

**LA TEORÍA DEL GASTO FISCAL:
UN REPLANTEAMIENTO.**

Tesis doctoral realizada por Marcial Sánchez Armas
y dirigida por Rodolfo Lamberto Espino Romero
y Alvaro de Mello e Sousa Nevoa.
Octubre de 1997.

Universidad de La Laguna
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Sociología

La Teoría del Gasto Fiscal: Un Replanteamiento

Lcdo. Marcial Sánchez Armas

ÍNDICE GENERAL

I. CONCEPTO DE GASTO FISCAL

1. Concepto de Gasto Fiscal	1
2. El Gasto Fiscal como gasto público	3
1. Evolución del concepto	3
2. La “estructura fiscal normal” y el régimen general vigente de un tributo	11
1. La “estructura fiscal normal” de un tributo	11
2. El régimen general vigente de un tributo.....	17
3. Conclusión: el Gasto Fiscal como categoría del gasto público	20
3. Delimitación conceptual del término beneficio fiscal.....	25
1. El beneficio fiscal y el Gasto Fiscal.....	27
2. Los supuestos de “no-sujeción tributaria” y del “mínimo exento”	34
3. Otros supuestos que no son beneficios fiscales.....	37
Referencias bibliográficas	45

II. LA INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA DEL GASTO FISCAL

1. Introducción.....	53
2. El presupuesto y el Gasto Fiscal	56
3. La integración del Gasto Fiscal en el Presupuesto.....	72
Referencias bibliográficas	85

III. LA MEDICIÓN DEL GASTO FISCAL

1. Introducción.....	93
2. El Presupuesto y el Gasto Fiscal	95
3. Las técnicas de estimación de los beneficios fiscales.....	103

ÍNDICE GENERAL

1. El método de la pérdida de ingresos.....	104
2. El método de la ganancia de ingresos.....	106
3. El método del gasto equivalente.....	108
4. Los efectos económicos del Gasto Fiscal	113
1. El Gasto Fiscal y la equidad	115
2. El Gasto Fiscal y la eficiencia.....	119
5. La experiencia internacional.....	126
6. La medición del Gasto Fiscal	137
Referencias bibliográficas	152

IV. ECONOMÍA Y POLÍTICA DEL GASTO FISCAL

1. Introducción.....	161
2. El Gasto Fiscal como gasto público	163
3. Naturaleza y origen del Gasto Fiscal.....	173
4. El Gasto Fiscal y la Reforma fiscal.....	181
Referencias bibliográficas	194

V. LA PRESUPUESTACIÓN DEL GASTO FISCAL EN ESPAÑA

1. Introducción.....	201
2. Antecedentes.....	203
3. Los <i>Informes económico-financieros</i> sobre beneficios fiscales	215
1. Evolución de los beneficios fiscales presupuestados	218
2. Participación de las estimaciones de beneficios fiscales en el presupuesto de ingresos.....	236
3. Limitaciones de los <i>Informes</i>	249

ÍNDICE GENERAL

4. Examen de dos casos: la deducción por adquisición y rehabilitación de viviendas y los incentivos a la inversión en Canarias	256
1. El gasto fiscal en vivienda.....	259
2. El gasto fiscal en inversión en Canarias	287
Referencias bibliográficas	294
CONCLUSIONES	303
<hr/>	
BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....	325
<hr/>	

PRESENTACIÓN

Conforme indica el título de esta Tesis doctoral, *La Teoría del Gasto Fiscal: Un replanteamiento*, se trata de un trabajo de Hacienda pública.

Abordar el análisis del gasto fiscal es una tarea apasionante por cuanto no existe un desarrollo doctrinal que permita establecer nítidamente su contenido y, por lo tanto, no existe un pleno acuerdo sobre el mismo concepto, su medición y su utilización como instrumento de política económica.

Por ello, desde que Stanley S. Surrey acuñó la expresión *tax expenditures* en 1967, la introducción del término en la literatura hacendística no ha dejado de representar un ámbito marginal de estudio, pese a que en realidad se trata de un elemento esencial para conocer la aplicación de recursos públicos que se realiza a través del sistema fiscal.

Las razones que han influido en esa marginación son diversas, pero parten del tronco común de haberse aceptado inicialmente como válido un concepto de gasto fiscal impreciso e incorrecto que sitúa su estudio con relación a las desviaciones que se producen respecto a un hipotético "sistema fiscal normal".

El propósito fundamental de este trabajo es delimitar el concepto de gasto fiscal y establecer la metodología que debe aplicarse para que este gasto público se pueda contemplar de forma nítida en el lugar que le corresponde, que no es otro que el estado de Gastos del Presupuesto.

Así, el primer capítulo consiste en establecer nuestra definición concreta de gasto fiscal, delimitando el aspecto metodológico que es sustancial para su correcta comprensión, esto es, la distinción entre los conceptos de gasto fiscal y de beneficio fiscal. A partir de ahí, podemos establecer que el gasto fiscal es una modalidad de gasto público y, como tal, supone una aplicación de recursos que es producto de decisiones políticas.

Una vez aceptada su condición de categoría del gasto público, hay que proceder a eliminar su carácter de gasto no transparente u "oculto", labor que se realiza en el segundo capítulo de este trabajo, donde se establece que la forma correcta de proceder no consiste en elaborar los documentos llamados "Presupuestos de Gastos Fiscales", sino que hay que integrar cada gasto fiscal en el programa presupuestario correspondiente al objetivo que se pretende alcanzar mediante esta actuación pública. Actuando en esta línea se conseguiría hacer visible las distintas alternativas de gasto utilizadas

por los gestores públicos y posibilitaría los análisis de eficiencia de las actuaciones presupuestarias.

Para lograr esta incorporación del gasto fiscal en la estructura del Presupuesto, las partidas asignadas a cada programa deben tener la consideración de créditos ampliables, aspecto que nos pone en relación con la cuantificación del gasto fiscal y que desarrollamos en el tercer capítulo. Así, los tres métodos de estimación que se han desarrollado en la práctica internacional poseen limitaciones importantes que derivan en considerar que la forma de medir el gasto fiscal debe partir básicamente de los datos reales derivados de las cifras de liquidación de ingresos de ejercicios anteriores. De esta forma, los análisis económicos del gasto fiscal se centrarían en sus efectos como gasto público, frente a los estudios realizados hasta el momento que centran su atención en los efectos particulares de cada beneficio fiscal.

El capítulo quinto se ocupa de establecer las características básicas que ha tenido la utilización del gasto fiscal debido a su carácter de "gasto silencioso", esto es, no visible y escasamente controlable por las instituciones, lo que explica las resistencias encontradas a la hora de hacer efectiva la postura de los reformadores fiscales que proponen

eliminar o reducir los beneficios fiscales para disminuir los tipos impositivos.

Por último, el capítulo sexto hace un repaso de los contenidos de las estimaciones de beneficios fiscales realizadas en España, destacando las elaboradas a partir del mandato del artículo 134.2 de la Constitución, que obliga a consignar en los Presupuestos Generales del Estado el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

Las limitaciones de los informes realizados hasta el momento nos permiten establecer, a través de dos casos concretos, las distinciones básicas que existen entre la teoría convencional del gasto fiscal y nuestro propio desarrollo metodológico, intentando de esta forma brindar desde el ámbito académico elementos de reflexión sobre las alternativas que existen para centrar el análisis económico del gasto fiscal y hacer transparente las diversas modalidades de la actuación presupuestaria pública.

CAPÍTULO I
CONCEPTO DE GASTO FISCAL

1. Concepto de Gasto Fiscal	1
2. El Gasto Fiscal como gasto público	3
1. Evolución del concepto	3
2. La “estructura fiscal normal” y el régimen general vigente de un tributo	11
1. La “estructura fiscal normal” de un tributo	11
2. El régimen general vigente de un tributo	17
3. Conclusión: el Gasto Fiscal como categoría del gasto público.....	20
3. Delimitación conceptual del término beneficio fiscal	25
1. El beneficio fiscal y el Gasto Fiscal.....	27
2. Los supuestos de “no-sujeción tributaria” y del “mínimo exento”	34
3. Otros supuestos que no son beneficios fiscales.....	37
Referencias bibliográficas	45

1. CONCEPTO DE GASTO FISCAL.

Definimos el gasto fiscal como el gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales. Sus características definidoras más relevantes, en consecuencia, son las siguientes:

a) Es una variedad de gasto público.

El gasto público puede tomar la forma de gasto directo o de gasto fiscal, por lo que ambas modalidades tienen en común el que se trata de aplicaciones de recursos públicos a objetivos de política económica previamente determinados.

b) Se efectúa mediante la concesión de beneficios fiscales.

En el gasto fiscal la transferencia de fondos se realiza mediante la concesión de un beneficio fiscal y, por tanto, se articula mediante alguna técnica de exención tributaria (esto es, introduciendo alguna excepción en el régimen general vigente de un tributo), mientras que en el gasto directo la aplicación de recursos se produce a través del desembolso efectivo de los mismos.

Por lo tanto, el primer aspecto que hay que resaltar es que el gasto fiscal es una forma o modalidad de gasto público, que debería recogerse en el estado de gastos del Presupuesto, tener la consideración de créditos ampliables y distribuirse en los programas correspondientes al objetivo perseguido con el fin de poder conocer y evaluar las aplicaciones de recursos públicos que se utilizan, independientemente de que lo hagan bajo la forma de gasto (público) directo o de gasto (público) fiscal.

El segundo aspecto que completa nuestra definición supone incluir en la voz "beneficios fiscales" todos los supuestos susceptibles de generar gasto público sin desembolso efectivo de fondos, esto es, los mecanismos que introducen alguna excepción en el régimen general de un tributo mediante una técnica de exención tributaria. Es, por tanto, la correcta delimitación metodológica entre beneficio fiscal y gasto fiscal el elemento básico que nos permitirá profundizar en la materia de estudio y dotarla de su verdadero contenido.

