritorial i de coordinació.

A més, la normativa legal i reglamentària dictada per la comunitat autònoma en matèria tributària ha de tenir en compte els **criteris d'harmonització** amb la normativa de l'Estat previstos pels diferents tributs, principalment en l'àmbit dels impostos indirectes sobre el tràfic o el consum (IVA i IE), de manera que es mantingui una pressió fiscal global efectiva similar a la que hi ha a la resta de l'Estat.

En síntesi, a la Comunitat autònoma de Navarra corresponen els poders legislatiu i executiu sobre la quasi totalitat del seu sistema tributari:

- a) Imposició sobre la renda: IRPF i IS.
- b) Imposició patrimonial: IP, ISD i ITPAJD.
- c) Imposició sobre el tràfic:
  - IVA: Navarra ha d'aplicar els mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives i formals vigents en cada moment a la resta del territori de l'Estat, excepte en tot allò referent als models de declaració i impresos.
  - IE: la comunitat navarresa ha d'aplicar els mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives que les vigents en cada moment a la resta del territori de l'Estat.

#### Lectura recomanada

Pel que fa als criteris d'harmonització amb la normativa de l'Estat i al règim jurídic dels tributs concertats navarresos, vegeu la Llei 28/1990, de 26 de desembre, que aprova el conveni d'aquest territori foral amb l'Estat, modificada per les lleis 12/1992, de 13 de desembre, 19/1998, de 15 de juny, 25/2003, de 15 de juliol, i 48/2007, de 19 de desembre.

d) Taxes i preus públics.

e) Contribucions especials.

f) Tributs de les corporacions locals situades dins el territori de la Comunitat.

D'altra banda, l'Estat únicament manté competències exclusives en aquesta Comunitat sobre la renda de duanes, els tributs que es recaptin mitjançant monopolis fiscals (tabac, loteries), els gravàmens a la importació en l'IVA i en els IE, i el règim tributari dels no residents en aquesta comunitat.

Finalment, Navarra contribueix a l'Estat mitjançant una **aportació anual** per a cobrir les càrregues o competències generals de l'Estat no assumides per la Comunitat autònoma en el seu territori, que s'actualitza cada any en virtut del mètode establert pel conveni econòmic quinquennal. Aquesta aportació es fixa aplicant l'índex d'imputació de la renda relativa de la Comunitat navarresa, en relació amb la renda de la resta del territori nacional, sobre l'import total de les càrregues de l'Estat no assumides per Navarra.

## 2) Diputacions forals del País Basc

Les relacions d'ordre tributari entre l'Estat i el País Basc queden regulades mitjançant el sistema foral tradicional de **concert econòmic** i, amb aquest efecte, les institucions competents dels territoris històrics mantenen, estableixen i regulen, dins el seu territori, el règim tributari propi.

En l'exercici de les competències tributàries reconegudes al concert econòmic, les diputacions forals basques han de respectar l'estructura general impositiva de l'Estat vigent per a la resta del territori no foral, segons els **principis** següents:

a) Principis de coordinació, harmonització i col·laboració amb l'Estat.

b) Principi de solidaritat i equitat interterritorials.

c) Principi de prohibició de distorsions econòmiques nascudes de discrepàncies tributàries.

A més, la **pressió fiscal global efectiva** en els respectius territoris històrics ha de ser similar a la suportada pels residents a la resta del territori nacional.

D'aquesta manera, corresponen a les diputacions forals del País Basc els poders legislatiu i executiu sobre la quasi totalitat del seu respectiu sistema tributari:

### Lectura recomanada

Pel que fa al règim tributari del País Basc, vegeu l'article 41 de la Llei orgànica 3/1979, de 28 de desembre, que aprova l'Estatut d'Autonomia del País Basc.

### Lectura recomanada

Quant a l'exercici de les competències tributàries, vegeu la Llei 12/2002, de 23 de maig, que aprova el concert econòmic del País Basc, modificat per la Llei 28/2007, de 25 d'octubre.

a) Imposició sobre la renda:

- IRPF, que es regeix per normes idèntiques a les estatals, amb alguna excepció.
- Impost sobre societats.

b) Imposició patrimonial:

- IP, de conformitat amb les normes estatals, excepte en matèria de declaració.
- Impost sobre successions i donacions.
- ITPAJD, que es regeix per la normativa estatal en les modalitats que graven les operacions societàries, les lletres de canvi i els documents que tinguin funcions de gir.



Les lletres de canvi són instruments de pagament ajornat i instruments de crèdit.

c) Imposició sobre el tràfic:

- IVA, que es regeix pels mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives i formals vigents en cada moment a la resta del territori de l'Estat, excepte en tot allò referent als models de declaració i impresos.
- IE, sobre els quals també s'apliquen els mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives que les vigents en cada moment a la resta del territori de l'Estat, excepte en alguns aspectes de la gestió.

d) Taxes i preus públics.

e) Contribucions especials.

f) Tributs de les corporacions locals situades dins el territori de la respectiva diputació foral.

En contrapartida, l'Estat únicament manté competències exclusives en aquesta Comunitat sobre la renda de duanes, els tributs que es recaptin mitjançant monopolis fiscals (tabac, loteries), els gravàmens a la importació en l'IVA i en els IE, i el règim tributari dels no residents en aquesta Comunitat.

Per acabar, el País Basc també aporta a l'Estat una **quota global**, integrada per la suma de les quotes corresponents a cada un dels seus territoris històrics (diputacions forals), com a contribució a totes les càrregues i competències de l'Estat que no assumeixi la Comunitat autònoma en el seu territori.

La llei de quota es negocia cada cinc anys, sens perjudici de les revisions que siguin procedents, i és l'encarregada d'establir el mètode aplicable i l'import concret de la quantia per cada any. Després, mitjançant un real decret s'aprova

la quota per a cada un dels quatre anys restants del quinquenni. Aquest import es fixa aplicant l'índex d'imputació de la renda relativa de la Comunitat basca, amb relació a la renda de la resta del territori nacional, sobre l'import total de les càrregues de l'Estat no assumides pel País Basc.

## Sistema tributari de les comunitats autònomes de règim comú

D'acord amb la Constitució espanyola i la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA), les comunitats autònomes de règim comú tenen els recursos tributaris següents: tributs propis, recàrrecs sobre impostos estatals i impostos cedits per l'Estat.

El finançament de cada una d'aquestes comunitats autònomes es completa amb l'establiment d'un percentatge de participació en els ingressos que obté l'Estat dels tributs no cedits, que s'articula, segons l'article 13 de la LOFCA, per mitjà de transferències des dels pressupostos generals de l'Estat, i d'altres recursos no tributaris (rendiments del patrimoni, operacions de crèdit, preus públics, assignacions amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat, etc.).

Pel que fa als **recursos tributaris** de les comunitats autònomes en règim comú podem distingir:

### 1) Tributs propis

En aquesta categoria s'inclouen els impostos, les taxes i les contribucions especials que puguí establir i aplicar la comunitat autònoma, d'acord amb dos **límits** fonamentals:

- a) No es poden gravar fets imposables ja gravats prèviament per l'Estat.
- b) S'ha de respectar el principi de territorialitat.

Però la utilització del mecanisme dels tributs propis per part de les comunitats autònomes de règim comú ha estat escassa: al marge de les taxes i d'algunes contribucions especials, únicament s'han creat **impostos en matèria mediambiental** (sanejament d'aigües i d'abocaments, instal·lacions que incideixen sobre el medi ambient, contaminació atmosfèrica, estades en empreses turístiques d'allotjament), sobre el joc (plena), sobre terres infrautilitzades, sobre el sòl sense edificar i edificacions ruïnoses, sobre aprofitaments cinètics, i sobre dipòsits de les entitats de crèdit. No existeix, per tant, un veritable sistema complet de tributs propis autonòmics, sinó només un conjunt de tributs aïllats i residuals amb una exigua potencialitat recaptadora.

### 2) Recàrrecs sobre impostos estatals

#### Les competències de les CC.AA.

L'exercici de les competències tributàries per part de les comunitats autònomes de règim comú, i per tant la configuració del sistema tributari d'aquests ens públics, es regula a la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA), modificada per les lleis orgàniques 1/1989, de 13 d'abril, 3/1996, de 27 de desembre, 7/2001, de 27 de desembre, i 3/2009, de 18 de desembre.

#### Lectura recomanada

Pel que fa als tributs propis de les comunitats autònomes en règim comú, vegeu els articles 6 a 9, 17, 19 i 20 de la LOFCA.

Les comunitats autònomes poden establir recàrrecs sobre els tributs estatals susceptibles de cessió, excepte en l'IVA, els impostos especials i l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs. Aquests recàrrecs no poden configurar-se de manera que puguin suposar una minoració en els ingressos de l'Estat per aquests impostos, ni desvirtuar-ne la naturalesa o l'estructura.

Les comunitats autònomes, però, han fet també una utilització molt limitada d'aquest recurs, i només hi ha recàrrecs sobre les taxes estatals que graven els jocs de sort o atzar i les rifes, tómboles, apostes i combinacions aleatòries.

#### Supòsit excepcional de recàrrec sobre l'IRPF

Només hi ha el precedent d'un recàrrec sobre l'IRPF establert (encara que no es va aplicar mai) per la Comunitat autònoma de Madrid en virtut de la Llei 15/1984, de 19 de desembre, del Fons de solidaritat municipal de Madrid.

Aquesta llei que contenia el recàrrec fou impugnada davant el Tribunal Constitucional i, tot i que se'n va sancionar la constitucionalitat a l'STC 150/1990, de 4 d'octubre, perquè el nostre alt tribunal va entendre que aquest recàrrec, aplicable a tots els contribuents amb domicili fiscal al territori de la Comunitat autònoma de Madrid, no vulnerava el principi de territorialitat contingut a l'article 157.2 de la CE, el govern autònom de Madrid la retirà, davant el gran rebuig social que va suscitar la futura implantació.

### 3) Impostos cedits per l'Estat

D'acord amb l'actual règim de cessió de tributs estatals a les comunitats autònomes, els tributs cedits són l'IRPF (fins a un màxim del 50%), l'IIP, l'ITPAJD, l'ISD, l'IVA (fins a un màxim del 50%), els IE (fins a un màxim del 58%), l'impost sobre l'electricitat, l'impost sobre determinats mitjans de transport, els tributs sobre el joc i l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs.

Els **tributs cedits** són aquells tributs establerts i regulats per l'Estat el producte territorial dels quals correspon a la respectiva comunitat autònoma totalment o parcialment. Ara bé, a més de la cessió total o parcial a cada comunitat autònoma del rendiment obtingut en el respectiu territori, la cessió pot comprendre també competències normatives parcials sobre alguns elements dels tributs a favor dels parlaments autonòmics, llevat de l'IVA i els IE, i les competències de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió, amb l'excepció de l'IRPF, l'IVA i els IE de fabricació, que són exercides per les administracions autonòmiques per delegació.

Per tant, la cessió inclou no sols el rendiment, sinó també les competències normatives i de gestió, d'acord amb les **regles** següents:

a) **Cessió del rendiment:** la cessió del rendiment<sup>4</sup> o del producte territorial pot fer-se de dues maneres:

#### Lectura recomanada

Amb relació als recàrrecs sobre els impostos estatals, vegeu els articles 12, 17 i 20 de la LOFCA.

#### El règim de la cessió

El règim de cessió s'articula mitjançant la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a la cessió dels tributs, vegeu els articles 10, 19.2 i 19.3 de la LOFCA.

