

# AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

*Universidá d'Uviéu*

*University of Oviedo*





# UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES



Coords.  
Santiago Álvarez García  
Justo García Sánchez  
Patricia Herrero de la Escosura

# *Amici, amico*

ESTUDIOS EN HOMENAJE  
AL PROFESOR  
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
*University of Oviedo*


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

[servipub@uniovi.es](mailto:servipub@uniovi.es)

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez





## Índice

<b>1. Un tríptico para Antonio Aparicio</b> .....	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
<b>2. Mis recuerdos universitarios</b> .....	19
Jorge Arias	
<b>3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</b> .....	23
Santiago Álvarez García	
<b>4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen</b> .....	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
<b>5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público</b> .....	53
Javier García Amez	
<b>6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano</b> .....	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
<b>7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica</b> .....	115
Ana I. González González	
<b>8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»</b> .....	139
Pedro M. Herrera	

<b>9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019) .....</b>	<b>157</b>
Patricia Herrero de la Escosura	
<b>10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta ....</b>	<b>179</b>
José María Lago Montero	
<b>11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila .....</b>	<b>201</b>
Pablo López Cano.	
<b>12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF</b>	<b>215</b>
Carlos Monasterio Escudero	
<b>13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....</b>	<b>227</b>
Juan Ignacio Moreno Fernández	
<b>14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto .....</b>	<b>243</b>
Joan Pagès i Galtés	
<b>15. La financiación de las confesiones religiosas .....</b>	<b>269</b>
Miguel Rodríguez Blanco	
<b>16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....</b>	<b>281</b>
Juan José Rubio Guerrero	
<b>17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....</b>	<b>305</b>
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
<b>18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....</b>	<b>313</b>
Javier Suárez Pandiello	
<b>19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...</b>	<b>329</b>
Leopoldo Tolivar Alas	
<b>20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos .....</b>	<b>337</b>
Carmen Uriol Egido	

# El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal

*José Félix Sanz Sanz*

Universidad Complutense de Madrid

*Desiderio Romero Jordán*

Universidad Rey Juan Carlos

*Juan Manuel Castañer Carrasco*

Comunidad de Madrid

«A una justicia igualitaria corresponde también una igualitaria aplicación de impuestos».

Thomas Hobbes

## 1. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El análisis de los problemas del IRPF español identifica los males que aquejan a este impuesto con su diseño ineficiente, su baja eficacia recaudatoria y la cuestionable forma que tiene de distribuir la carga fiscal entre los contribuyentes, tanto vertical como horizontalmente. El recetario de prescripciones curativas sugerido por los analistas parece haber encontrado consenso: reducción de los tipos marginales y elevación de los tipos medios agregados –aunque no de los tipos medios individuales–. Esta combinación de tipos marginales más bajos con tipos medios agregados más elevados, se conseguiría a través de la ampliación de la definición de las bases imponibles y la reducción/eliminación de deducciones, bonificaciones y tratos diferenciados. El análisis empírico de las consecuencias de este «proceso de limpieza» del impuesto confirma que redundaría en un IRPF menos distorsionante, más recaudatorio y más justo. Aun compartiendo esta conclusión, los autores de este artículo creen, sin embargo, que, en el análisis del IRPF de los últimos años, ha pasado desapercibido el persistente y sigiloso deterioro del principio de generalidad con que se aplica el impuesto.

No obstante, antes de analizar este significativo quebranto de la generalidad de la aplicación del impuesto vamos a pasar revista a algunos de los principales fines de la imposición. Así, aunque el fin más inmediato de los impuestos es la obtención de recursos, hay otros objetivos igualmente impor-

tantes. En particular, como se apunta en Sanz y Edo (2017), existe consenso en identificar la equidad, la eficiencia, la flexibilidad y la estabilidad económica como objetivos esenciales de los sistemas fiscales. Asimismo, aunque han estado bastante olvidados hasta momentos recientes, la Teoría de la Hacienda moderna tiene entre sus objetivos también la economicidad en los costes de administración y cumplimiento del sistema fiscal.

Los costes de la imposición y las distorsiones impositivas son temas que han suscitado una gran atención en la literatura hacendística. Como muestra de ello, destacan las aportaciones de economistas como Adam Smith (1776), Musgrave (1989) o Neumark (1974). Asimismo, el análisis de los costes de la imposición ha sido un área de análisis en los principales informes de reforma impositiva, tanto nacionales como internacionales –Informe Carter (1966), Informe Meade (1978), y el Informe Mirrlees (2010 y 2011). En el Sistema tributario español destacan también los famosos *Libro Verde* y *Libro Blanco* de los años 70, *La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española* (Fuentes Quintana, 1990), y el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014)–.