A partir de la definición propuesta se delimita un instrumento de análisis tremendamente importante y capaz de alumbrar la interrelación de los procesos de imposición y gasto, faci-

litando su medición y la percepción del cuerpo social sobre esta materia. Sin embargo, el estado de la cuestión está actualmente envuelto en una absoluta confusión debido a la utilización del término "gasto fiscal" de forma imprecisa sin que exista un concepto generalmente aceptado que logre hacer operativo el análisis en esta materia.

Por lo tanto, es necesario que el primer paso a dar en esta línea de investigación sea precisamente el de justificar metodológicamente la definición expuesta, a través de sus dos características esenciales. Por un lado, la categorización del gasto fiscal como gasto público y, por otro lado, la distinción de los dos elementos clave del concepto: el gasto fiscal y el beneficio fiscal.

2. EL GASTO FISCAL COMO GASTO PÚBLICO.

2.1. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO.

Existe coincidencia general en admitir que la introducción del término *gasto fiscal* en la literatura hacendística se debe a Stanley S. Surrey, quien en 1967

utilizó la expresión *tax expenditures* en un discurso efectuado en Nueva York, siendo Secretario adjunto para la política fiscal en el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América¹.

El primer detalle que llama la atención es que, como se puede observar, la expresión utilizada por Surrey está en plural, esto es, no hacía referencia al concepto de gasto fiscal, sino a una realidad observable, y en su opinión preocupante, como era la proliferación de incentivos fiscales en el impuesto sobre la renta y los consecuentes ingresos dejados de recaudar por la Hacienda Pública. Así, en el discurso citado, Surrey manifestaba que "por medio de desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados de renta neta (...), nuestro sistema fiscal opera afectando a la economía privada a través de formas que, usualmente, son logradas mediante gastos -cuyo efecto es generar un sistema de gastos descrito en lenguaje tributario"². Por lo tanto, para Surrey, el elemento clave definidor de la existencia de gasto

¹ Vide SURREY y HELLMUTH (1969, p. 258). No obstante, como en cualquier otro ámbito científico, existen precedentes destacados sobre esta materia, lo que no desautoriza la autoría atribuida a Stanley S. Surrey. Ver al respecto BRAÑA PINO (1981b, p. 99) y CARBAJO VASCO (1989, p. 1).

² Recogido en SURREY y HELLMUTH (1969, p. 528).

fiscal eran las desviaciones que se producían sobre una "estructura impositiva normal".

Pese a las limitaciones de esta primera concepción, en esencia ya subyacen en ella los dos elementos básicos que interesa resaltar y distinguir, a saber: la existencia de unos beneficios fiscales que se habían multiplicado de una forma incontrolada y, además, que el establecimiento de un beneficio fiscal implica una modalidad de gasto público a la que denominamos gasto fiscal.

Este es el gran mérito y la tremenda funcionalidad que tuvo la acuñación de la expresión *tax expenditures*. Sin embargo, la potencial clarificación que, se presumía, pudiera derivar de la utilización de este nuevo término, no ha terminado de cuajar debido, entre otras razones, a las dificultades teóricas de su concepción y a la utilización indiscriminada de múltiples expresiones tratadas como sinónimas o equivalentes por distintos autores sin concretar su contenido y especificidades.

En realidad, la escasa clarificación del concepto tiene consecuencias decisivas sobre las líneas de investigación

desarrolladas. No puede extrañar, por tanto, que muy pronto surgiera la polémica sobre la utilidad del concepto planteado por Surrey. Para BITTKER (1969a y b) el problema residía en que los gastos fiscales no pueden ser identificados porque no es posible definir una "estructura impositiva normal" a partir de la cual señalar las desviaciones de la ley, ya que, en la interpretación de este autor, ello obligaría a hacer referencia a un sistema tributario ideal que evitase que cada individuo pudiese realizar su propio listado de gastos fiscales³.

Esta polémica generada por la posición de Bittker supuso desviar la atención de los analistas desde lo que era verdaderamente esencial, esto es, delimitar un concepto metodológicamente válido de gasto fiscal, hacia la referencia

³ En este sentido, BITTKER (1969a, p. 260) asevera que "el problema es que, aparte de muchas ambigüedades que llegan a ser evidentes tan pronto como uno intenta aplicar la definición Haig-Simons a la corriente de la vida económica, cualquier sistema de imposición sobre la renta es una agregación de decisiones acerca de un patrón de cuestiones estructurales que la definición de Haig-Simons ni siquiera pretende aclarar. De esta forma, uno podría encerrar a cuarenta expertos fiscales en una habitación durante cuarenta días, y no alcanzar ningún acuerdo —excepto una rendición al hambre o al aburrimiento— ni siquiera aunque todos ellos pudieran recitar de memoria las obras completas de Henry Simons. Para tales cuestiones, cada persona puede crear su propia serie de «gastos fiscales», pero no serán más que su colección de disparidades entre lo que es la ley del impuesto sobre la renta y lo que él piensa que debe ser. Tales compilaciones serían interesantes, pero no sé cómo podemos seleccionar una de ellas para incluirla en el Presupuesto Nacional".

a lo que debería ser un sistema tributario ideal, lo que supuso desvirtuar el debate.

Pese a ello, el término tuvo una inmediata aceptación en los Estados Unidos de América, siendo plasmado en el Informe Anual del Secretario del Tesoro del año 1968, aunque su mayor desarrollo se produjo en la Ley del Presupuesto de 1974, donde se recogieron e identificaron los beneficios fiscales. En dicha Ley se definieron los "gastos fiscales" como "aquellas pérdidas de ingresos atribuibles a disposiciones de las leyes federales que permiten una exclusión especial, exención o deducción de la renta bruta o que permiten un crédito especial, una alícuota impositiva preferente o un diferimiento de la deuda tributaria"⁴.

La discusión académica y las experiencias prácticas desarrolladas posibilitaron el perfeccionamiento del término. Así, su verdadero contenido y su diferenciación frente a otros conceptos afines se puso de relieve al delimitar su naturaleza como categoría de gasto público.

⁴ Citado en SURREY y McDANIEL (1979, p. 231).

En esta línea, FUENTES QUINTANA (1974b, p. XXXIV y 1974a, p. 8) señalaba que las exenciones son "auténticos gastos públicos aunque sean gastos fiscales", y explicaba que "es un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso del Tesoro supone una inmediata aplicación en favor de quien disfruta del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo del Tesoro".

En este mismo sentido, SURREY y McDANIEL (1985, p. 3) indicaban que "el concepto de gasto fiscal sugiere que un impuesto sobre la renta se compone de dos elementos distintos. El primer elemento consiste en las disposiciones estructurales necesarias para aplicar un impuesto normal sobre la renta (...). Estas disposiciones componen los aspectos recaudatorios del impuesto. El segundo elemento consiste en las preferencias especiales encontradas en todo impuesto sobre la renta. Estas disposiciones, a menudo denominadas incentivos fiscales o subsidios fiscales, son desviaciones de la *estructura impositiva normal* y son diseñadas para favorecer en particular a industrias, actividades o clases de personas. Toman diversas formas, como exclusiones permanentes de ingresos, deducciones, aplazamientos de deudas impositivas, créditos fiscales, o tipos impositivos especiales. *Cualquiera que sea su forma,*

estas desviaciones de la estructura normativa fiscal representan gastos gubernamentales dirigidos a favorecer actividades o grupos, efectuados mediante el sistema fiscal a diferencia de las subvenciones directas, créditos u otras formas de ayuda gubernamental" (la cursiva es nuestra).

Por lo tanto, era la consideración del gasto fiscal como gasto público el elemento central que permitía delimitar correctamente su naturaleza y, por consiguiente, había que ponerlo en referencia a la existencia de excepciones tributarias en lo que se denominaba "estructura fiscal normal".

En esta perspectiva se produjo un avance muy significativo en la elaboración de criterios objetivos para delimitar qué supuestos podían ser considerados como gasto fiscal y cuáles no debían ser categorizados como tal. Y, aunque en alguna ocasión pudiera ser polémica tal decisión, lo cierto es que, como reconoció el CONSEJO FRANCÉS DE LOS IMPUESTOS (1979, apartado 261), "si la elección de la norma a tener en cuenta para definir un gasto fiscal no siempre se impone con evidencia, y puede ser diferente según las épocas, conviene subrayar que las medidas que suscitan problemas de

apreciación son en definitiva poco numerosas en la práctica". En el mismo sentido, McDANIEL (1979a, p. 589) valoraba el hecho de que, transcurrida una década de existencia de informes sobre esta materia en Estados Unidos, "se han revelado mínimas discrepancias sobre los ítems que han sido incluidos en las listas de gastos fiscales publicadas (...). Sólo un puñado de ítems incluidos en la lista han ocasionado alguna controversia sobre su clasificación como gastos fiscales en un impuesto sobre la renta".

Por lo tanto, se puede reconocer una amplia utilización del término, incluso a nivel internacional, como corrobora el hecho de haber sido introducido en numerosos países, aunque con importantes peculiaridades y diferencias entre ellos. Así, la OCDE (1984, p. 17) estableció que "los gastos fiscales pueden ser definidos como los gastos públicos efectuados a través del sistema tributario para obtener unos objetivos económicos y sociales".

Además, hay que destacar que existe un aparente consenso doctrinal sobre la consideración del gasto fiscal como gasto público. Sin embargo, como veremos más adelante, conceptualmente la referencia a una "estructura fiscal normal"

induce a la confusión, por cuanto puede verse asimilada a los desarrollos doctrinales acerca del sistema fiscal ideal, por lo que es preferible designar ese primer elemento de la definición de Surrey y McDaniel por la expresión "régimen general de un tributo", como acertadamente propuso ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979b y 1985a y b), de forma que el concepto excepción fiscal adquiere sentido únicamente en relación al régimen general vigente de un tributo.

Desde esta perspectiva se sitúa otra vía de investigación del gasto fiscal metodológicamente mucho más apta para intentar captar la esencia del concepto, su encuadre histórico y las implicaciones de la utilización de sus mecanismos.

