

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA Y LAS MODIFICACIONES DE LOS IMPUESTOS EN LAS LEYES DE PRESUPUESTOS

JOSE MANUEL SANCHEZ DOMINGUEZ

I. INTRODUCCION

El principio de legalidad en la esfera tributaria ha sido consagrado en el artículo 133,1 de la Constitución Española que dispone que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”. Esta reserva de ley tiene un fundamento histórico que arranca del principio de la autoimposición que surge con el nacimiento de los Parlamentos en base a la conocida máxima inglesa de “no taxation without representation” que significaba la necesidad de consentimiento previo de los representantes de las personas llamadas a satisfacer los Impuestos. En sus inicios el establecimiento de impuestos precisaba de la aprobación anual de los mismos pero como indica Otto Mayer tras la caída del Antiguo Régimen y la consolidación de la obligación de aprobación anual del gasto público por el Parlamento pierde sentido esta necesidad de aprobación anual de los Impuestos con lo que se produce lo que este autor denomina bifurcación del principio de legalidad financiera (1). Esta máxima se ha reconocido en nuestra Constitución de 1978 que recoge el principio de legalidad tributaria como derecho fundamental del ciudadano en el art. 31,3 (2) y el de legalidad presupuestaria en el art. 134 (3) del citado texto constitucional.

(1) F. Sanz de Bujanda: “Organización Política y Derecho financiero”, cap. IV de “Hacienda y Derecho”, vol. I. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962.

(2) Art. 31,3: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

(3) Art. 134,1: “Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación”.

Como señala Falcón y Tella (4), el principio de legalidad presenta un alcance muy distinto según nos situemos en el ámbito tributario o en el presupuestario. En el ámbito tributario además de constituir una garantía para los ciudadanos frente a imposiciones del poder ejecutivo se constituye como una posibilidad de examen detenido de los proyectos o proposiciones de ley por parte de las Cámaras. En el ámbito presupuestario la creciente importancia de los temas económicos y el aumento de poder del ejecutivo frente al legislativo en esta materia ha llevado a la situación actual en la que continuando los Parlamentos con su capacidad plena para el establecimiento de tributos han perdido poder en cuanto a la posibilidad de organizar las intervenciones económicas y sociales del Gobierno de las que la Ley de Presupuestos constituye el programa de actuación y que suele tener una tramitación más acelerada que la de los proyectos de ley que establecen o modifican tributos.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Frente al rigor con que este principio se estableció en momentos históricos anteriores la Constitución Española ha adoptado un principio mucho más flexible de legalidad tributaria, al disponerse en el artículo 31,3 que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley” lo que supone la necesidad de que exista una conformidad con la ley de las prestaciones que se establezcan pero no impone que el establecimiento sea obligatoriamente por Ley. Por otro lado el art. 133,1, antes citado, establece una reserva de ley en cuanto a la potestad originaria de establecer tributos pero no en cuanto a los demás aspectos, y, en el mismo sentido el artículo 133,3 que dispone que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”, lleva a las mismas conclusiones de respeto al principio de legalidad en cuanto al establecimiento de los beneficios fiscales pero no en cuanto a todos los demás aspectos de su regulación. Como señala Recuero Astray (5) “nuestra Constitución se ha producido de una manera flexible y la reserva de ley hay que entenderla referida sólo a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir las materias tributarias, la creación “ex novo” de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo”.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 6/1983 de 4 de febrero ha configurado las características del principio de legalidad tributaria y el significado del Decreto-Ley en nuestra Constitución (6) en el sentido de que quedan sometidos

(4) Ramón Falcón y Tella: “La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos” en Revista Española de Derecho Financiero, nº 23. Ed. Civitas. Madrid 1982.

(5) Recuero Astray, José R.: “Procedimientos, Sanciones y recursos en materia tributaria”. Ed. Ciss, Valencia 1983, pp. 6 a 21.