<sup>(4)</sup>Article 10.3 de la LOFCA.

- **Total**, si se cedeix la recaptació corresponent a la totalitat dels fets imposables recollits en el tribut de què es tracti.
- **Parcial**, si se cedeix la recaptació d'algun o alguns d'aquests fets imposables, o part de la recaptació corresponent a un tribut.

A més, l'atribució a cada comunitat autònoma del rendiment obtingut en el territori respectiu s'efectua d'acord amb una sèrie de **punts de connexió**<sup>5</sup>, sens perjudici del que disposa la Llei de cessió:

- **Domicili fiscal dels subjectes passius**, quan els tributs siguin de naturalesa personal, excepte en el cas d'adquisicions per causa de mort, en què preval el domicili fiscal del causant.
- **Lloc de consum**, o lloc on el venedor efectui l'operació per mitjà d'establiment, local o agència, o en funció dels consums calculats sobre una base estadística, quan el tribut cedit gravi el consum.
- **Lloc on radiqui l'immoble**, quan el tribut cedit gravi operacions immobiliàries.

**b) Cessió de competències normatives:** en el règim de cessió de tributs també té cabuda la cessió a les comunitats autònomes de competències normatives sobre alguns elements dels tributs cedits, llevat de l'IVA i els IE, com la regulació de la tarifa o tipus de gravamen o la regulació de deduccions sobre la quota o de reduccions sobre la base imposable, principalment, d'acord amb cada tribut.

#### Lectures recomanades

Per a conèixer les competències normatives concretes de les comunitats autònomes sobre cadascun dels tributs cedits, es recomana la lectura dels articles 19.2 de la LOFCA i 45 a 53 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries. D'altra banda, els articles 19.2 i 19.3 de la LOFCA i els articles 54 a 64 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, regulen la cessió de competències en relació amb la gestió, recaptació, inspecció i revisió d'aquests impostos cedits.

**c) Cessió de competències de gestió:** també les competències de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió sobre els tributs cedits poden ser exercides per delegació per les comunitats autònomes, amb l'excepció de l'IRPE, l'IVA i els IE de fabricació.

### 1.2.3. Sistema tributari de les entitats locals

Les corporacions locals poden establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució<sup>6</sup> i les lleis i, entre els recursos fonamentals, la nostra carta magna cita els tributs propis.

<sup>(5)</sup>Article 10.4 de la LOFCA.

#### Lectura recomanada

Per a conèixer els punts de connexió es recomana la lectura dels articles 30 a 44 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, regulen la cessió de competències en relació amb la gestió, recaptació, inspecció i revisió d'aquests impostos cedits.

<sup>(6)</sup>Articles 133.2 i 142 de la CE.



Ara bé, per exigència del principi de legalitat, l'establiment d'un sistema tributari per part dels ens locals ha de disposar de l'habilitació prèvia d'una llei, la qual ha de determinar, a més, els elements essencials de la disciplina d'aquests tributs.

Així ocorre amb l'**RD legislatiu 2/2004, de 5 de març, que aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL)**, que preveu diferents recursos tributaris a disposició de les corporacions locals: tributs propis i recàrrecs sobre impostos locals i autonòmics, sens perjudici d'altres recursos, com ara els percentatges de participació en els ingressos tributaris de l'Estat, mitjançant una transferència dels pressupostos generals de l'Estat, i encara d'altres recursos no tributaris (els rendiments del patrimoni, les operacions de crèdit, els preus públics, les assignacions amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat, etc.).

### **Tributs propis**

1) En primer lloc, només els **municipis** poden establir impostos, taxes i contribucions especials<sup>7</sup>. Entre els **impostos propis municipals**, distingim els següents:

<sup>(7)</sup>El règim dels tributs propis municipals es regula als articles 57 a 110 del TRLRHL.

#### **a) Els de caràcter obligatori:**

- Impost sobre béns immobles (IBI).
- Impost sobre activitats econòmiques (IAE).
- Impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM).

#### **b) Els d'establiment potestatiu per part de cada ajuntament:**

- Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO).
- Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVT-NU).

Respecte a tots aquests impostos, l'RD legislatiu 2/2004 habilita una certa competència normativa a l'ordenança local, diferent en cada impost, sobre el tipus de gravamen o procediment de liquidació, dins uns límits i d'acord amb els principis de territorialitat i de no-discriminació.

2) La **resta d'entitats locals**, és a dir, províncies (inclosos els consells insulars balears i els cabildos insulars canaris), àrees metropolitanes, mancomunitats i altres entitats municipals associatives, comarques i altres entitats supramunicipals i entitats d'àmbit territorial inferior al municipi, poden establir només taxes i contribucions especials, però no impostos.

#### **Les taxes i les contribucions especials**

Les taxes i les contribucions especials de les entitats locals diferents dels municipis es regulen als articles 132, 133 i 151 a 156 del TRLRHL.

3) Quant als **ens locals dels territoris forals**, la Llei 28/1990, de 26 de desembre, que aprova el conveni econòmic amb Navarra, estableix les bases del sistema tributari de les corporacions locals situades en el territori de la Comuni-

tat, i la Llei 12/2002, de 23 de maig, que aprova el concert econòmic amb el País Basc, ordena que correspon a les institucions forals basques l'establiment del sistema tributari local en el territori de cada diputació foral.

4) Per acabar, els **municipis de Ceuta i Melilla** disposen de règims fiscals especials i, en matèria de tributs propis, els previstos a l'LRHL<sup>8</sup> s'exigeixen en aquests municipis amb una bonificació del 50%.

<sup>(8)</sup>Article 159 del TRLRHL.

### **Recàrrecs sobre impostos locals i autonòmics**

El TRLRHL<sup>9</sup> preveu que les províncies i les àrees metropolitanes puguin establir, respectivament, un recàrrec sobre l'IAE i un recàrrec sobre l'IBI.

<sup>(9)</sup>Articles 134 i 153 del TRLRHL.

A més, les entitats locals en general poden establir recàrrecs sobre els impostos de la respectiva comunitat autònoma i d'altres entitats locals en els casos previstos expressament a les lleis de la comunitat autònoma<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Article 38.2 del TRLRHL.

### **1.3. El sistema tributari espanyol i la Unió Europea**

La pertinença d'Espanya a una entitat política i econòmica supranacional com la Unió Europea té importants efectes en l'estructura i el contingut dels sistemes tributaris vigents al nostre país.

En matèria tributària, la normativa originària i derivada de la Unió Europea té un doble **contingut**:

1) En primer lloc, tot i que no es pot afirmar que existeix un conjunt ordenat de tributs europeus que configurin un veritable sistema, les institucions de la Unió Europea han establert alguns tributs propis per a finançar les seves despeses.

Aquesta circumstància ha estat possible perquè una part del poder tributari de l'Estat espanyol i de la resta d'estats membres s'ha transferit a la Unió Europea.

2) D'altra banda, la normativa europea també condiciona i limita la llibertat del legislador espanyol, tant estatal com autonòmic, a l'hora de configurar el respecte sistema tributari.

Aquestes restriccions provenen de la inclusió en el Tractat de la Unió Europea d'uns principis que se superposen als principis constitucionals del sistema tributari espanyol i de la promulgació de disposicions de dret comunitari derivat, bàsicament directives, que s'integren en el dret intern i que busquen l'harmonització de les normatives tributàries dels diferents estats membres.



J. Delors i F. Moran en el moment de l'entrada d'Espanya a la Unió Europea.

### 1.3.1. Recursos tributaris de la Unió Europea

El **pressupost comunitari** es nodreix d'una sèrie de recursos tributaris, que són els tributs propis tradicionals de la Unió Europea (els drets de duana, les exaccions reguladores agrícoles i les cotitzacions sobre la producció i l'emmagatzematge de sucre i isoglucosa), amb altres tributs propis (el recurs propi IVA i el recurs propi producte nacional brut, PNB) i amb altres ingressos tributaris menors. Així, doncs, podem distingir els **recursos** que esmentem a continuació:

#### 1) Tributs propis tradicionals

L'aparició dels anomenats *tributs propis tradicionals* de la Unió Europea ha estat una conseqüència de l'existència de l'espai duaner comú i de la política agrícola comuna, i tant la seva regulació normativa com la totalitat del seu rendiment corresponen directament a la Unió Europea, tot i que la recaptació l'efectuïn, per delegació, les administracions tributàries dels estats membres.

Aquests tributs propis tradicionals<sup>11</sup> són dos:

- a) Els **drets de duana**, que estan formats per l'aranzel duaner comú i pels altres drets aplicats o que puguin aplicar en un futur les institucions de la Unió Europea sobre els intercanvis amb tercers països.
- b) Les **cotitzacions sobre la producció i l'emmagatzematge de sucre i isoglucosa**, un tribut que es va establir per a reduir els excedents i cobrir les despeses de regulació i sosteniment d'aquest mercat comunitari, amb el pagament per part de les empreses productores d'aquests productes.

#### 2) Altres tributs propis

Els altres tributs propis són els següents:

- a) **Recurs propi IVA**, que s'obté de l'aplicació d'un tipus uniforme a la base imposable harmonitzada d'acord amb normes de la Unió Europea de l'IVA de cada estat membre. Aquest ingrés de caràcter fiscal és la principal font de finançament del pressupost de la Unió Europea (prop del 50% dels ingressos totals).
- b) D'altra banda, el **recurs propi PNB** és un recurs complementari que té com a finalitat garantir l'equilibri pressupostari amb la compensació del saldo no cobert pels recursos propis tradicionals i pel recurs propi IVA.

L'import d'aquest recurs s'obté mitjançant l'aplicació d'un tipus uniforme sobre la suma dels productes interiors bruts de tots els estats membres, de manera que l'import global queda determinat per la diferència entre el total de

#### Lectura recomanada

Pel que fa als recursos propis de la Unió Europea, recomanem la lectura de la Decisió del Consell, de 7 de juny de 2007, sobre el sistema de recursos propis de les Comunitats Europees (2007/436/CE, Euratom).

<sup>(11)</sup> Els tributs propis tradicionals, en conjunt, representen prop del 20% dels ingressos totals de la Unió Europea.

#### L'IVA

El recurs propi IVA representa prop del 50% dels ingressos totals del pressupost comunitari. D'altra banda, el recurs propi PNB actualment representa una xifra d'ingressos propera al 30% del pressupost.

la despesa de la Unió Europea i la resta d'ingressos; posteriorment, es fa un repartiment d'aquesta diferència entre els estats membres, en funció del producte nacional brut respectiu.

### 3) Altres ingressos tributaris

En el marc d'altres ingressos tributaris s'inclouen una sèrie d'ingressos d'escassa importància (al voltant de l'1,5% dels ingressos comunitaris totals), com ara els impostos aplicats als sous dels funcionaris de la Unió Europea o les taxes per prestació de serveis.

#### 1.3.2. Incidència de la normativa de la Unió Europea sobre el sistema tributari espanyol

La normativa de la Unió Europea afecta el sistema tributari espanyol des de dos àmbits: els principis previstos al Tractat de la Unió Europea, que condicionen la llibertat del legislador intern en matèria tributària; i les directives d'harmonització de la normativa que regula alguns tributs espanyols.

##### 1) Principis previstos al Tractat de la Unió Europea

El mateix Tractat de la Unió Europea (dret originari) recull uns principis i mandats prohibitius que afecten l'estructura i el contingut del sistema tributari intern espanyol, sense necessitat que es concretin en normes comunitàries de dret derivat que hagin de traslladar-se als ordenaments interns, com és el cas de les directives.

