



universidad
de león



FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE LEÓN

CURSO 2020/2021

LA REFORMA FISCAL DE LA TRANSICIÓN ESPAÑOLA.

**THE FISCAL REFORM OF THE
SPANISH TRANSITION.**

GRADO EN DERECHO

AUTOR: D. SAÚL FERNÁNDEZ MORENO.

TUTORA: DÑA. MARÍA TERESA MATA SIERRA.

ÍNDICE DE CONTENIDO

ABREVIATURAS.....	4
RESUMEN.....	5
ABSTRACT.....	5
PALABRAS CLAVE.	6
KEYWORDS.	6
OBJETO.....	7
METODOLOGÍA.	8
1. Elección del tema del trabajo.....	8
2. Búsqueda de información.	8
3. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo.	8
4. Elaboración de la estructura del trabajo.....	9
5. Redacción del estudio.	9
INTRODUCCIÓN.....	10
CAPÍTULO PRIMERO. ORÍGENES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL ANTERIOR A 1977.	14
1. REFORMAS ANTERIORES A LA GUERRA CIVIL.....	14
1.1. Imposición a mediados del s. XIX.	14
1.2. La reforma de Raimundo Fernández Villaverde.	17
1.3. La reforma de Flores de Lemus.	18

2.	REFORMAS POSTERIORES A LA GUERRA CIVIL	20
2.1.	La reforma de Larraz	20
2.2.	La reforma de Navarro Rubio.....	22
2.3.	La reforma de 1964.	25

CAPÍTULO SEGUNDO. DE LOS PACTOS DE LA MONCLOA A LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA FISCAL. 28

1.	TRASCENDENCIA DE LOS PACTOS DE LA MONCLOA EN LA REALIZACIÓN DE LA REFORMA FISCAL DE LA TRANSICIÓN.....	28
----	--	----

2.	INNOVACIONES INTRODUCIDAS CON LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA FISCAL.....	31
----	---	----

2.1.	Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Y su posterior implantación.....	34
------	---	----

2.2.	Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal y el Impuesto sobre el Lujo.	37
------	--	----

2.3.	Fomento fiscal al empleo.....	38
------	-------------------------------	----

2.4.	Regularización fiscal voluntaria. Reformas del delito fiscal y de las operaciones de elusión fiscal mediante sociedades.	39
------	---	----

2.5.	Otras reformas.	41
------	----------------------	----

CAPÍTULO TERCERO. SISTEMA FISCAL DERIVADO DE LA REFORMA DE 1977. 42

1.	LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	44
----	--	----

2.	LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	48
----	---	----

CONCLUSIONES.....	54
BIBLIOGRAFÍA.....	56

ABREVIATURAS.

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Art/s.: Artículo/s.
- AAVV: Varios autores.
- Cit.: Citada.
- Cfr.: Confrontar.
- DGT: Dirección General de Tributo.
- Dir.: Director.
- Ed.: Editorial.
- Ibídem: Igual.
- Ídem: Igual.
- IEF: Instituto de Estudios Fiscales.
- IGTE: Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.
- IP: Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.
- IS: Impuesto sobre Sociedades.
- LGT: Ley General Tributaria.
- Núm.: Número.
- Ob.: Obra.
- OSE: Organización Sindical Española.
- Pág./s.: Página/s.
- Ss.: Siguietes.
- TFG: Trabajo de Fin de Grado.
- Vid.: Véase.
- Vol.: Volumen.

RESUMEN.

El presente Trabajo de Fin de Grado se centra en la reforma fiscal que tuvo lugar en la Transición origen de nuestro actual sistema tributario. No obstante, para dimensionarla adecuadamente analizaremos, en primer lugar, las reformas tributarias anteriores a la de la Democracia.

Posteriormente, tras encuadrar los precedentes impositivos, se examinarán las novedades y las transformaciones fiscales incorporadas al ordenamiento jurídico español con la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, así como la relevancia de los Pactos de la Moncloa en dicho proceso.

Seguidamente, se estudiará el sistema fiscal emanado de la reforma de 1977. Para concluir, se sintetizarán los aspectos básicos de las Leyes de 1978, reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades

ABSTRACT.

This Final Degree Project focuses on the tax reform that took place in the Transition origin of our current tax system. However, to properly size it, we will first analyze the tax reforms prior to Democracy.

Subsequently, after framing the tax precedents, the novelties and tax transformations incorporated into the Spanish legal system with Law 50/1977, on Urgent Measures for Tax Reform, will be examined, as well as the relevance of the Moncloa Pacts in this process.

Next, the tax system resulting from the 1977 reform will be studied. To conclude, the basic aspects of the 1978 Laws regulating Personal Income Tax and Corporate Income Tax will be summarized.

PALABRAS CLAVE.

- Reformas fiscales.
- Sistemas impositivos.
- Antecedentes fiscales.
- Transición.
- Democracia.
- Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal.
- Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre Sociedades.

KEYWORDS.

- Tax reforms.
- Tax systems.
- Tax background.
- Transition.
- Democracy.
- Law on Urgent Measures for Tax Reform.
- Extraordinary Wealth Tax.
- Personal Income Tax.
- Corporate Income Tax.

OBJETO.

El presente trabajo de investigación tiene como objeto principal profundizar en la reforma que resulta precursora de nuestro actual sistema tributario lo que nos obligará a revisar los sistemas tributarios existentes en España desde mediados del siglo XIX hasta la llegada de la Democracia. Como consecuencia, se estudiarán las principales reformas, así como la organización impositiva, realizadas durante dicho período.

A su vez, este objeto central puede fragmentarse en diferentes objetos concretos.

En primer lugar, se realizará un examen de las reformas fiscales prefranquistas y postfranquistas, concretamente se presentarán las principales características, las novedades introducidas, la distribución de los impuestos directos e indirectos y los errores derivados de dichas reformas.

En segundo término, se pretende determinar el alcance de los *Pactos de la Moncloa*, a través del relato que nos brinda la historia.

En tercer lugar, se analizará la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, simplificando las principales invenciones legislativas llevadas a cabo. Además, complementariamente, se sintetizarán los rasgos más importantes del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio.

Por último, se examinarán las líneas maestras de las Leyes promulgadas en 1978, referentes a el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a el Impuesto sobre Sociedades, así como la ordenación que sufrió la imposición directa e indirecta, tras la reforma de 1977.

METODOLOGÍA.

Para lograr los objetivos propuestos con este Trabajo de Fin de Grado se ha recurrido al método de investigación jurídico-teórica. Dicho proceso, se ha segmentado en las siguientes fases:

1. Elección del tema del trabajo.

Tras conseguir los créditos necesarios para poder matricularme del Trabajo de Fin de Grado, escribí un correo electrónico, a la que es hoy mi tutora, solicitándola una reunión.

En dicha reunión me dio a elegir entre varios temas, optando por el elegido. Subrayar que nos decantamos por este tema, debido a la importancia que supuso esta reforma en el sistema tributario español, así como por mi sensibilidad por la historia de España y la Transición y por tratarse de una materia no muy trabajada por la doctrina.

2. Búsqueda de información.

Para recopilar la información necesaria para realizar el Trabajo se han empleado diversas fuentes, destacando las doctrinales y, en menor medida, las legales.

En cuanto a las fuentes doctrinales, imperan los manuales teóricos relacionados con la materia, los artículos de revistas especializadas en la materia de Derecho financiero y tributario o las tesis doctrinales.

Por último, se han recogido los principales preceptos legales aplicables al tema del Trabajo, sobresaliendo la regulación de las Leyes de 1978, que hacen referencia a el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

3. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo.

Para producir este Trabajo de Fin de Grado fue necesario establecer diversos objetivos. Estos surgen de la lectura de las fuentes doctrinales y legales anteriores, así como de las reflexiones personales que generaron, en mi persona, dichos estudios a través de los que he podido conocer cómo se ha forjado nuestro actual sistema tributario.

4. Elaboración de la estructura del trabajo.

La lectura de las fuentes descritas anteriormente, tuvo como consecuencia la confección de un índice provisional, sujeto a cambios, debido a la extensa extensión del tema elegido. Con posterioridad, y tras algún cambio, se desarrolló un sumario que cumpliera con los requisitos de longitud establecidos en la normativa reguladora correspondiente.

Por último, recalcar que el propósito del esquema inicial es que el lector tenga un mapa mental de las etapas que se van a desarrollar, para así mejorar la comprensión de este.

5. Redacción del estudio.

La última de las fases consistió en la redacción del tema escogido, basándome en el índice creado. Durante esta fase se ha recapitado e indagado sobre los conocimientos logrados a partir de las investigaciones recogidas con la orientación y supervisión de mi tutora. Finalmente, he escrito las conclusiones, dando respuesta a las preguntas que me formulé en el objeto del Trabajo.

INTRODUCCIÓN

La conocida como Transición española no tiene unos límites históricos claramente definidos. Para datar este periodo de nuestra Historia reciente, siguiendo a J. MADERAL JIMÉNEZ, cabe diferenciar dos posiciones doctrinales sobre el comienzo de dicha etapa.

Comenzando con la doctrina minoritaria, para estos autores la Transición comienza con la publicación de la última Ley Fundamental en 1967 alargando este inicio hasta la aprobación de la Ley de 1969 de Sucesión de la Jefatura de Estado y dilatándose este periodo hasta la entrada de España en la Comunidad Económica Europea el doce de julio de 1985¹. Por su parte, para la postura doctrinal mayoritaria, entre la que destacan autores como M. RIVAS ARJONA, la Transición comienza el veinte de noviembre de 1975, como consecuencia de la muerte del general Francisco Franco, finalizando el seis de diciembre de 1978, con la aprobación de la Constitución actualmente vigente².

La Transición se viene considerando como un verdadero triunfo de la Democracia en un marco temporal plagado de sucesos muy llamativos entre los que vamos a destacar los siguientes; los intentos de golpe de Estado (antes del 23-F de 1981, se llevaron a cabo la reunión de Játiva y la Operación Galaxia); los múltiples atentados terroristas realizados desde 1976 a 1982; así como, la crisis del petróleo de 1973³.

Estos sucesos en su momento provocaron que la sociedad española diera un paso al frente en ayuda de la Transición y de la Democracia, sobresaliendo, entre las iniciativas que se llevaron a cabo las manifestaciones en contra del Gobierno de Arias Navarro como consecuencia de su intento de implantar un proyecto *pseudo-reformista*, que buscaba la alineación de las Instituciones propias del franquismo con las que cualifican la Democracia⁴; a ello se suma el apoyo social a la Ley para la Reforma Política al igual

¹ Cfr. MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Revista de estudios fronterizos del estrecho de Gibraltar*, Núm. 4, 2016, pág. 3.

² Cfr. RIVAS ARJONA, M.: “La transición española: la historia de un éxito colectivo”, *Revista Aequitas*, Volumen 4, 2014, pág. 352.

³ *Ídem*.

⁴ Cfr. RIVAS ARJONA, M.: “La transición española: la historia de un éxito colectivo”, *Revista Aequitas. Ob. Cit.*, pág. 364.

que, el valor de nuestros abuelos que configuraban la masa social de este momento y su condena ante los sucesos más trágicos de este período⁵.

En este contexto, el quince de junio de 1977 se celebraron las primeras elecciones democráticas tras la dictadura, provocando, en opinión de P. YSÀS SOLANES, “*una ruptura clara con el franquismo mediante la creación de una democracia parlamentaria homologable a las europeas*”⁶ que demuestra que el país había vivido con asombrosa madurez el cambio político.

Esta quiebra con el Régimen anterior motivó que los Gobiernos de la Transición ejecutaran dos importantes reformas sociales, la Reforma Fiscal y la Reforma Laboral, ambas solicitadas durante décadas por la sociedad española⁷.

La Reforma Fiscal, primera en efectuarse, tenía como objetivo acomodar el sistema fiscal español con los sistemas tributarios modernos, para lo que:

- Primero: se sustituyó el sistema de imposición de producto existente por un sistema de imposición personal, buscándose, como señalan R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*la personalización del sistema tributario*”⁸,

- Segundo: se requirió que las bases imponibles se establecieran y se conocieran a través de técnicas directas,

- Tercero: se creó un impuesto sobre el patrimonio, que compensará el gravamen sobre la renta.