Como destaca Adam Smith (1776) cuando habla de los impuestos: «Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes... la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del Estado», pues «su recaudación puede requerir un gran número de funcionarios», también puede «obstruir el trabajo del pueblo y desanimarlo a ingresar en ciertas ramas de actividad que podrían dar sustento y empleo a grandes multitudes» y también «puede a menudo arruinarlos y liquidar así el beneficio que la sociedad podría haber recibido gracias a la inversión de sus capitales. Un impuesto excesivo genera una gran tentación de evadirlo» y, además, al «someter al pueblo a la frecuente visita y la odiosa inspección», aunque «no es estrictamente hablando un gasto, es ciertamente equivalente al gasto que cada persona estaría dispuesta a pagar para librarse de ella», y termina señalando, que a «través de alguna u otra de estas cuatro vías, los impuestos resultan frecuentemente más gravosos para los ciudadanos que beneficiosos para el soberano».

Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave (1989) señalan que «La carga total puede exceder los ingresos recaudados debido a la pérdida de eficiencia, o al exceso de gravamen». Igualmente, en un capítulo posterior al hablar del diseño impositivo y la eficiencia y reconocen que el «proceso de la imposición debe ser eficiente» y también que la «administración no debe ser derrochadora y los costes de cumplimiento para el contribuyente no deben ser innecesariamente elevados». El destacado hacendista alemán Fritz Neumark también ha destacado su importancia, cuando al hablar de «El principio de evitar medidas tributarias dirigistas» (Neumark, 1974, pág. 274) señala que «la política (impositiva) debe abstenerse de aquellas intervenciones... que favorezcan o perjudiquen grandes o pequeños sectores parciales de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal». En el epígrafe titulado «El principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia» (Neumark, 1974, pág. 284) señala la conveniencia de «evitar el ‘exceso de carga’ ocasionado por los impuestos». En el mismo epígrafe señala que la política impositiva se debe abstener de «toda intervención que perjudique el mecanismo competitivo del

mercado a menos que la intervención fuera indispensable». Finalmente, en el apartado «El principio de la baratura o economicidad de la imposición» Neumark (1974, pág. 321) se indica que «la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control... no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición».

Por otra parte, en el reciente *Informe Mirrlees* (2011, pág. 470), en el apartado final se señala la importancia de tener «una clara visión del sistema (impositivo) ideal, en el cual diversos elementos encajen adecuadamente y en el que las distorsiones innecesarias hayan sido eliminadas» y en *Un buen sistema impositivo* se señala «Es inevitable que la imposición imponga costes por encima de lo que recauda... para financiar el gasto público. Al gestionar el sistema se producen costes para la administración y costes para los contribuyentes, y pérdidas de bienestar en la medida que las personas cambian su comportamiento para reducir sus pagos», señalando la necesidad de minimizar las ineficiencias administrativas y económicas.

## 2. EL QUEBRANTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

En definitiva, como podemos derivar de las consideraciones recogidas en los párrafos precedentes, los sistemas fiscales tienen una transcendencia decisiva en el devenir de las economías nacionales y en el bienestar de los ciudadanos. El principio de generalidad, que establece que todos los contribuyentes con capacidad de pago deben someterse al impuesto, es un principio transversal que incide simultáneamente sobre tres de los fines fundamentales de los sistemas fiscales: la eficiencia, la capacidad recaudatoria y la justicia con que se exigen los impuestos.

En este artículo de homenaje a nuestro querido amigo Antonio Aparicio, analizaremos la generalidad con que se aplica en IRPF en nuestro país. Dos son los frentes por los que el IRPF pierde contribuyentes efectivos, a pesar de ser personas físicas perceptoras de renta. Normalmente, la primera sangría de contribuyentes se produce en la cola baja de la distribución, y se caracteriza por la eximente efectiva del pago de cuotas positivas a contribuyentes considerados de nula capacidad económica. Y remarcamos la idea de nula capacidad económica porque si fuesen considerados de baja capacidad económica, por razones de equidad vertical, se les debería exigir el pago de una cantidad de impuesto positiva, por pequeña que esta fuese. La segunda «hemorragia» de contribuyentes que se produce en el IRPF es la que acontece en el extremo opuesto de la distribución de la renta, es decir en la cola alta de la distribución. Esta segunda leva de contribuyentes suele ser numéricamente inferior y se caracteriza por la autoexclusión de personas físicas que, haciendo uso de tácticas de planificación fiscal, consiguen salir, normalmente en el límite de la legalidad, de la órbita tributaria del IRPF para entrar en el ámbito de otras figuras impositivas menos costosas fiscalmente, típicamente el impuesto sobre sociedades. Algunas consideraciones interesantes sobre estas dos formas alternativas de quebrantar el principio