Aquests principis o prohibicions es concreten en mandats que fan referència a l'establiment d'un mercat comú i d'una unió econòmica i monetària, mitjançant la realització de polítiques o accions comunes concretes, i inclou regles específiques en matèria de lliure circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals.

##### Lectures recomanades

Quant als principis previstos al Tractat de la Unió Europea, vegeu el Tractat constitutiu de la Comunitat Europea, signat a Roma el 25 de març de 1947, modificat per l'Acta Única Europea (1986), pel Tractat de la Unió Europea, signat a Maastricht el 7 de febrer de 1992 (Tractat de la Unió Europea), i pel Tractat de Niça, signat el 26 de febrer de 2001. Per a conèixer els límits sobre la imposició indirecta previstos a la versió consolidada del Tractat de la Unió Europea i del Tractat constitutiu de la Comunitat Europea, es recomana la lectura dels articles 90 a 93 d'aquest text. Després del Tractat de Lisboa de 13 de desembre de 2007, es van aprovar les versions consolidades del Tractat de la Unió Europea i del Tractat de funcionament de la Unió Europea, que hauria d'haver entrat en vigor l'1 de gener de 2009. Tot i amb això, el Tractat de Lisboa està pendent de ratificació per part d'alguns països, i per tant no és encara aplicable. En aquesta versió, els articles vigents (art. 90 a 93) del Tractat de la Unió Europea, que contenen els límits sobre la imposició indirecta, es corresponen amb els nous articles 110 a 113.

#### Directives d'harmonització

Les directives d'harmonització en uns casos regulen de manera completa la normativa d'un impost i, en altres, només afecten parcialment la normativa d'un o més impostos.

Més en concret, el Tractat de la Unió Europea conté unes disposicions fiscals destinades a regular els límits que ha de complir la legislació interna dels estats membres sobre els impostos indirectes, amb l'objectiu de respectar el principi de lliure circulació de mercaderies i el comerç entre els estats.

## 2) Directives d'harmonització de la normativa tributària espanyola

La Unió Europea té competència<sup>12</sup> per a imposar una harmonització de les legislacions de cada estat relatives als impostos sobre el volum de negocis, els impostos sobre consums específics i altres impostos indirectes, en la mesura que aquesta harmonització sigui necessària per a garantir l'establiment i el funcionament del mercat interior.

En virtut de l'article 93 de la versió consolidada del Tractat de la Unió Europea i del Tractat constitutiu de la Comunitat Europea, les normes del sistema tributari espanyol sobre l'IVA i l'IE s'ajusten a allò ja establert en directives de la Unió Europea. Aquestes directives comunitàries han de ser integrades en l'ordenament intern d'una manera obligatòria, amb algunes possibilitats d'adaptació, de manera que els subjectes poden invocar a favor seu, davant la jurisdicció interna, aquella norma comunitària que no sigui respectada per la norma espanyola corresponent, amb la possibilitat de recórrer fins i tot al **Tribunal de Justícia de la UE**.

Altres normes comunitàries derivades tenen com a finalitat l'aproximació d'aquelles disposicions legals, reglamentàries i administratives dels estats membres que incideixen directament en l'establiment o el funcionament del mercat comú (article 94 de la versió consolidada del Tractat de la Unió Europea i del Tractat constitutiu de la Comunitat Europea).

Entre aquestes directives, que també han de traslladar-se al dret intern, cal esmentar les relatives a les fusions de societats o a les relacions entre societats matrius i filials.

De tota manera, segons els articles 2 i 3 del Tractat de la Unió Europea, l'abast d'aquest tipus de regulacions no es pot precisar, ja que el seu camp d'actuació sobre el dret intern és molt ampli, perquè abraça tot el que condueixi a acomplir els fins de l'existència mateixa de la Unió Europea.

### Lectures recomanades

Vegeu les directives 90/434 i 435/CEE, del Consell, de 23 de juliol de 1990, relatives a les fusions, escissions, aportació d'actius i intercanvis d'accions entre societats de diferents estats membres i al règim fiscal comú aplicable a les societats matrius i filials d'estats membres diferents; i el Conveni 90/436/CEE, del Consell, de 23 de juliol, relatiu a la supressió de la doble imposició en cas de correcció de beneficis d'empreses associades; i les directives 2003/48/CE i 2003/49/CE, del Consell, de 3 de juny, en matèria de fiscalitat dels rendiments de l'estalvi en forma de pagament d'interessos i relatives a un règim fiscal comú aplicable als pagaments d'interessos i cànons efectuats entre societats associades de diferents estats membres.

<sup>(12)</sup> Article 93 de la versió consolidada del Tractat de la Unió Europea i del Tractat constitutiu de la Comunitat Europea.

### Lectures recomanades

Vegeu la Directiva 2006/112/CE, del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'IVA, que ha refós la sisena Directiva 77/388/CEE, del Consell, de 17 de maig de 1977, en matèria d'harmonització de les legislacions sobre l'IVA dels estats membres. I, respecte dels IE, les directives 92/79, 80, 81, 82, 83 i 84/CEE, del Consell, de 19 d'octubre de 1992; la Directiva 2003/96/CE, del Consell, de 27 d'octubre del 2003; les directives 95/59 i 60/CEE, del Consell, de 27 de novembre de 1995; i la Directiva 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre de 2008.

## 2. Història del sistema tributari

En la literatura relativa a les reformes fiscals se sol establir una contraposició entre un sistema tributari ideal, capaç de realitzar de manera simultània els diversos principis de la imposició, i un sistema tributari real o històric, fruit dels compromisos presents en tot procés de presa de decisions en què intervenen múltiples agents amb interessos enfrontats.

Doncs bé, la veritat és que el sistema tributari vigent en cada lloc i moment històric és sempre, d'alguna manera, fruit de la història, que en condiciona l'evolució i proporciona moltes claus per a comprendre'l millor. Per això és convenient fer una breu anàlisi de la història del sistema espanyol que, fent referència a uns quants moments d'especial transcendència, permeti copsar les línies de la seva evolució dins l'estil tributari llatí que, emprant els termes proposats per Fuentes Quintana, l'han caracteritzat sempre. Perquè no és fàcil comprendre plenament la lògica a què obeeix el repartiment de la càrrega tributària i els principis que la inspiren, ni avaluar les raons que s'oposen a la seva modificació o reforma, sense tenir una idea, encara que sigui esquemàtica, de la seva dimensió històrica.

### 2.1. Origen i configuració del sistema tributari espanyol al segle

XIX

És habitual situar el moment fundacional del sistema fiscal espanyol a l'any 1845, perquè fou la **Llei de pressupostos de 23 de maig de 1845** la que va establir les bases del que podem considerar el nostre primer sistema tributari, en què se superà la fragmentació existent fins aleshores i es va aconseguir la unitat fiscal.

Amb aquest efecte, culminen les reformes introduïdes per Garay i López Ballester, es posa fi al sistema d'Hisenda de l'Antic Règim, es refonen i se suprimeixen les antigues contribucions generals, directes i indirectes, com també les rendes provincials dels antics regnes i territoris que havien mantingut potestats tributàries, amb la finalitat expressa d'assentar les bases d'un sistema fiscal unitari que permetés un funcionament harmònic de l'economia o, en paraules pròpies de l'època, un *autèntic concert econòmic nacional*.

#### Rendes generals i provincials

Entre les contribucions o rendes generals directes existents podem citar les de palla i utensilis, la de successions i donacions pies forçoses, la de culte i clero i, finalment, els drets d'hipoteques, antecedent dels posteriors drets reals. Entre les rendes indirectes, a més dels drets de duanes i els drets de portes, hi havia les rendes dels monopolis i els impostos sobre el timbre.

#### Lectura recomanada

Fuentes Quintana defensa la pertinència del sistema tributari espanyol a l'estil tributari llatí en el treball "El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma", que es recull, juntament amb altres treballs relatius a la història del nostre sistema fiscal, a E. **Fuentes Quintana** (1990). *Las reformas tributarias en España* (pàg. 353 i seg.). Barcelona: Crítica.

#### Lectures recomanades

Els treballs incorporats a: A. **Rodríguez Bereijo** (1979). *Lecturas sobre el sistema tributario español. Curso 1978-1979*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, i l'estudi ben documentat d'**F. Comín Comín** (1988). *Hacienda y economía en la España contemporánea*. Madrid: IEF, són de gran utilitat per a l'estudi de la història tributària espanyola perquè contenen moltes dades presupostàries que permeten tenir un coneixement més exacte de la Hisenda pública espanyola.

A aquestes rendes generals cal sumar les rendes provincials, com ara les alcabales i el gravamen sobre els jurs i immobles, exigits a les províncies de l'antic regne de Castella, l'única contribució (Aragó), el cadastre (Catalunya), l'equivalent (Mallorca) i la talla (València) de l'antic regne de l'Aragó, deixant sempre al marge els territoris bascos i navarresos, que contribuïen a les despeses del regne amb el donatiu i el servei, respectivament.

La **reforma de 1845**, portada a terme pel **ministre Alejandro Món**, encara que amb la decisiva intervenció de Ramón de Santillán, un prestigiós funcionari al servei de la Hisenda, es basa en quatre línies mestres, pròpies de la ideologia fiscal moderada, que són:

a) Preponderància dels impostos sobre la despesa com a eix de la imposició indirecta, per mitjà de la utilització d'impostos sobre consums específics que se sumen als drets de portes i rendes estancades i als productes dels monopolis.

b) Articulació d'impostos de producte com a eix de la imposició directa, en la qual la figura fonamental fou la contribució d'immobles, conreus i ramaderia, que gravava el producte net agrari. Va constituir el primer ciment de la nova Hisenda, al qual es van sumar un petit gravamen, el subsidi industrial i de comerç, i la contribució sobre arrendaments.

c) Utilització dels anomenats *drets d'hipoteques* com a eix de la imposició sobre el tràfic patrimonial, amb la doble finalitat d'incrementar la recaptació i donar seguretat a les operacions de transmissió de la propietat immobiliària, fins al punt que aquesta imposició passa a ser un recurs registral complementari.

d) Reforma de la imposició sobre el comerç exterior, que s'ajornà fins al 1849, quan va ser possible arribar a un acord respecte a l'aranzel de duanes, reflex del compromís entre les tendències oposades de protecció i lliure canvi.

Sobre la base d'aquestes quatre línies es va definir un sistema tributari que, en el moment fundacional, s'adaptava bé a l'economia del seu temps i realitzava els principis de la imposició imperants en l'àmbit europeu, d'acord amb les funcions que la ideologia atribuïa al sistema fiscal i als interessos de la burgesia naixent.

#### Impostos de producte

La preferència pels impostos de producte en l'àmbit de la imposició directa, fruit de la influència francesa, constituirà des de la reforma de 1845 una de les característiques estructurals dels successius sistemes tributaris que hi ha hagut a la història d'Espanya.

Segurament per això, malgrat les mancances financeres que acabaria produint, la reforma financera moderada de 1845 va donar a les institucions de la Hisenda espanyola la constitució que mantindrien fins ben entrat el segle XX (Flores de Lemus), ja que fins a la reforma de 1964 l'estructura del sistema espanyol va coincidir de manera substancial amb la del sistema instaurat el 1845, i fins a les reformes iniciades per la Llei 50/1977, de mesures urgents de reforma fiscal, el nostre sistema s'ha assentat sobre impostos reals o de producte, sense que pràcticament hi hagués cap gravamen de caràcter personal.