Para llevar a cabo esta importantísima reforma tributaria que nos adentra en la modernidad se utiliza normativamente, en primer lugar, la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, y consecutivamente, las Leyes de 1978 reguladoras del

⁵ Cfr. RIVAS ARJONA, M.: “La transición española: la historia de un éxito colectivo”, *Revista Aequitas. Ob. Cit.*, pág. 358.

⁶ Sobre este tema puede verse YSÀS SOLANES, P.: “La Transición española. Luces y sombras”, *Ayer*, Núm. 79, 2010, pág. 52.

⁷ Vid, sobre este particular el trabajo de CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, 1ª ed., Ediciones Cinca, Madrid, 2016, pág. 95.

⁸ *Ídem*.

Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, siendo éste el marco normativo que intenta conseguir las metas anteriores⁹.

De hecho, la Reforma Fiscal es el resultado, de un lado, de la combinación del consenso de las fuerzas políticas que existían en ese momento; de otro, de la investigación de las instituciones financieras, desarrollada durante los años 1972 y 1973 por el Instituto de Estudios Fiscales (en adelante, IEF), importante Institución cuya cabeza visible era el profesor universitario de Economía y Hacienda pública, Enrique Fuentes Quintana verdadero precursor de nuestro actual sistema tributario¹⁰. El fruto de la labor del IEF fue un informe denominado como “*Libro Verde de la Reforma Tributaria*” de 1973¹¹, cuyos principios y pautas fueron utilizados en el “*Programa de Saneamiento y Reforma Económica*”¹², que será parte esencial de los llamados *Pactos de la Moncloa*¹³ que se llevaron a cabo en el periodo inmediatamente posterior¹⁴.

De hecho, la noche del viernes 8 de julio de 1977, el propio Fuentes Quintana, en aquel momento Vicepresidente para Asuntos Económicos y ministro de Economía y Hacienda, Enrique Fuentes Quintana, compareció ante las cámaras de televisión durante

⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, págs. 95 – 96.

¹⁰ Sobre este tema en general remitimos a PAN-MONTOJO, J. (1996): “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977-1986”, en Javier Tusell y Álvaro Soto (eds.): *Historia de la transición, 1975-1986*, Madrid, Alianza Editorial, 1986, págs. 264-304.

¹¹ Que dirigido por E. FUENTES QUINTANA puede consultarse en la Biblioteca virtual del Instituto de Estudios Fiscales en la edición del mismo que se hizo por el propio IEF en 1982 (Cfr. https://biblioteca.ief.es/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=7936&shelfbrowse_itemnumber=9251)

¹² *Programa de Saneamiento y Reforma Económica. Pacto de la Moncloa*, Ministerio de Economía, Madrid, 1977, págs. 1-204.

¹³ Vid, CABRERA CALVO-SOTELO, M.:” Pactos de la Moncloa: Acuerdos políticos frente a la crisis”, *Historia y política*, Núm. 26, JULIO-DICIEMBRE, 2011, págs. 81 y ss., y también FUENTES QUINTANA, E.: “Los pactos de la Moncloa y la Constitución de 1978” en Enrique Fuentes Quintana (Dir.): *Economía y economistas españoles*. Vol. 8. *La economía como profesión*, Barcelona, Galaxia Gutenberg/Círculo de Lectores, 2004.

¹⁴ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía*, Núm. 889 – 890, 2016, pág. 28.

algo más de quince minutos en horario de máxima audiencia, afirmó: “*Ha llegado la hora de la economía*”¹⁵

Por otro lado, la Reforma Laboral, por su parte, concedió a los agentes sociales derechos y obligaciones y desarmó la Organización Sindical Española (en adelante, OSE). El gran instrumento legal esencial para completarla fue el Estatuto de los Trabajadores¹⁶ que se aprobó precisamente siendo Ministro de Trabajo de uno de los Ejecutivos de Adolfo Suárez el propio R. CALVO ORTEGA¹⁷.

Retomando la Reforma Fiscal¹⁸, que es la que nos interesa como objeto de estudio en este Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) en palabras de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, las consecuencias que esta produjo fueron las siguientes¹⁹:

- En primer lugar, se produjo un aumento de la recaudación, debido principalmente a una mejor gestión y a un incremento de la carga tributaria.

- En segundo término, se introdujo el Impuesto sobre el Patrimonio, hoy en día, sigue sobreviviendo como impuesto autonómico, pese a haber sido un tributo muy cuestionado durante su vigencia.

- Por último, se consiguió la modernización del sistema tributario, pasando a ser un sistema marcadamente personal. Los impuestos reales quedaron desterrados a la imposición local.

¹⁵ Intervención del vicepresidente para Asuntos Económicos en televisión, en https://www.youtube.com/watch?v=imegXou7tuM&ab_channel=Pepegarcia

¹⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 96.

¹⁷ Sobre la reforma laboral y la aprobación del Estatuto puede verse RUESGA BENITO, S.M.: “*Transición y reforma laboral en España*”, *Economía política de las transiciones democráticas*, México y España / coord. por AAVV, 2006, págs. 223-246.

¹⁸ Vid. PAN-MONTOJO, J. (1996): “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977-1986”, en Javier Tusell y Álvaro Soto (eds.): *Historia de la transición, 1975-1986*, Madrid, Alianza Editorial, 1986, págs. 264-304.

¹⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 100.

CAPÍTULO PRIMERO

ORÍGENES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL ANTERIOR A 1977

Este capítulo tratara de explicar los antecedentes tributarios de la reforma fiscal de 1977, así como su evolución histórica.

Es preciso destacar la opinión de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ quienes afirman que “*el estudio de todo sistema impositivo vigente demanda un conocimiento previo de los antecedentes históricos del mismo, así como de los factores que lo enmarcan en un contexto más amplio*”²⁰. Nos sumamos a esta opinión, debido a que los elementos primordiales de los impuestos no son resultado de la mera casualidad; son consecuencia de los diversos análisis con las diferentes estructuras sociales, económicas y jurídicas²¹.

1. REFORMAS ANTERIORES A LA GUERRA CIVIL

1.1. Imposición a mediados del S. XIX

El 13 de diciembre de 1843²², Juan José García Carrasco, por aquel entonces Ministro de Hacienda, crea una Comisión compuesta por Ramón Santillán, Javier de Burgos y Alejandro Món. Un par de años después, este último sería el encargado de transformar los informes de la Comisión en la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, dando lugar a la llamada *Reforma de los moderados*²³.

²⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 101.

²¹ *Ídem.*

²² Con anterioridad puede hablarse de un primer intento de combinar impuestos directos con indirectos, en el proyecto de 1785, y de la reforma de Garay (1817-1818) en las que no nos entretendremos y para lo que remitimos a HERNÁNDEZ ANDREU, J.: “Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea” *Revista Empresa y Humanismo* Vol. XII, 1/09, págs., 63 y ss.

²³ Cfr. PÉREZ VAQUERO, C.: “La gran reforma tributaria de 1845”, *Cont4bl3*, LXX, 2019, pág. 50.

Esta reforma supuso la desaparición del sistema tributario del Antiguo Régimen²⁴, caracterizado por “una recaudación compleja y difícil, muy alejada de la idea de unidad de caja”, tal y como señala el profesor J. C. ALLI ARANGUREN²⁵.

En contraposición, la reforma de 1845 introdujo un sistema fiscal que, al igual que el francés, se basaba en la imposición de producto²⁶ provocando, en palabras de M.J. PORTILLO NAVARRO, “la implantación de las bases del primer sistema tributario estatal”²⁷.

La reforma de Món-Santillán se caracterizó por aumentar el gravamen de la propiedad inmobiliaria y por reducir el gravamen de las explotaciones agropecuarias²⁸. Quedando fuera, los rendimientos de capital y de trabajo, debido principalmente a la débil industrialización de España.

El principio central de la reforma fue el de reparto de la carga tributaria²⁹. En cuanto a los tributos, resaltan³⁰:

- Impuestos directos: Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería; Subsidio Industrial y de Comercio; Derecho de Hipotecas y Contribución sobre Inquilinatos.

²⁴ Sobre la reforma para más profundidad remitimos a ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: “La reforma tributaria de 1845, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

²⁵ Cfr. ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, 1995, pág. 47. Este documento recoge la Conferencia en el Acto de Clausura del Simposio sobre “Fiscalidad y Crecimiento Económico. 150 Aniversario de la Reforma de Món-Santillán” que se celebró en la Universidad Pública de Navarra el 10 de noviembre de 1995.

²⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 102.

²⁷ Vid. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Anales de Derecho*, 15, 1997, pág. 129.

²⁸ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 132.

²⁹ Cfr. ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra”, *Ob. Cit.*, pág. 48 - 49.

³⁰ Para un análisis detenido del contenido de la reforma y estas figuras tributarias remitimos a VALLEJO POUSADA, R., y COMÍN, R.: “La reforma fiscal de Món-Santillán desde una perspectiva histórica” *Hacienda Pública Española*, Número Extraordinario, 1996, pág. 7-20

- Impuestos indirectos: el Sello, los Consumos y la Renta de Aduanas.

A continuación, trataremos de desgarnar resumidamente la composición de los tributos antes citados.

En palabras de R. SANTILLÁN la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería “no puede dejar de formar en España la base de todo el sistema tributario”³¹. Se considera por ello, el tributo central, en términos recaudatorios, de la Hacienda española de la época³².

La Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería se sustenta en el reparto de la riqueza inmobiliaria, rústica y pecuniaria. Los obligados tributarios serán las personas dedicadas al cultivo y a la ganadería, así como los propietarios de bienes inmuebles³³.

El Subsidio Industrial y de Comercio fue un fracaso, debido a su escaso predominio recaudatorio. Según M.J. PORTILLO NAVARRO “este impuesto queda definido por una parte fija –determinada por la actividad y tamaño de la población de acuerdo con el número de habitantes de la población en que se ejercía la industria, comercio o profesión– y un derecho proporcional al alquiler pagado por el local de negocios”³⁴.

La modificación que sufrió el Derecho de Hipotecas tuvo como objetivo facilitar su gestión³⁵. Su influencia recaudatoria era mínima, su tarea era controlar las enajenaciones, arrendamientos o cesiones de los bienes inmuebles³⁶.

³¹ SANTILLÁN, R.: “Memorias”, 2ª ed., Colección Histórica del Estudio general de Navarra, Pamplona, 1960, pág. 101.

³² Cfr. ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon – Santillán y su repercusión en Navarra”, *Ob. Cit.*, pág. 49.

³³ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 133.

³⁴ *Ídem.*

³⁵ Vid. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, págs. 102 – 103.

³⁶ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 134.

Anteriormente, señalábamos que el Subsidio Industrial y de Comercio fue un fracaso, pero, sin duda el mayor fracaso, con tan solo un año de vigencia, que tuvo la reforma de 1845 fue la Contribución sobre Inquilinatos. Para J.C. ALLI ARANGUREN la decadencia de este impuesto se debe a que “*trataba de gravar a quienes tenían colocados los capitales en el extranjero y a los que disfrutaban de grandes retribuciones*”³⁷ por lo que M.J PORTILLO NAVARRO señala que, este impuesto hubiera destacado en un sistema de imposición personal³⁸.

Por último, en cuanto a los impuestos indirectos, se producen cambios legislativos en el Impuesto sobre el consumo de especies determinadas, sobresaliendo la subsistencia del Derecho de puertas y la rebaja de veinte a nueve de los bienes gravados por el tributo³⁹.

1.2. La reforma de Raimundo Fernández Villaverde

La reforma acometida por Raimundo Fernández Villaverde, mediante la Ley de 27 de marzo de 1900, tuvo como objetivo mejorar los aspectos primordiales del desgastado sistema fiscal existente⁴⁰.