Por lo tanto, después de realizar este breve recorrido por los hitos más importantes del devenir del concepto de gasto fiscal, se hace necesario señalar que, pese al aparente consenso señalado, persisten una serie de limitaciones contenidas en la definición de Surrey y McDaniel a las que necesariamente debemos hacer referencia.

2.2. LA "ESTRUCTURA FISCAL NORMAL" Y EL RÉGIMEN GENERAL VIGENTE DE UN TRIBUTO.

2.2.1. La "estructura fiscal normal" de un tributo.

Las deficiencias del concepto original de gasto fiscal utilizado por Surrey han tenido una influencia decisiva en la línea de investigación predominante sobre la materia, limitando su aprovechamiento.

El aspecto básico que debemos destacar es el relativo a la supuesta existencia de una "estructura impositiva normal" a partir de la cual se podrían determinar las desviaciones constitutivas del gasto fiscal. De hecho, una buena parte de las discusiones sobre el gasto fiscal han intentado resolver la cuestión planteada por SURREY (1973, p. 15): "¿qué reglas del impuesto sobre la renta son disposiciones especiales que manifiestan gastos del Gobierno (...) y qué reglas son justamente reglas tributarias, esto es, constituyen la estructura básica de un sistema de imposición sobre la renta?".

Para responder a esta pregunta, tanto Surrey como los analistas que continuaron en su estela vieron necesario retrotraerse al concepto mismo de renta. Para ellos, el primer requisito para poder hablar de gasto fiscal es "la existencia de un concepto ideal, de una definición estructural de la base del impuesto, no dependiente de consideraciones subjetivas, políticas o coyunturales"⁵ y, además, referido específicamente al impuesto sobre la renta, dejando al margen otras figuras tributarias⁶.

Lograr esa definición estructural de la base del impuesto ha sido objeto de un enorme esfuerzo en la literatura académica. Para nuestro propósito, la discusión sobre el concepto económico de renta se centra en la utilidad que pueda tener como guía para alcanzar una definición de la estructura impositiva normal.

Aunque no existe unanimidad entre los economistas, generalmente se ha aceptado la definición de renta de

⁵ Ver CARBAJO VASCO (1991, p. 12).

⁶ Más adelante se le da un carácter más amplio. Así, el mismo SURREY (1977) estableció que "el análisis de los gastos fiscales está basado en el concepto de un tipo normal o normativo del impuesto bajo consideración (...) el análisis es apropiado para cualquier base impositiva amplia con una aplicación general como la imposición sobre el consumo (...) el impuesto a

Schanz-Haig-Simons (en adelante S-H-S), esto es, la que hoy día denominamos renta extensiva. La adopción de este concepto se vio avalada por las opiniones de destacados estudiosos como MUSGRAVE (1967, p. 47), que hizo notar que es en la definición S-H-S "en la que se basa la hipótesis de un impuesto sobre la renta extensiva", o la opinión de GOODE (1977), que destacó que la definición de renta de S-H-S es la más utilizable para los fines fiscales. Lo cual no es óbice para que estos y otros autores hayan matizado e intentado perfeccionar y actualizar dicho concepto.

Así, para los profesores MUSGRAVE y MUSGRAVE (1992, pp. 405 y ss.), "dada la elección de la renta como base imponible, es evidente que ésta, como índice de la capacidad contributiva, debería definirse en forma amplia como afluencia a la riqueza de un individuo. Debe incluirse toda afluencia, sea regular o irregular, esperada o inesperada, realizada o no realizada. No se debería tomar en consideración cómo se utiliza la renta, es decir, si se ahorra o se consume".

ROSEN (1987) señala las dificultades prácticas de aplicación del criterio S-H-S, pero reconoce que ha sido

las herencias, un gravamen sobre la propiedad o el patrimonio" [citado por CARBAJO VASCO (1991, p. 13)].

considerado como un ideal al que debería converger el sistema impositivo, tanto por razones de justicia como de eficiencia, entendida esta última en el sentido de la neutralidad.

Hace notar, sin embargo, que algunas fuentes de renta, que deberían ser gravables según el criterio de S-H-S, se omiten de la base imponible por motivos prácticos. Además, se excluyen parcial o totalmente algunas formas de renta que administrativamente serían bastante fáciles de gravar.

Como resumen sobre la utilidad del concepto de S-H-S, resulta plenamente significativa la opinión de SUNLEY (1977) cuando destaca que no se puede ser muy optimista acerca de las posibilidades de utilizar la teoría de la imposición óptima como marco para diseñar la base imponible: "si uno utiliza la lógica de la eficiencia (...), uno acabaría teniendo un sistema impositivo muy diferenciado que chocaría a la mayoría de la gente como injusto, inoperante y sin ningún atractivo evidente". No sería sensato, por lo tanto, abandonar totalmente el criterio de S-H-S. Por otra parte, no hay razón para considerar el criterio como inmutable. Las desviaciones del mismo no deberían considerarse *a priori* como inequitativas

e ineficientes, sino que deberían valorarse en función de sus ventajas e inconvenientes.

Por lo tanto, es la aceptación de este concepto amplio de renta que se ha dado en llamar base extensiva, base comprehensiva o base integral de la renta, en la que se apoyan los criterios para delimitar las disposiciones existentes en todo impuesto sobre la renta que significan preferencias especiales dirigidas a favorecer a determinadas actividades o grupos.

Hay que enfatizar, sin embargo, que en las relaciones más usuales de beneficios fiscales no están presentes todas las desviaciones de una "estructura fiscal normal" según la definición S-H-S. A menudo, este hecho refleja la dificultad de establecer delimitaciones precisas entre las disposiciones que deberían ser incluidas o excluidas en la base impositiva.

Cuando, además, nos situamos en figuras tributarias distintas a la imposición sobre la renta percibida, el predominio teórico de la base extensiva de la renta pierde sentido.

En este sentido, se establecen múltiples opiniones acerca del alcance que ha de tener el concepto de gasto fiscal. Así, por ejemplo, debemos destacar la opinión de FRANK (1985), que defiende su utilización respecto a todos los ingresos fiscales y parafiscales, en una concepción amplia del término. Para otros autores, como McINTYRE (1982), sólo se podrán catalogar como gasto fiscal aquellos gastos que tengan un efecto incentivador.

Ante el cúmulo de especificaciones que se estaban produciendo, SURREY y McDANIEL (1985, p. 187) matizaron que la consideración del gasto fiscal debe partir no ya de una base ideal de la renta, sino "de un concepto normativo ampliamente aceptado de renta", idea que continúa siendo absolutamente genérica.

Pero las mayores críticas recibidas en la doctrina económica son relativamente recientes, al aceptarse que "la realidad del impuesto sobre la renta ofrece enormes discrepancias con esa base extensiva de la renta que debía orientar la regulación y aplicación efectiva del impuesto. Esas discrepancias se concretan fundamentalmente en el concepto de renta fiscal (que no computa determinadas partidas

que son renta, discriminando así en favor de particulares adiciones a la riqueza de los contribuyentes excluidas del gravamen) y en la concesión de numerosas bonificaciones fiscales que favorecen orígenes, formas de percepción o destino de la renta ingresada"⁷.

2.2.2. El régimen general vigente de un tributo.

Como hemos visto, la noción de "estructura fiscal normal" propuesta por Surrey y McDaniel no sirve al propósito clarificador del concepto de gasto fiscal, ya que no acota convenientemente el ámbito en el que se inscribe este fenómeno, pues la discusión se traslada inmediatamente hacia lo que debería ser dicha estructura fiscal "normal", sin que ello permita alcanzar un concepto cierto y con capacidad para ser aceptado generalizadamente. Evidentemente, las opciones y opiniones factibles son innumerables.

Por lo tanto, se hace preciso profundizar en la acepción del término que creemos científicamente más útil para aprehender la realidad, que es la de referir el concepto de

⁷ Ver FUENTES QUINTANA (1987, p. 461).

gasto fiscal como una excepción al régimen general vigente de un tributo.

Con ello conseguiríamos varios objetivos:

a) En primer lugar, dejaría sin sentido las inagotables discusiones acerca de si determinado supuesto constituye o no un gasto fiscal bajo la óptica de una definición de renta concreta (como la de S-H-S), sino que se circunscribiría únicamente al régimen legal vigente de cada tributo.

Así, los debates sobre cómo debería configurarse el sistema fiscal se enmarcarían en el análisis de las alternativas que en cada momento se puedan plantear desde el ámbito académico y de la práctica fiscal. Pero el concepto de gasto fiscal que nosotros defendemos deriva, específicamente, de la existencia de un determinado régimen general del tributo y sería simplemente el gasto derivado de las excepciones fiscales fijadas para ese tributo mediante la técnica de la exención tributaria en un momento y sistema fiscal determinado.

Por lo tanto, podríamos encontrar determinados supuestos de gasto fiscal discutibles desde una óptica de justicia distributiva o bajo la consideración de su eficacia económica pero, mientras se conformen bajo el paraguas del régimen vigente del tributo, seguirán constituyendo gasto fiscal. Precisamente para poder realizar consideraciones sobre la equidad o eficacia derivadas de la existencia del gasto fiscal, es absolutamente necesario conocer su realidad cifrada y su encaje dentro de las políticas presupuestarias de gasto. Será sólo a partir de ese conocimiento y de ese análisis cuando se podrá abordar verdaderamente su discusión y, si se estima conveniente, su modificación o su eliminación del régimen general del tributo.

b) En segundo lugar, la cuantificación del gasto fiscal derivará automáticamente de la consideración del régimen legal vigente del tributo, por lo que será necesario explicitar en los documentos presupuestarios pertinentes, por un lado, las variaciones que se produzcan en las normas tributarias que supongan un beneficio fiscal y, por otro lado, la consideración de lo que representan cuantitativa y cualitativamente respecto a los programas de gasto en los que se insertaría el gasto fiscal correspondiente.

Con ello, quedarían sin sentido también los arduos debates acerca de las técnicas de estimación de la cuantía del gasto fiscal, como señalaremos con detalle más adelante.