normativo de generalidad en la aplicación del IRPF se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. Ambas formas deterioran la aplicación general del impuesto, pero mientras la primera responde a una exclusión legal, inducida por la norma, la segunda suele ser ilegal, o moverse en los bordes de la legalidad, al surgir de una actividad económica simulada encaminada exclusivamente a reducir la factura fiscal del contribuyente.

2. En términos del número de contribuyentes comprometido, el primer tipo de ruptura de la generalidad supera al segundo. No obstante, el coste recaudatorio unitario por contribuyente es superior en la segunda clase de quebranto de la generalidad.

3. Ambas formas suponen una reducción de la base imponible del impuesto y, por tanto, las dos limitan la capacidad recaudatoria del impuesto, limitación que puede alcanzar magnitudes importantes.

4. Ambas formas degradan la equidad vertical con que se distribuye la carga fiscal del IRPF. Sin embargo, la primera categoría de quebranto de la generalidad reduce además la equidad horizontal al tratar de manera muy desigual a contribuyentes esencialmente iguales. Este fenómeno ocurre con los contribuyentes con rentas próximas al límite de renta que establece la obligación de pago por el impuesto.

5. Ambas formas generan costes de eficiencia importantes. Pero, mientras los costes de eficiencia de la segunda clase de quebranto están vinculados a las distorsiones en el comportamiento del contribuyente para simular una actividad empresarial/profesional corporativa inexistente; en la primera categoría las ineficiencias se producen fundamentalmente por los súbitos incrementos en los tipos marginales de los contribuyentes frontera, es decir de los contribuyentes con rentas próximas al límite superior de la exención. Estos contribuyentes, ante mínimos incrementos en su renta, pasan a ser clasificados como contribuyentes con capacidad económica positiva y a soportar elevados tipos marginales.

6. Los contribuyentes eximidos del pago del impuesto, por estar incluidos en la categoría legal de contribuyentes con nula capacidad económica, tienen importantes incentivos a no aumentar su capacidad económica o hacerlo por la puerta de atrás, es decir, entrando o manteniéndose en los circuitos de la economía sumergida.

7. No debe pasarse por alto el estigma social que pudiera llevar asociado pertenecer al grupo social excluido del pago del IRPF. Este sentimiento de exclusión puede deteriorar la motivación y el compromiso del contribuyente en otros ámbitos de sus obligaciones sociales, afectando a su conciencia como ciudadano con plenos derechos y obligaciones.

En esta nota, los autores analizamos únicamente el quebranto del principio de generalidad provocado por la exclusión de contribuyentes en la cola baja de la distribución de la renta. La razón de restringir el análisis a esta categoría es exclusivamente operativa, ya que es la única forma de quebranto del principio de generalidad que está perfectamente identificada y sobre la que existen datos para cuantificarla de manera fiable. Y, aunque nos gustaría analizar el segundo tipo de quebranto, las dificultades técnicas para su detección y análisis superan las pretensiones de este trabajo.

Como hemos comentado, la erosión de la base imponible del IRPF no solo se produce por un deterioro de su definición legal, sino que también se origina por una erosión legal del número de contribuyentes con cuotas positivas. Esta elevación sistemática del número de perceptores de renta exentos de pago del impuesto puede generar problemas más severos en la aplicación del impuesto que los provocados por una definición legal estrecha de la base imponible.

