

TRIBUTACIÓN

**DESDE LA LEY 50/1977 AL AÑO 2002:
25 AÑOS DE REFORMA TRIBUTARIA**

**Núm.
34/2002**

De izquierda a derecha Arturo DE LAS HERAS (Jefe de Estudios CEF), Carlos DE LA PEÑA (Profesor CEF), Salvador RUIZ (Director AEAT), Roque DE LAS HERAS (Director CEF), Carlos PALAO (Decano UAM), Eduardo NIETO (Profesor CEF) y Francisco GARCÍA-HERRERA (Profesor CEF).

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Madrid*

Extracto:

El pasado día 18 de abril tuvo lugar la Primera Jornada Técnica Tributaria que con motivo de su 25 aniversario el *Centro de Estudios Financieros* ha organizado.

Una de las ponencias, que se recoge a continuación, versó sobre el siguiente tema: «Desde la Ley 50/1977 al año 2002: 25 años de reforma tributaria», siendo ponente don Carlos PALAO TABOADA.

También intervino en esta Jornada Técnica don Salvador RUIZ GALLUD (Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) que expuso las novedades legislativas publicadas para el año 2002 y las pautas de la reforma parcial de la Ley del IRPF.

Sumario:

1. Introducción.
2. La reforma tributaria de 1977-79.
3. La imposición sobre la renta y sus correcciones.
4. Consecuencias fiscales de la adhesión de España a las Comunidades Europeas.
5. Reforma de la Administración Tributaria, gestión tributaria y derechos y garantías de los contribuyentes.
6. La legislación tributaria.
7. Haciendas territoriales.
8. Desarrollo de los aspectos internacionales de la fiscalidad.
9. Las reformas recientes.
10. Palabras finales.

1. INTRODUCCIÓN

Le agradezco mucho a don Roque DE LAS HERAS, Director del *Centro de Estudios Financieros*, que me haya distinguido con su invitación a participar en este acto de celebración del vigésimo quinto aniversario de la fundación del Centro, que venturosamente coincide año por año con los veinticinco años de democracia en España. 1977 es una fecha clave en la reciente Historia de nuestro país: es el año central de la transición del régimen franquista a la democracia, el de la Ley de Reforma Política que pone en marcha el proceso, el de las primeras elecciones democráticas. Es también el año de los Pactos de la Moncloa, que tenían una parte importante dedicada a la reforma tributaria. Porque, en efecto, como toda transformación política importante, la transición política española dio lugar también a una reforma fiscal. Las grandes reformas tributarias de nuestra Historia han jalonado importantes acontecimientos políticos: la de MON-SANTILLÁN de 1845 el final de la primera guerra carlista; la de FERNÁNDEZ VILLAVERDE de 1989-1900 el desastre colonial; la de NAVARRO RUBIO de 1957-1964 (en realidad fue una sola) el fin de la autarquía y la apertura económica de la dictadura del general Franco.

2. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1977-79

El núcleo esencial de la reforma tributaria de la transición política se realiza entre los años 1977 y 1979 mediante cuatro Leyes: la de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, 50/1977, de 14 de noviembre (que los organizadores de este acto han llevado con razón al título de mi intervención); las dos grandes Leyes de la imposición sobre la renta: la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 44/1978, de 8 de septiembre, y la del Impuesto de Sociedades, 61/1978, de 27 de diciembre; y la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta 6/1979, de 25 de septiembre. Los flecos de la reforma se prolongarían durante un decenio, al menos hasta la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones 29/1987, de 18 de diciembre, pasando, naturalmente, por la fundamental introducción del IVA por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, fecha de ingreso de España en las Comunidades Europeas, otro acontecimiento trascendental en nuestra Historia contemporánea con sus correspondientes consecuencias fiscales.

Si, siguiendo un antiguo uso de los historiadores de nuestra Hacienda Pública, quisiéramos poner un nombre a la reforma tributaria de 1977 (o, si se prefiere, de 1977-1979), habría que llamarla «reforma FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ-FUENTES QUINTANA», que son los nombres del Ministro de Hacienda que la impulsó políticamente y del inspirador doctrinal o teórico de la reforma, que aportó las ideas inspiradoras. La importancia capital de la reforma de 1977 radica en que transformó los «principios de la imposición» o de «reparto de la carga tributaria» en España e instaló al sistema fiscal español en la modernidad, haciéndolo homologable con el de los países de nuestro entorno. En otros términos, extrajo las consecuencias en el plano fiscal de la modernización de la economía española. Pero esta transformación, que es obviamente de naturaleza política no se hubiera producido sin la democracia. Como ha escrito el propio profesor FUENTES QUINTANA ¹, «si el proceso de reforma tributaria es un proceso político definido por el conflicto de intereses, el reconocimiento de los intereses de los distintos grupos sociales y su intervención en las elecciones colectivas en que ha de plasmarse la reforma fiscal es un dato obligado de partida. Dicho en otros términos: la existencia de una democracia pluralista constituye una condición absolutamente necesaria del proceso de reforma tributaria».