De esta forma, los debates sobre qué supuestos constituyen gasto fiscal sólo podrán realizarse en referencia a la norma existente y esta concreción permitirá abrir el debate acerca de la idoneidad o no de la configuración del tributo para responder a los principios perseguidos con el sistema fiscal. Pero ya la línea del debate se habrá modificado radicalmente: no consistirá en discutir sobre si determinado supuesto ha de incluirse en el listado de beneficios fiscales, sino si hay que modificar la norma porque sustenta la existencia de determinados beneficios fiscales que, tras una rigurosa evaluación en términos de eficacia y de equidad, se comprueba que no son idóneos.

2.3. CONCLUSIÓN: EL GASTO FISCAL COMO CATEGORÍA DEL GASTO PÚBLICO.

En nuestro recorrido por la breve historia del concepto de gasto fiscal, hemos comprobado que muchos autores coinciden

en señalar que se trata realmente de un gasto público de la misma naturaleza que el gasto directo.

Sin embargo, este reconocimiento no se ha implantado en los análisis concretos del gasto, sino que su consideración no deja de ser marginal, esto es, no ha alcanzado carta de naturaleza la plasmación concreta del gasto fiscal ni en los análisis doctrinales del gasto público, ni en la práctica de la presupuestación pública.

Este fenómeno no deja de ser curioso, ya que si la teoría indica una vía de actuación en el análisis, esto es, si metodológicamente conceptuamos el gasto fiscal como un gasto público de la misma entidad que el gasto directo, realmente deberían asumirse las consecuencias que en el ámbito científico se derivan de ello, a saber, incluir en los análisis sobre el gasto público y sobre las relaciones entre los ingresos y gastos públicos las cifras del total del gasto público directo y del gasto público fiscal. La práctica no ha ido pareja a esta consideración, lo cual plantea al menos dos interrogantes cuya resolución puede resultar tremendamente sugestiva: a) ¿por qué se ha producido esta realidad?, y b)

¿es posible integrar plenamente el gasto fiscal en la consideración del gasto público?

a) Las razones que se pueden apuntar como explicación de que el reconocimiento teórico de la naturaleza del gasto fiscal no se haya integrado en los análisis del gasto público son las siguientes:

En primer lugar, por la escasa trayectoria temporal del concepto, ya que su difusión y aceptación doctrinal parte de la formulación de Surrey realizada en 1967; aspecto que merece ser señalado pero que no representa un argumento significativo.

En segundo lugar porque, pese a su utilización, la delimitación del término gasto fiscal no ha estado exenta de dificultades conceptuales, en parte por un importante error de planteamiento teórico al remitirse al debate sobre la imposición óptima y, por todo ello, tampoco ha existido unanimidad en el método a seguir para su medición.

En tercer lugar, y consecuentemente con lo anterior, porque si no existe coincidencia en delimitar qué supuestos

constituyen gasto fiscal, difícilmente pueden ser incluidos los análisis del gasto fiscal en la óptica del gasto público. Así, a menudo, el esfuerzo analítico se reduce a establecer un mero listado de beneficios fiscales.

Como corolario de lo anterior, aún cuando la mayoría de los análisis que se realizan parten de la consideración del gasto fiscal como un gasto público, a menudo lo que se estudia es simplemente los efectos que producen los beneficios fiscales sobre el sector privado de la economía y no sobre el propio sector público. Así, podemos adelantar que existe un doble ámbito de efectos derivados de la concesión de un gasto fiscal: por un lado, los que se producen sobre la actividad económica privada –esto es, los derivados de la imposición, los asociados al beneficio fiscal concedido– y, por el otro lado, los generados por un aumento del gasto público al que hay que buscarle, necesariamente, vías de financiación.

En cuarto lugar, existe la dificultad añadida de que el gasto fiscal es un gasto público escasamente transparente y que, además, generalmente se establece por la presión de determinados grupos de interés. Como veremos más adelante, tanto los grupos de presión fiscal como los propios

Parlamentos y Gobiernos tienen específicos intereses en la utilización de este instrumento, lo que convierte la actuación de estos agentes económicos en elementos fundamentales en la interpretación de la realidad del gasto fiscal.

b) Por último, también debemos responder a la cuestión de si es posible integrar plenamente el gasto fiscal en el análisis presupuestario del gasto público. Una fórmula para ello sería incorporar el gasto fiscal en las partidas correspondientes del presupuesto de gastos.

Así, se podría integrar el gasto fiscal en el presupuesto por programas, de forma que cada programa contemplase tanto el gasto directo como el gasto fiscal utilizado para llevarlo a cabo. Además, de esta forma se podría evaluar (por ejemplo, a través de análisis coste-beneficio) qué tipo de gasto es el más adecuado para llevar a cabo el programa. Esta actuación, por supuesto, tampoco está exenta de dificultades, como analizaremos más adelante, pero es la vía que nos permitiría realmente observar hacia quién se dirigen las ayudas realizadas a través del sistema fiscal, cuál es su cuantía y sus objetivos y cuáles

sus resultados sobre el sector privado y sobre el propio sector público.

La dificultad inicial para esta integración es que en las partidas del gasto público se reflejan las cantidades máximas que pueden ser empleadas para determinada finalidad, mientras que no se podría saber de antemano el monto del gasto fiscal correspondiente a esa misma finalidad, sino como estimaciones en función del gasto fiscal de años anteriores y de las previsiones de evolución de la actividad económica. Como veremos, una vía de solución al problema planteado consiste en acudir y utilizar la técnica del crédito ampliable.

En definitiva, la consideración del gasto fiscal como gasto público va a ser el eje que, en los próximos capítulos, nos permitirá contestar a los interrogantes planteados. Pero, previamente a ello, debemos delimitar el segundo elemento básico de nuestra definición, a saber, la distinción conceptual entre beneficio fiscal y gasto fiscal.

3. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL TÉRMINO BENEFICIO FISCAL.

Hasta ahora hemos corroborado un aspecto que, aunque controvertido, va ganando aceptación en la bibliografía consultada sobre la materia, esto es, que el gasto fiscal es una modalidad de gasto público. Además, defendemos que su delimitación hay que realizarla a través de las excepciones al régimen general vigente de cada tributo, lo que nos pone en relación la interconexión entre los procesos de imposición y gasto en el sector público de la economía.

Nuestra propia definición de gasto fiscal establece que es un gasto público que se efectúa mediante la concesión de beneficios fiscales, esto es, a través de una actuación sobre los ingresos públicos.

Pero si hasta el momento no ha existido consenso doctrinal sobre el concepto de gasto fiscal, lo mismo ocurre con el de beneficio fiscal, por lo que a menudo los estudiosos de la política fiscal utilizan múltiples expresiones (subvenciones, subsidios, incentivos, estímulos, ayudas, preferencias, privilegios, excepciones, ventajas, beneficios, exenciones, bonificaciones, minoraciones, etc.) como equivalentes al

exponer sus reflexiones sobre las excepciones fiscales, sin que se llegue a precisar su contenido y sus especificidades.

Sin embargo, como expone ESPINO ROMERO (1990b, p. 43): "generalmente, las diferencias responden al enfoque elegido por cada autor al analizar esta materia, y en principio, y a nuestro entender, no deberían inducir a confusión ya que la introducción de una *excepción* en el régimen jurídico de un tributo supone la creación de una *preferencia* dentro del sistema fiscal, que a su vez se traduce, para algún agente económico, en la obtención de un *beneficio* frente a la Hacienda Pública y de una *ventaja* frente a los no beneficiados, lo que, desde el punto de vista de estos últimos, puede considerarse un *privilegio*; además, el establecimiento de un trato fiscal de favor se explica por su utilización como instrumento de fomento (*estímulo, incentivo*), pues supone para el beneficiario una *ayuda* extraordinaria o *subsidio*, realizada mediante la técnica de la *exención*, con efecto similar al de una *subvención*".

El ejercicio de clarificación se hace, pues, absolutamente necesario para poder avanzar en la delimitación terminológica

que nos permita hacer operativo en la práctica nuestra propuesta de concepto de gasto fiscal.

3.1. EL BENEFICIO FISCAL Y EL GASTO FISCAL.

En primer lugar, se impone precisar qué entendemos por beneficio fiscal y cuáles son sus relaciones con el gasto fiscal. Esta tarea no es sencilla, ya que existe una amplia polémica doctrinal que se ve determinada por unas consideraciones económicas y jurídicas que a menudo se han desarrollado como compartimentos estancos sin buscar la necesaria correlación interdisciplinaria.

Muy al contrario de lo que denota esta situación de divergencia o desencuentro, la realidad es que el gasto fiscal es el gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales, por lo que ambos conceptos van siempre indisolublemente unidos, esto es, no podría existir el uno sin el otro.

Sin embargo, metodológicamente ambos conceptos son, en esencia, totalmente dispares, por lo que se precisa establecer

los componentes de esta diferenciación, así como las funciones que desempeñan y las consecuencias que se derivan de su utilización.

En nuestra óptica, el beneficio fiscal es toda excepción al régimen general vigente del tributo que se articule mediante una técnica de exención y que, por lo tanto, suponga una minoración de la deuda tributaria.

A partir de este concepto, el primer aspecto que hay que advertir y resaltar es que, como señala ESPINO ROMERO (1990b, p. 48), "el concepto de beneficio fiscal es meramente descriptivo, de manera que la calificación de excepción tributaria no prejuzga ni la bondad de la misma ni los objetivos del legislador al diseñar el régimen general de cada tributo".

Para que exista un beneficio fiscal es necesario que se produzca un supuesto de sujeción al que se le aplique una exención de forma que, pese a incurrir en dicho supuesto, no pasa a formar parte de la deuda tributaria. Como señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985a, p. 245), en realidad "el

beneficio fiscal actúa como contratributo ante un determinado supuesto de sujeción a gravamen".

En segundo lugar, debemos analizar si el término "beneficio fiscal" es la voz que permite aunar todos los supuestos susceptibles de generar gasto fiscal, para lo cual hemos de referirnos brevemente a los contenidos teóricos de la doctrina jurídica acerca del concepto de exención fiscal.