Després de les mesures complementàries adoptades sota el **ministeri de Bravo Murillo** que, un cop aprovat el nou aranzel de 1849 adopta disposicions relatives a l'ordenació o "arranjament" del deute, promou l'aprovació de la Llei d'administració i comptabilitat de la Hisenda pública de 1850, i introdueix alguna figura impositiva nova, com ara la renda de paper segellat i documents de gir, aviat es van posar de manifest les limitacions del sistema tributari engegat amb la ideologia fiscal moderada, que, en basar-se sobre impostos de producte, resultava massa rígid i incapaç d'adaptar-se a les modificacions que experimentaria l'estructura econòmica espanyola en la fase que Vicens Vives anomenà d'*equipament industrial*.

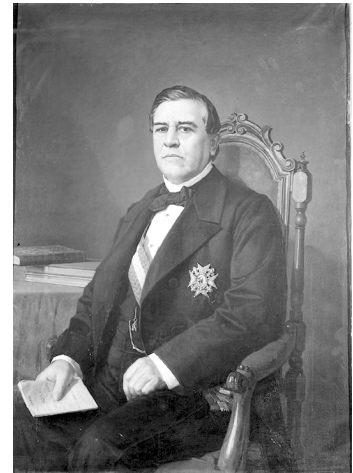
Aquest fet va provocar fortes tensions entorn el sistema fiscal, que es van fer paleses en la revolució de 1868, i també la fallida progressiva del sistema fiscal moderat, restablert després del fracàs del moviment revolucionari.

Només es va intentar posar remei a aquesta fallida molt més tard, ja que, en paraules de G. Tortella:

"[...] parece como si la clase dirigente española, acostumbrada desde la edad moderna a un estado que gasta más de lo que recaudaba, pero que restauraba el equilibrio con la explotación de las colonias americanas, perdidas éstas hubiera decidido continuar como antes, confiando en que de un modo u otro alguien financiaría el déficit; y parece como si sólo la liquidación definitiva del imperio colonial hubiese producido la commoción necesaria para que la clase política viera la necesidad de renunciar a la irresponsabilidad fiscal."

Aquest era el context en què va desenvolupar la seva tasca el **ministeri de Raimundo Fernández Villaverde**, que d'acord amb els postulats de la ideologia fiscal conservadora, basada en els principis del liberalisme clàssic, manté com a regla d'or la de l'equilibri pressupostari i emprèn una sèrie de reformes el postulat bàsic de les quals no és altre que mantenir el sistema tributari instaurat pels moderats seguint el model francès, i que s'assenta sobre **tres principis fonamentals**:

- a) Preferència per la imposició indirecta, fet comprensible si es considera el postulat de què es parteix i perquè l'aplicació d'un sistema d'impostos reals genera una rigidesa recaptatòria inevitable, que sols es pot superar per mitjà de la utilització d'impostos indirectes.
- b) Perfeccionament i tancament del sistema d'impostos reals o de producte per a gravar la totalitat dels rendiments en l'àmbit de la imposició directa.
- c) Millora de la tècnica impositiva, per mitjà de la reforma dels procediments d'estimació de bases tributàries i el rescat, per a una administració de la Hisenda ben organitzada, de la gestió directa dels tributs.



**J. Bravo Murillo**

J. Bravo Murillo participà en molts dels governs de Narváez, i des del ministeri de finances intentà anivellar el pressupost i posar ordre al deute públic. A la imatge, Murillo segons una pintura a l'oli de García Hispaletto.





Per a desplegar aquests principis, la **Llei de 27 de març de 1900** va reestructurar un sistema fiscal que, sense modificar gens els principis que inspiraven el repartiment de la càrrega tributària, aspirava a aconseguir la suficiència dels ingressos corrents al servei de l'equilibri pressupostari.

### Novetats de la Llei de 27 de març de 1900

En l'àmbit de la **imposició indirecta** les novetats fonamentals se centren en la modificació de la imposició sobre consums específics per a pal·liar-ne la regressivitat, seleccionant millor els consums gravats, diferenciant segons classes de productes i serveis gravats i modulant els tipus de gravamen. En aquest mateix àmbit apareixen algunes figures noves, com l'impost sobre el sucre, l'impost sobre el petroli, gas i electricitat o l'impost de timbre de l'Estat, alhora que l'impost de drets reals i transmissions de béns substitueix els anteriors drets d'hipoteca.

D'altra banda, en l'àmbit de la **imposició directa** se sistematitza i es tanca el conjunt d'impostos reals, de manera que a la contribució territorial, al servei de la qual es posa el cadastre, se suma una contribució sobre utilitats de la riquesa mobiliària, la qual en realitat és un conglomerat de figures, ja que en les tres tarifes que contenia gravava, respectivament, les utilitats derivades del treball (sous, assignacions i emoluments d'empleats privats, honoraris d'artistes i remuneracions dels funcionaris), les derivades del capital invertit sota qualsevol forma civil o mercantil, fos en forma d'accions, crèdits o obligacions, i les utilitats mixtes o beneficis empresarials.

I convé ressaltar la importància de les reformes introduïdes en l'organització i el funcionament de l'Administració d'Hisenda, no sols des del punt de vista de la tècnica impositiva, en superar els primitius sistemes d'índexs per a la determinació de les bases, sinó, sobretot, creant una Administració especialitzada en funció dels diferents impostos; les bases d'aquestes reformes les fixà Fernández Villaverde, però la consolidació es deu al posterior **ministeri de Calvo Sotelo**. Perquè aquesta especialització de l'Administració, que va anar seguida de la creació de cossos especials de funcionaris, acabà provocant una absoluta i absurda compartimentació, amb uns efectes que s'han sentit fins fa ben poc, si és que es pot considerar superada del tot actualment.

## 2.2. El problema de la foralitat als territoris històrics i l'origen dels concerts econòmics

La mal anomenada *lleï paccionada* de 16 d'agost de 1841, fruit de la qual es van suprimir les duanes interiors i es van reconèixer a Navarra prerrogatives tributàries considerables i el Decret promulgat per Espartero el 29 d'octubre de 1841, "reorganizando la administración de las provincias vascongadas", es troben, sens dubte, en l'origen de les peculiaritats fiscals d'aquells territoris:

### R. Fernández Villaverde

R. Fernández Villaverde fou ministre d'hisenda (1899 i 1902). Al Ministeri d'Hisenda empré una política de sanejament financer després del desastre colonial del 1898, mitjançant la llei de pressuposts de 1898-1900, que preveia, entre altres mesures, la suspensió de l'amortització del deute públic i l'aplicació de l'impost d'utilitats.

A la imatge, Fernández Villaverde en un retrat a l'oli de Joaquín Sorolla.



### J. Calvo Sotelo

J. Calvo Sotelo durant la dictadura de Primo de Rivera, introduí el sistema de pressuposts extraordinaris, creà el monopoli de petrolis, i durant la crisi de 1929, intentà de mantenir la paritat internacional de la pesseta.

1) En el primer cas, perquè la **Llei de 16 d'agost de 1841**, feta "para organizar la Administración general de Navarra" i que en bona tècnica jurídica no es pot qualificar de *paccionada*, no sols va consentir als navarresos determinats avantatges en matèria d'impostos indirectes, sinó que regulà una "única contribución directa" o quantitat fixa que Navarra havia d'ingressar a la Hisenda de l'Estat, i la Diputació provincial se'n reservava la sisena part per a fer front a les despeses de recaptació.

Aquesta quantitat no va augmentar malgrat l'important increment de les despeses estatals i de les contribucions dels espanyols no navarresos, ja que a remolc del caràcter paccionat de la Llei de 1841 s'imposà la tesi segons la qual no podia ser alterada per les Corts sense el consentiment de la província. Aquest argument va servir per a aconseguir de la tolerància o debilitat de successius governs i legislatures que la xifra fixada en aquell moment com a contribució única que havia de pagar Navarra es mantingués constant fins al 1876.

2) En segon lloc, perquè el **Decret d'Espartero de 1841**, poc respectuós amb la Llei de 25 d'octubre de 1836, que va confirmar els furs de les províncies basques, encara que dins l'àmbit de la unitat constitucional, generà (atesa la complexa situació política i militar) una situació ambigua que en l'àmbit fiscal es va traduir, com va assenyalar Tomás y Valiente, en la manca de prestacions d'aquesta naturalesa per part d'alabesos, guipuscoans i biscaïns durant més de mig segle.

Per a Fermín Lasala y Collado, polític liberal guipuscoà, això té l'explicació següent:

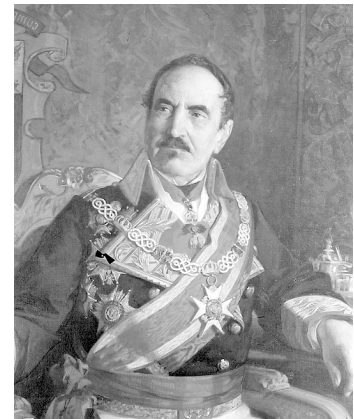
"[...] proclamada la unidad constitucional, los gobiernos progresistas y moderados cometieron desde 1839 la falta inexcusable, ya que no se resolvían a pedir servicios a los vascongados según la nueva forma, de no pedírselos tampoco según la antigua. Pedir impuesto y quinta en forma constitucional era peligroso, según creían; pedir donativo y tercio en forma foral era desdoro para el nuevo régimen."

F. Tomás y Valiente (1981, pàg. 573-574).

Només el 1859, amb motiu de les campanyes militars a l'Àfrica, i en alguna altra ocasió aïllada se'ls van exigir tributs, fins a la decisiva **Llei unificadora de 21 de juliol de 1876**.

Fins després de l'última guerra Carlina, Cánovas no corregí la situació anòmala en què es trobava l'única contribució de Navarra actualitzant-ne la quantia a la **Llei de pressupostos de 1877**, amb caràcter previ a l'aprovació del primer conveni amb aquest territori, de 19 de febrer de 1877.

D'altra banda, a les províncies basques la burgesia va saber aprofitar les converses que tingué amb el Govern per a fer compatible la supressió formal del foralisme tradicional amb el manteniment d'un règim singular en l'àmbit fiscal. Així, una vegada proclamat per la Llei de 21 de juliol de 1876 que el deure de contribuir a les despeses de l'Estat en proporció als seus havers afectava



#### Espartero

Espartero fomentà la dissensió entre els militars carlins i va captar l'ala més moderada de l'exèrcit isabelí; el general Maroto accedí a signar la pau, basada en el reconeixement dels graus i les distincions militars de tots els carlins que passessin a l'exèrcit isabelí i el respecte del furs del País Basc.

A la imatge, retrat d'Espartero. Oli sobre tela del s. XIX de José Casado del Alisal.

els habitants de les províncies basques de la mateixa manera que a la resta de l'Estat, es va produir l'aprovació del primer concert econòmic per a aquelles províncies, per mitjà d'un **decret de 28 de febrer de 1878**, dictat a l'empara de l'autorització que la llei unificadora havia concedit al Govern perquè fes totes les reformes que en l'antic règim foral s'havien exigit pel benestar dels pobles bascos.

### 2.3. La Hisenda espanyola des de 1900 fins a la guerra civil

Des de la primera dècada del segle XX es produeix la crisi dels sistemes econòmics establerts i de les idees dominants en aquest camp del pensament social, amb l'abandó progressiu dels postulats del neoclassicisme. Es tracta d'una crisi difícil de datar concretament, ja que es va produir en moments diversos a les hisendes de diferents països.