Desde 1845 el sistema fiscal español respondía al modelo que HINRICHS (1966) denominó «estilo tributario mediterráneo» por contraposición al «estilo tributario europeo noroccidental». El primero es el modelo fiscal de la burguesía triunfante en la Revolución Francesa, que se caracteriza por los siguientes rasgos:

- Predominio en la imposición directa de los impuestos de producto o reales frente a los impuestos personales sobre la renta;
- Mayor importancia de la imposición indirecta frente a la directa (en 1966 las proporciones eran de 2/3 y 1/3 de la recaudación por impuestos);
- Proliferación de impuestos específicos sobre el consumo y de la imposición sobre el tráfico patrimonial frente a la imposición general sobre el consumo o el volumen de ventas; y
- Baja presión fiscal.

Se trata, dice FUENTES QUINTANA ², de dos «civilizaciones fiscales distintas». El paso de una a otra se había intentado en España a lo largo de casi todo el siglo XX. A finales de la década de 1960 y en la de 1970 se habían puesto de manifiesto las deficiencias del modelo tributario mediterráneo o «latino», analizadas críticamente por el profesor FUENTES y sus discípulos en el Instituto de Estudios

¹ FUENTES QUINTANA, E., «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma», en GARCÍA DELGADO, J.L./SEGURA, J. (eds.), *Ciencia social y análisis económico. Estudios en homenaje al profesor Valentín Andrés Álvarez*, Tecnos, Madrid, 1978. Se cita la reimpresión en FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*, edición de F. COMÍN, Ed. Crítica, Barcelona, 1990, págs. 353 y ss. (p. 424).

² *Op. cit.*, p. 366.

Fiscales, que aquél dirige entre 1970 y 1977, en varios importantes estudios ³, que culminan en el discurso de ingreso de FUENTES QUINTANA en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas leído en 1975, que llevaba por título «Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma» y constituía todo un programa político fiscal, en el que se basaría la reforma de la democracia. Los trabajos de FUENTES QUINTANA y su equipo enlazan directamente con los documentos preparatorios de la reforma, los llamados libro verde y blanco de 1973 y 1976 respectivamente. En este último se explicita la opción por el sistema que califica de «europeo», cuyos elementos fundamentales son la imposición sobre la renta, como contrapuesta a la imposición de producto, el impuesto personal sobre el patrimonio complementario del anterior y la imposición sobre el gasto en su modalidad de impuesto sobre el valor añadido.

El primer paso de la reforma lo constituyó la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977, que adoptó medidas de gran valor simbólico, como son la supresión del secreto bancario frente a la Hacienda Pública, la introducción del delito fiscal y el establecimiento del Impuesto (calificado de Extraordinario) sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. La Ley concedió también una amnistía fiscal.

3. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y SUS CORRECCIONES

Uno de los elementos esenciales de la reforma fue, como ya hemos indicado, el establecimiento de una verdadera imposición sobre la renta, que es, por definición, personal. Por fin se consigue la meta a la que aspiraba FLORES DE LEMUS en el primer tercio del siglo XX: la ruptura entre la base de los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el producto, si bien esta ruptura nunca ha sido completa, sino que subsisten ciertas conexiones, como la utilización del valor catastral como base para la determinación en algunos casos de la renta de los inmuebles. Las cuotas fijas de los impuestos de producto se transfieren a las Haciendas Municipales y el papel de pagos a cuenta de dichos impuestos es asumido por una nueva figura: la retención a cuenta, que tras algunas vacilaciones iniciales se convierte en un auténtico impuesto de retención sobre el obligado a efectuarla.