Para F. COMÍN COMÍN el “*objetivo declarado de Villaverde para su reforma tributaria fue ordenar el cuadro tributario y modernizar la estructura impositiva (...) buscaba reducir la importancia de los tributos antiguos de producto (...) para aumentar la recaudación de los impuestos nuevos de producto*”⁴¹.

Sin lugar a dudas, el culpable de la reforma de Fernández Villaverde fue el desastre colonial de 1898, aunque la reforma era necesaria desde hacía tiempo, según F. COMÍN COMÍN “*había faltado el detonante político que impulsara la reforma*”⁴². Las

³⁷ Cfr. ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon – Santillán y su repercusión en Navarra”, *Ob. Cit.*, pág. 50 – 51.

³⁸ Puede verse a este respecto: PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 134.

³⁹ Cfr. ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon – Santillán y su repercusión en Navarra”, *Ob. Cit.*, pág. 50.

⁴⁰ Vid. CALVO ORTEGA, R.: *La reforma tributaria de Fernández – Villaverde*, Cinca, Madrid, 2014.

⁴¹ Cfr. COMÍN COMÍN, F.: “Raimundo Fernández Villaverde: un ministro de hacienda ejemplar”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, Núm. 79, 2002, pág. 655.

novedades más destacadas de esta reforma podemos estructurarlas en tres puntos. Además, cabe subrayar la predilección de esta reforma por los impuestos indirectos⁴³.

En primer lugar, se creó como complemento del resto de impuestos directos la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Este tributo está formado por tres tarifas, gravando cada una de ellas distintas ganancias:

- Tarifa I. Rendimientos procedentes del trabajo personal.
- Tarifa II. Rendimientos del capital mobiliario.
- Tarifa III. Rendimientos procedentes del beneficio neto de las Sociedades⁴⁴.

En segundo término, se procedió a la eliminación del Derecho de Hipotecas, en sustitución se creó el Impuesto de Derechos Reales y Trasmisiones de Bienes. Este tributo originó reproches del ala más conservador de la política española de la época.

En tercer y último lugar, dentro de los impuestos indirectos, se procedió a la reforma del Impuesto sobre Consumos, además se introdujeron el Impuesto de Timbre del Estado, que gravaba los valores mobiliarios, y el Impuesto sobre el petróleo, gas y electricidad.

Finalmente, durante esta época histórica surge la semilla de la sustitución tributaria⁴⁵.

1.3. La reforma de Flores de Lemus

Entre la reforma de Fernández Villaverde (1900) y la reforma de Larraz (1940), transcurrieron cuarenta años. Durante ese período intermedio, las modificaciones

⁴² En COMÍN COMÍN, F.: “Raimundo Fernández Villaverde: un ministro de hacienda ejemplar”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, *Ob. Cit.*, pág. 647.

⁴³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, págs. 104 – 105.

⁴⁴ En PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 141. La Tarifa III supuso el germen del Impuesto de Sociedades actual.

⁴⁵ *Vid.* para ampliar información consultar los trabajos de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Núm. 205, 1990, pág. 132 y de PÉREZ RUIZ, E.: “Contribuyente y sustituto en el Reglamento de Recaudación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 6, 1975, pág. 331 y ss.

legislativas realizadas en materia tributarias recibirán el nombre, al menos por la mayoría de la doctrina, de “*Reforma Silenciosa*”, cuyo protagonista será Antonio Flores de Lemus⁴⁶. Como señala M. GONZÁLEZ MORENO, Flores de Lemus se encontraba “*detrás, bien a la sombra o a la luz, de cuantas reformas fiscales se intentaron desarrollar en nuestro país*”⁴⁷.

Flores de Lemus siempre defendió la necesidad de reformar el sistema financiero español, tanto a nivel estatal como a nivel municipal, buscando un sistema impositivo que repartiera la carga fiscal de manera más justa. Estas ideas fueron rechazadas por todos los partidos políticos del país, ya que, siguiendo de nuevo a M. GONZÁLEZ MORENO “*las medidas reformistas propuestas y defendidas por Flores no fueron comprendidas ni aceptadas en su tiempo*”⁴⁸. Su principal contribución al sistema tributario español consistió en incorporar el principio de beneficio, que consiste en un instrumento de reparto de la carga tributaria⁴⁹.

En palabras del mismo autor esta reforma fue necesaria debido a dos factores. En primer lugar, el sistema tributario estaba desfasado, y se desviaba de la tendencia de los países europeos. En segundo lugar, era necesario cambiar el sistema impositivo basado en la imposición de producto, era necesario buscar un sistema de reparto con mayor justicia tributaria⁵⁰.

Como objetivos de Flores de Lemus en imposición directa destacan la creación de un impuesto sobre el patrimonio y sobre la renta, buscando así la personalización de las cargas fiscales y mayor progresividad, mientras que, en imposición indirecta, su principal

⁴⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 107.

⁴⁷ Cfr. GONZÁLEZ MORENO, M.: “Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del estado y un hacendista reformador”, *Revista española de control externo*, XVII, 2015, pág. 138.

⁴⁸ *Ídem*, pág. 139.

⁴⁹ Para M.J. PORTILLO NAVARRO este principio recibe el nombre de “*principio de personalidad del gravamen*” en PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, pág. 147.

⁵⁰ Cfr. GONZÁLEZ MORENO, M.: “Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del estado y un hacendista reformador”, *Revista española de control externo*, *Ob. Cit.*, pág. 140.

fin sería la reforma del Impuesto de Consumos sin descartar como metas, la corrección del déficit presupuestario y la necesidad de prestar unos servicios públicos decentes⁵¹.

La baja presión fiscal en España y la inexistencia de registros contables, tanto por las empresas como por la Administración tributaria, unida al momento de bonanza económica, como consecuencia de la neutralidad española en la Gran Guerra, fueron los principales escollos para conseguir los objetivos anteriores⁵².

Asimismo, durante el período de 1900 a 1940 nacieron nuevos impuestos, destacan: el Impuesto sobre los bienes de determinadas personas jurídicas (1910); el Impuesto sobre el Caudal Relicto (1926), que afectaba al conjunto indiviso de la herencia antes de su partición; el Impuesto sobre la circulación de billetes del Banco de España (1931); y la Contribución General sobre la Renta (1932), germen del actual Impuesto sobre las Personas Físicas, además, consigue introducir los principios de progresividad, generalidad y personalidad el tributo⁵³.

Finalmente, durante esta etapa también se realizó la reorganización impositiva y jurídica de los impuestos municipales, destacando el Estatuto Municipal de 1924⁵⁴.

2. REFORMAS POSTERIORES A LA GUERRA CIVIL

2.1. La reforma de Larraz

La finalización de la Guerra Civil española (1939) dará comienzo a un nuevo período de reformas fiscales, que subsistirá hasta la llegada de la Democracia⁵⁵.

⁵¹ *Ídem*, pág. 140.

⁵² *Cfr.* CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 108.

⁵³ *Cfr.* PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Ob. Cit.*, págs. 147 – 149.

⁵⁴ Para completar información puede acudir al trabajo de CALVO ORTEGA, R.: “Medio siglo de Hacienda municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974”, *Hacienda Pública Española*, Núm. 35, 1975, págs. 59 y ss.

⁵⁵ *Cfr.* CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 110.

Este período reformista se inicia con la Ley de 16 de diciembre de 1940, llevada a cabo por José Larraz, Ministro de Hacienda de la época⁵⁶.

Veintiún meses después de su nombramiento J. Larraz dimitió como Ministro, provocando como señala C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que “*su reforma se mantuviera, en buena parte, en las páginas del «Boletín Oficial del Estado», pero no así en su aplicación*”⁵⁷.

La reforma de 1940, en palabras de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*buscó fortalecer los medios administrativos para lograr la eficacia de la reforma tributaria a través de la introducción de una casuística motivada por la decisión de modificar radicalmente la normativa anterior*”⁵⁸.

La reforma de Larraz no supuso un cambio significativo en el sistema tributario, aunque modificó la mayor parte de los impuestos existentes, estas transformaciones se centraron únicamente en el aumento de las bases imponibles y de los tipos⁵⁹.

Las razones que motivaron dicha reforma fueron meramente económicas, era necesario más ingresos y recursos para rehacer el país tras la Guerra Civil. Sin embargo, este aumento de los ingresos fiscales no podía hacerse a costa de los grupos que apoyaron el Régimen Franquista, por ello, se buscó un equilibrio entre ambas pretensiones⁶⁰.

Dentro de los impuestos directos destacaban la Contribución Territorial Urbana; la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; la Contribución Industrial y de Comercio;

⁵⁶ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 14, 2010, pág. 16.

⁵⁷ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y comparado*, 1ª ed., Tecnos, Madrid, 1986, pág. 170.

⁵⁸ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 110.

⁵⁹ Cfr. TAMAMES, R. (30/01/2019): Las reformas fiscales en España y el actual sistema tributario (III). *República*. <https://www.republica.com/universo-infinito/2019/01/30/las-reformas-fiscales-en-espana-y-el-actual-sistema-tributario-iii/> (Consultado el 18 de agosto de 2021).

⁶⁰ Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales, Universidad de Deusto, Madrid, 1999. <https://digital.march.es/fedora/objects/fjm-pub:1109/datastreams/OBJ/content> (Consultado el 18 de agosto de 2021), págs. 79 – 80.

la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria; la Contribución sobre Beneficios Extraordinarios de Guerra y la Contribución sobre la Renta.

Esta última, supuso la principal novedad de la reforma. Consistía en un tributo personal, que gravaba la renta global y que era complementaria de la imposición de producto.

Y, dentro de la imposición indirecta resaltan el Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes; la Contribución de Uso y Consumos; el Impuesto de Timbre del Estado; el Impuesto de Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios; el Impuesto de Pagos al Estado; el Impuesto de Transporte y la Renta de Aduanas⁶¹.

La escasez de medios administrativos, así como la insuficiencia de normas tributarias, desembocaron en el fracaso de la reforma⁶².

Por último, la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, regularía en sus artículos 60 a 62, por primera vez, la información sobre terceros. Los motivos que originaron dicha figura serían la lucha contra el fraude fiscal y la mejorar de la gestión tributaria, así como el intento de aumentar la presión fiscal⁶³.

2.2. La reforma de Navarro Rubio

La reforma de Navarro Rubio se llevó a cabo a través de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Su exposición de motivos señaló las medidas que pretendía adoptar para mejorar el sistema fiscal existente, destacando las siguientes⁶⁴:

- En primer lugar, medidas de defensa del ahorro y la inversión.

⁶¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., págs. 110 – 111.

⁶² Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. Ob. Cit., pág. 81.

⁶³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., págs. 111 – 112. Vid. HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 66 y ss.

⁶⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 114.

- En segundo término, medidas para combatir el fraude fiscal, que suponía, en palabras de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “una enfermedad endémica del sistema tributario español, dado el volumen y la generalización social que caracterizaba al mismo”⁶⁵.

- Y, por último, medidas de carácter social, relativas a la distribución de la renta. Aunque, este último objetivo es ajustable, tal y como señala E. GANDARIAS EIGUREN, “el Régimen franquista (...) se apoyaba en el predominio de los intereses patronales, por eso, cuando se hablaba de mejorar la distribución de la renta, no se pretendía perjudicar a dichos intereses”⁶⁶.

El Ministro Navarro Rubio nunca se creyó capaz de completar una reforma tributaria en condiciones, ni de cumplir con los objetivos señalados anteriormente⁶⁷.

La reforma de 1957 no creaba un nuevo sistema tributario, se centraba en reorganizar los impuestos existentes⁶⁸.

La principal novedad de la reforma, fue la recuperación del sistema de evaluación global y estimación objetiva. Este sistema consistía en determinar la cantidad total que debía ingresar en la Hacienda Pública un concreto sector productivo, cifra total que sería distribuida entre las diferentes empresas del sector en base a unos índices, módulos o signos (tales como, mano de obra, capital empleado, equipo industrial, etc.)⁶⁹.

⁶⁵ *Ídem*, pág. 114.

⁶⁶ Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. Ob. Cit., pág. 95.