No obstant això, prop de la Primera Guerra Mundial, en l'època que J.M. Keynes va denominar com la fi del *laissez faire*, ja s'havia fet palès l'envelliment dels principis que servien de base al nostre sistema tributari, superats aleshores per les noves línies de tendència en el pensament financer, que poden resumir-se en dos aspectes:

a) Desgravació dels consums populars essencials o de primera necessitat, cosa que plantejava el problema de substituir-los per altres figures tributàries. Progressivament, a partir del seu establiment a Alemanya l'any 1916, es va anar introduint als diferents estats europeus l'impost general sobre el volum de vendes, que significà la figura central de la imposició sobre la despesa.

b) Personalització dels impostos directes i, en particular, dels que graven la renda, en els quals es pretenia establir una certa discriminació tributària entre rendes del treball i del capital, per alleujar el tractament de les primeres per raó del seu origen, al mateix temps que es predicava la conveniència d'introduir una major progressivitat que havia d'afectar també els impostos sobre successions.

Aquestes línies de tendència no es van traduir a Espanya en un canvi de les estructures tributàries; no obstant això, sí que van servir de base per a formar una peculiar ideologia fiscal reformadora expressada en el conjunt d'informes, memòries i dictàmens inspirats o elaborats per Flores de Lemus entre 1906 i 1936, en el marc del que s'ha acabat anomenant la **reforma tributària silenciosa**, amb uns resultats que es van anar manifestant al llarg del primer terç del segle XX.

#### Els objectius de la imposició silenciosa

En coherència amb els postulats que la inspiraven, el primer objectiu de la reforma silenciosa fou la reforma de la imposició sobre consums, que es va fer efectiva per mitjà de la Llei de 10 de juny de 1911, que obrí el pas cap a la desaparició gradual de l'impost sobre el consum d'espècies determinades. No obstant això, van fracassar els intents posteriors

#### A. Flores de Lemus

A. Flores de Lemus, com a tècnic del Ministeri de Finances i assessor del Govern en qüestions fiscals i econòmiques, desenvolupà un treball importantíssim, entre el 1906 i el 1936. Els seus escrits més coneguts són l'article "Sobre una direcció fundamental de la producció rural espanyola" (1926) i el *Dictamen de la Comisión para el estudio de la implantación del patrón oro* (1929).

d'establir una imposició sobre el volum de vendes, protagonitzats el 1918 per González Besada i el 1919 per Bugallal.

Al mateix temps, cal destacar els esforços per personalitzar la imposició directa sobre la renda, introduint-hi elements de progressivitat que havien d'afectar també el gravamen de les successions. Aquests esforços, iniciats els anys 1909 i 1910 amb els projectes de González Besada i de Cobián, van fracassar finalment però obriren una segona etapa en què es va intentar fer aquesta tasca separadament, en dos **camp**s:

a) En l'àmbit del **gravamen de les persones jurídiques**, en què es va avançar amb més rapidesa i, després d'un primer projecte presentat el 1912, s'aprovà, a partir de la tarifa tercera de la contribució sobre utilitats de la riquesa mobiliària, un impost sobre les societats de capital separat, establert el 29 d'abril de 1920.

b) En l'àmbit del **gravamen de la renda de les persones físiques**, la proposta inicial de Flores de Lemus d'establir un gravamen personal, complementari dels impostos reals, va fracassar en el primer intent portat a terme sota el ministeri de Calvo Sotelo (impost sobre rendes i guanys), però influí considerablement en la posterior Llei de 10 de desembre de 1932, amb la qual el ministre Jaume Carner va aconseguir introduir en el nostre sistema tributari l'anomenada *contribució complementària sobre la renda*.

Malgrat les modificacions que es van portar a terme en la imposició indirecta sobre el tràfic patrimonial, la veritat és que al final d'aquesta etapa, que coincideix amb la rebel·lió militar que va provocar la guerra civil, es pot afirmar que el sistema tributari espanyol continuava responent, bàsicament, als principis que havien incorporat les reformes liberals, amb un predomini dels impostos sobre consums específics i la proliferació d'impostos sobre la circulació de la riquesa en l'àmbit de la imposició indirecta, i també amb una escassa incidència del principi de personalitat del gravamen en el camp dels impostos directes.

#### **2.4. De la reforma Larraz a la reforma de 1957**

Prescindint dels problemes relacionats amb el finançament de la guerra civil durant la qual, per mitjà d'un decret signat per Francisco Franco a Burgos el 23 de juny de 1937, es va suprimir el concert fiscal amb Guipúscoa i Biscaia, perquè com es deia al preàmbul "muchísimos se alzaron en armas [...] contra el Movimiento nacional", mentre que es mantenia per a Àlaba i Navarra, províncies que es qualificava de *lleialíssimes*, el desastre que va suposar la guerra civil, també en l'àmbit de la Hisenda, imposava emprendre una reforma que fes possible obtenir els ingressos necessaris per a atendre el finançament de les despeses de reconstrucció.

La reforma portada a terme per José Larraz fou, en aquest sentit, i com ha assenyalat C. Albiñana, la que el país necessitava i permetia al final de la guerra civil, en reordenar el sistema tributari i, en particular, la imposició indirecta per mitjà de la contribució d'usos i costums, i intentar al mateix temps incrementar la pressió fiscal mitjançant un coneixement millor de les rendes gravades pels impostos de producte i una elevació generalitzada dels tipus de gravamen aplicables.

Després de la reforma de Larraz el sistema tributari no es va modificar, encara que els successius increments dels tipus de gravamen –una mesura presa de manera recurrent en un intent gairebé sempre frustrat de garantir la suficiència– van acabar produint un notable allunyament entre el sistema reflectit a les normes i el sistema aplicat realment. Perquè actuar sobre els tipus de gravamen sense perfeccionar els mètodes de determinació de les bases imposables revela la incapacitat que té Hisenda de conèixer millor les bases reals de la imposició, de manera que les successives elevacions de tipus acaben per fomentar el frau –en crear una **prima de rendibilitat per al frau**– que acaba guanyant la comprensió social i mina les bases sanes de l'aplicació del sistema; a això contribuïren decisivament, sens dubte, les moratòries, amnisties i els perdons fiscals que es van succeir entre 1943 i 1945 i entre 1951 i 1954.

A aquest panorama s'havia d'enfrontar la primera de les reformes tributàries que es va emprendre sota el **ministeri de Navarro Rubio**, per mitjà de la Llei de pressupostos i reforma tributària de 26 de desembre de 1957 i de la principal modificació que contenia aquell text: l'establiment dels sistemes d'estimacions objectives globals de bases imposables en les modalitats d'avaluacions globals i de convenis amb agrupacions de contribuents.

No és ara el moment d'analitzar aquells mecanismes defectuosos que, com posà de manifest Sainz de Bujanda, atemptaven greument contra els principis de legalitat, capacitat contributiva i seguretat jurídica consagrats (encara que fos només formalment) en les lleis fonamentals del règim franquista; però sí que hem d'assenyalar que, tot i els seus efectes recaptatoris a curt termini, el seu funcionament va alterar radicalment les relacions entre l'Administració tributària i els contribuents, minà les bases sanes sobre les quals s'han d'assentar i va generar tota mena de problemes en produir una tributació que tenia ben poc a veure, si no res, amb les bases impositives reals.

### Estructura del sistema tributari en la reforma de 1957

Pel que fa a l'estructura del sistema tributari, la reforma de 1957 va portar a terme una reordenació i un canvi de denominació dels impostos ja existents:

1) Així, en l'àmbit de la **imposició directa** es mantenen les contribucions territorials urbana i rústica, encara que aquesta última es desdobla en una quota fixa i un gravamen complementari, que recau sobre el líquid imposable de les explotacions agropecuàries i les grans finques; ahora, es constitueixen tres nous impostos de producte sobre la base de les tres tarifes de l'anterior contribució d'utilitats: prenen carta de naturalesa al nostre sistema l'impost sobre les rendes del capital; l'impost sobre els rendiments del treball personal, que es desdobla en una quota fixa o de llicència, per a professionals i artistes,

#### El registre de rendes i patrimonis

Des de la perspectiva de conèixer millor les rendes gravades, la reforma Larraz va introduir un registre de vendes i patrimonis amb finalitats de control, i, sobretot, establí per primera vegada a Espanya la facultat d'inspecció dels registres de banca i entitats de crèdit, els llibres de registre dels agents de canvi i borsa, etc., menys en l'àmbit de la contribució general sobre la renda, sense que des d'aquell moment es pugui parlar al nostre país de secret bancari davant la Hisenda, almenys amb caràcter general.



#### M. Navarro Rubio

Subsecretari d'Obres Públiques (1955-1957) i ministre d'Hisenda (1957-1965), va ser un dels artífexs del Pla d'Estabilització (1957-1958) que va presidir l'expansió econòmica dels anys seixanta. De l'any 1965 al 1970 va ser governador del Banc d'Espanya.

i una quota de beneficis; i l'impost sobre activitats i beneficis comercials i industrials, també estructurat en dues quotes, de llicència i de beneficis.

A aquest sistema d'impostos reals se superposa, com a imposició complementària, la contribució general sobre la renda, mentre que si les activitats les realitzen persones jurídiques s'aplica l'impost sobre la renda de societats i restants entitats jurídiques, amb caràcter igualment complementari de la imposició de producte.

2) En l'àmbit de la **imposició indirecta**, dins els gravàmens sobre el tràfic patrimonial, la reforma de 1957 es va limitar a fer alguns canvis en els fets imposables de les tres figures ja existents:

a) L'impost de drets reals, que englobava els gravàmens sobre transmissions de béns, sobre el cabal relicte i sobre béns de les persones jurídiques.

b) L'impost del timbre.

c) L'impost sobre l'emissió i negociació de valors mobiliaris.

Finalment, quant a la imposició sobre la despesa, la reforma de 1957 va sistematitzar els gravàmens existents i ordenà la tributació entorn d'un impost general sobre la despesa, que comprenia els gravàmens dels quatre primers llibres de la contribució d'usos i costums, un impost sobre el luxe i un impost sobre compensació, als quals se sumaven les duanes i els monopolis fiscals.

Hi ha un cert acord en la crítica que es fa d'aquella reforma, perquè la situació del moment, com a conseqüència del pla d'estabilització, segurament hauria permès una reforma tributària substancial basada en tècniques tributàries més depurades que no les rudimentàries estimacions objectives globals.

A més, encara que s'admetés la urgència d'incrementar la recaptació al servei de la política econòmica d'estabilització, la qual cosa justificaria la utilització d'aquells expedients, s'havia d'haver substituït de manera immediata per altres tècnicament més perfectes. Com se sap, això no va ser així, sinó que els procediments d'avaluació global i de convenis amb agrupacions de contribuents es van consolidar i ampliar l'any 1963 amb l'aprovació de la **Llei 230/1963, general tributària**.

## **2.5. De la reforma tributària de 1964 al final del franquisme**

La Llei 230/1963, general tributària, que, com proclama l'exposició de motius "aspira a informar, con criterios de unidad, a las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario", va preparar les reformes que introduiria la **Llei d'11 de juny de 1964**, sota els auspicis del ministre Navarro Rubio, en un escenari radicalment diferent del de les reformes precedents.