Desde la perspectiva distributiva, no debemos olvidar que la aplicación generalizada del IRPF es un prerequisite que, además de generar cohesión y compromiso social, asegura un IRPF justo. Así lo establece la Teoría Normativa de la Hacienda Pública cuando reconoce como condición necesaria para conseguir un impuesto justo que este se aplique con generalidad. Aparte de degradar la equidad vertical del sistema, no aplicar el impuesto con generalidad reduce también la equidad horizontal con la que se distribuye la carga impositiva. Fenómeno que se produce especialmente con los *contribuyentes-frontera*, es decir aquellos cuya renta se aproxima al nivel de renta que separa los contribuyentes que no pagan impuestos de los que comienzan a desembolsar cuotas positivas. Asimismo, un mínimo incremento de la renta de los *contribuyentes-frontera* suele llevar parejo elevaciones súbitas de sus tipos marginales, lo que se traduce en mayores costes de eficiencia. Esta elevación explosiva de la carga fiscal, tanto media como marginal, de los *contribuyentes-frontera* supone, a su vez, un fuerte incentivo para que estos no aumenten su capacidad económica o, en su defecto, para hacerlo por la puerta de atrás. Es decir, entrando o manteniéndose en los circuitos de la economía sumergida.

A pesar de estos argumentos, sin embargo, bajo una aparente defensa del principio de justicia, España lleva asistiendo desde hace décadas a un proceso silencioso, y peligrosamente inadvertido, de quebranto del principio de generalidad. Este fenómeno ha hecho que, actualmente, la cantidad de contribuyentes sacados de la órbita del IRPF haya alcanzado cifras preocupantes.

### **3. EL QUEBRANTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD EN EL IRPF EN CIFRAS: CONTRIBUYENTES EFECTIVOS VERSUS CONTRIBUYENTES NOMINALES**

A continuación, a título ilustrativo, se ofrece un resumen de la simulación del IRPF previsto para 2015 en donde se cuantifican los contribuyentes efectivos para ese año.<sup>1</sup> De un total estimado de 19467623 declaraciones nominales, 6986899 declaraciones –con una renta bruta media anual de 9863 euros– no pagarán ni un solo euro en su declaración de IRPF. Es decir, cerca de un 36% de los declarantes no generará recaudación alguna en el impuesto. Si adicionalmente añadimos los 2651568 individuos eximidos legalmente de la obligación de presentar declaración –a pesar de tener una renta bruta media de 13012 euros– el porcentaje de perceptores de renta que tendrán una

---

<sup>1</sup> El IRPF de 2015 que se simula corresponde al existente antes del Consejo de Ministros de 10 de julio de 2015.



cuota nula por IRPF en 2015 se elevará hasta el 43,57%. Es decir, en 2015, cerca de 10 millones de perceptores de renta no generarán ingreso alguno por IRPF en las arcas del Estado. En otras palabras, la recaudación que se genere por el impuesto en 2015 estará realmente soportada por el 56,43% de los perceptores de rentas de ese año. Esta preocupante cifra es incluso conservadora, ya que la realidad es aún más alarmante si tenemos en cuenta que el número de perceptores de algún tipo de renta que no paga IRPF es aún mayor, ya que en el fichero de *no declarantes* que distribuye la Agencia Tributaria solo se muestrean los perceptores no obligados a declarar con rentas salariales entre 10000 y 22000 euros anuales. Es decir, los no declarantes con rentas inferiores a 10000 euros anuales no están contemplados en nuestros cálculos. Este desolador panorama es el resultado de que en la clase política se ha interiorizado falazmente que, cualquier reforma de IRPF que quiera ser calificada de progresista, debe eximir de la obligación de declarar y/o del ingreso de una cuota positiva a un número creciente de perceptores de rentas con capacidad económica. Sin embargo, como recoge la Tabla 1, la evolución entre 2011 y 2015 del número de perceptores de renta sin obligaciones pecuniarias por IRPF sigue en aumento peligrosamente.

La Tabla 2 resume la relevancia de este quebranto del principio de generalidad en términos del volumen de renta bruta comprometida. Como puede verse, el volumen de renta bruta sacada del circuito del IRPF también ratifica este hecho: la renta bruta que poseen los eximidos de pago en el IRPF crece en más del 25%, al pasar de 58899,4 millones de euros (12,2%) en 2011 a 73847,3 (15,3%) en 2015. Esta situación no es sostenible en el largo plazo. Por razones de justicia, neutralidad fiscal y viabilidad recaudatoria esta tendencia debe revertirse. Se hace imprescindible reintroducir en el impuesto las grandes masas de contribuyentes y rentas que, bajo diferentes argumentos, se han ido excluyendo de la órbita del impuesto a lo largo de los años.