A diferencia de sus precedentes más o menos remotos, el nuevo IRPF es un verdadero impuesto personal sobre la renta, definida como toda riqueza de que dispone una persona en el periodo impositivo o, en otros términos, la suma de su consumo y el incremento de su patrimonio; es decir, de acuerdo con el concepto global conocido con las siglas S-H-S por los nombres de sus padres teóricos: von Schanz en Alemania y Haig y Simons en los Estados Unidos. Era además un impuesto acusadamente sintético, es decir, un impuesto en el que todos los componentes de la renta eran tratados por igual.

³ Algunos de estos estudios se recogen en el volumen titulado *Las reformas tributarias en España*, antes citado.

Algunos de los rasgos de este primer IRPF eran quizá demasiado teóricos y algunos años más tarde, por Ley 48/1985, de 27 de diciembre, se introducen algunas correcciones como la exclusión de la compensación de disminuciones patrimoniales con rentas ordinarias, el establecimiento de limitaciones a la deducción de gastos en las rentas del trabajo y del capital y la no imputación de bases negativas en transparencia fiscal.

En 1985 se dicta también otra importante Ley, la de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, 14/1985, de 29 de mayo, que revisa la definición de rendimientos del capital y somete a retención a los llamados rendimientos implícitos hasta entonces tratados como incrementos patrimoniales.

Sin embargo, el acontecimiento más importante en este periodo, políticamente de Gobiernos socialistas, sería la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró inconstitucional la acumulación obligatoria de las rentas familiares, que había venido siendo el régimen tradicional. La adaptación a este fallo dio lugar a nuevas Leyes de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, números 18 y 19/1991, de 6 de junio.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la norma realmente aplicada era más que la Ley el Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, una disposición sumamente minuciosa, que establecía numerosas normas de carácter contable. Esta dependencia de la contabilidad respecto de la fiscalidad sólo se rompería por el nuevo Plan General de Contabilidad (R.D. 1643/90, de 20 de diciembre) y definitivamente por el artículo 10, apartado 3, de la nueva Ley del Impuesto, 43/1995, de 27 de diciembre.

4. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA ADHESIÓN DE ESPAÑA A LAS COMUNIDADES EUROPEAS

En el ámbito de la imposición indirecta, el factor determinante de la transformación del sistema tributario fue el ingreso de España en las Comunidades Europeas, acontecimiento político cuya importancia de todo orden es difícil de exagerar. El Derecho europeo ha penetrado en todos los sectores del ordenamiento jurídico y en particular en el tributario, puesto que la eliminación de las barreras fiscales a la libre circulación de bienes y servicios es un requisito esencial de un mercado único. La adaptación de la imposición indirecta a las normas comunitarias exige la sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, impuesto general sobre las ventas en cascada implantado en la reforma de 1964, por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Obliga también a la reforma del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que se anticipa a la adhesión con la creación en 1980 (Ley 32/1980, de 21 de junio) del Impuesto sobre Operaciones Societarias, que recoge el «derecho de aportación» comunitario. Los impuestos sobre consumos específicos bautizados por la reforma de 1964 con el nombre de Impuestos Especiales se adaptan igualmente a la normativa comunitaria.

La reforma de la imposición indirecta tiene también un efecto inducido sobre el régimen fiscal de las Islas Canarias, no comprendidas, al igual que Ceuta y Melilla, dentro del territorio de aplicación del IVA, ni en un primer momento dentro del ámbito aduanero comunitario (Tarifa Exterior Común). La integración de Canarias en la unión aduanera se estableció por el Reglamento Comunitario 1991/91, de 26 de junio. La adaptación del régimen fiscal canario a estas situaciones se llevó a cabo por la Ley 20/1991, de 7 de junio, sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias y sus modificaciones posteriores.

En el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal comunitaria ha avanzado mucho menos que en el de la indirecta y está reducido fundamentalmente a dos Directivas, la 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común de las operaciones de reorganización empresarial, y la 90/435/CEE, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Ambas han sido traspuestas naturalmente a la legislación española.

Además del efecto producido en el ordenamiento español por la aplicación de las normas comunitarias, existe otro muy importante derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que al aplicar los principios del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en particular el de no discriminación, está dando lugar a una armonización de las normativas fiscales de los Estados miembros mediante sentencias capitales como las dictadas en los casos *Schumacker* y *Wielockx* (ambas de 1995) o *Saint-Gobain* de 1999.

5. REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, GESTIÓN TRIBUTARIA Y DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Hasta ahora nos hemos ocupado a grandes rasgos de la reforma de los aspectos materiales o sustantivos de la imposición. Pero no tiene menos importancia la legislación de estos veinticinco años sobre las materias que convencionalmente se incluyen en el Derecho tributario formal; es decir, los procedimientos de gestión tributaria y de resolución de recursos, cuya finalidad es la aplicación de las normas materiales. En estos procedimientos se contraponen el interés de la Administración Tributaria y el de los contribuyentes, las potestades de la primera y los derechos y garantías de los segundos. Las transformaciones del Derecho material demandan nuevos procedimientos y métodos aplicativos, que alteran el *statu quo* y hacen necesario buscar un nuevo equilibrio. Esto es lo que sucedió con la reforma de 1977, especialmente con la aplicación de la imposición sobre la renta, que, a diferencia de sus precedentes, aplicados a un número relativamente pequeño de contribuyentes se convirtió en un impuesto de masas. Algunos rasgos de esta transformación son los siguientes:

- La absoluta generalización de la autoliquidación en la década de 1970. La nueva figura planteó algunos problemas en su mayoría ya resueltos, como el procedimiento a seguir para su rectificación y la devolución de los ingresos indebidos realizados por esa vía.

- La modificación del sistema de las infracciones y sanciones tributarias. El tipo central de las primeras deja de ser la omisión o inexactitud de la declaración pasando a ser «dejar de ingresar» las cantidades debidas. La reforma en este sentido de la Ley General Tributaria se llevó a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que afectó también en aspectos importantes a la Inspección Tributaria, cuyo Reglamento, previsto en el artículo 9.º de la LGT desde la promulgación de ésta en 1963, se aprueba por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.
- El desarrollo de la información tributaria, esencial para la aplicación de un impuesto personal sobre la renta, cuya importancia es subrayada por la eliminación del secreto bancario frente a la Administración Tributaria por la LMURF 50/1977. La informática brinda inmensas posibilidades al tratamiento de los datos tributarios, para lo cual es indispensable el NIF, cuya obligatoriedad, sancionada por el Tribunal Constitucional (sentencia 143/1994), se establece por la Ley de Presupuestos para 1988.
- Se suprimen las estimaciones objetivas globales, que habían tenido su apogeo tras la reforma de 1957 pero habían entrado en declive poco después de la de 1964. Se suprimen también los Jurados Tributarios, sustituidos por la llamada «estimación indirecta».
- Se reforma en 1980 y 1981 el procedimiento económico-administrativo para adaptarlo a la estructura territorial del Estado. La reforma introduce la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado mediante la aportación de determinadas garantías, lo cual tiene repercusiones en la esfera contenciosa, en la que los Tribunales se han aproximado a esta solución en materia tributaria. Respecto de las sanciones, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, 1/1998, de 26 de febrero, establece definitivamente en el ámbito fiscal su inejecutabilidad mientras no se ponga fin a la vía administrativa.

A lo anterior habría que añadir las transformaciones en la organización de la propia Administración Tributaria y sus funcionarios, que se integran en grandes Cuerpos de Inspección y Gestión. Sin embargo, la historia de la organización de la Hacienda Pública de este periodo está dominada por un acontecimiento sobresaliente: la creación por la Ley de Presupuestos para 1991 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a imagen y semejanza del Internal Revenue Service norteamericano. Esta medida rompe con la tradición histórica de la Administración Española, inspirada en el modelo francés. Es sumamente discutible la utilización de una Ley de Presupuestos para llevar a cabo una reforma tan profunda, y lo es también que se haya degradado el rango de las disposiciones reguladoras de la organización administrativa hasta reducirlo a Resoluciones del Presidente de la Agencia, que es el Secretario de Estado de Hacienda. En efecto, la organización administrativa puede tener repercusiones también en la esfera de los particulares. En todo caso, hay que procurar mantener una cierta estabilidad en dicha organización, lo cual sin duda facilita el cumplimiento de los deberes fiscales por los contribuyentes.