En efecte, malgrat les deficiències estructurals i de tècnica tributària que caracteritzaven les nostres estructures fiscals, el creixement de la producció i la renda durant els primers anys seixanta va fer el miracle de permetre la suficiència financera mantenint una pressió fiscal molt moderada. Per aquesta raó, alguns sectors del règim franquista es van mostrar reticents davant els intents reformistes, que sols cediren amb la superació de la seva crisi política un cop van accedir al poder els tecnòcrates, pròxims a la congregació de l'Opus Dei; i també per això hi ha haver una valoració crítica d'aquesta reforma, ja que,

com va afirmar Solé Vilallonga, l'excepcional base que proporcionava la suficiència recaptatòria no fou aprofitada per a emprendre una reforma de perfeccionament del sistema tributari espanyol.

Certament, els objectius de la reforma no eren gaire ambiciosos, perquè, com declarava el ministre Mariano Navarro Rubio, no es tractava d'incrementar la recaptació, sinó tan sols de fer una sistematització i simplificació del sistema tributari:

a) **Sistematització** que pretenia estructurar el conjunt de figures tributàries vigents de manera harmònica, establint entre elles una relació de funcionalitat en virtut de la qual en l'àmbit de la imposició directa els impostos de producte es canalitzaven cap als impostos generals sobre la renda i sobre societats, respecte a aquells que es consideraven a compte.

b) **Simplificació**, sobretot en la imposició indirecta, en què el panorama existent s'aclareix de manera notable mitjançant la introducció d'un impost sobre el tràfic de les empreses com a impost plurifàsic, acumulatiu o en cascada sobre el volum de vendes, que pretenia ser general i permetia ordenar i vigoritzar la imposició sobre la despesa.

#### **La reforma tributària de 1964**

En el marc de la reforma tributària de 1964 podem distingir:

1) En l'àmbit de la **imposició directa**, a més de la imposició sobre successions, es mantenen en vigor els impostos de producte que gravaven separatament les diferents fonts de renda, com són les contribucions territorials, urbana i rústica i pecuària; l'impost sobre els rendiments del treball personal; l'impost sobre les rendes del capital i l'impost sobre activitats i beneficis comercials i industrials, que es consideren impostos a compte dels generals sobre la renda.

Amb tot, aquests impostos sobre la renda no solament estaven mancats de la necessària generalitat sinó que, a més, van acabar essent merament complementaris de la imposició de producte, amb la qual cosa es desnaturalitzaven i no podien acomplir les seves funcions típiques; fou així fins al punt que C. Albiñana va poder afirmar que l'impost general sobre la renda de les persones físiques va ser la víctima de la reforma tributària de 1964, ja que es tractava d'un tribut sobre la renda que no gravava la renda, sinó la suma de productes que afluïxen en una persona, estimats per mitjà de sistemes objectius rudimentaris, als quals únicament s'afegien determinades plusvàlues patrimonials, definides amb severes limitacions.

2) D'altra banda, en l'àmbit de la **imposició indirecta**, la simplificació i sistematització de la imposició sobre la despesa es produeix per mitjà de la ja tardana introducció d'un impost sobre el volum de vendes de caràcter plurifàsic i acumulatiu, que desbanca els tradicionals consums específics i conviu amb els impostos sobre el luxe i especials, i conviu també amb els impostos sobre el tràfic patrimonial, agrupats formalment amb la tributació sobre successions en l'anomenat *impost sobre successions, transmissions patrimonials i actes jurídics documentats*.

En tot cas, la reforma de 1964 no va arribar a alterar els **principis de repartiment de la càrrega tributària** establerts des del moment fundacional del nostre sistema, que encara continuà assentat sobre els impostos de producte, les bases dels quals es van fixar per mitjà dels sistemes d'estimació objectiva global que van acabar condicionant el funcionament dels impostos generals sobre la renda, els quals tenen un paper merament complementari. I això a pesar que en el terreny de la imposició indirecta se substitueixen els antics

impostos de consums específics per impostos sobre el volum de vendes, que milloren l'anterior estructura d'aquest àmbit del sistema tributari, el racionalitzen i el simplifiquen, alhora que s'augmentava la capacitat recaptatòria, encara que fos introduint un model de tribut, el de l'impost de caràcter plurifàsic i acumulatiu, que ja anaven superant els països del nostre entorn.

Així, malgrat la profunditat dels canvis econòmics i socials que es van produir durant aquells anys a Espanya, el nostre sistema tributari continuà mantenint la seva estructura tradicional, assentada en els principis de la ideologia fiscal conservadora, que ja havien complert més d'un segle. Això va ser possible, segurament, perquè el creixement sostingut de la renda nacional possibilità una certa suficiència financera amb una pressió fiscal molt moderada, alliberant al mateix temps recursos a favor del sector privat de l'economia, encara que fos a costa d'anar generant un dèficit continuat d'infraestructures bàsiques en sectors essencials per a satisfer les demandes socials i, fins i tot, per a aconseguir un desenvolupament econòmic estable i durador.

La falta de voluntat per a emprendre una autèntica reforma es palesaria anys després, quan malgrat la involució dels sistemes d'estimació objectiva de bases imposables (avaluacions globals i convenis amb agrupacions de contribuents), a partir del Decret llei de 3 d'octubre de 1966, les constants modificacions introduïdes, o simplement anunciades, per part dels successius ministres d'Hisenda van topar amb una oposició rotunda dels sectors més reaccionaris del règim franquista.

Aquest fou el cas de les mesures adoptades sota el **ministeri d'Espinosa San Martín**, mitjançant l'aprovació de decrets llei el contingut dels quals va ser desnaturalitzat en passar per les Corts orgàniques; o de l'anomenat *Llibre verd de la reforma fiscal*, promogut pel **ministeri de Monreal Luque** i presentat davant el Consejo Nacional del Movimiento, que el discutí però no en va continuar la tramitació com a projecte de llei, sinó que (en una mostra de paranoia típica dels règims autoritaris) després de paraitzar-lo instà que fos declarat matèria reservada per tal d'entorpir-ne la difusió.

Això explica que en els darrers anys del règim franquista únicament es fessin retocs parcials en un sistema que, cal insistir-hi, tot i les modificacions socioeconòmiques que havia experimentat l'Estat, continuava obeint als mateixos principis pel que fa al repartiment de la càrrega tributària. És l'època de l'anomenada *petita reforma tributària*, caracteritzada per la utilització constant del decret llei per a corregir els defectes més visibles del sistema, mitjançant l'adopció de mesures fragmentàries que semblaven requerir el complement d'una reforma tributària més general i profunda. Aquesta reforma, però, només va ser possible al final del franquisme, amb l'inici del procés de transició democràtica.



Primer govern constituït després de les eleccions



## Les mesures de la reforma tributària

Les mesures més importants van ser, sens dubte, les següents:

- a) Les incorporades al Decret llei de 30 de novembre de 1973, quan era ministre d'Hisenda A. Barrera de Irimo, que alhora que introduïren importants beneficis fiscals a la inversió van intentar reduir la pressió fiscal sobre les rendes salarials i incorporar a l'impost general sobre la renda el gravamen de les plusvàlues, i també reorganitzaren l'Administració tributària i van reforçar l'estimació directa de bases imposables.
- b) Les incorporades al Decret llei de 7 d'abril de 1975, sota el ministeri de Cabello de Alba, en el qual es va suprimir el gravamen de les plusvàlues mobiliàries obtingudes en un termini superior a cinc anys i s'establiren noves desgravacions i beneficis a la inversió.
- c) I, finalment, mort Franco, cal esmentar les mesures preses sota el ministeri de Villar Mir, en el qual es va elaborar l'informe titulat *Sistema tributario español: criterios para su reforma*, conegut aleshores com el *Llibre blanc*, que inspirà la reforma fiscal empresa quan, després del ministeri de Carriles Galarraga i la posterior caiguda del govern d'Arias Navarro, es va iniciar la transició a la democràcia.

## 2.6. La reforma tributària de 1977 i la reestructuració del sistema tributari espanyol

Que la realització d'una veritable reforma fiscal a Espanya s'havia convertit en un problema fonamentalment polític és un fet evident quan s'analitza el context en què es va aprovar la **Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal**, ja que el Govern constituït després de les primeres eleccions democràtiques celebrades en molts anys necessitava oferir una línia de ruptura amb la política conservadora en matèria econòmica i fiscal, de manera que la reforma apareixia com un element essencial de credibilitat política.

No es pot considerar casual que la Llei 50/1977 fos el primer text legal aprovat per les Corts democràtiques, com a signe de la serietat de l'intent de ruptura amb l'anterior marc institucional de la Hisenda pública, patent tant en les mesures que modificaven l'estructura del sistema tributari vigent com en aquelles altres encaminades a la lluita contra el frau fiscal i a la implantació d'un nou clima de responsabilitat fiscal.

En aquest sentit, prescindint de les mesures conjunturals, adreçades a la lluita contra la inflació, a l'increment de la recaptació i al foment de l'ocupació, en connexió amb el pla econòmic que el Govern havia presentat el juliol de 1977, l'estructura del sistema tributari es va veure afectada sobretot per l'establiment d'un impost extraordinari sobre determinades rendes del treball personal i, fonamentalment, per la implantació per primera vegada en la nostra història tributària d'un impost sobre el patrimoni net de les persones físiques, que s'acabaria integrant en el nou sistema tributari que es pretenia construir.

### L'impost extraordinari sobre el patrimoni

Enfront el caràcter excepcional de l'impost sobre determinades rendes del treball, tribut real o de producte (però de caràcter progressiu i subjectiu, que només s'havia d'aplicar en l'exercici de 1978, mentre s'establí un autèntic gravamen personal sobre la renda), i malgrat aquesta denominació, l'impost extraordinari sobre el patrimoni (IP) va esdevenir un tribut ordinari, directe, personal i progressiu que finalment s'integraria en el nou sistema tributari amb una multiplicitat de funcions, entre les quals, per damunt de les

recaptatòries o redistributives, i a la vista de la seva regulació, destaca sens dubte la de permetre un control encreuat de rendes i patrimonis que servia de base per a la lluita contra el frau en la imposició sobre la renda.

Pel que fa a l'establiment d'un nou clima de responsabilitat en les relacions entre l'Administració i els contribuents, que fes possible la reducció dels elevats nivells de frau existents, la Llei 50/1977 va prendre mesures clarament rupturistes, perquè a la regularització voluntària de la situació fiscal, segons afirmà el ministre Fernández Ordóñez en la presentació de la Llei davant les Corts, buscava:

"[...] ofrecer como punto de partida una posibilidad a todos los contribuyentes para que procedan a regularizar sus situaciones tributarias eliminando con ello, de forma voluntaria y honrosa, las anomalías engendradas en el pasado."

A la regulació voluntària de la situació fiscal, s'hi van sumar la nova tipificació del delictes fiscal, per mitjà de la reforma de l'article 319 del Codi penal, i l'establiment dels deures que tenen els bancs, les caixes d'estalvis i totes aquelles persones físiques i jurídiques que es dediquin al tràfic bancari o creditici de col·laborar amb la Hisenda.

### **El delictes fiscal**

Quant al delictes fiscal, la reforma del Codi penal (l'article 319 del qual tipificava un delictes d'estructura complexa, el d'ocultació de béns, ofici o indústria, que resultava pràcticament inaplicable) no sols marcava un punt d'inflexió en la lluita contra els intolerables nivells de frau existents en aquells moments, sinó que reforçava la legitimitat de l'Administració en aquesta tasca en fer evident el consens sobre la perillositat de l'evasió tributària i la conveniència de reprimir-la penalment. Per això tingué una valoració positiva, més enllà dels nombrosos defectes tècnics en què va incórrer la Llei 50/1977, sobretot des del punt de vista procedimental, ja que establia una mena de perjudiciabilitat administrativa que en dificultà l'aplicació pràctica.