⁶⁷ Cfr. DELGADO LOBO, M.L. (1995). *Estado y Fiscalidad: los costes de la declaración de la renta en España*. Universidad Complutense, Madrid, 1995. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/4071/1/T20290.pdf> (Consultado 19 de agosto de 2021), pág. 70.

⁶⁸ Cfr. COMÍN COMÍN, F., VALLEJO POUSADA, R.: “La reforma tributaria de 1957 en las Cortes franquistas”, *Investigaciones de Historia Económica*, Vol. 8, 2012, pág. 157.

⁶⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, Ob. Cit., págs. 114 – 115.; Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. Ob. Cit., pág. 96.; Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro”, Ob. Cit., pág. 23.

Este sistema fue tachado de falta de neutralidad a la hora de aplicar los índices o módulos, así como de provocar una desnaturalización de los impuestos⁷⁰. Sin embargo, también consiguió aumentar la recaudación, reducir el fraude fiscal y corregir fallos de contabilidad de las pequeñas empresas⁷¹.

En nuestra opinión, y coincidiendo con las palabras de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ “*sus aspectos beneficiosos no debieron ser tan intrascendente cuando, en la actualidad (si bien con notables diferencias), se produce la reaparición de un sistema de gestión en la forma de estimaciones objetivas de bases imponibles dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido*”⁷².

En la imposición directa cabe destacar la reestructuración de la Contribución de Utilidades, cada Tarifa fue sustituida por un impuesto: la Tarifa I fue reemplazada por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, la Tarifa II por el Impuestos sobre las Rentas del Capital y la Tarifa III por el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y demás entidades jurídicas. En cuanto a la imposición indirecta se implantó el Impuesto sobre el gasto, que relevaba a la Contribución de Usos y Consumos⁷³.

Por último, como hemos señalado la reforma de 1957 no supuso un gran cambio en el sistema tributario, pero consiguió una importante reducción del déficit presupuestario⁷⁴.

⁷⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 115.

⁷¹ Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. *Ob. Cit.*, pág. 97.

⁷² Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 115.

⁷³ Cfr. COMÍN COMÍN, F., VALLEJO POUSADA, R.: “*La reforma tributaria de 1957 en las Cortes franquistas*”, *Investigaciones de Historia Económica*, *Ob. Cit.*, págs. 157 – 158.

⁷⁴ Cfr. DELGADO LOBO, M.L. (1995). *Estado y Fiscalidad: los costes de la declaración de la renta en España*. *Ob. Cit.*, pág. 71.

2.3. La reforma de 1964

Con la reforma de 1957 se consiguió incrementar la recaudación de la Hacienda pública. Con la reforma de 1964, el entonces Ministro, Navarro Rubio, busca los siguientes objetivos⁷⁵:

- En primer lugar, ordenar, racionalizar y actualizar el sistema financiero;
- en segundo término, mejorar la planificación económica;
- y, por último, justicia fiscal.

Para tratar de cumplir con lo anterior, se utilizaron dos herramientas normativas, por un lado, la Ley de 28 de diciembre de 1963, reguladora de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), y, por otro lado, la Ley de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario⁷⁶.

En consecuencia, de las múltiples reformas y procesos unificadores de los diferentes tributos, el sistema financiero de 1964 introdujo cambios en los impuestos directos e indirectos⁷⁷.

Los impuestos directos quedarían organizados tal que así⁷⁸:

- Por un lado, estarían los Impuestos personales: el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y Entidades Jurídicas
- Por el otro lado, se hallarían los Impuestos de producto: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre

⁷⁵ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro”, *Ob. Cit.*, pág. 29.

⁷⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 116.

⁷⁷ *Ídem*.

⁷⁸ Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. *Ob. Cit.*, pág. 102.

Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (personas físicas), estos quedarían configurados como impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y Entidades Jurídicas.

El esquema de abono de los impuestos a cuenta sería el siguiente: el obligado tributario sufraga uno de los Impuestos reales, para posteriormente, lo ingresado sea deducido en el pago de uno de los Impuestos personales⁷⁹. Provocando que, en palabras de R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*el sistema de 1964 abandonó la estructura originaria basada en la imposición de producto*”⁸⁰.

Los impuestos indirectos estarán formados por el Impuesto General sobre Sucesiones, Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujó, la Renta de Aduanas y los Impuestos Especiales (cerveza, azúcar, alcohol...)⁸¹.

El principal acierto, oportuno para la realidad económica de España, de la reforma de 1964 fue el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (en adelante, IGTE). El IGTE propició la unión de los impuestos indirectos de consumo y una importante cantidad de dinero recaudado⁸².

Por otra parte, el sistema de evaluación global y estimación objetiva siguió utilizándose, por tal razón M.L. DELGADO LOBO considera que “*fue la gran*

⁷⁹ Cfr. PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro”, *Ob. Cit.*, pág. 30.

⁸⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 117.

⁸¹ *Ídem*. Págs. 116 – 117.

⁸² Cfr. GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. *Ob. Cit.*, pág. 103.

*oportunidad perdida por la Hacienda Pública española para llevar a cabo la reforma de la fiscalidad que necesitaba el país*⁸³.

Por último, I. ASPICHUETA FRANCIA manifiesta que el sistema fiscal introducido con la reforma de 1964 mejoró considerablemente el sistema tributario anterior, debido a la organización de la imposición directa⁸⁴.

⁸³ Cfr. DELGADO LOBO, M.L. (1995). *Estado y Fiscalidad: los costes de la declaración de la renta en España. Ob. Cit.*, pág. 73.

⁸⁴ ASPICHUETA FRANCIA, I.: “¿Ha supuesto una simplificación la reforma tributaria?”, *Boletín de Estudios económicos*, Núm. 21, 1973, pág. 888.

CAPÍTULO SEGUNDO

DE LOS PACTOS DE LA MONCLOA A LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA FISCAL

1. TRASCENDENCIA DE LOS PACTOS DE LA MONCLOA EN LA REALIZACIÓN DE LA REFORMA FISCAL DE LA TRANSICIÓN

El 25 de octubre de 1977, los principales partidos políticos sellaron los *Pactos de la Moncloa*, cuyos objetivos fundamentales fueron tratar de parar el avance de la crisis económica que asolaba el mundo, así como conseguir tiempo para la aprobación de la Constitución actualmente vigente⁸⁵.

Desde un punto de vista técnico, los datos macroeconómicos proyectaban una difícil situación de la economía española⁸⁶:

- Déficit exterior negativo de 5.000 millones de dólares.
- Un 30% de inflación.
- Un 5,7% de parados que, tal y como señala A. ZAMARRIEGO MUÑOZ, resultan una cifra importante para la época.
- Aumento en un 25% de las compras exteriores.

La crisis económica fue calificada, en palabras de J.M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, como “grave por su duración temporal, profunda por su huella en las principales variables, mundial por su dimensión y extensión, y, lo que era más preocupante, capaz de abortar la democratización en ciernes”⁸⁷.

La herencia de los *Pactos de la Moncloa* puede concretarse en dos puntos: en primer lugar, constituyen un hito político, debido a su ayuda en la estabilización de la

⁸⁵ Cfr. ZAMARRIEGO MUÑOZ, A.: “Los Pactos de la Moncloa y el sistema financiero: una referencia a las Cajas de Ahorros”, *eXtoikos*, Núm. 20, 2017, pág. 23.

⁸⁶ *Ídem*. págs. 23 – 24.

⁸⁷ Cfr. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M.: “La crisis económica de los años 70 y los Pactos de la Moncloa”, *eXtoikos*, Núm. 20, 2017, pág. 19.

Democracia; en segundo término, por formar un programa económico capaz de hacer frente a la terrible crisis económica⁸⁸.

Debido a este contexto tan complicado, el 2 de agosto de 1977 el Presidente del Gobierno entonces, Adolfo Suárez, decide ponerse en contacto con los representantes de los partidos políticos, con el objeto de poder llegar a determinados acuerdos con ellos.

Tras multitud de reuniones, el Vicepresidente del Gobierno para Asuntos Económicos, el insigne Enrique Fuentes Quintana, Catedrático de Hacienda Pública, escribió el denominado “Documento Fuentes Quintana”, lo que supuso, la primera piedra de los *Pactos de la Moncloa*⁸⁹.

Más tarde, sería apoyado por los portavoces de los diferentes partidos parlamentarios⁹⁰, beneplácito que supuso, como indica M. CABRERA CALVO-SOTELO, que “*había triunfado la opción de la negociación*”⁹¹.

Los días 8 y 9 de octubre de 1977, el “Documento Fuentes Quintana” sería estudiado y discutido por los diferentes políticos; de estas reuniones surge un nuevo documento, el llamado “Resumen de Trabajo”, que tras pasar por el análisis de las comisiones parlamentarias especializadas se bifurca en dos⁹²: por un lado, esta el bloque político (Programa de Actuación Jurídica y Política), y, por el otro, el bloque económico (Programa de Saneamiento y Reforma de la Economía). Este último documento, a su vez, se fragmentaba en dos secciones: la primera aborda medidas urgentes contra la inflación

⁸⁸ *Ídem.* pág. 20.

⁸⁹ *Cfr.* MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Revista de estudios fronterizos del estrecho de Gibraltar, Ob. Cit.*, págs. 22 - 23.

⁹⁰ *Ídem.*

⁹¹ CABRERA CALVO-SOTELO, M.: “Los Pactos de la Moncloa: Acuerdos Políticos frente a la Crisis”, *Revista de Historia y Política, Ob. Cit.*, pág. 92.

⁹² *Cfr.* MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Revista de estudios fronterizos del estrecho de Gibraltar, Ob. Cit.*, pág. 23

y el desequilibrio exterior; y, la segunda, reformas necesarias a medio plazo para repartir los costes de la crisis económica⁹³.

Los Programas, antes citados, serán firmados el 25 de octubre de 1977, siendo refrendados por el Parlamento el 27 de octubre⁹⁴.

Los *Pactos de la Moncloa*, formados por los anteriores Programas, contienen multitud de novedades económicas (a nivel presupuestario, monetario, institucional, etc.), pero, destaca la reforma financiera conseguida⁹⁵.

La reforma fiscal llevada a cabo, persigue las siguientes metas⁹⁶:

- en primer término, se reemplazan los impuestos de producto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además, se organizarán el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuestos sobre Sociedades;

- en segundo lugar, se busca guiar la imposición indirecta hacia el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo de los países europeos miembros de la Comunidad Económica Europea.

Por último, los *Pactos de la Moncloa* lograron significativos resultados, destacando, según J. MADERAL JIMÉNEZ, “*la recuperación del equilibrio exterior de la balanza de pagos, el control del déficit, la mayor potencia recaudatoria y equidad fiscal, la modernización del sistema financiero y el resurgimiento de la inversión privada*”⁹⁷.

⁹³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 132.

⁹⁴ *Ídem*.

⁹⁵ Cfr. MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Ob. Cit.*, págs. 24 – 25.

⁹⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, págs. 132 – 133.

⁹⁷ Cfr. MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Ob. Cit.*, pág. 27.

2. INNOVACIONES INTRODUCIDAS CON LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA FISCAL

Según E. FUENTES QUINTANA, “*cualquier análisis de un sistema tributario que pretenda entender su lógica, explicar su arraigo, o ensayar su reforma debe partir de una descripción de los rasgos fundamentales que transmiten su vida y conceden su sentido a cada uno de los impuestos que integran el cuadro fiscal de una sociedad*”⁹⁸, descripción que trataremos de hacer a continuación.

Como hemos venido analizando, el sistema fiscal español anterior a 1977 se incluía dentro del estilo tributario mediterráneo (vigente en los países mediterráneos – Francia, España, Grecia e Italia – principalmente)⁹⁹.

Este estilo se caracteriza por, como señalan R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*una preferencia por los impuestos sobre el gasto frente a los gravámenes de la renta y los beneficios, esto es, por los impuestos sobre consumos específicos frente al impuesto general*”¹⁰⁰.

Para E. FUENTES QUINTANA, la estructura impositiva no sólo es el conjunto de tributos que la forman, sino que también es el resultado “*de la aplicación de los impuestos por la Administración tributaria y de la reacción de los contribuyentes*”¹⁰¹.