**Tabla 1. Evolución del principio de generalidad entre 2011 y 2015 en términos de número de contribuyentes comprometidos\*.**

	2011	2015	Variación porcentual (%)
Contribuyentes que presenta declaración sin cuota positiva	6.140.129	6.986.899	12,1
No declarantes (sin retención)	884.778	1.254.253	29,5
No declarantes (que soportan retención)	1.766.790	1.397.315	- 26,4
Porcentaje de contribuyentes sin cuota sobre el total de contribuyentes	31,8	37,3	14,8
Porcentaje de contribuyentes netos sobre el total de contribuyentes	68,2	62,7	- 8,1

\* Elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales. Se mantiene constante la población contribuyente de 2011.

**Tabla 2. Evolución del principio de generalidad entre 2011 y 2015 en términos de la renta bruta acumulada por pagadores y no pagadores\***

<b>Renta bruta declarantes (millones euros)</b>	<b>2011</b>	<b>2015</b>	<b>Variación porcentual</b>
Sin cuota positiva	50.694,3	62.381,3	23,05
Con cuota positiva	397.726	287.070,7	-27,82
<b>Renta bruta de no declarantes (millones euros) (solo con ingresos entre 10.000 y 22.000 euros anuales)</b>	<b>2011</b>	<b>2015</b>	<b>Variación porcentual</b>
Sin retención	8205	11.466	39,74
Con retención	26.299,5	23.038,5	-12,40
<b>Renta bruta contribuyentes (millones euros) (declarantes + no declarantes)</b>	<b>2011</b>	<b>2015</b>	<b>Variación porcentual</b>
Sin pago alguno por IRPF (cuota negativa o nula)	58.899,4	73.847,3	25,38
Realizan algún pago (cuota impositiva positiva)	424.025,5	310.109,2	-26,86
Porcentaje de rentas brutas que poseen los eximidos del pago por IRPF	12,2	19,2	57,38

\* Elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales. Se mantiene constante la población contribuyente de 2011.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

El principio de generalidad es uno de los principios impositivos elementales que deben respetar los sistemas fiscales, particularmente los impuestos sobre la renta personal. En España llevamos asistiendo de manera inadvertida a un claro quebranto del principio de generalidad en la aplicación del IRPF. Esta laxitud en la aplicación generalizada del impuesto es especialmente evidente en los extremos de la distribución de la renta. En este artículo se ha evidenciado lo importante de este quebranto en la parte baja de la distribución de la renta y se ha llamado la atención sobre las implicaciones que esto puede tener sobre la eficiencia, la capacidad recaudatoria y la justicia con que se aplica esta importante figura impositiva en España.

#### Referencias

- CARTER REPORT (1966): *Report of the Royal Commission on Taxation*. Canada. Privy Council Office.
- COMISIÓN DE EXPERTOS (2014): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Compuesta por: presidente Manuel Lagares Calvo, Sixto Álvarez Melcón, Maximino Carpio García, Francisco Castellano Real, Juan Francisco Corona Ramón, Fernando Fernández Méndez de Andes, Pablo Hernández de Cos, Pedro Manuel Herrera Molina, y Rafael Ortiz Calzadilla. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

- FUENTES QUINTANA, E. (1990): *La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española*. dirigido por E. Fuentes Quintana. Ed. Civitas.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2010): *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Oxford University Press.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2011): *Tax by Design. The Mirrlees Review*. Oxford University Press.
- MEADE J. (1978): *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee Chaired by Professor J. E. Meade for the Institute for Fiscal Studies*, London: George Allen & Unwin.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2002): Informe sobre el Sistema Tributario Español (Libro Verde). Instituto de Estudios Fiscales (2.<sup>a</sup> edición). XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977.
- Sistema Tributario Español. Criterios para su Reforma (Libro Blanco). Instituto de Estudios Fiscales (2.<sup>a</sup> edición). XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977.
- MUSGRAVE R. A. y MUSGRAVE P. B. (1989): *Public Finance in Theory and Practice* (fifth edition). McGraw-hill International Editions. Finance Series.
- NEUMARK F. (1974): *Principios de la Imposición* (2.<sup>a</sup> ed. Española). Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid.
- SANZ J. F. y EDO V. (2017): «Los costes de la Imposición en el diseño impositivo». En *Lecciones para después de una crisis. Estudios en homenaje al Profesor Albi (coordinadora: Rosa Urbanos Garrido)*. Colección Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda).
- SMITH A. (1776): *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1952 ed., Chicago: William Benton.