El desarrollo de esta concepción en el ámbito jurídico refleja que la técnica mediante la cual se ejercita un beneficio fiscal se denomina exención, ya que, siguiendo a SÁINZ DE BUJANDA (1964, p. 427), la exención "aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria —al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas— y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos". Para evitar confusiones terminológicas, SÁINZ DE BUJANDA (1964, p. 459) señala que "para referirse a las exenciones parciales se utilizan, a veces, en la doctrina,

otro tipo de vocablos. Se habla, en efecto, de bonificaciones y reducciones, cuyo sentido no puede ser otro que el que acaba de indicarse, es decir, el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso de que la exención parcial no hubiera sido establecida. Las exenciones parciales pueden revestir diversas modalidades técnicas según el elemento de cuantificación de la relación tributaria que se utilice para provocar el efecto deseado. Así, por ejemplo, puede hablarse de bonificaciones en la base imponible, en los tipos de gravamen o en la cuota impositiva".

Como expresan CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO (1977, p. 308), "hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención".

A partir de la obra de Sáinz de Bujanda, ya clásica, *Teoría jurídica de la exención tributaria*, la consideración de la exención pasa de ser asimilada como el establecimiento de un privilegio a insertarse plenamente como un elemento más del

sistema jurídico-tributario. Como señala PONT CLEMENTE (1986, p. 3), "hoy es pacífica la doctrina en considerar las exenciones como un instituto jurídico -y no como una manifestación arbitraria del poder político- y, por tanto, como una materia reglada sometida al imperio de la ley constitucional y ordinaria", aunque pese a ello haya que reconocer que "las exenciones son una cuestión harto proclive a escapar de la norma jurídica para caer en el terreno de la pura discrecionalidad política".

Esta proclividad se materializaría fundamentalmente cuando se conciben y aplican las exenciones en atención a motivaciones extrafiscales. A partir de aquí, según PONT CLEMENTE (1986, p. 91), "surgen en el seno del propio Estado dos valoraciones distintas y, en cierto modo, dispares. Una de ellas se centra en la justicia tributaria o, si se quiere, financiera, que consiste en la distribución o reparto del coste de la actividad pública según la capacidad contributiva de cada uno. Otra, descubre en el tributo su bondad para incidir en el sistema económico a través del que se pretenden incrementos del bienestar material. Ambas valoraciones se presentan, en un primer plano, como sugestivas y dignas de tomarse en consideración".

Estas dos valoraciones o visiones, principalmente guiadas por el ámbito científico del Derecho en un caso y de la Economía en el otro, han de ir necesariamente unidas de forma interdisciplinaria para que resulte fructífera la comprensión de los beneficios fiscales. Como señala BRAÑA PINO (1981a, p. 97), "la finalidad o racionalidad de las exenciones hace referencia a que su concesión se guíe por razones perfectamente definidas, entre las que cabe incluir motivos socio-económicos de aceptarse el hecho de que el sistema fiscal atienda a fines extratributarios".

Pero con todo lo que antecede, quedan aún muchos campos abiertos en la delimitación que nos ocupa, ya que como reconocía ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985a, p. 246), "es indudable que la referida lista de exenciones, reducciones, etc., no puede entenderse incluida en la expresión «beneficio fiscal» (...). En primer lugar, porque el beneficio fiscal se encuentra fuera del contorno normal del tributo, esto es, como auténtica excepción, y éste no es el supuesto de las «deducciones» exigidas por la propia naturaleza del tributo de que se trate, ni, tampoco, el de las «exenciones» que la sistematización de los tributos impone por exigencias técnicas, ni tantos otros casos que la legislación de cada

tributo establece sin propósito de conceder un «beneficio» al contribuyente. Y en segundo término, porque la incorporación de los beneficios fiscales a los Presupuestos Generales del Estado (según el artículo 134.2 de la Constitución española de 1978) está afirmando, implícitamente, que sólo comprende los llamados «gastos fiscales», esto es, los que responden a auténticas excepciones dictadas por la política económica como estímulo, fomento o incentivo de determinadas operaciones o actividades económico-privadas y, por tanto, sustituibles por subvenciones –condicionadas– con cargo a los presupuestos de gastos públicos".

Esta misma opinión la expresa AARON (1971, p. 40) cuando distingue entre "incentivos fiscales" y "provisiones fiscales". Para este autor, los primeros persiguen la reasignación de recursos para impulsar la eficiencia económica, mientras que los segundos responden a razones de equidad por cuanto "tienen efectos favorables sobre la distribución de la renta por escalones de renta, situación familiar, grupos de edad u otras categorías socioeconómicas". En esta perspectiva, sólo los incentivos así definidos merecerían el nombre de beneficios fiscales, al reflejar una voluntad política específica.

Empero, a nuestro entender y en resumidas cuentas, lo que caracteriza al gasto fiscal no es que el beneficio fiscal se inserte en la función de asignación, en la de distribución o en la de estabilización, sino la atribución de recursos públicos a una finalidad, sea ésta la que sea, mediante la técnica de la exención fiscal.

Las posibles dudas conceptuales se centrarían, entonces, en determinados supuestos sobre los que existe diversidad de posturas acerca de su consideración como beneficios fiscales, entre los que se encuentran los casos de la llamada "no-sujeción tributaria", el denominado "mínimo exento" y la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.

3.2. LOS SUPUESTOS DE "NO-SUJECIÓN TRIBUTARIA" Y DEL "MÍNIMO EXENTO".

Tradicionalmente, han existido dudas, discusiones y discrepancias acerca de si la existencia normativa del denominado "mínimo exento" y de determinados supuestos de "no-sujeción" eran o no beneficios fiscales. Los defensores de

la tesis de que sí constituyen gasto fiscal argumentan que tales exclusiones suponen una pérdida de ingresos fiscales, por lo que desde el punto de vista económico deberían ser incluidos en este concepto.

Nuestro punto de vista, sin embargo, no admite dudas acerca de lo erróneo de esa posición: para que se genere un gasto fiscal es imprescindible que se haya concedido un beneficio fiscal que, a su vez, no puede existir si no se ha producido un supuesto de sujeción al que se le aplique una exención, que es el caso que nos ocupa.

Es decir, determinados supuestos que están "no-sujetos" al impuesto de que se trate suponen una merma de los ingresos fiscales potenciales y, además, pueden representar un grave atentado contra el principio de la justicia en la imposición, pero en ningún caso tienen un sentido desgravatorio al ser normas que conforman el régimen general de los tributos, y no excepciones al mismo. Por lo tanto, las posiciones contrarias a su existencia pueden venir dadas por la idoneidad o no de que dichos supuestos estén contemplados en las normas tributarias y en relación con lo que debería ser una

estructura fiscal ideal, pero no constituyen beneficio fiscal ni, en consecuencia, generan gasto fiscal.

Por otra parte, la figura llamada confusamente "mínimo exento" tampoco puede considerarse que constituya un beneficio fiscal ya que se asimila a la no-sujeción tributaria a pesar de su denominación. Así, como ha expuesto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985a, p. 248), "se llama exención técnica a la que no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que está al servicio de la racionalidad del sistema en que aquél se encuentra inserto".

En el mismo sentido, NÚÑEZ PÉREZ (1986, p. 328) niega el carácter especial de esta figura de la siguiente forma: "la consideración del denominado «mínimo exento», «límite exento» o «mínimo imponible» en relación a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema tributario, aún a pesar de que a nivel de «realidad normativa» se conformen técnicamente a través de «normas de exención», no pueden ser conceptuados como auténticas «exenciones» desde una perspectiva jurídico-material, pues tales supuestos resulta innegable se definen y caracterizan jurídicamente como *no idóneos* para formar parte del «objeto-fin» perseguido por el legislador a través del

establecimiento normativo de cada figura tributaria en particular".

En definitiva, se trata de distinguir entre los conceptos jurídicos de "exención" y de "no-sujeción", que BRAÑA PINO (1981a, p. 94) resume de la siguiente forma: "la no sujeción (...) se caracteriza (...) por la inexistencia del presupuesto de hecho del tributo, definiéndolo de forma negativa e impidiendo la aplicación del tributo (...).

Por el contrario, en la exención (...) han de concurrir dos normas, la primera de sujeción y la segunda de exención, por lo que ésta exige la sujeción previa al tributo".

En palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979a, p. 49), "la «exención» implica el sometimiento al respectivo tributo a diferencia de la «no sujeción» que, como la propia expresión advierte, hace referencia a los actos, negocios, actividades, comportamientos, etcétera, situados a extramuros del objeto o materia de gravamen".

3.3. OTROS SUPUESTOS QUE NO SON BENEFICIOS FISCALES.

Con la discusión anterior no se cierra el ámbito de los debates sobre qué supuestos deben ser considerados beneficios fiscales, existiendo otra serie de figuras que en ocasiones han sido objeto de dudas acerca de si deben ser consideradas o no como generadoras de gasto fiscal.

En primer lugar, tienen particular interés las posiciones existentes sobre las bonificaciones en los tipos de gravamen⁸. Como es sabido, la teoría convencional centra su atención en intentar delimitar si la existencia de tipos reducidos forma parte de la "estructura normal" de los impuestos y no constituyen beneficios fiscales o si, por el contrario, representan desviaciones respecto a ese "sistema fiscal normal" y, por lo tanto, pueden considerarse como beneficios fiscales.

La postura mayoritariamente aceptada es la de incluir los tipos de gravamen reducidos entre los supuestos que han de ser

⁸ Esta discusión mantiene su actualidad en nuestro país ya que el gobierno español ha adoptado recientemente la postura de incluir en el *Informe económico-financiero sobre gastos fiscales* en los Presupuestos Generales del Estado para 1997 la existencia de los tipos reducido y superreducido en el IVA como gasto fiscal, criterio desechado hasta ese momento. Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996, p. 105).

considerados como generadores de gasto fiscal. Ese es el criterio, por ejemplo, de MOON (1989, p. 56), para quien "los gastos fiscales también pueden tomar la forma de tipos impositivos preferenciales, lo cual reduce la cuota líquida mediante la concesión de tipos más bajos para un grupo particular de contribuyentes. La recaudación perdida por tal medida se calcula multiplicando la cantidad a la cual se le aplica el tipo preferencial por la diferencia entre el tipo regular y el tipo reducido".