(6) 4. El problema de la eventual inconstitucionalidad formal de la disposición cuestionada se desdobra a su vez en dos cuestiones preliminares que consisten en determinar el alcance, la extensión y los límites del principio de legalidad en materia tributaria y el significado político-jurídico de los Decretos-Leyes en nuestra Constitución.

a la Ley en materia tributaria tan sólo la creación "ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que no pueden ser objeto de deslegalización ni mucho menos pertenecer a la potestad reglamentaria en la que pueden entrar sin embargo todas las modificaciones de los demás elementos considerados como no esenciales o configuradores de un tributo ya establecido.

Para resolver la primera de las antes enunciadas cuestiones hay que destacar que el principio de legalidad en materia tributaria, y en su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio, con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores. La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31,3, 86 y 133 según el artículo 31.3 "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley". Este precepto por sí sólo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley. Por su parte, el artículo 133.1 dice que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y además, establece sin duda una general reserva de ley que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad "originaria" del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.3 al decir que "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley" conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuenta, sin duda, las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos. Sobre el artículo 86 —que marca los límites del Decreto-Ley—, volveremos más adelante, pero desde ahora puede decirse que no cierra el paso a cualquier regulación tributaria. Todo lo que hasta aquí llevamos dicho, indica que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación "ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

5. El instituto del Decreto-ley se encuentra regulado por el artículo 86.1 de la Constitución, que permite que el Gobierno utilice este instrumento y dicte este tipo de disposición, aunque lo somete a unos estrictos límites y a unas concretas coordenadas, entre las cuales hay que recordar, como las más destacadas, que exista una situación que pueda calificarse como de "extraordinaria y urgente necesidad" que en ningún caso se afecte al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, al de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las Comunidades Autónomas y al Derecho electoral general; y que las normas así creadas, sean inmediatamente sometidas a debate y votación en el Congreso de los Diputados, el cual ha de pronunciarse sobre su convalidación o derogación.

De este modo, nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del Decreto-Ley, que, por una parte, no lleva a su completa prescripción en aras del mantenimiento de una rígida separación de los poderes, ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta, entendiend-

Esta reserva de ley afecta no sólo a la potestad originaria para establecer tributos sino también a la derivada. Así el Tribunal Constitucional en su sentencia de 16/XI/1981 resolutoria del conflicto planteado por la representación del Gobierno al impugnar la constitucionalidad de la Ley 3/1981 del Parlamento Vasco señala como contrario a Derecho la habilitación concedida por el Legislativo al Ejecutivo Vasco para la determinación de todos los elementos esenciales constitutivos de una determinada tasa, considerando que esta habilitación tan sólo podría haberse conferido para cuestiones de detalle (7).

do por tales aquellas en que puede existir un peligro inminente para el orden constitucional. Nuestra Constitución ha contemplado el Decreto-Ley como un instrumento normativo, del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas. Lo primero quiere decir que la necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes. Apoyan esta interpretación dos tipos de consideraciones por una parte, el que nuestra Constitución separe el tratamiento de las situaciones, que pueden considerarse como de extraordinaria y urgente necesidad, que dan lugar a estados de alarma, excepción y sitio, que define el artículo 116, y que regule, en cambio, en otra sede sistemática diferente la necesidad justificadora de los Decretos-leyes; y por otra parte, el hecho de que el ámbito de actuación del Decreto-ley como instrumento normativo no se defina de manera positiva, sino que se restrinja de modo negativo mediante una lista de excepciones. Por todo ello hay que concluir que la utilización del Decreto-ley, mientras se respeten los límites del artículo 86 de la Constitución, tiene que reputarse como una utilización constitucionalmente lícita en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta. (Sentencia Tribunal Constitucional 6/1983 de 4 de febrero).

(7) Sentencia Tribunal Constitucional 16-XU-1981 B.O.E. 28-XI-1981 4º. Como ya se señala en los antecedentes (punto 3º), la representación del Gobierno impugna la constitucionalidad de los artículos 6, 19, g) y 35 de la Ley 3/1981 del Parlamento Vasco por infracción de la reserva de Ley tributaria establecida en los artículos 31.3 y 133 de la Constitución.