Por ello, es necesario contextualizar que, la Administración tributaria se encontraba dividida en Cuerpos, y cada Cuerpo estaba especializado en un impuesto concreto, provocando en palabras de E. FUENTES QUINTANA, una “*Administración*

⁹⁸ Cfr. FUENTES QUINTANA, E.: “*Discurso leído en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, el día 10 de junio de 1975, en el acto de su recepción como Académico de número*”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975, pág. 10.

⁹⁹ *Ídem*.

¹⁰⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 135. *Vid.* para ampliar información SEVILLA SEGURA, J.V.: “*Flexibilidad impositiva. Un estudio económico del Sistema Fiscal Español*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

¹⁰¹ Cfr. FUENTES QUINTANA, E.: “*Discurso leído en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, el día 10 de junio de 1975, en el acto de su recepción como Académico de número*”, *Ob. Cit.*, pág. 12.

*parcelada en sus competencias y en sus responsabilidades por los principales impuestos*¹⁰².

En consecuencia, los rasgos que regían el sistema tributario anterior a la reforma de 1977 son los siguientes:

- en primer lugar, una baja presión fiscal;
- en segundo término, una extendida evasión fiscal;
- en tercer lugar, un elevado número de exenciones, bonificaciones, desgravaciones y otros incentivos fiscales;
- en cuarto lugar, una Administración tributaria, con un escaso conocimiento de los contribuyentes y de las bases;
- por último, necesidad de un adecuado impuesto sobre los rendimientos y las ganancias de capital¹⁰³.

La sociedad de 1977 estaba preparada para una significativa reforma impositiva, esto quiere decir, que estaba lista para modificar la doctrina existente de redistribución de la riqueza, así como de distribución de las cargas fiscales¹⁰⁴.

Tal y como dice M.J. LAGARES CALVO, *“la reforma fiscal emprendida entre 1977 y 1978 ha de calificarse como de fundacional, pues cambió no solo la estructura de nuestro sistema fiscal, sino que alteró sustancialmente los criterios y principios sobre lo que se asentaban los distintos impuestos*¹⁰⁵.

La reforma de 1977, trató de resolver tres importantes problemas: en primer lugar, acomodar la economía española a la crisis económica; en segundo término, era necesario

¹⁰² *Ídem.*

¹⁰³ *Ibidem.* Págs. 12 y 13.

¹⁰⁴ *Cfr.* CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, *Ob. Cit.*, pág. 136.

¹⁰⁵ *Cfr.* LAGARES CALVO, M.J.: *“Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”*, *ICE, Revista de Economía, Ob. Cit.*, págs. 28 – 29.

mejorar la redistribución de la renta y la riqueza; por último, se necesitaba optimizar los bienes y servicios públicos existentes, los cuales eran insuficientes para los ciudadanos¹⁰⁶.

Estos escenarios se analizaron en el informe “*El Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*”, también denominado como el “*Libro Blanco*”¹⁰⁷, se trata únicamente de una redición del “*Libro Verde de la Reforma Tributaria*”¹⁰⁸.

En este contexto, se modificó el Impuesto sobre Sociedades, se creó el Impuesto sobre el Patrimonio y se introdujo el Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, el resto de reformas impositivas se pospusieron hasta 1986, momento en el que España entra en la Comunidad Económica Europea. También, se produjo una reorganización de los Cuerpos de la Administración tributaria, uniéndose todos en uno solo, constituyéndose como principal antecedente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT)¹⁰⁹.

Por último, el autor V. MENDOZA OLIVÁN, pone de manifiesto dos fallos de la reforma de 1977. Por un lado, considera que “*la tecnología tributaria*” que utiliza (la del *informe Carter*¹¹⁰) estaba desfasada en aquellos años. Y, por otro lado, supone que la reforma de 1977 no podía aplicarse en un contexto de crisis económica, como el que había, sino que era necesario una etapa de prosperidad económica¹¹¹.

¹⁰⁶ *Ídem*. Pág. 29.

¹⁰⁷ *Vid.* en la Biblioteca virtual del IEF (Cfr. https://biblioteca.ief.es/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=47953&query_desc=kw%2Cwrdl%3A%20libro%20blanco%201976).

¹⁰⁸ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía, Ob. Cit.*, pág. 30.

¹⁰⁹ *Ídem*.

¹¹⁰ *Vid.* a este respecto el mencionado informe: AAVV.: *Informe Carter*, Ministerio de Hacienda, Centro de publicaciones, 1975.

¹¹¹ Cfr. MENDOZA OLIVÁN, V.: “Una reforma fiscal para España”, *Cuadernos de estrategia*, Núm. 14, 1990, págs. 74 – 75.

2.1. Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas y su posterior implantación

El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas¹¹² (en adelante, IP) se introdujo, por primera vez en España, a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal¹¹³.

El momento exacto para ingresar este impuesto en el sistema financiero era el período de Transición, más concretamente 1977. Esto se debe a, como señalan R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*el deficiente conocimiento de las bases imponibles, el fraude fiscal extendido y los mecanismos de gestión alejados en muchos casos de la realidad*” de la época¹¹⁴. Tanto el “*Libro Verde*” como el “*Libro Blanco*” avalaron el ingreso de este tributo en sistema fiscal español¹¹⁵.

Anteriormente, se habían llevado a cabo algún intento de regulación en el ámbito local, pero se quedaron en simples proyectos, destacan: el de 1907, del Impuesto complementario y supletorio sobre el Patrimonio en el marco de la Hacienda local; el de 1915, de Contribución General sobre el Patrimonio; y, por último, el de 1922, ligado a la reforma de Flores de Lemus¹¹⁶.

En cuanto a sus características (extraordinario, excepcional y transitorio), C. GARCÍA NOVOA establece que “*ni era un impuesto extraordinario, porque con él no se cubrían gastos extraordinarios, ni se devengaba en condiciones extraordinarias, salvo en el primer año de su aplicación en que la ley establecía obligatoriamente su devengo a*

¹¹² Vid. CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 5, 2008, págs. 12 y ss. y CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal*, Núm. 19, 2011.

¹¹³ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, AEDAF, Madrid, 2019, pág. 133.

¹¹⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 191.

¹¹⁵ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía*, *Ob. Cit.*, pág. 33.

¹¹⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 190.

30 de septiembre, ni era excepcional, porque la eventual innovación que podría suponer en nuestro sistema tributario no tenía trascendencia jurídica alguna, ni tampoco podía calificarse como un impuesto transitorio porque al final el tributo introducido por la Ley 50/1977 estuvo vigente hasta el 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1991¹¹⁷”¹¹⁸.

Esta figura tributaria se introdujo en el sistema fiscal en base a dos finalidades, y con un objetivo claramente instrumental: en primer lugar, la búsqueda de una mayor justicia fiscal; y, en segundo término, aumentar el control de la renta de los sujetos pasivos a través de la especificación y determinación de los movimientos y fuentes de elementos patrimoniales¹¹⁹. Además, el Ministro de Hacienda de la época, Fernández Ordoñez, insertó una nueva finalidad, la de luchar contra el fraude fiscal¹²⁰.

Sin embargo, el tributo recibió críticas por parte de los sectores políticos más conservadores, como consecuencia, de su carácter progresivo, consideraban que podría llegar a ser confiscatorio, así como, por tratarse de un impuesto escandinavo, con escasa aplicación en los países con un modelo fiscal latino¹²¹.

El Impuesto sobre el Patrimonio no era un impuesto a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, ni era un gasto deducible, se trataba de un tributo personal, directo y exigible en toda España que gravaba la propiedad de todo tipo de bienes y la titularidad derechos de contenido económico atribuibles al contribuyente¹²².

Según, el art. 3 de la Ley 50/1977, son sujetos pasivos las personas físicas, que, por obligación personal, “*tengan su domicilio o residencia habitual en territorio*

¹¹⁷ Vid. BOE, núm. 136, de 7 de junio de 1991. [BOE-A-1991-14392](#).

¹¹⁸ GARCÍA NOVOA, C.: “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles*, Núm. 170, 2007, pág. 55.

¹¹⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 189.

¹²⁰ Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 12, 2009, págs. 19 – 20.

¹²¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 189.

¹²² *Ídem*. Pág. 139.

español”, así como, por obligación real, las personas físicas que “*sean titulares de bienes sitos en territorio español o de derechos que en el mismo puedan ejercitarse*”¹²³. El Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año¹²⁴.

Es deducible de la cuota, según el art. 3.5, en primer lugar, “*el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de impuesto similar, por dichos bienes y derechos*”; y, en segundo término, “*el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a los bienes que radiquen y derechos que puedan ser ejercitados fuera de España*”¹²⁵.

El art. 5 de la Ley establece que, la base imponible del IP es la “*diferencia entre el valor de la totalidad de bienes y derechos atribuibles al sujeto pasivo (...) y el importe de las deudas acreditadas*” conforme a derecho¹²⁶.

Quedaban exentos del IP, los monumentos declarados histórico – artístico urbanos, así como las obras de artes que cumplieran con los requisitos reglamentariamente exigidos¹²⁷.

En cuanto al mínimo exento, al tratarse de un tributo con una baja función recaudatoria, era elevado, específicamente de 4 millones de pesetas en el caso de obligación personal, 6 millones en el supuesto de matrimonio, además, la base imponible se reducía medio millón de pesetas por cada hijo menor de 25 años¹²⁸.

¹²³ BOE, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977. [BOE-A-1977-27150](#).

¹²⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 140.

¹²⁵ BOE, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977. [BOE-A-1977-27150](#).

¹²⁶ *Ídem*.

¹²⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 142.

¹²⁸ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “*50 años de evolución impositiva*”, *Ob. Cit.*, pág. 134.

Como consecuencia, los sujetos obligados son aquellas personas físicas con una base imponible superior a 4 millones de pesetas, así como las personas físicas sujetas a obligación real¹²⁹.

En la actualidad, el Impuesto sobre el Patrimonio es de titularidad estatal, pero, se ha cedido a las Comunidades Autónomas¹³⁰.

Por último, V. ENCISO DE YZAGUIRRE considera que “*se puede afirmar sin temor a equivocarse que si la reforma se hubiera realizado en la actualidad el Impuesto sobre el Patrimonio no figuraría entre nuestro abanico de instrumentos fiscales*”, como consecuencia de su exclusión de los diferentes sistemas fiscales europeos¹³¹.

2.2. Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal y el Impuesto sobre el lujo

La Ley 50/1977 reguló en su articulado el Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal¹³², además de esta Ley y sus normas reglamentarias, también, se regirá por la Ley reguladora del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal¹³³.

Se trata de un Impuesto excepcional y transitorio, cuya vigencia está limitada al año 1978¹³⁴. Se estableció sobre las rentas del trabajo personal de dos grupos: en primer lugar, sobre las rentas de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración, así como de las Juntas que realizarán igual tarea; en segundo término, sobre las rentas

¹²⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, págs. 142 – 143.

¹³⁰ *Ídem.* Pág. 190.

¹³¹ Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, *Instituto de Estudios Fiscales, Ob. Cit.*, pág. 16.

¹³² Vid. a este respecto el trabajo del profesor MARTÍN DELGADO, J.M.: “El tratamiento de las rentas del trabajo en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, *Revista de economía política*, Núm. 81, 1979, págs. 55 y ss.

¹³³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 143

¹³⁴ *Ídem.*

superiores a 750.000 pesetas. Además, durante 1978, se elevó el mínimo exento del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal a 170.000 pesetas, siempre que el sujeto pasivo estuviera casado y recibiese un salario anual inferior a 315.000 pesetas. Por último, señalar que si el hijo del obligado tiene derecho a desgravación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aumentaba en 20.000 pesetas el mínimo¹³⁵.

El tipo de gravamen de ambos colectivos de rentas no es el mismo, mientras que, para los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración es siempre del 10%, para los otros dependerá de la base liquidable, siempre y cuando, como hemos dicho, supere las 750.000 pesetas¹³⁶.