Sin embargo, también existen opiniones contrarias a esta tesis, como la de CARBAJO VASCO (1991, p. 20) cuando se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) ya que, para él, la existencia de un tipo reducido supondría un gasto fiscal "si considerásemos el tipo estándar como la alícuota comúnmente aceptada, pero todos sabemos que la cuantía de la misma es aleatoria, cada país aplica un porcentaje diferente, se altera con el tiempo y los condicionantes de la Política Fiscal, etc., es más, existen múltiples alícuotas en el IVA, lo que impide considerar a una de ellas como referente; en suma, habrá que entender la determinación de los tipos de gravamen en el IVA como un

parámetro estructural, no susceptible de entrar en el análisis de los gastos fiscales".

En el mismo sentido, HUDDER (1993) examina el problema de definir una "estructura impositiva normal" en relación a la diversidad de tipos de gravamen en la imposición sobre las ventas, llegando a la conclusión de que no existe un modelo aceptable en el cual basar tal estructura, por lo que los informes de gasto fiscal en esta materia deben realizarse en comparación a lo que es comúnmente gravado en otros Estados.

Sin embargo, la cuestión no debe basarse en opinar teóricamente si se trata, o no, de parámetros estructurales respecto a un "sistema fiscal ideal", sino en delimitar técnicamente si se trata o no de beneficios fiscales tal como los hemos definido.

Así, a nuestro juicio, la existencia de un tipo reducido no es un beneficio fiscal y, en consecuencia, no se produce ninguna aplicación de fondos públicos a través del gasto fiscal, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque para ser beneficio fiscal ha de suceder que ante un supuesto de sujeción al gravamen, exista una exención, hecho que no se produce ya que los tipos impositivos reducidos no son una técnica de exención tributaria.

En segundo lugar, porque la consideración de los tipos reducidos como medidas dirigidas a favorecer actividades o contribuyentes particulares, no implica que sea un gasto fiscal, ya que en caso contrario habría que considerar cualquier estructura de tipos impositivos por debajo del máximo como beneficios fiscales, por ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de la misma forma, y avanzando un paso más, habría que considerar también que los efectos económicos de la legislación constituyen gasto fiscal, aunque dicha normativa legal no actúe a través del presupuesto.

Por último, no añade claridad, puesto que en el régimen legal vigente del tributo se especifica a qué actividades o contribuyentes afectan estas medidas, por lo que su concesión y disfrute es perfectamente transparente.

En segundo lugar, también se ha discutido doctrinalmente la conveniencia de tomar en consideración los denominados "gastos fiscales negativos" y las sanciones fiscales⁹, cuyo efecto es, en expresión de SURREY y McDANIEL (1979, p. 242), "penalizar al contribuyente al requerirle un pago impositivo mayor que el que ocurriría bajo la base imponible normal".

Estos elementos, que generan una mayor presión fiscal sobre los contribuyentes, son totalmente ajenos a la materia que nos ocupa, puesto que nada tienen que ver con las exenciones que delimitan la existencia de beneficios fiscales, ni suponen una aplicación de recursos públicos como el gasto fiscal. En definitiva, su consideración sólo puede generar confusión e inexactitudes respecto a la materia objeto de estudio, por lo que resulta inútil una aproximación más detallada a estas figuras.

Por último, existen otras figuras sobre las que también se ha discutido doctrinalmente acerca de si deben considerarse como generadoras de gasto fiscal, ya que representan una minoración en los ingresos públicos: sería el caso de la

⁹ Ver SURREY (1979, p. 27), quien considera incorrecta y confusa la expresión *negative tax expenditures* y defiende la utilización del término *tax penalties*.

concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.

Así, por ejemplo, SANZ SANZ (1991, pp. 731-732) opina que "desde un punto de vista estrictamente económico, toda renuncia a un ingreso debería etiquetarse de gasto fiscal. Por tanto consideramos que no sólo las exenciones entrarían a formar parte de los gastos fiscales sino toda acción deliberada y regulada que suponga una pérdida de ingresos efectiva, con lo que la «saca» de gastos fiscales se debería ampliar a los supuestos de no sujeción, condonación de deudas, pérdidas de ingresos derivados de convenios internacionales o cualquier otra forma de renuncia a cantidades que fuesen susceptibles de formar parte del hecho imponible genérico".

No cabe duda que aceptar el anterior punto de vista, según el cual toda minoración de ingresos públicos es susceptible de ser considerada gasto fiscal, supondría trasladar la concepción del gasto fiscal al limbo de las indefiniciones y renunciar a un valioso instrumento de análisis que intenta dejar fuera la apariencia de los fenómenos económicos para profundizar en la esencia de los mismos. Así, admitir dicha concepción de gasto fiscal

simplemente representaría volver sobre nuestros pasos y establecer discusiones sin fin y sin fundamento acerca de los elementos del hecho imponible, es decir, regresar a la discusión acerca del diseño del sistema fiscal óptimo.

A nuestro entender, la referencia tiene que ser absolutamente clara y precisa: el marco legal vigente es el único que puede indicarnos qué supuesto constituye una excepción al régimen general del tributo que se ha articulado legalmente mediante una exención tributaria ante un determinado supuesto de sujeción. En términos económicos, esta situación representa la puesta en marcha de un beneficio fiscal que supone una minoración de la deuda tributaria y que, por tanto, es un gasto público en la modalidad de gasto fiscal.

Las excepciones al régimen vigente del tributo que constituyen beneficio fiscal y que, por tanto, generan gasto fiscal, son únicamente las que operan mediante la técnica de la exención, esto es, deben darse dos supuestos: primero, el de la sujeción; segundo, el de la exención. En el caso de las condonaciones y casos asimilados no existe la exención, sino que operan como excepciones una vez constituida la deuda

tributaria, mientras que el caso de la exención es previo al establecimiento de la deuda.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO I.

AARON, Henry J. (1969):

"Inventory of existing tax incentives-federal",
en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), pp. 39-49.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979a):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 1, pp. 45-51.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979b):

Derecho Financiero y Tributario.

Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria,
Madrid.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1985a):

"Artículo 133. La Potestad Tributaria",
en ALZAGA VILLAAMIL (dir.) (1985), tomo X, pp. 219-258.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1985b):

"Artículo 134. Los Presupuestos del Estado",
en ALZAGA VILLAAMIL (dir.) (1985), tomo X, pp. 259-306.

ALZAGA VILLAAMIL, Óscar (dir.) (1985):

**Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española
de 1978.**

Ed. Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho
Reunidas, Madrid.

BITTKER, Boris I. (1969a):

"Accounting for federal 'tax subsidies' in the national budget",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, nº 2, pp. 244-261.

BITTKER, Boris I. (1969b):

"The tax expenditure budget. A reply to professors Surrey & Hellmuth",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, nº 4, pp. 538-542.

BRAÑA PINO, F. Javier (1981a):

La función económica del Estado capitalista. Contribución al análisis del proceso de industrialización dependiente en España (1964-1977).

Ed. Universidad Complutense, Madrid.

BRAÑA PINO, F. Javier (1981b):

"Los gastos fiscales: concepto y problemática",
en **Hacienda Pública Española**, nº 72, pp. 87-114.

CARBAJO VASCO, Domingo (1989):

Los gastos fiscales. Finalidades.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

(serie Documentos de trabajo, nº 7).

CARBAJO VASCO, Domingo (1991):

Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español.

Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid

(colección Cuadernos de Economía y Finanzas, nº 3).

CONSEJO FRANCES DE LOS IMPUESTOS (1979):

"Los 'gastos fiscales'",
Publicado en el **Journal Officiel** el día 19 de octubre de
1979. Reproducido parcialmente en **Presupuesto y Gasto
Público**, nº 10 (1981), pp. 221-254.

ESPINO ROMERO, Rodolfo L. (1990):

"Materiales para una teoría del gasto fiscal",
en **Revista del Foro Canario**, nº 78, pp. 41-62.

FRANK, Max (1985):

"Considerations critiques sur l'inventaire des dépenses
fiscales établi en 1984 par le Conseil Supérieur des
Finances",
en **Cahiers Economiques de Bruxelles**, nº 106,
pp. 158-191.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974a):

Prólogo, en LAGARES CALVO (1974), pp. 5-21.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974b):

Introducción, en NEUMARK (1970), pp. VII-XLVII.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1987):

**Hacienda Pública. Principios y estructura de la
imposición.**

Imprenta Rufino García Blanco, Madrid.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1980):

"Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 5, pp. 61-77.

GOODE, Richard B. (1977):

"Economic Definitions of Income",
en PECHMAN (ed.) (1977), pp. 1-30.

HUDDER, J.J. (1993):

"Sales Tax Expenditure Reporting: A State Problem",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 283-310.

LAGARES CALVO, Manuel J. (1974):

Incentivos fiscales a la inversión privada.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

McDANIEL, Paul R. (1979a):

"The tax expenditure concept: theory and practical effects",
en **Tax Notes**, 14 de mayo, pp. 587-592.

McINTYRE, Michael J. (1982a):

"How to identify tax-based spending programs"
en **Tax Notes**, 18 de enero, pp. 91-95.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996b):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MOON, Ailee (1989):

Federal Income Tax Expenditures as Instruments of Social Welfare Financing.

Ed. University of California.

MUSGRAVE, Richard A. (1967):

"In Defense of an Income Concept",
en **Harvard Law Review**, nº 81, pp. 44-62.

MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B. (1992):

Hacienda Pública. Teórica y aplicada.

Ed. McGraw-Hill, Madrid (5ª ed.).

NEUMARK, Fritz (1970):

Principios de la Imposición.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1974).

NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo (1986):

Poder tributario y no sujeción tributaria.

Ed. Universidad de La Laguna.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1984):

Dépenses Fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays.

Ed. OCDE, París.

PECHMAN, Joseph A. (ed.) (1977):

Comprehensive Income Taxation,

Ed. The Brookings Institution, Washington, D.C.

PONT CLEMENTE, Joan F. (1986):

La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA.

Eds. de Derecho Reunidas, Madrid.

ROSEN, Harvey S. (1984):

Manual de Hacienda Pública.

Ed. Ariel, Barcelona (1987).

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1963a):

"Teoría jurídica de la exención tributaria",
en VARIOS AUTORES (1964);

y en SÁINZ DE BUJANDA (1963b), vol. III, pp. 385-463.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1963b):

Hacienda y Derecho.

Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

SANZ SANZ, José F. (1991):

"Los gastos fiscales. Un estudio",
en **Actualidad Tributaria**, nº 36, pp. D-729 - D-769.

SUNLEY, Emil M. (1977):

"Summary of the Conference Discussion",
en PECHMAN (ed.) (1977), pp. 261-276.

SURREY, Stanley S. (1973):

Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures.

Ed. Harvard University Press, Cambridge.

SURREY, Stanley S. (1977):

"The concept of Tax Relief - Its Relation to Tax Policy and Budget Policy",
en **International Institute of Public Finance**, 1977 Congress.

SURREY, Stanley S. (1979):

"Tax expenditure analysis: a reply by professor Surey and discussion",
en **Canadian Taxation**, n° 2, pp. 26-28.

SURREY, Stanley S., y HELLMUTH, William F. (1969):

"The tax expenditure budget: response to professor Bittker",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, n° 4, pp. 528-537.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1979):

"The tax expenditure concept: current developments and emerging issues",
en **Boston College Law Review**, vol. XX, n° 2, pp. 225-369.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1985):

Tax Expenditures.

Ed. Harvard University Press, Cambridge.

TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971):

Tax Incentives. Ponencias y comunicaciones presentadas al **Symposium** celebrado en noviembre de 1969.

Ed. D.C. Health and Company, Lexington, Massachusetts.

VARIOS AUTORES (1964):

XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963.

Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

CAPÍTULO II:
LA INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA DEL GASTO FISCAL

1. Introducción.....	53
2. El presupuesto y el Gasto Fiscal	56
3. La integración del Gasto Fiscal en el Presupuesto	72
Referencias bibliográficas	85

1. INTRODUCCIÓN.

Una vez delimitado el concepto de gasto fiscal de forma precisa y operativa, debemos abordar la técnica para la integración de los créditos de gasto fiscal en el estado de gastos del Presupuesto.

Como veremos a lo largo de este capítulo, no sólo es posible clarificar la problemática del gasto fiscal y su traslación a los documentos presupuestarios, sino que es necesario por las siguientes razones:

a) a nivel teórico, por la necesidad de transparencia (información y control) de las ayudas realizadas a través del sistema fiscal, lo cual es inherente a la claridad exigida a la actuación de los poderes públicos. De hecho, la propia acuñación del término "gasto fiscal" respondía en sus orígenes a la reclamación del cumplimiento del principio presupuestario de transparencia.

b) a nivel práctico, por la incapacidad de las actuaciones existentes en la actualidad para resolver los problemas

que plantea el gasto fiscal respecto a su delimitación, cuantificación y evaluación de sus efectos económicos.

Así, las dificultades derivadas de no delimitar correctamente el término y la estéril polémica acerca de su encaje dentro de una concepción ideal del sistema fiscal, han originado unas prácticas internacionales dispares y difusas. De hecho, los distintos países que han incorporado análisis sobre el gasto fiscal han empleado el término de muy variadas formas y, además, utilizando como elemento básico diferenciador el que se trata de desviaciones de un "sistema fiscal normal" de referencia, entendido como una aproximación al "sistema fiscal ideal"¹⁰.

Bajo estas premisas, se ha conformado un variopinto modo de entender la problemática del gasto fiscal, lo que ha generado el establecimiento de los llamados "presupuestos de gastos fiscales", "cuentas de gastos fiscales" o "informes de gastos fiscales", con el fin de intentar, eso sí, hacer más visible la anteriormente opaca información sobre la aplicación de recursos realizada a través del sistema fiscal.

Pero, una vez superadas las limitaciones conceptuales, el camino a seguir no es otro que asignar cada gasto fiscal al objetivo que realmente persigue e integrarlo en las partidas presupuestarias del programa de gastos correspondiente, permitiendo así, por un lado, las tareas de información y control y, por el otro lado, la medición de sus efectos económicos.

En esta perspectiva, lo que hasta ahora ha sido considerado como sustancial, el establecer de algún modo un listado de las desviaciones respecto a un "sistema fiscal normal" de referencia, esto es, el llamado "presupuesto de gastos fiscales" o "presupuesto de beneficios fiscales", quedaría reducido a un segundo plano, a elementos documentales de apoyo en una estructura presupuestaria mucho más transparente a través de la integración del gasto fiscal en el estado de gastos del Presupuesto, lo que permitirá la comparación entre instrumentos alternativos para alcanzar los objetivos propuestos por el grupo o grupos políticos con responsabilidades de gobierno.

¹⁰ Ver al respecto el informe de la OCDE (1996).

Antes de analizar cómo se puede realizar esta tarea y las dificultades con las que nos podemos encontrar, es necesario profundizar sobre las razones por las que se debe actuar en esta vía, lo que nos pone en relación con la misma concepción del Presupuesto.

2. EL PRESUPUESTO Y EL GASTO FISCAL.

Las razones por las que el gasto fiscal ha de incorporarse en el estado de gastos del presupuesto derivan de la necesidad de conocer, nítidamente, las aplicaciones de recursos públicos que se realizan a través de este instrumento de actuación. Y no solamente porque representan un volumen importantísimo de recursos que, respecto a algunas políticas concretas, superan a los gastos directos dirigidos al mismo objetivo sino porque, en una Hacienda pública democrática, no es de recibo mantener oculta la actuación de los poderes públicos mediante este tipo de "gasto silencioso" o "gasto oculto".

Así, la existencia de un gasto fiscal que no esté integrado plenamente en el estado de gastos del Presupuesto atenta contra principios generalmente aceptados por la

doctrina como requisitos básicos que deben cumplir los documentos presupuestarios.

En esta línea debemos destacar que, mediante el instrumento del gasto fiscal, los poderes públicos esconden la aplicación de recursos públicos realizados a través del sistema fiscal, por lo que resulta mermada la capacidad del legislativo para controlarlos¹¹.

Pero, además, el hecho de que el Presupuesto no recoja la totalidad de los créditos para gastos, sino únicamente los asignados a los gastos directos, deja sin contenido el principio de Universalidad y su traducción contable del Presupuesto Bruto, distorsionando fuertemente los análisis y consideraciones sobre el coste que tienen las actuaciones públicas y sobre el destino final que tienen estos recursos¹², lo que a su vez supone la quiebra de otros principios presupuestarios como el de Publicidad y el de Especificación.

¹¹ Como veremos más adelante, la existencia de los llamados "presupuestos de gastos fiscales" no altera esta realidad, pese a que supongan un pequeño avance.

¹² En el ámbito académico, resulta curioso observar cómo los análisis económicos que se realizan sobre el gasto público generalmente no contemplan, salvo contadas excepciones, las actuaciones que se llevan a cabo

En este sentido, la preocupación por la proliferación de beneficios fiscales, por sus efectos económicos y por la opacidad que les caracteriza, ha llevado a la formulación de distintas iniciativas para aprehender esta realidad¹³, pero a quien se le atribuye generalmente la primera propuesta de incorporar este análisis en el presupuesto es a LAURÉ (1956, p. 407) cuando, tras reconocer que la fuente principal de la complejidad de un sistema fiscal es "la propensión a los privilegios", propuso como fórmula de simplificación "que se acompañase al proyecto de ley preparatorio del presupuesto de cada año un estado en el que se hiciese aparecer el rendimiento que se obtendría de los impuestos si las exenciones quedasen totalmente suprimidas. En otro cuadro estadístico quedarían pormenorizadas estas exenciones con la evaluación del sacrificio de ingresos que cada una de ellas origina".

La misma preocupación sobre el efecto de las ayudas establecidas a través del sistema fiscal la expresó SURREY (1973, p. 149) cuando señaló que originan "confusión y división de la autoridad legislativa y en el proceso

a través del gasto fiscal, a pesar del reconocimiento de que se trata igualmente de un gasto público.

administrativo, dificultades en la realización del control presupuestario, confusión para descubrir y fijar las prioridades nacionales, y peligros para la propia estructura impositiva".

Así, su concepto de gasto fiscal incide en la necesidad de hacer visible esta realidad en los documentos presupuestarios¹⁴. De hecho, carecería de sentido el utilizar el término si no es para conocer efectivamente la aplicación de las ayudas establecidas a través del sistema fiscal. Así lo reconocen SURREY y McDANIEL (1979, p. 287) al afirmar que "la esencia del concepto de gasto fiscal es que las consideraciones de política fiscal que envuelven los gastos fiscales están esencialmente relacionadas con el proceso presupuestario. De aquí que, en cualquier valoración de los gastos fiscales, es necesaria una aproximación coordinada entre la política fiscal y la política presupuestaria".

Ahora bien, intentar trasladar la idea del gasto fiscal a los documentos presupuestarios supuso una nueva fuente de

¹³ Por ejemplo, los informes sobre subsidios fiscales que se publican en la República Federal Alemana desde 1959.

¹⁴ Como señala FORMAN (1986), la intención básica de Stanley S. Surrey al acuñar el término "gastos fiscales" era precisamente el que se incorporase

dificultades, no sólo en términos de medición (como veremos más adelante) sino fundamentalmente porque, si no había unanimidad en el concepto, difícilmente podía haberla en las formas de plasmarlo.