D'altra banda, enfront el respecte per la pràctica administrativa d'un secret bancari inexistents en l'àmbit legal des de la reforma de Larraz, excepte en l'àmbit de la contribució general sobre la renda, la Llei de mesures urgents va donar una nova regulació als deures de col·laboració de les entitats financeres amb la Hisenda, decisius per a controlar l'aplicació dels impostos personals en els sistemes tributaris moderns.

No podem dubtar del saldo positiu que va aconseguir aquesta primera Llei de reforma del període democràtic perquè, tot i que les seves solucions tècniques podien ser discutibles, o fins i tot simplement defectuoses, la valoració de la llei no ha de ser exclusivament tècnica, prescindint del seu importantíssim significat jurídic i polític. I, des d'aquest punt de vista, a la Llei 50/1977 hi havia novetats esperançadores, vells problemes afrontats amb decisió i, en definitiva, mesures prometedores des de la perspectiva de preparar una reforma que homologués el nostre sistema fiscal amb el dels estats del nostre entorn.

Aquesta reforma en l'estructura del nostre sistema tributari, clarament inspirada en el *Llibre blanc* que havia elaborat un equip dirigit per Fuentes Quintana, vicepresident econòmic del Govern quan es van prendre les mesures que analitzem, es va iniciar ben aviat, en paral·lel amb el desenvolupament dels debats constituents, per mitjà de l'aprovació de la **Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques**, que comportà no tan sols la instauració d'un veritable impost sintètic sobre la renda, directe,

personal, subjectiu i progressiu, que va determinar la derogació dels antics impostos de producte, sinó també el reforçament de la Hisenda local, en atribuir als municipis, tot i mantenir la gestió estatal, les antigues quotes fixes de les contribucions territorials, la quota de llicència de l'impost industrial i la de professionals i artistes de l'impost sobre els rendiments del treball personal.

De manera immediata, la reforma es va estendre a la imposició sobre societats mitjançant la **Llei 61/1978, de 27 de desembre**, i, mesos després, a la imposició directa, en la qual s'havien d'introduir modificacions de tanta importància i dificultat que es féu aconsellable preparar-la per mitjà de la **Llei 6/1979, de 25 de setembre**, de règim transitori de la imposició indirecta.

Aquesta llei va introduir modificacions en els impostos sobre les transmissions, sobre el luxe i sobre el tràfic de les empreses, per tal d'adaptar-los a les característiques d'un nou sistema en el qual la figura central d'aquest àmbit havia de ser un impost sobre el valor afegit.

Com que la implantació d'aquest impost no era gens fàcil des de cap punt de vista, es van avançar les reformes dels impostos especials<sup>13</sup> i de l'impost sobre les transmissions patrimonials i actes jurídics documentats<sup>14</sup>, del qual es va separar el gravamen de les successions i donacions; després d'aquestes, el procés de reforma entrà en un cert alentiment que es va tardar a superar.

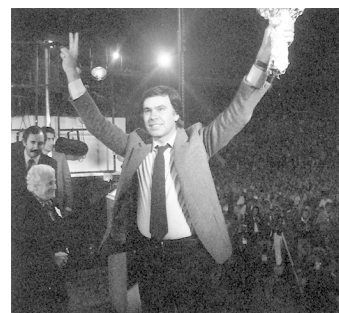
Així, a causa de circumstàncies d'ordre ben divers, fins i tot després del canvi de majoria política i de l'accés al Govern del PSOE, la reforma tributària va quedar incompleta, ja que en l'àmbit de la imposició indirecta només es procedí a la implantació de l'impost sobre el valor afegit amb la **Llei 30/1985**, paral·lelament a l'adhesió d'Espanya a la Comunitat Europea, i al mateix temps es va modificar l'ordenació dels impostos especials. Mentrestant, en la imposició directa el tancament del sistema (encara que fos temporal) només s'aconseguí després de la regulació de l'impost sobre successions i donacions per la **Llei 29/1987**.

## 2.7. Balanç i perspectives de la reforma tributària

El procés de reforma tributària ha dotat el sistema tributari espanyol de l'estructura que avui coneixem. No ha estat, però, un procés lineal, ja que les principals figures que l'integren i, en especial, l'impost sobre la renda, han estat objecte de variacions substancials que n'han alterat profundament la naturalesa.

<sup>(13)</sup>Llei 39/1979.

<sup>(14)</sup>Llei 32/1980.



Felipe González en guanyar el PSOE les eleccions el 1982.

### Vegeu també

Pel que fa a la reforma tributària, vegeu els subapartats 2.4, 2.5 i 2.6 d'aquest mateix mòdul didàctic.

Així, des del model d'impost sintètic implantat el 1978, amb tributació conjunta obligatòria per a les persones integrades en unitats familiars, fins al d'impost fortament analític i amb tributació individual amb opció a la conjunta, implantat per la Llei 18/1991, s'hi han anat produint successives variacions que seria massa prolix descriure i valorar, sobretot quan s'han produït posteriorment reformes transcendentals de l'impost sobre la renda de les persones físiques amb l'aprovació de les lleis 40/1998 i 41/1998, ambdues del 9 de desembre, i de la llei 35/2006, de 28 de novembre.

Per aquesta raó renunciarem a emetre judicis que segurament estarien impregnats d'un excessiu subjectivisme, i només assenyalarem alguns punts en què segurament es podria obtenir un ampli nivell d'acord:

a) Més enllà de la ideologia fiscal de cadascú, cal reconèixer que el sistema tributari vigent genera un important grau de consens quant a la seva estructura bàsica, és a dir, respecte a les **figures fiscals** que l'integren. Això no significa, naturalment, que no es pugui discutir la conveniència de suprimir o reestructurar-ne alguna, sinó solament que aquelles figures que resulten centrals queden al marge del debat.

b) El fet que les figures centrals quedin al marge del debat és lògic, en certa manera, si pensem que la integració espanyola a la Unió Europea ha condicionat en gran mesura les nostres **estructures fiscals**, almenys de manera decisiva en l'àmbit de la imposició indirecta, encara que també en la imposició sobre societats i en el tractament de determinades operacions concretes.

c) No hi ha el mateix grau de consens pel que fa a l'estructuració de les **hisendes territorials** ni, sobretot, de la hisenda de les comunitats autònomes de règim comú. Així, tot i les tradicionals dificultats financeres, la configuració de la **hisenda local** i el seu sistema tributari, efectuada per la Llei 39/ 1988, ha resistit el pas del temps sense ocasionar gaires problemes ni debats.

No ha passat el mateix en el cas de les **hisendes autonòmiques**, dotades d'uns sistemes tributaris bastant atrofiats i que només s'han començat a desenvolupar recentment, després de l'aprovació de la Llei orgànica 3/1996 i de la Llei 14/1996 de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes, per la via, poc ortodoxa, de configurar els tributs estatals cedits com a veritables impostos compartits. En aquest cas no s'ha actuat partint d'un consens suficient, la qual cosa ha donat lloc a la interposició de recursos d'inconstitucionalitat i a l'aparició de noves demandes, que generen una tensió no desitjable per a configurar solucions estables al problema del finançament autonòmic. Els darrers elements d'aquest procés estan representats per la Llei orgànica 7/2001, de 27 de desembre, de modificació de la LOFCA, i la Llei 21/2001, de 27 de desembre, que regula les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, i especialment pel conjunt de reformes estatutàries iniciades

#### Variacions de l'impost sobre la renda

Són variacions de l'impost sobre la renda, per exemple: les de la Llei de règim fiscal de determinats actius financers de 1985, o les de reforma parcial de l'impost en aquell mateix any.

a partir de l'any 2006, del qual ha sorgit, entre d'altres, la Llei orgànica 6/2006, de 19 de juliol, que aprova l'Estatut d'Autonomia de Catalunya i que inclou preceptes específics en matèria de finançament.

d) Un altre dels aspectes que constantment se sotmet a debat és el de l'**organització** i els **procediments de l'Administració tributària**, en especial després de la creació de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT), i sense que altres disposicions posteriors, com la que va crear el Consell de Defensa del Contribuent, l'aprovació de la Llei 1/1998, de drets i deures dels contribuents, o la posterior entrada en vigor de la Llei general tributària de 2003, hagin eliminat les tensions existents, que es comencen a posar de manifest dins la mateixa organització administrativa, amb el risc que la seva eficàcia es pugui veure perjudicada.

Si les proposicions que s'acaben de formular poguessin acceptar-se, podríem donar per acabada l'època de les grans reformes tributàries i, així, establir de manera correcta l'espai de debat que requereixen les diverses ideologies fiscals. Perquè, a pesar que les decisions relatives a la configuració del sistema tributari, o de les seves figures principals, es considerin fonamentalment tècniques o, en ocasions, es vulguin imputar a condicionaments externs, la realitat és que són sobretot decisions valoratives o ideològiques, és a dir, polítiques, encara que després els calgui l'articulació tècnica adequada.

#### Condicionaments externs

Els condicionaments externs poden derivar, per exemple, de la nostra integració en un espai comú (la Unió Europea) amb lliure circulació de capitals, o fruit d'aquest *deus ex machina* en què determinats sectors d'opinió han convertit el fenomen conegut com *globalització*.

No és cert, doncs, que les discussions sobre aquest tema siguin impossibles, o simplement inútils, perquè tot i la moneda única i la relativa pèrdua d'autonomia quant a la conducció de les polítiques fiscals que determina la Unió econòmica i monetària, encara queda espai per a adoptar solucions diverses respecte al repartiment de la càrrega tributària; és a dir, encara hi ha espai per al joc de les diverses ideologies fiscals.



## Activitats

### Activitats de reforç

1. En què consisteixen les especialitats del sistema tributari dels territoris forals?
2. Poden les comunitats autònomes establir recàrrecs sobre els tributs estatals susceptibles de cessió? Amb quins límits?
3. Quin pot ser l'abast de la cessió dels tributs de l'Estat a les comunitats autònomes?
4. Quins són els recursos tributaris de la Unió Europea?
5. En què va consistir la reforma tributària de 1957?
6. Quines van ser les novetats en el sistema tributari introduïdes a la reforma de 1977?