En cuanto, al Impuesto sobre el Lujo, la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal modificó alguna de las tarifas contenidas en el Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo¹³⁷.

2.3. Fomento fiscal al empleo

Los artículos 25 a 29 de la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, establecieron el fomento fiscal del empleo. Se trata de un instrumento jurídico cuya finalidad es la creación de puestos de trabajo¹³⁸.

Esta figura estaba formada por dos sistemas independientes de desgravación fiscal¹³⁹:

- En primer lugar, las personas físicas gravadas por la Contribución de Beneficios del Impuesto Industrial o por la Cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica

¹³⁵ BOE, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977. [BOE-A-1977-27150](#).

¹³⁶ *Ídem*.

¹³⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 144.

¹³⁸ Cfr. BARROSO BARRERO, J.: “Programas de fomento del empleo en España”, *Papeles de economía española*, Núm. 8, 1981, pág. 259.

¹³⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, págs. 144 – 145.

y Pecuaria, así como las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, se podrán deducir un tanto por ciento de las cuotas impositivas de los anteriores impuestos.

- O se puede optar por reducirse la base imponible de los mencionados impuestos, a excepción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Por último, destacar que la primera de las modalidades será la más usada, debido a las difíciles gestiones de la segunda figura¹⁴⁰.

2.4. Regularización fiscal voluntaria. reformas del delito fiscal y de las operaciones de elusión fiscal mediante sociedades

La regularización fiscal voluntaria ha sido es un mecanismo tributario que supone, como señalan R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “una especie de *borrón y cuenta nueva*”¹⁴¹.

El Capítulo V de la Ley 50/1977, se encargó de regular la regularización voluntaria de la situación fiscal. En dicho capítulo se establece, en primer lugar, la posibilidad de que las personas físicas sujetas al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas puedan regularizar su situación fiscal por lo recibido en 1976, únicamente era necesario que presentaran unas declaraciones complementarias, en segundo término, las personas jurídicas podrían a cogerse a la regularización de balances. Por último, en ambos casos, la Administración renuncia a imponer sanciones o recargos, además, en el caso de las entidades, también desiste al pago de impuestos¹⁴².

El delito fiscal, contenido en el art. 319 del Código Penal, fue cambiado por la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Supuso, en palabras de M. POLAINO NAVARRETE, “una sustancial modificación del contenido positivo del precepto, determinando una nueva conformación típica del delito fiscal en

¹⁴⁰ Cfr. BARROSO BARRERO, J.: “Programas de fomento del empleo en España”, *Papeles de economía española*, Ob. Cit., pág. 261.

¹⁴¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, Ob. Cit., pág. 147.

¹⁴² Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., CAMPIONE, R.: “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Revista en Cultura de la Legalidad*, Núm. 3, 2012, págs. 105 – 106.

*nuestro Ordenamiento punitivo, al incorporar la exigencia normativa de nuevos elementos esenciales integrantes de la figura delictiva*¹⁴³.

Por último, según R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, la modificación del delito fiscal “*constituyo la aportación más importante de la Reforma en este campo de las relaciones tributarias individualizadas*”¹⁴⁴.

Finalmente, la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre de 1977 implantó diversos mecanismos de transparencia para luchar contra la elusión fiscal mediante sociedades¹⁴⁵:

- En primer término, las Sociedades de Inversión Mobiliaria, que estuvieran exentas del Impuesto sobre Sociedades y no cotizasen en Bolsa, comenzarían a tributar por este Impuesto por la parte de los beneficios no repartida entre sus socios. Además, se suprimió el régimen fiscal de dichas Sociedades.

- En segundo lugar, los traspasos onerosos de participaciones sociales o acciones recogidas por las aportaciones de bienes inmuebles, llevadas a cabo en los supuestos de constitución de una Sociedad o ampliación de su capital social, deberán de tributar en el Impuesto General sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que el plazo entre el traspaso y la aportación sea menor de un año.

- Por último, las Sociedades extranjeras deberán tributar en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, siempre que no tengan un establecimiento permanente en España, también deberán tributar el resto de Sociedades por las plusvalías recibidas por la enajenación del establecimiento permanente.

¹⁴³ Cfr. POLAINO NAVARRETE, M.: “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal”, *Estudios penales y criminológicos*, Núm. 9, 1984 – 1985, págs. 156 – 157.

¹⁴⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 148.

¹⁴⁵ BOE, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977. [BOE-A-1977-27150](#); Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, págs. 148 – 149.

2.5. Otras reformas

Como última reforma de la Ley 50/1977 cabe subrayar la supresión del secreto bancario, únicamente a efectos tributarios.

Como resultado, toda persona física o jurídica dedicada al tráfico bancario, es decir, que tenga información económica sobre sus clientes, estará sometidas al deber de colaboración con la Administración tributaria¹⁴⁶.

Las investigaciones tributarias se ceñirán sobre las cuentas y operaciones activas y pasivas, siempre y cuando la Administración tributaria cuente con la autorización previa del funcionario u autoridad competente de la Hacienda pública. Estas investigaciones se desarrollan, a través de las certificaciones de la entidad, o en la propia oficina bancaria o crediticia dónde se encontrará la cuenta u operación abierta, en presencia del interesado y del director de la oficina¹⁴⁷.

En conclusión, y como señala I. MERINO JARA, la eliminación del secreto bancario busca *“que la Administración tenga la mayor información posible de los datos económicos de los clientes de los bancos, para que, si lo estima conveniente, por el procedimiento legalmente establecido, ejercite sus facultades investigadoras”*¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Cfr. MERINO JARA, I.: “La colaboración de las entidades bancarias y crediticias en la gestión tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, Núm. 3, 1984 – 1985, págs. 297 – 307.

¹⁴⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, *Ob. Cit.*, págs. 149 – 150.

¹⁴⁸ Cfr. MERINO JARA, I.: “La colaboración de las entidades bancarias y crediticias en la gestión tributaria”, *Ob. Cit.*, pág. 308.

CAPÍTULO TERCERO

SISTEMA FISCAL DERIVADO DE LA REFORMA DE 1977

La reforma de 1977, produjo diversos cambios en nuestro ordenamiento jurídico: por un lado, implantó nuevas figuras tributarias, como, por ejemplo, el anteriormente citado Impuesto sobre el Patrimonio; por el otro lado, la reforma se encargaría de transformar algunos de los impuestos existentes, destacando, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS), que veremos a continuación¹⁴⁹.

Dentro de la imposición directa, se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, uno de los tributos, junto al IRPF, más importante para tratar de completar la tarea de la redistribución de la riqueza. Se reguló por primera vez con la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y tras una serie de Proyectos de Ley fracasados, se publicaría la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁵⁰, uniendo las sucesiones y las donaciones en la misma Ley. Este Impuesto grava la adquisición de bienes y derechos a través de un título sucesorio o negocio jurídico *inter vivos* gratuito¹⁵¹.

En cuanto a la imposición indirecta, destaca como eje central el Impuesto sobre el Valor Añadido, dicho impuesto vino a acabar con la falta de neutralidad y generalidad de su predecesor el IGTE, además, también reemplazó al Impuesto sobre el Lujos¹⁵². Se introdujo en 1985, sin embargo, en la actualidad se localiza en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁵³. Se aplicará sobre el tráfico y consumo

¹⁴⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 157.

¹⁵⁰ Vid. BOE, núm. 303, de 19 de diciembre de 1987. [BOE-A-1987-28141](#).

¹⁵¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 158.

¹⁵² Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “*50 años de evolución impositiva*”, *Ob. Cit.*, págs. 113 – 114.

¹⁵³ Vid. BOE, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. [BOE-A-1992-28740](#).

de bienes y servicios en el ámbito interno, comunitario e internacional, y dentro de una actividad empresarial (no siempre, hay excepciones)¹⁵⁴.

Además, los tributos sobre el tráfico exterior serán relevados por el Impuesto Aduanero de la Comunidad Económica Europea, como consecuencia de la incorporación de España a dicho organismo supranacional¹⁵⁵.

También se produjeron modificaciones en los Impuestos Especiales, que son aquellos que únicamente gravan a un determinado colectivo de bienes y servicios, consecuencia de sus caracteres¹⁵⁶.

Según R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, los Impuestos Especiales “responden a la tipología de los llamados impuestos de ordenación, en la medida en que lo que pretenden no es sino desincentivar el consumo de aquellos productos sobre los que recaen, en beneficio de la salud pública, o distribuir costes sociales, entre los principales consumidores de ellas”¹⁵⁷.

Mientras España esperaba su anexión a la Comunidad Económica Europea, los Impuestos Especiales se regularon mediante la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, se trataba de una Ley transitoria¹⁵⁸. Posteriormente, quedarían plasmados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales¹⁵⁹.

Por último, sobresale el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Con anterioridad, se encontraba conjuntamente regulado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eso cambió con la Ley 32/1980, de 21 de junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

¹⁵⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 159.

¹⁵⁵ *Ídem*.

¹⁵⁶ Cfr. NICOLE ROLDÁN, P. (01/05/2017): Impuestos Especiales. <https://economipedia.com/definiciones/impuestos-especiales.html> (Consultado 30 de agosto de 2021).

¹⁵⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 160.

¹⁵⁸ *Ídem*.

¹⁵⁹ Vid. BOE, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. [BOE-A-1992-28741](https://www.boe.es/boe-1992-28741).

Documentados¹⁶⁰. Este Impuesto gravaba el tráfico oneroso de bienes y derechos entre particulares, así como el llevado a cabo con carácter gratuito, además, de diversas operaciones societarias¹⁶¹. Actualmente, se establece en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁶².

1. LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La reforma de la estructura de la imposición sobre la renta, a través de la Ley 44/1978¹⁶³, constituye la piedra angular de la reforma fiscal de la Transición¹⁶⁴.

A consecuencia de esta Ley, la imposición de producto, así como el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, desaparecieron, dando paso al IRPF y a un sistema de retenciones, únicamente se pueden retener los rendimientos de trabajo y de capital mobiliario, esto es debido, tal y como establece M.J. LAGARES CALVO, a que se siguió la técnica del *pay as you earn*¹⁶⁵.

Los anteriores impuestos reales (la cuota por beneficio del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, la cuota proporcional de la Contribución Rústica y Pecuaria y la cuota proporcional del Impuesto sobre los

¹⁶⁰ Vid. BOE, núm. 154, de 27 de junio de 1980. [BOE-A-1980-13665](#).

¹⁶¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 161.

¹⁶² Vid. BOE, 251, de 20 de octubre de 1993. [BOE-A-1993-25359](#).

¹⁶³ Un análisis de esta ley, y de las características del impuesto que aprueba puede verse en FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.: “El impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Española de Tributación y Contabilidad*, Vol. 7, Núm. 26, 1978, págs. 243 y ss.

¹⁶⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 165.

¹⁶⁵ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía*, *Ob. Cit.*, pág. 31.

Rendimientos del Trabajo Personal) fueron eliminados y reconvertidos a tributos locales¹⁶⁶.

Accesoriamente, la Ley del IRPF de 1978 pretendió luchar contra el fraude fiscal, así como contra los “*activos financieros de rendimiento implícito*”¹⁶⁷. Además, tal y como exponen R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, busco frenar las minusvalías, se trata de una operación financiera en la que se trasfiere un activo, inmediatamente, se vuelve a adquirir, para compensar los rendimientos de trabajo¹⁶⁸.

La principal meta de la Ley 44/1978 fue erigir un impuesto general, personal y progresivo. Como consecuencia, al nuevo IRPF¹⁶⁹ le correspondía; gravar únicamente la totalidad de la renta y los incrementos de patrimonio; tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del obligado; así como aumentar el tipo de gravamen cuando se incrementará la base imponible¹⁷⁰.

El hecho imponible del nuevo IRPF gravaba la totalidad de las rentas (los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de las explotaciones o actividades económicas), así como los incrementos de patrimonio¹⁷¹.

Los sujetos pasivos del Impuesto se encontraban divididos en dos grupos: en primer lugar, aquellos que tenían residencia habitual en territorio español (sometidos por

¹⁶⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 172.