Estas transformaciones del Derecho tributario formal han planteado algunas cuestiones constitucionales. La Constitución de 1978 no influyó directamente en el modelo básico del sistema fiscal, aunque sí lo hizo obviamente de manera decisiva en otros aspectos de la fiscalidad, en primer lugar en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas creado por el texto constitucio-

nal. Pero el orden democrático instaurado por la Constitución dotó, por una parte, de contenido a principios fundamentales del Derecho tributario como el de legalidad, que aunque formalmente en vigor en el anterior régimen político, estaban en realidad vacíos por la ausencia de división de poderes. Por otra parte, el sistema de derechos y garantías establecido por la Constitución se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico, y ha tenido importantes consecuencias en el ámbito fiscal. La Constitución tiene naturaleza de norma jurídica directamente aplicable y como garantía última de este carácter normativo instauró el Tribunal Constitucional, que ha producido una doctrina de gran significación en materia tributaria. Así, por ejemplo, ha determinado las garantías propias del Derecho penal común son aplicables en lo fundamental a las infracciones y sanciones tributarias y ha establecido determinadas restricciones a la autorización judicial para la entrada en el domicilio del contribuyente.

La aprobación de la Constitución y las transformaciones del Derecho Tributario han producido una cierta obsolescencia de la Ley General Tributaria, que numerosos retoques han tratado de adaptar a los nuevos tiempos. Algunas de las modificaciones que ha sufrido exceden de simples retoques: hemos mencionado antes la Ley 10/1985. Otra reforma importante de la LGT es la llevada a cabo por la Ley 25/1985, de 20 de julio, que atenuó el rigor de las sanciones tributarias y modificó los preceptos de la Ley en materia de aplicación de las normas tributarias y de recaudación. Otra modificación de la LGT, aunque con mala técnica legislativa se aprobó como una Ley independiente, es la llamada pomposamente Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, 1/1998, de 26 de febrero. La Ley General Tributaria, que en vista del ritmo de cambio de la legislación fiscal cabe calificar de venerable, necesita, por tanto, un remozamiento, que podría hacerse básicamente por medio de un texto refundido, más que una reforma profunda. El «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria», emitido hace un año, todavía no ha dado lugar a un borrador articulado conocido públicamente.

6. LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

No parece injusto afirmar que, en general, la calidad de la legislación tributaria de estos veinticinco años no es satisfactoria. Es cierto que una economía y una sociedad avanzadas producen inevitablemente un Derecho tributario complejo; el ideal de una normativa sencilla y comprensible para todos no parece fácilmente asequible. La demanda de seguridad jurídica obliga a un cierto casuismo de las normas. Otro factor de complejidad es el constituido por la necesidad de salir al paso de las vías de elusión, suministradas en número creciente precisamente por la complejidad normativa; si bien quizá se haya hecho recaer excesivamente sobre el legislador la tarea de combatir el fraude a la ley tributaria, en lugar de hacer uso de las cláusulas generales destinadas a este fin, en primer lugar el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

No obstante, es posible y necesario un mayor reposo en la producción normativa. No es conveniente que disposiciones sobre materias delicadas como las normas internas para evitar la doble imposición internacional o las relativas al régimen especial de las reorganizaciones empresariales se

estén modificando continuamente. Tampoco contribuye a la claridad de la legislación tributaria la habitual ausencia de explicaciones sobre la finalidad de los cambios legislativos, cuyo conocimiento es patrimonio de iniciados, normalmente miembros de la Administración Tributaria. Estamos lejos de los minuciosos informes que acompañan a las leyes en otros países. Por último pero no menos importante, el abuso de las Leyes de Acompañamiento a los Presupuestos, prescindiendo de su posible inconstitucionalidad, genera una legislación no sólo tributaria atropellada que con frecuencia degrada la calidad técnica del ordenamiento jurídico.

7. HACIENDAS TERRITORIALES

Un factor que ha influido de manera considerable en la legislación tributaria de estos veinticinco años es la creación de las Comunidades Autónomas, a las que ha habido que dotar de recursos financieros. El sistema de financiación autonómica rebasa lo estrictamente tributario, pues descansa en gran medida en transferencias del Estado. No obstante, han aparecido conceptos nuevos como los de tributos propios y tributos cedidos. Entre los primeros han aparecido figuras interesantes como los impuestos andaluz y extremeño sobre tierras infrautilizadas o el reciente impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que, a diferencia de los primeros, no ha pasado el examen ante el Tribunal Constitucional. En cuanto a los impuestos cedidos, se ha producido una evolución de la figura por la cesión de nuevos impuestos, de una parte, y la atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas, de otra. Esto es una fuente de complejidad de la legislación fiscal. La conexión existente entre los tributos cedidos, gestionados por las Comunidades Autónomas, y aquellos otros cuya gestión retiene el Estado plantea la cuestión de la relación entre la Administración tributaria estatal y las autonómicas.