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. A Navarra, l'impost sobre el valor afegit...
  - a) s'aplica d'acord amb les normes substantives i formals vigents a la resta del territori de l'Estat, excepte en allò referent als models de declaració.
  - b) s'aplica d'acord amb les normes substantives i formals vigents a la resta del territori de l'Estat, excepte en allò referent als règims especials de l'impost.
  - c) s'aplica d'acord amb les normes substantives i formals vigents a la seva comunitat autònoma.
2. Les comunitats autònomes poden crear tributs...
  - a) amb l'habilitació legal prèvia.
  - b) que no recaiguin sobre fets imposables ja gravats pels tributs estatals i que no afectin el principi de territorialitat.
  - c) que gravin qualsevol fet imposable sempre que es respecti el principi de territorialitat.
3. La cessió dels tributs estatals a les comunitats autònomes pot comprendre...
  - a) la potestat normativa parcial, el rendiment total o parcial obtingut en el seu territori i competències en matèria de gestió.
  - b) el rendiment total o parcial obtingut en el seu territori i competències en matèria de gestió.
  - c) el rendiment total o parcial obtingut en el seu territori.
4. Amb caràcter general, l'atribució a cada comunitat autònoma del rendiment obtingut en el respectiu territori pels tributs cedits s'efectua d'acord amb els punts de connexió següents:
  - a) Domicili fiscal, lloc on radiquin els béns immobles i lloc de consum o de realització de l'operació.
  - b) Residència habitual i lloc on radiquin els béns immobles.
  - c) Lloc on s'obtingui la major part de les rendes i lloc on radiquin els béns immobles.
5. Els ens locals poden...
  - a) crear tributs.
  - b) establir tributs amb l'habilitació legal prèvia.
  - c) només gestionar tributs.
6. Els impostos municipals de caràcter obligatori són...
  - a) l'IBI, l'IAE i l'ICIO.
  - b) l'IAE, l'ICIO i l'IIVTNU.
  - c) l'IBI, l'IAE i l'IVTM.
7. Les províncies poden establir...
  - a) impostos, taxes i contribucions especials.
  - b) impostos i taxes.
  - c) alguns recàrrecs, taxes i contribucions especials.
8. El nostre sistema tributari es basa preferentment sobre gravàmens de caràcter personal...
  - a) a partir de la reforma de 1845.
  - b) a partir de la reforma de 1964.
  - c) a partir de la reforma de 1977.
9. Quan apareixen en el nostre sistema tributari els impostos de timbre de l'Estat i sobre els drets reals?

- a) Amb la Llei de 27 de març de 1900.
- b) Amb la Llei de pressupostos i reforma tributària de 26 de desembre de 1957.
- c) Amb la Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal.

10. L'anomenada *reforma tributària silenciosa*...

- a) consisteix en una peculiar ideologia fiscal reformadora molt estesa al començament del segle XX a Espanya.
- b) va ser portada a terme per Larraz el 1957.
- c) va suposar l'aprovació de la Llei general tributària el 1963.



## **Solucionari**

De selecció

1. a, 2. b, 3. a, 4. a, 5. b, 6. c, 7. c, 8. c, 9. a, 10. a

## Glossari

**CE** Constitució espanyola

**IAE** impost sobre activitats econòmiques.

**IBI** impost sobre béns immobles.

**ICIO** impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

**IIVTNU** impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

**IE** impostos especials.

**IP** impost sobre el patrimoni.

**IRPF** impost sobre la renda de les persones físiques.

**IS** impost sobre societats.

**ISD** impost sobre successions i donacions.

**ITPAJD** impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

**IVA** impost sobre el valor afegit.

**IVTM** impost sobre vehicles de tracció mecànica.

**LOFCA** Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes.

**PNB** vegeu *producte nacional brut*.

**Producte nacional brut** recurs propi de la UE que té com a finalitat garantir l'equilibri pressupostari amb la compensació del saldo no cobert per recursos propis tradicionals i el recurs propi IVA. L'import d'aquest recurs s'obté mitjançant l'aplicació d'un tipus uniforme sobre la suma dels PIB de tots els estats membres.

**Quota** contribució a totes les càrregues i competències de l'Estat que no assumeix la comunitat autònoma foral en el seu territori.

**RD** reial decret.

**Sistema tributari** conjunt racionalment ordenat, coherent i coordinat de tributs, integrat en un ordenament jurídic igualment racional i coherent que contribueix de manera unitària a donar sentit a un objectiu: fer possible el compliment del deure de contribuir al sosteniment de les càrregues públiques.

**STC** sentència del Tribunal Constitucional.

**Tributs cedits** conjunt de tributs establerts i regulats per l'Estat en què el producte territorial correspon a la comunitat autònoma respectiva, totalment o parcialment, i en què aquesta última exerceix les competències de gestió, per delegació de la Hisenda estatal, i pot assumir competències normatives, especialment pel que fa a la fixació de la quantia.

**TRLRHL** text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

**UE** Unió Europea.

## Bibliografía

### Bibliografía bàsica

#### 1. Estructura del sistema tributari

**Cayón Galiardo, A.** (1999). "El sistema fiscal: fundamento y estructura". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 104).

**Cosciani, C.** (1979). "Estructura y condiciones de un sistema tributario moderno". *Hacienda Pública española* (núm. 56).

**Diversos autores** (1997). *Evaluación del sistema tributario y de la Administración tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

**Falcón y Tella, R.** (1988). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas.

**Ibáñez García, I.** (1989). "Una aproximación a los principios que deben informar el sistema tributario". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 104).

**Ibáñez García, I.** (1999). "La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico: especial referencia al sistema tributario". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 253).

**Pérez de Ayala, J. L.** (1966). "La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 65-66).

**Ramallo Massanet, J.** (1988). "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 60).

**Rodríguez Bereijo, A.** (1992). "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)". *Revista Española de Derecho Constitucional* (núm. 36).

**Sainz de Bujanda, F.** (1962). "Estructura jurídica del sistema tributario". *Hacienda y Derecho* (tom II). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

**Simón Acosta, E.** (1999). "El sistema tributario en veinte años de constitución". A: Diversos autores. *20 años de ordenamiento constitucional: homenaje a Estanislao de Aranzadi*. Pamplona: Aranzadi.

#### 2. Història del sistema tributari

**Beltrán Flores, L.** (1966). "Evolución histórica del sistema tributario español". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 65-67).

**Comín Comín, F.** (1988). *Hacienda y economía en la España contemporánea*. Madrid: IEF.

**Diversos autores** (1982). *Historia de la Hacienda española. Épocas Antigua y Medieval*. Madrid: IEF.

**Estapé Rodríguez, F.** (1971). *La reforma tributaria de 1845*. Madrid: IEF.

**Fuentes Quintana, E.** (1990). *La reforma fiscal y los problemas de la Hacienda Pública española*. Madrid: Civitas.

**Lasarte Álvarez, J.** (1976). *Economía y Hacienda al final del Antiguo Régimen. Dos estudios*. Madrid: IEF.

**Martín Niño, J.** (1972). *La Hacienda española y la Revolución de 1868*. Madrid: IEF.

**Rodríguez Bereijo, A.** (1979). *Lecturas sobre el sistema tributario español. Curso 1978-1979*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.

**Solé Villalonga, G.** (1967). *La reforma fiscal de Villaverde. 1899-1900*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

### Bibliografía complementària

#### 1. Estructura del sistema tributari

**Agulló Agüero, A.** (1996). "La financiación de las Comunidades Autónomas". *Regione e Governo Locale* (maig-juny).

**Cayón Galiardo, A.; Falcón y Tella, R.; De la Hucha Celador, F.** (1990). *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Madrid: IEF.

**Collado Yurrita, M. A.; Giménez-Reyna, E.** (1990). *La nueva Hacienda local española*. Madrid: Civitas.

**De la Hucha Celador, F.** (2004). "La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Tributario Español". *Perspectivas del Sistema Financiero* (núm. 84).

**Escribano, F.** (1993). "Sistema tributario y Constitución. El ciudadano ante la Hacienda Pública". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 24).

**Diversos autors** (1984). *La coordinació financera estatal, autonòmica i local*. Barcelona: Escola d'Administració Pública de Catalunya.

**Lasarte Álvarez, J.** (1983). "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 37).

**Martínez Lafuente, A.** (1983). *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas.

**Ortiz Calle, E.** (2000). "Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado (A propósito de la Sentencia de 11 de noviembre de 1999, del Tribunal Federal Alemán)". *Impuestos* (núm. 24).

**Quintana Ferrer, E.** (2001). *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal*. València: Tirant lo Blanch.

**Simón Acosta, E.** (1999). "El sistema tributario en veinte años de Constitución", *AAVV, Veinte años de ordenamiento constitucional, Homenaje a Estanislao de Aranzadi*. Pamplona: Aranzadi.

## 2. Història del sistema tributari

**Albiñana García-Quintana, C.** (1978). "Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 19).

**Antón Pérez, J.** (1975). "La reforma de la imposición directa". *Crónica Tributaria* (núm. 15).

**Aparicio Pérez, A.** (1994). *La imposición de la renta en la Ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964*. Oviedo: Universidad de Oviedo.

**Banacloche Pérez-Roldán, J.** (1981). "Los esquemas de reforma tributaria en España". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 151).

**Calle Saiz, R.** (1968). "Política y realidad de la Hacienda española de 1940 a 1966". *Revista de Estudios Políticos* (núm. 48).

**Calle Saiz, R.** (1981). *La Hacienda en la II República Española*. Madrid: IEF.

**Cantos Cantos, J. M.** (1998). "Las consecuencias de los cambios en el tiempo: del 98 al ámbito de la reforma tributaria de 1964". A: José María Cayuela Fernández (coord.). *Un siglo de España: centenario 1898-1998*. Universitat de Castilla - La Mancha.

**Fuentes Quintana, E.** (1983). "Hacienda democrática y reforma fiscal". A: Diversos autors. *Historia económica y pensamiento social: estudios en homenaje a Diego Mateo del Peral*. Madrid: Alianza.

**García Añoveros, J.** (1998). "La formación de un sistema tributario unificado: la solución foral". A: Diversos autors. *Foralismo, derechos históricos y democracia*. Madrid: Fundación BBVA.

**Gonzalo y González, L.** (2000). "Hacia un nuevo sistema fiscal: antecedentes y consecuencias de la reforma tributaria Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez". A: Diversos autors. *1900-2000: Historia de un esfuerzo colectivo: cómo España superó el pesimismo y la pobreza* (vol. II). Madrid: Planeta / Fundación Santander Central Hispano.

**Gutiérrez Duarte, M. V.; López Platero, A.** (2001). "El sistema tributario durante la edad media". *Boletín Jurídico de la Universidad Europea de Madrid* (núm. 4).

**Pan-Montojo González, J. L.** (1996). "La imposición indirecta en el sistema tributario de Mon-Santillán". *Hacienda Pública Española* (núm. extra).

**Pérez Royo, F.; Aguallo Avilés, A.** (1996). *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi.

**Portillo Navarro, M. J.** (1997). "Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus". *Anales de derecho* (núm. 15).

**Rodríguez Bereijo, A.** (1978). "La reforma fiscal". *Revista de la Facultad de Derecho de la Facultad Complutense* (núm. 53).

**Sevilla Segura, J. V.** (1979). "Estructura de las reformas tributarias contemporáneas". *Hacienda Pública Española* (núm. 56).

**Vallejo Pousada, R.** (2001). "Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852". *Revista de Historia Económica* (núm. 1).

**Vallejo Pousada, R.** (1996). "La reforma fiscal de Mon-Santillán desde una perspectiva histórica". *Hacienda Pública Española* (núm. 1996).

**Vallejo Pousada, R.** (1996). "Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)". *Hacienda Pública Española* (núm. 1996).

**Vallejo Pousada, R.** (1999). "Actores y naturaleza de la reforma tributaria de 1845". *Revista de Economía Aplicada* (núm. 21).

**Vallejo Pousada, R.** (2001). "Restricciones en el diseño y aplicación de la reforma tributaria de 1845: un nuevo enfoque". *Hacienda Pública Española* (núm. 156).

**Zabalza Arbizu, J. M.** (1998). "Manuel de Torres y la imposición personal: una alternativa teórica a la reforma tributaria silenciosa". *Cuadernos Aragoneses de Economía* (núm. 1).

### Referències bibliogràfiques

**Fuentes Quitana, E.** (1990). *Las reformas tributarias en España* (pàg. 353 i seg.). Barcelona: Crítica.

**Tomás y Valiente, F.** (1981). *Manual de Historia del Derecho español*. Madrid: Tecnos.