¹⁶⁷ Este concepto fue creado para poder retener a cuenta las ganancias resultantes de la transmisión, amortización o reembolso de bienes fácilmente transmisibles y no sometidos a retención. Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 166.

¹⁶⁸ *Ídem*.

¹⁶⁹ Vid. REGUERA, C.A., y MARTÍNEZ, J.A.: “El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas: ley 44/1978, de 8 de septiembre, y disposiciones reglamentarias”, Ediciones Pirámide, 1980.

¹⁷⁰ *Ibidem*. Págs. 168 – 169.

¹⁷¹ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “*50 años de evolución impositiva*”, *Ob. Cit.*, pág. 14.

obligación personal); en segundo término, aquellos que obtuvieron rentas o incrementos de patrimonio en España (sometidos por obligación real)¹⁷².

La novedad más importante, así como su mayor defecto, de la Ley del IRPF de 1978 fue la consideración de la unidad familiar como sujeto pasivo del IRPF¹⁷³. Esta tributación conjunta era obligatoria, independientemente del régimen económico matrimonial elegido, y supuso la acumulación de las rentas de la unidad familiar a la hora de calcular la base imponible¹⁷⁴. La Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 10 de febrero, declaró inconstitucional la obligatoriedad de la tributación conjunta, instando a la modificación de dicho sistema¹⁷⁵.

La determinación de los sujetos pasivos se completó con la imputación de los rendimientos, se trataba de una figura cuya misión principal era frenar aquellos sujetos que utilizaban sociedades u otro mecanismo para disminuir su tributación¹⁷⁶.

La base imponible es la “*suma de los rendimientos e incrementos patrimoniales y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales*”¹⁷⁷.

Se prohibió el régimen de estimación objetiva global, así como el de estimación por jurado, para la determinación de la base imponible¹⁷⁸. El régimen general de determinación fue el de estimación directa, quedando como excepción a la regla general,

¹⁷² *Ídem*. Pág. 15

¹⁷³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 166.

¹⁷⁴ Cfr. GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., LÓPEZ LÓPEZ, M.T.: “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, *Anuario jurídico y económico escurialense*, Núm. 46, 2013, pág. 372.

¹⁷⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 164. Para completar el estudio de la Sentencia *Vid.* MONTORO CHINER, M.J.: “Protección de la Familia y Fiscalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Núm. 28, enero – abril 1990, págs. 223 y ss.

¹⁷⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 170.

¹⁷⁷ BOE, núm. 217, de 11 de septiembre de 1978. [BOE-A-1978-23326](#).

¹⁷⁸ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 171.

el régimen de estimación objetiva singular, reservado para rendimientos de actividades económicas de escasa cuantía¹⁷⁹.

En cuanto, a los incrementos o disminuciones patrimoniales, para incluirse dentro de la base imponible se exigía el cumplimiento de tres requisitos: en primer lugar, que hubiera una variación en el patrimonio del contribuyente; en segundo término, que se reinvirtiese la variación; por último, que exista una alteración patrimonial (una causa)¹⁸⁰.

La determinación de la deuda tributaria, es el resultado de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen progresivo. El tramo 1 comenzaba con una base imponible de 200.000 pesetas y un tipo del 15%, y finalizaba con una tarifa del 65,51% y una base imponible de 9.800.000 pesetas¹⁸¹. Aunque, la escala de tarifas fuera muy extensa, esto no supuso un defecto, ya que, según R. CALVO ORTEGA y J. CALVO VÉRGEZ, “*aumenta su información y no reduce su plasticidad*”¹⁸².

Para evitar el carácter confiscatorio, se establecieron dos fronteras en la cuota íntegra: no podía superar el 40% de la base imponible del IRPF, ni el 55% de dicha base imponible, cuando se exigiese conjuntamente con la cuota del IP¹⁸³.

Finalmente, destacar dos puntos, en primer lugar, que no existían reducciones en la base imponible, y, en segundo término, que las deducciones tenían en cuenta circunstancias personales y familiares, dotando al Impuesto, como hemos dicho anteriormente, de carácter personal¹⁸⁴.

¹⁷⁹ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, *Ob. Cit.*, pág. 16.

¹⁸⁰ *Ídem.*

¹⁸¹ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía, Ob. Cit.*, pág. 33. Cfr. BOE, núm. 217, de 11 de septiembre de 1978. [BOE-A-1978-23326](#).

¹⁸² Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 171.

¹⁸³ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, *Ob. Cit.*, pág. 17.

¹⁸⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 172.

2. LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El IS introducido con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, mantiene una imagen moderna, debido a que concentra los principales adelantos doctrinales y del Derecho Comparativo, además, trata de encontrar el equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y del Tesoro público¹⁸⁵.

El IS es un impuesto de carácter general, personal y directo. Es de carácter general porque grava la totalidad de los beneficios obtenidos por el obligado tributario; también, es personal porque valora a la persona jurídica de forma concreta, en atención a sus circunstancias; por último, es directo porque grava la obtención de beneficios por parte del sujeto pasivo¹⁸⁶.

En cuanto a su ámbito de aplicación, el IS será exigible para todo el territorio español, respetando en todo caso los regímenes especiales existentes en España, así como los tratados internacionales, referentes a esta materia, suscritos por dicho país¹⁸⁷.

El hecho imponible de dicho Impuesto lo formaba, tal y como establece el artículo 3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, “*la obtención de la renta por el sujeto pasivo*”¹⁸⁸. Estando la renta compuesta por toda clase de rendimientos procedentes de actividades económicas y profesionales, de rendimientos derivados de algún elemento patrimonial, así como de incrementos de patrimonio¹⁸⁹.

De forma general son sujetos pasivos del IS “*aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al IRPF*”¹⁹⁰. La

¹⁸⁵ *Ídem*. Pág. 173.

¹⁸⁶ *Cfr.* WOLTERS KLUWER [En línea]: Impuesto sobre Sociedades. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxMTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA4-5tgzUAAAA=WKE (Consultado 31 de agosto de 2021).

¹⁸⁷ *Ídem*.

¹⁸⁸ BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

¹⁸⁹ *Cfr.* CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, *Ob. Cit.*, pág. 174.

¹⁹⁰ BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

necesidad de que el obligado cuente con personalidad jurídica fue una novedad de la Ley 61/1978, constituyendo un cambio de criterio de nuestro ordenamiento¹⁹¹.

Como consecuencia de esta invención, hubo que establecer una serie de exenciones. Las Entidades públicas, territoriales y no territoriales, contaban con una exención total, mientras que, la exención de las asociaciones y fundaciones no lucrativas no alcanzaba a las rentas obtenidas a través de una actividad económica, profesional o empresarial, así como a las conseguidas con un incremento de patrimonio¹⁹².

Distinguiendo entre aquellos sujetos sometidos al Impuesto por obligación personal, son aquellos que residen en territorio español; y, por obligación real, que son aquellos que, sin ser residentes en dicho territorio, han obtenido alguna renta en España o la han de un residente en dicho país¹⁹³.

Se considera que una sociedad o entidad jurídica es residente en España cuando cumple uno de estos requisitos: que se hubiera fundado conforme a la normativa española; que su domicilio social se encuentre en España; que su centro de dirección se encuentre en el mencionado país¹⁹⁴.

Aquellos sujetos que no cuenten con un establecimiento fijo en España, siendo, además, no residentes en dicho país, están obligados a nombra un representante ante la Hacienda pública con domicilio en territorio español, para que le subroga en sus obligaciones fiscales¹⁹⁵.

Por lo que respecta a la atribución de rentas, la Ley señala que *“los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e*

¹⁹¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 173.

¹⁹² Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: *“50 años de evolución impositiva”*, Ob. Cit., pág. 58.

¹⁹³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 175.

¹⁹⁴ BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

¹⁹⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 176.

incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”, mientras que, los sujetos por obligación real, “únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español”¹⁹⁶.

Los sujetos pasivos deben poner en conocimiento el domicilio fiscal, así como las variaciones que pueda sufrir, ante la Delegación de Hacienda, además, estas últimas pueden impulsar un cambio de dicho domicilio, siempre que den audiencia al solicitante¹⁹⁷.

El domicilio fiscal de los residentes en territorio español será el domicilio social de la sociedad o entidad jurídica, siempre que los órganos de gestión administrativa y dirección estén en el mismo lugar, si estuvieran en otro, será el lugar donde se encuentre dichos órganos. Como norma de cierre, en caso de indecisión, será aquel donde se encuentre el inmobiliario con mayor valor. Por su parte, los no residentes tendrá el domicilio fiscal en el sitio donde se encuentre la gestión administrativa y dirección de la sociedad o entidad¹⁹⁸.

La base imponible del IS podrá determinarse a través de dos fórmulas: a) en base, *“la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio”*; b) o, a partir de *“la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del periodo impositivo”*¹⁹⁹.

No tendrán la consideración de partidas positivas, a la hora de determinar la base imponible, las aportaciones de capital realizadas durante el ejercicio por los socios, en contraposición, no tendrán consideración de partidas negativas, las cantidades no

¹⁹⁶ BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

¹⁹⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: *“Las políticas sociales de la Transición”*, Ob. Cit., pág. 176.

¹⁹⁸ *Ídem*.

¹⁹⁹ BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

deducibles, así como el caudal retirado por los partícipes, en los supuestos de reparto de beneficios o patrimonio²⁰⁰.

Por un lado, se considerarán ingresos computables los derivados de una actividad profesional o empresarial, las contraprestaciones, las subvenciones, así como las adquisiciones a título no lucrativo, siempre y cuando estas últimas no se encuentren gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁰¹.

Por otro lado, los arts. 13 y 14 de la Ley 61/1978, señalan, respectivamente, los gastos fiscalmente deducibles y los no deducibles de los rendimientos netos obtenidos por el pasivo tributario²⁰².

Generalmente, estos ingresos y gastos van a valorarse conforme a su valor contable²⁰³, sin embargo, si se tratase de una sociedad vinculada, excepcionalmente, se evaluarán conforme a los precios normales de mercado que hayan sido pactados entre sociedades no vinculadas²⁰⁴.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, contenía un cambio importante, implantó como régimen de determinación de la base imponible el sistema de estimación directa, además, anexamente, prohibió el régimen de estimación objetiva global y el de estimación por Jurados²⁰⁵.

Como hemos señalado, la base imponible puede calcularse conforme a dos mecanismos, en este caso, la segunda técnica señala incluye el concepto de “*capital*

²⁰⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, Ob. Cit., pág. 176.

²⁰¹ *Ídem*. Pág. 177.

²⁰² Vid. arts. 13 y 14 del BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](https://www.boe.es/boe-1978-31230).

²⁰³ El diccionario económico de [elEconomista.es](https://www.economista.es) lo define como “*el valor por el que un activo o un pasivo figura registrado en los libros de contabilidad*”. Cfr. ELECONOMISTA [En línea]: Diccionario de Economía, Valor Contable. <https://www.economista.es/diccionario-de-economia/valor-contable> (Consultado el 1 de septiembre de 2021).

²⁰⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, Ob. Cit., pág. 180.

²⁰⁵ *Ídem*. Pág. 181.

fiscal”. Para precisar el significado de este término, el art. 17 de la Ley del IS de 1978, concreta que “*el capital fiscal se determina por la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias*”²⁰⁶.

La mencionada Ley, una vez determinada la base imponible, siendo esta negativa, autorizó la compensación de las pérdidas a través de los cinco ejercicios siguientes, olvidándose de regular la procedencia del contrapeso, en palabras de E. SANZ GADEA, provocó que se abriera “*el riesgo del mercadeo de sociedades con pérdidas susceptibles de compensación*”²⁰⁷.

El período impositivo del IS concuerda con el ejercicio contable de la sociedad o entidad jurídica, no obstante, hay excepciones (p.e. en supuestos de fusión, liquidación, cambio de residencia...), entendiéndose en este caso finalizado el período en ese momento²⁰⁸.