En los mencionados artículos se crea, en efecto, un canon de servicio con el cual se financiarán tanto el Centro de Contratación como la Oficina de Distribución y Control; la fijación de dicho canon, el establecimiento de su importe y forma de devengo se harán mediante Reglamento dictado por el Gobierno Vasco a propuesta del Departamento de Transportes, Comunicaciones y Asuntos Marítimos, previa consulta al Consejo General del Centro de Contratación de Cargas (art. 6º), aunque, según el artículo 18, g), es la Comisión Ejecutiva del Centro de Contratación el órgano competente para proponer (no se precisa si directamente al Departamento de Transportes, Comunicaciones y Asuntos Marítimos o sólo al Consejo General, cuando éste hubiere de evacuar la consulta que le hiciera aquel Departamento) el importe y forma de pago. Prescindiendo de estas imperfecciones técnicas, sí es evidente, en todo caso, que la Ley se limita otorgar una habilitación al Gobierno Vasco para que éste determine todos los elementos de una tasa que, como canon

De los preceptos constitucionales y sentencias analizados se deduce claramente que sólo por ley pueden establecerse tributos teniendo este término establecer un significado más amplio que el de crear y como escribe Pérez Royo (8) se refiere a todos los aspectos sustantivos del tributo es decir "aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación". Es por ello que la ley debe determinar "qué categoría de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo, así como cuanto van a pagar".

III. LA MODIFICACION DE TRIBUTOS EN LAS LEYES DE PRESUPUESTOS

El artículo 134,7 de la Constitución dispone que "la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea". Los antecedentes de éste artículo pueden encontrarse en el artículo 37 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de Julio de 1911 que decía "en ningún caso se podrán dictar leyes nuevas ni modificar las vigentes por medio de preceptos contenidos en dicho articulo" referente a la Ley de Presupuestos.

Es interesante constatar la tramitación parlamentaria que sufrió el artículo

por la prestación de un servicio, percibirán el Centro de Contratación y las oficinas que de él dependan.

Esa habilitación constituye una deslegalización, una simple transferencia al Gobierno de la atribución del Parlamento Vasco para crear tributos (y entre ellos tasas) de acuerdo con la Constitución y las leyes. Que la Comunidad Autónoma Vasca posee competencia para la creación de tasas, pese a la redacción restrictiva del artículo 42,b) de su Estatuto, es cuestión que ofrece pocas dudas, pues esa competencia deriva necesariamente de la que también tiene para crear instituciones y organizar servicios públicos dependientes directamente de la propia Comunidad Autónoma y no sólo mediante a través de los distintos territorios históricos. La competencia debe ser ejercida, sin embargo, conforme a la Constitución y las Leyes y la Constitución (artículos 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, si quiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador. La Ley impugnada, que se limita a hacer una remisión en blanco al correspondiente reglamento, según antes se señala, no respeta, ciertamente, esta reserva constitucional. No puede aducirse para justificar la técnica utilizada el argumento de que el modo de fijación del importe y modo de devengo del canon, cuya propuesta ha de hacerse por órganos colegiados de los que forman parte los representantes de los posibles usuarios del servicio, asegura la justicia del mismo, pues como ya ha declarado este Tribunal (sentencia de 13 de febrero de 1981), publicada en el B.O.E. de 24 de febrero de 1981, recurso número 189/80), la remisión a una "prescripción autonómica" sólo es admisible en la medida en que "se refiera sólo a cuestiones de detalle que no afecta a la reserva de Ley".

(8) F. Pérez Royo: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria" en Hacienda Pública Española, nº 14. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972.

134,7 que al principio se alineó con las Constituciones más rígidas en este punto como la italiana hasta llegar a su actual redacción de cierta flexibilidad matizada.