La reforma pendiente es la de las Haciendas Locales, que han sido las grandes olvidadas en todo este proceso. Existe una opinión muy generalizada a favor de la eliminación del Impuesto sobre Actividades Económicas, figura arcaica y desincentivadora de la iniciativa empresarial. El problema es con qué sustituir su producto.

8. DESARROLLO DE LOS ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA FISCALIDAD

En estos veinticinco años ha tenido lugar un desarrollo espectacular de la fiscalidad internacional causado por el desarrollo económico y la consiguiente internacionalización de la economía española. Por un lado, ha aumentado y se ha modernizado la red de convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por España. Por otro lado las normas internas sobre relaciones tributarias internacionales muy primitivas al inicio de este periodo se han puesto al nivel de los países más avanzados adquiriendo un alto nivel de sofisticación. Así lo ponen de manifiesto, por ejemplo, las normas internas para evitar la doble imposición internacional, las relativas a la trans-

parencia fiscal internacional o las que establecen medidas contra los paraísos fiscales. Paralelamente a esta evolución normativa ha tenido lugar un pujante desarrollo de la doctrina tributarista, en la que aumenta rápidamente el número y la calidad de las publicaciones sobre Derecho tributario internacional. En este contexto hay que situar la creación por Ley 41/1998, de 9 de diciembre, el Impuesto sobre la renta de no residentes, medida más formal que material, pero que tiene la utilidad de sistematizar toda la imposición de esta clase antes recogida en los impuestos correspondientes como obligación real de contribuir.

9. LAS REFORMAS RECIENTES

En 1998 se dictó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Una de las medidas de la reforma que mayor aprobación ha suscitado es la reducción de los tipos de gravamen, que en el tipo marginal máximo pasan del 56 al 48 por 100. La reducción atenúa al menos la injusticia derivada de la pérdida del carácter sintético del impuesto, que recae en medida desproporcionada sobre las rentas del trabajo, y de la tendencia a la aplicación a las del capital de un tipo proporcional, que además tiende a reducirse. Éste es quizá el problema fundamental de este impuesto en un contexto de libre movilidad del capital.

Otras medidas adoptadas por la Ley 40/1998 han sido diversamente valoradas en función de las distintas posiciones ideológicas; pero no parece demasiado sesgado afirmar que la nueva Ley trata con mayor benevolencia las rentas del capital y las ganancias patrimoniales que las rentas del trabajo. Por otro lado, desconoce los problemas tributarios de la familia. Por lo demás, es discutible que las novedades que la Ley 40/1998 introduce en el Impuesto hicieran necesaria una nueva Ley y no simplemente una reforma parcial de la anterior.

Apenas transcurridos tres años de vigencia de la Ley de 1998 y por tanto asimilada ésta, se anuncia una nueva reforma del Impuesto, cuyas novedades fundamentales parecen ser una nueva reducción de los tipos y determinadas ventajas familiares. El Informe de la Comisión Lagares nuevamente constituida, que ha sido dado a conocer hace unos días, propone también algunas medidas con relación a las rentas del capital que se proponen aumentar la neutralidad de su tratamiento, pero que en cualquier caso, dada la movilidad internacional del capital, no aumentarán su tributación.

10. PALABRAS FINALES

Estos veinticinco años han sido sin duda uno de los periodos de más intenso cambio en la Historia de la Hacienda Pública española, lo que se explica también porque en ningún otro periodo la fiscalidad ha tenido la importancia actual en términos cuantitativos y cualitativos. En éste como

en otros ámbitos de la sociedad y del Estado, hemos pasado en este cuarto de siglo de un relativo subdesarrollo a una sociedad avanzada. La cultura fiscal de los españoles ha mejorado de forma espectacular y desde el punto de vista legislativo y doctrinal han tenido lugar progresos inimaginables en los años setenta.

El *CEF* nació en esos años con gran sentido de la oportunidad y ha estado presente durante todo este periodo creciendo a la par con la Hacienda española hasta convertirse en la importante realidad que es hoy en los aspectos docente y editorial. Sus publicaciones y cursos realizan una labor destacada en la difusión y mejora de la tributación española en sus distintos aspectos y, por tanto, hacen una sobresaliente contribución al bien común. La hacen además no dándose aires, modestamente. Estoy seguro de que le espera un gran futuro entre las instituciones privadas de enseñanza de nuestro país. Así se lo deseo de todo corazón en este venturoso 25.º aniversario.