En cuanto, al tipo de gravamen la Ley 61/1978 estableció un tipo general del 33%, con la excepción de las Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales y Cooperativas, en este supuesto, el tipo sería del 18%²⁰⁹. El tipo medio del IRPF se estableció en un 40%, como consecuencia, según M.J. LAGARES CALVO, “quedó margen suficiente para posibles economías de opción a favor de la forma societaria”²¹⁰.

Los arts. 24 y 25 de la Ley del IS de 1978, enmarcaron, respectivamente, las deducciones y las bonificaciones en la cuota²¹¹. Entre las primeras, destaco la deducción

²⁰⁶ Vid. art. 17 del BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

²⁰⁷ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, *Ob. Cit.*, pág. 69.

²⁰⁸ Vid. art. 21 del BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

²⁰⁹ Cfr. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, *Ob. Cit.*, pág. 70.

²¹⁰ Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía, Ob. Cit.*, pág. 35.

²¹¹ Vid. arts. 24 y 25 del BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1978. [BOE-A-1978-31230](#).

por inversión, que relevo a la anterior Previsión para Inversiones, consistente en reducir de la cuota íntegra un porcentaje del precio de la inversión llevada a cabo²¹².

Por último, subrayar que a los sujetos pasivos del IS se les exigía presentar declaración, la cual debe ser conforme al Código de Comercio y demás leyes, además, adicionalmente e inmediatamente después de presentar la declaración, practicarán una liquidación a cuenta e ingresarán el resultado en la Hacienda Pública²¹³.

²¹² Cfr. LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía, Ob. Cit.*, pág. 35.

²¹³ Cfr. CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J.: “Las políticas sociales de la Transición”, *Ob. Cit.*, pág. 180.

CONCLUSIONES.

En el presente epígrafe se expondrán las conclusiones generales a las que he llegado tras el desarrollo del trabajo de investigación anterior.

Primera. Las reformas de Alejandro Món y Raimundo Fernández Villaverde, aunque fueran exigidas con anterioridad a su año de realización, provocaron un fundamental avance en el sistema tributario español. La primera eliminó el sistema fiscal medieval del Antiguo Régimen, mientras que la de Fernández Villaverde se encargó de reformar el corroído régimen impositivo de 1845.

Segunda. El rechazo de todos los partidos políticos de la época a Antonio Flores de Lemus, debido principalmente a la modernidad de sus ideas, las cuales no fueron entendidas en ese momento, dio como resultado que se perdiera una ocasión importante para transformar el marchito sistema fiscal existente y equipararle a de los países europeos avanzados.

Tercera. Las modificaciones impositivas durante la etapa de la dictadura Franquista no supusieron ninguna innovación dentro del sistema fiscal existente, se limitaron a proseguir con un sistema fracasado y rancio basado en la imposición de producto, que ocasionaba que España no fuera una sociedad moderna y europea.

Únicamente, se “*salvaría*” la reforma de 1964, la cual, aun introduciendo el trasnochado sistema de evaluación global y estimación objetiva, acertó con la unión en el IGTE de los impuestos indirectos.

Cuarta. Los llamados *Pactos de la Moncloa* resultaron fundamentales en todo el proceso de transición de Dictadura a Democracia. Los políticos tuvieron que dejar las rencillas atrás, y comenzar a hacer política, algo impensable en la actualidad. Grupos políticos de ambos hemisferios ideológicos se unieron para tratar de superar la crisis económica que asolaba España, pero, no solo eso, sino que también consiguieron enterrar el régimen anterior.

Para concluir, a nivel tributario los *Pactos de la Moncloa* consiguieron rejuvenecer al sistema y aproximarle a los países europeos.

Quinta. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, es la primera piedra del actual sistema tributario, además, provocó que España se acercase a los sistemas fiscales modernos.

Errando, solamente en la decisión de implantar un Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, debido a que no consiguió cumplir, en ningún momento, con las expectativas con las que fue creado.

Sexta. La anterior Ley fue muy importante para el desarrollo del plan tributario a seguir, pero, sin duda las reformas de 1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades representaron la ruptura total con el régimen fiscal anterior, al menos en lo referente a la imposición directa.

Estos dos Impuestos sepultaron a los antiguos Impuestos de producto, así como los Impuestos a cuenta, provocaron que por primera vez el sistema tributario español iba a gravar la renta, tanto de las personas físicas como de las jurídicas, de forma global y progresiva. Aumentando los niveles de justicia tributaria y formando el camino para poder ser parte de la Comunidad Económica Europea.

BIBLIOGRAFÍA.

AAVV.: *Informe Carter*, Ministerio de Hacienda, Centro de publicaciones, 1975.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y comparado*, 1ª ed., Tecnos, Madrid, 1986.

ALLI ARANGUREN, J.C.: “La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, 1995.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Núm. 205, 1990.

ASPICHUETA FRANCIA, I.: “¿Ha supuesto una simplificación la reforma tributaria?”, *Boletín de Estudios económicos*, Núm. 21, 1973.

BARROSO BARRERO, J.: “Programas de fomento del empleo en España”, *Papeles de economía española*, Núm. 8, 1981.

CABRERA CALVO-SOTELO, M.:” Pactos de la Moncloa: Acuerdos políticos frente a la crisis”, *Historia y política*, Núm. 26, JULIO-DICIEMBRE, 2011.

CALVO ORTEGA, R.: *La reforma tributaria de Fernández – Villaverde*, Cinca, Madrid, 2014.

CALVO ORETEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 5, 2008.

CALVO ORTEGA, R.: “Medio siglo de Hacienda municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974”, *Hacienda Pública Española*, Núm. 35, 1975.

CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J.: “*Las políticas sociales de la Transición*”, 1ª ed., Ediciones Cinca, Madrid, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal*, Núm. 19, 2011.

COMÍN COMÍN, F.: “Raimundo Fernández Villaverde: un ministro de hacienda ejemplar”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, Núm. 79, 2002.

COMÍN COMÍN, F., VALLEJO POUSADA, R.: “La reforma tributaria de 1957 en las Cortes franquistas”, *Investigaciones de Historia Económica*, Vol. 8, 2012.

DELGADO LOBO, M.L. (1995). *Estado y Fiscalidad: los costes de la declaración de la renta en España*. Universidad Complutense, Madrid, 1995. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/4071/1/T20290.pdf> (Consultado 19 de agosto de 2021).

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M.: “La crisis económica de los años 70 y los Pactos de la Moncloa”, *eXtoikos*, Núm. 20, 2017.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., SANZ GADEA, E., DE BUNES IBARRA, J.M., ADAME MARTÍNEZ, F., DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: “50 años de evolución impositiva”, AEDAF, Madrid, 2019.

EL ECONOMISTA [En línea]: Diccionario de Economía, Valor Contable. <https://www.economista.es/diccionario-de-economia/valor-contable> (Consultado el 1 de septiembre de 2021).

ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 12, 2009.

ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: “La reforma tributaria de 1845”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.

FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.: “El impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Española de Tributación y Contabilidad*, Vol. 7, Núm. 26, 1978.

FUENTES QUINTANA, E.: “Discurso leído en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, el día 10 de junio de 1975, en el acto de su recepción como Académico de número”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975.

FUENTES QUINTANA, E.: “Los pactos de la Moncloa y la Constitución de 1978” en Enrique Fuentes Quintana (Dir.): *Economía y economistas españoles*. Vol. 8. *La economía como profesión*, Barcelona, Galaxia Gutenberg/Círculo de Lectores, 2004.

GANDARIAS EIGUREN, E. (1999). *La Política de la reforma fiscal: de la dictadura a la democracia*. Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales, Universidad de Deusto, Madrid, 1999. <https://digital.march.es/fedora/objects/fjm-pub:1109/datastreams/OBJ/content> (Consultado el 18 de agosto de 2021).

GARCÍA NOVOA, C.: “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles*, Núm. 170, 2007.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., LÓPEZ LÓPEZ, M.T.: “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, *Anuario jurídico y económico escorialense*, Núm. 46, 2013.

GONZÁLEZ MORENO, M.: “Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del estado y un hacendista reformador”, *Revista española de control externo*, XVII, 2015.

HERNÁNDEZ ANDREU, J.: “Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea” *Revista Empresa y Humanismo* Vol. XII, 1/09.

HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

LAGARES CALVO, M.J.: “Las reformas fiscales en el reinado de Juan Carlos I”, *ICE, Revista de Economía*, Núm. 889 – 890, 2016.

LÓPEZ LÓPEZ, H., CAMPIONE, R.: “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Revista en Cultura de la Legalidad*, Núm. 3, 2012.

MADERAL JIMÉNEZ, J.: “Antecedentes políticos y económicos de la Constitución de 1978. A propósito del 40 aniversario de la Transición política”, *Revista de estudios fronterizos del estrecho de Gibraltar*, Núm. 4, 2016.

MARTÍN DELGADO, J.M.: “El tratamiento de las rentas del trabajo en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, *Revista de economía política*, Núm. 81, 1979.

MENDOZA OLIVÁN, V.: “Una reforma fiscal para España”, *Cuadernos de estrategia*, Núm. 14, 1990.

MERINO JARA, I.: “La colaboración de las entidades bancarias y crediticias en la gestión tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, Núm. 3, 1984 – 1985.

MONTORO CHINER, M.J.: “Protección de la Familia y Fiscalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Núm. 28, enero – abril 1990.

NICOLE ROLDÁN, P. (01/05/2017): Impuestos Especiales. <https://economipedia.com/definiciones/impuestos-especiales.html> (Consultado 30 de agosto de 2021).

PAN-MONTOJO, J. (1996): “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977-1986”, en Javier Tusell y Álvaro Soto (eds.): *Historia de la transición, 1975-1986*, Madrid, Alianza Editorial, 1986.

PÉREZ RUIZ, E.: “Contribuyente y sustituto en el Reglamento de Recaudación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 6, 1975.

PÉREZ VAQUERO, C.: “La gran reforma tributaria de 1845”, *Cont4bl3*, LXX, 2019.

POLAINO NAVARRETE, M.: “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal”, *Estudios penales y criminológicos*, Núm. 9, 1984 – 1985.

PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 14, 2010.

PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la «Reforma Tributaria Silenciosa» de Flores de Lemus”, *Anales de Derecho*, 15, 1997.

Programa de Saneamiento y Reforma Económica. Pacto de la Moncloa, Ministerio de Economía, Madrid, 1977.

REGUERA, C.A., y MARTÍNEZ, J.A.: “El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas: ley 44/1978, de 8 de septiembre, y disposiciones reglamentarias”, Ediciones Pirámide, 1980.

RIVAS ARJONA, M.: “La transición española: la historia de un éxito colectivo”, *Revista Aequitas*, Volumen 4, 2014.

RUESGA BENITO, S.M.: “Transición y reforma laboral en España”, *Economía política de las transiciones democráticas*, México y España / coord. por AAVV, 2006.

SANTILLÁN, R.: “*Memorias*”, 2ª ed., Colección Histórica del Estudio general de Navarra, Pamplona, 1960.

SEVILLA SEGURA, J.V.: “*Flexibilidad impositiva. Un estudio económico del Sistema Fiscal Español*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

TAMAMES, R. (30/01/2019): Las reformas fiscales en España y el actual sistema tributario (III). *República*. <https://www.republica.com/universo-infinito/2019/01/30/las-reformas-fiscales-en-espana-y-el-actual-sistema-tributario-iii/> (Consultado el 18 de agosto de 2021).

VALLEJO POUSADA, R., y COMÍN, R.: “La reforma fiscal de Món-Santillán desde una perspectiva histórica” *Hacienda Pública Española*, Número Extraordinario, 1996.

WOLTERS KLUWER [En línea]: Impuesto sobre Sociedades. https://guiasjuridicas.wolterskluger.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxMTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA4-5tgzUAAAA=WKE (Consultado 31 de agosto de 2021).

YSÀS SOLANES, P.: “La Transición española. Luces y sombras”, *Ayer*, Núm. 79, 2010.

ZAMARRIEGO MUÑOZ, A.: “Los Pactos de la Moncloa y el sistema financiero: una referencia a las Cajas de Ahorros”, *eXtoikos*, Núm. 20, 2017.