Así la Constitución italiana establece en su artículo 81 que “en la ley de aprobación del presupuesto no podrán establecerse nuevos tributos y nuevos gastos” regulación bastante semejante a la de “la ley de Presupuestos no puede crear nuevos impuestos”, primitiva redacción dada al art. 134,7 en el Proyecto de texto constitucional, que todavía se hizo más rígida con la siguiente redacción tal artículo comentado: “La Ley de Presupuestos no puede crear ni modificar tributos”.

La redacción final admite que en una Ley Presupuestaria pueda innovarse el ordenamiento tributario siempre que una Ley Tributaria así lo prevea.

Para Martínez Lafuente (9) habría sido preferible que sólo se hubiera constitucionalizado la posibilidad de crear nuevos impuestos sin entrar en el tema de la modificación de los existentes.

Mantero Sáenz (10) destaca una serie de aspectos de gran interés que afectan a la diferente tramitación parlamentaria de los textos legales más lenta en el caso de las leyes tributarias sustantivas y realizada por expertos en la Comisión de Hacienda y más rápida en el caso de las Leyes de Presupuestos en que por la complejidad de todos los temas que se abordan y la necesidad de rápida aprobación los temas fiscales quedan como algo meramente anecdótico. Por otra

(9) Martínez Lafuente, Antonio: “Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad” en Revista Española de Derecho Financiero, nº 5, Ed. Civitas, Madrid 1980.

“... hubiera sido quizás más correcto que en el más alto nivel normativo, sólo hubiera quedado reflejada la prohibición absoluta de crear nuevos impuestos con motivo de aprobarse la Ley de Presupuestos, quedando a la iniciativa del Gobierno, modificar periódicamente las cifras numéricas fijadas en las leyes, cuando las circunstancias lo aconsejen. Al quedar constitucionalizado el precepto, y quizás por una no muy acertada comprensión del mismo, se están incluyendo en todas las leyes fiscales preceptos conectados con la Ley de Presupuestos, y en ésta lógicamente preceptos tributarios, como si la reforma de las leyes tributarias no pudieran hacerse por otras leyes específicamente fiscales o incluso por la vía del Decreto-ley una vez despejadas las incógnitas hermenéuticas que planteaba el artículo 86 de la Constitución”.

(10) Mantero Sáenz, Alfonso: “Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria” en Presupuestos y Gasto Público, nº 5, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.

“... el precepto constitucional ha introducido un importante elemento distorsionante en la posibilidad de la reforma del sistema tributario... Nuestra tradición jurídica debería haberse respetado, y así la reforma del sistema tributario habría de conducirse siempre a través de una Ley que no fuera la presupuestaria, y ello sin quererse negar a ésta su carácter de Ley, tanto en su rango como en su contenido, pero nunca fuera de una Ley tributaria. Y, en todo caso, al menos, la materia tributaria debería articularse en la Ley de Presupuestos en forma de bases ya que, como ha dicho una pluma autorizada, la complejidad y tecnicismo de dicha materia debería ser objeto de tratamiento por los técnicos y no por los políticos”.

parte, como señala este autor existen dos temas que no han quedado suficientemente aclarados. El primero de ellos es el de si la Ley Presupuestaria que no puede como hemos visto crear tributos puede sin embargo suprimirlos. El segundo es el de qué se entiende por modificación de tributos y más concretamente si se puede sin modificar un elemento esencial del tributo como el hecho imponible llevar en la práctica a dejar lo inoperante a través de cambios en deducciones, desgravaciones, actualizaciones y tipos que lleven a configurar una cuota tributaria, inexistente o incluso generar un derecho de crédito frente a la Hacienda. Temas ambos de enorme interés y en los que por las dimensiones de este comentario no podemos entrar.

El Tribunal Constitucional en su importante sentencia de 20 de julio de 1981 (11) se ha planteado el problema de la constitucionalidad de los preceptos tributarios contenidos en la Ley de Presupuestos en cuanto a modificación de Impuestos. Esta sentencia resolvió el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Diputado Sr. Pons Irazazábal como comisionado de cincuenta y cuatro Diputados contra los artículos 36, 37, 38 y 43 de la Ley 74/1980 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1981 estimando en parte el mismo y declarando la inconstitucionalidad del artículo 38 de dicha disposición.

El Tribunal Constitucional consagra en esta sentencia el principio de flexibilidad matizada respecto a la modificación de tributos en las Leyes Presupuestarias. González García (12) destaca las, a su juicio, claves interpretativas de la sentencia. "1º Que la Constitución permite la modificación a través de la Ley

(11) En el debate parlamentario del artículo 134, párrafo 7, de la Constitución, se contemplaron tanto las razones de flexibilización del sistema tributario, que a juicio de algunos requería, a fin de servir a una política económica congruente el dotar al poder ejecutivo de instrumentos adecuados para realizarla, como aquellas otras razones que exigirán que no se utilicen los presupuestos para introducir modificaciones que corresponden a las leyes tributarias sustantivas. La conclusión del debate parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma que así lo provea.

La razón de ello se encuentra en la peculiaridad de la Ley de Presupuestos con relación a cualquier otra ley. En efecto, la Ley de Presupuestos tiene un carácter instrumental en relación con la política económica del Gobierno; pero, por otro lado, su debate parlamentario está de alguna manera restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Son estas limitaciones las que determinaron que la propia Constitución reduzca el papel de la Ley de Presupuestos como vehículo de reformas tributarias.

La interpretación que precede permite el uso ponderado del sistema tributario para realizar la política económica que reclame cada momento, pero ello debe realizarse sin infracción de lo dispuesto en el artículo 134, párrafo 7, de la Constitución; es decir, la Ley de Presupuestos podrá modificar los impuestos sólo en el caso de que una ley tributaria específicamente así lo prevea. (Sentencia del Tribunal Constitucional de 20-VII-1981).

(12) González García, Eusebio: "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Presupuestos del Estado para 1981" en Hacienda Pública Española, nº 72. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981.

del Presupuesto del sistema tributario, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas; 2º que para conseguir tal propósito se requiere que exista una norma adecuada que lo prevea y 3º que ello, no obsta a la adaptación del tributo a la realidad, que a juicio del Tribunal Constitucional podrá hacerse siempre a través de la Ley del Presupuesto, sin necesidad de recurrir al trámite de la previsión ó autorización legislativa previa". Este último punto, como destaca Diez Moreno (13) planteará no pocos problemas por no ser de fácil aplicación. Exigirá en primer lugar determinar que se ha producido una disociación entre la realidad y el tributo en cuestión lo que ya no es fácil de constatar, y en segundo lugar no basta con una adaptación cualquiera sino que ha de ser una mera adaptación a la realidad", lo que si incide en la disociación, no sólo la inflación sino otras circunstancias económicas, sociales y políticas determinará que esta adaptación a la realidad sea un problema bastante complejo.

Para Martín Queralt (14) el afirmar que la mera adecuación circunstancial del Impuesto no precisa la cobertura normativa en una ley tributaria sustantiva puede plantear en el futuro serios problemas al no consagrar con claridad la necesidad de que las modificaciones sustanciales hayan de realizarse por leyes tributarias sustantivas y no por las Leyes de Presupuestos.

IV. CONCLUSION

Los preceptos analizados, que en el breve espacio de tiempo que ha transcurrido desde la aparición del texto constitucional han dado lugar a una amplia polémica doctrinal con reflejo en importantes sentencias del Tribunal Constitucional, son un claro exponente del carácter consensual sobre los temas que suele llevar consigo todo acuerdo, lo que unido a la especial sensibilización que hoy se tiene hacia el tema fiscal generarán sin duda en el futuro importantes aportaciones doctrinales y jurisprudenciales que esperemos consigan el objetivo de que la utilización de las Leyes de Presupuestos para modificar el sistema tributario español se convierta en la excepción y no en la regla general.

(13) Diez Moreno, Fernando: "Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre preceptos tributarios de la Ley de Presupuestos del Estado para 1981" en Hacienda Pública Española, nº 72. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981.

(14) Martín Queralt, Juan: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981" en Presupuesto y Gasto Público, nº 11, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981.