Sin embargo, ante la evidencia de que el término nacía con la finalidad de su integración presupuestaria, pareció idóneo establecer lo que se ha dado en denominar "presupuesto de gastos fiscales" como expresión sistemática y cifrada de las cuentas de gasto fiscal.

Esta concepción la expresa perfectamente FUENTES QUINTANA (1974a, p. 19) cuando señala que "el presupuesto de gastos fiscales parte de una idea simple: la de que la Administración, el Poder Legislativo y la opinión del país conozcan, con la misma precisión que los gastos públicos autorizados en el presupuesto ordinario, los gastos fiscales (...). El presupuesto de gastos fiscales identificaría, clasificaría y cuantificaría todas las exenciones, deducciones, desgravaciones o ventajas fiscales vigentes concedidas por el sistema tributario. Ese presupuesto debería prepararse, al igual que el presupuesto ordinario, por una

tanto en el Informe Anual del Secretario del Departamento del Tesoro como en el Presupuesto del Presidente.

unidad administrativa de la Hacienda, acompañando al presupuesto de gastos fiscales del correspondiente estudio sobre la pertinencia y oportunidad de esos gastos públicos de carácter fiscal. El presupuesto de gastos fiscales discurriría a partir de aquí en forma paralela al presupuesto ordinario: se presentaría con él para su estudio por el Poder Legislativo, se discutiría públicamente, se aprobaría, se administraría, se juzgaría y se descargaría finalmente".

La misma opinión expresa CORELLA AZNAREZ (1984, p. 27), cuando define el presupuesto de gastos fiscales como "una relación cuantificada de las desviaciones existentes en un sistema fiscal, con respecto a las características de los impuestos generales, y establecidas con objeto de conceder incentivos o ayudar a superar determinadas dificultades".

La importancia que tiene la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales la refleja este mismo autor cuando señala que es "el documento indispensable para analizar el origen, el destino y la justificación de las diferentes ayudas fiscales. El análisis debe perseguir el conocimiento del reparto y la realización de un balance entre los beneficios recibidos por los sectores y grupos favorecidos y los recursos disponibles,

de manera que se pongan de relieve la racionalidad de los diferentes Gastos Fiscales, después de someterlos a los correspondientes tests de la equidad y de la eficiencia".

Por lo tanto, se trata de dotar de transparencia a un instrumento de la política de gasto público que, en ausencia de documentos específicos que lo regulen, escapa frecuentemente al necesario control parlamentario y desvirtúa fuertemente el contenido mismo del proceso presupuestario y de sus cifras, ya de por sí convertido en un documento meramente formal por ser escasa o nula la información que recoge sobre los hechos relevantes de la ejecución presupuestaria o sobre los escenarios a medio plazo en que se insertan¹⁵.

De hecho, carece de sentido la marginación del gasto fiscal de la estructura de gastos del presupuesto, ya que, como hemos visto, atenta decididamente contra principios presupuestarios que siguen siendo básicos en una democracia parlamentaria, con las limitaciones y matices que se quiera.

En esta línea, y atendiendo al sentido último al que responde la necesidad de profundizar en esta vía, ARGÜELLO

REGUERA (1977, p. 84) apunta que "curiosamente este en apariencia nuevo concepto de «presupuesto de gastos fiscales» no pretende ser otra cosa que la rehabilitación de los principios clásicos de presupuesto universal y presupuesto bruto (...). La caída del dogma del presupuesto equilibrado no tenía por qué arrastrar tras de sí el resto del edificio clásico, cuya vigencia en cuanto a los demás objetivos generales perseguidos –información y control– no podrá desaparecer jamás, lo cual no significa que las técnicas específicas que permitan su ejercicio no deban adecuarse de manera permanente a la realidad de cada momento histórico. Pero esta adaptación no debe conducir a la confusión entre lo accesorio y lo principal".

Bajo este mismo principio presupuestario de universalidad y su traducción contable de presupuesto bruto, que exige que los Presupuestos contengan separadamente los ingresos y los gastos por sus importes brutos o íntegros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979, p. 50) dice que "las cuotas o deudas tributarias deben ser aplicadas al Presupuesto de ingresos y contraídas en la contabilidad ejecutiva o presupuestaria por sus importes «íntegros» (...) con objeto de que refleje la

¹⁵ Ver GONZÁLEZ-PÁRAMO (1992).

recaudación del respectivo tributo conforme al contorno normal del mismo, esto es, sin deducción o reducción alguna en virtud de exención o bonificación que, en definitiva, constituyen un «coste» para la comunidad política al servicio de los intereses generales y que como tal debe figurar en el Presupuesto de gastos".

En esta exigencia de información y control se encuadra la necesidad de hacer plenamente visible las políticas de gasto que se establecen a través del sistema fiscal, lo que va a reflejar perfectamente el carácter instrumental de la utilización del gasto fiscal¹⁶. Como señala CORELLA AZNAREZ (1984, p. 20), "el objetivo fundamental no consiste en la realización de juicios de valor de las partidas incluidas en él, sino que pretende su identificación y valoración poniendo de manifiesto la relación existente con las partidas y clasificación del Presupuesto de Gastos Directos. En definitiva, el Presupuesto de Gastos Fiscales facilita el conocimiento del quién, cuánto y para qué de las ayudas gubernamentales que se realiza a través del sistema fiscal".

¹⁶ Para PAN (1979, p. 15) "el propósito de un presupuesto de gastos fiscales no es, y no debe ser, analizar o juzgar medidas fiscales. Su propósito no es determinar la eficiencia de medidas particulares o decidir si las medidas son deseables o deberían ser cambiadas; su propósito es proveer información en orden a permitir el debate sobre la eficiencia y deseabilidad de las

La necesidad de contar con información, de saber hacia dónde se dirigen las aplicaciones de recursos públicos, en qué medida y cuál es su efectividad está tremendamente ligada con la estructuración del proceso presupuestario y con los problemas que, en la práctica, dicha estructura genera para el control. Como reconoce BENKER (1986, p. 403), en la actualidad los gastos fiscales "rutinariamente escapan a una rigurosa inspección", por lo que los legisladores no pueden ejercer un fuerte control sobre el gasto estatal si pasan por alto "la amplia asignación de recursos estatales a través de gastos fiscales".

Esta situación la resume FUENTES QUINTANA (1974a, pp. 8-9) cuando señala que "la Hacienda como institución está preparada para ingresar o para gastar. Sus departamentos y unidades administrativas gestionan, inspeccionan o recaudan impuestos; controlan, intervienen o autorizan la realización de gastos. El incentivo es una extraña mezcla de ambas instituciones. Afecta a los ingresos en cuanto los disminuye, pero no es un impuesto, es un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso del Tesoro supone una inmediata aplicación en favor de quien disfruta del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto

medidas fiscales a perseguir sobre la base de más información que la que actualmente se tiene de las operaciones gubernamentales".

sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo del Tesoro. Este carácter híbrido del gasto fiscal le permite obviar la rigurosa disciplina que impone, de un lado, la Administración tributaria, o de otro la Intervención presupuestaria. El resultado es que el gasto fiscal no está cubierto específicamente por los programas de los departamentos ejecutivos de la Hacienda Pública. Esta ausencia de control facilita extraordinariamente la proliferación de los gastos fiscales".

Por lo tanto, en el análisis del gasto fiscal y de los documentos presupuestarios que lo contemplan, cobra una especial importancia el aspecto de la transparencia y el control. Y no sólo en su tradicional acepción fiscalizadora de la utilización de los caudales públicos, sino fundamentalmente por la riqueza de información económica que deriva de una labor de control estructurada convenientemente a tal fin, de forma que también permita mejorar la estructura, los procedimientos y las actuaciones del sector público¹⁷.

¹⁷ Existe una amplia literatura sobre la interrelación entre los procesos legislativos y la conformación del gasto fiscal [ver, por ejemplo, McDANIEL (1979b), SUNLEY (1980), SURREY y McDANIEL (1980), KOBRAK y GREGORY (1993), pero sobre todo EISENSTEIN (1961)], sobre los procesos de realización y de revisión legislativa de los informes de gasto fiscal [ver al respecto McINTYRE (1976), TAYLOR (1993), GOLD y NESBARY (1985) y VASCHE (1987), entre otros] y también del uso que se hace de estos informes por parte de los

En este sentido, ARGÜELLO REGUERA (1977, pp. 87-88) considera que el presupuesto de gastos fiscales nos enfrenta claramente a la necesidad de superar el clásico concepto de control, que se ha tornado equívoco con la creciente participación del Sector Público en la actividad económica. Así, para este autor, debe existir un control en cuanto a la conveniencia de establecer una reducción o de prorrogar las existentes; en la fase de ejecución, los beneficiarios de las ayudas deben ser sometidos a inspecciones periódicas tendentes a comprobar si cumplen los requisitos a que se condicionó el beneficio fiscal; en cuanto a la rendición de cuentas, es absolutamente imprescindible el que la misma se haga en función de los datos de la contabilidad pública, que debe incorporar a sus registros todos los beneficios concedidos.

En la misma línea, HERRERA NIETO (1981, pp. 201-202 y 205) señala que "el Presupuesto de Gastos Fiscales como integrante del Presupuesto General del Estado no se escapa a ese control, sino que por el contrario y a causa de las circunstancias que en él inciden, el control debe ser, si cabe, más exhaustivo y minucioso, pues recordemos que estamos ante un instrumento donde las circunstancias coyunturales de todo tipo influyen de

gestores públicos [ver, por ejemplo, HARRIS (1990 y 1993), HARRIS y HICKS (1992) y DAVENPORT (1980)].

una manera asombrosa, y se está produciendo un gasto en beneficio de personas o grupos particulares por encima incluso del propio interés general". Además, añade que "sus controles sobrepasan los significados clásicos, para introducirse más en el campo de la oportunidad y la eficacia, abandonando un poco el exclusivo de la legalidad y limitación que es lo que se ha venido haciendo hasta ahora"¹⁸.

Además, la particularidad que supone la ausencia de flujos financieros directos en esta modalidad de gasto público hace que, como expresa GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1980, pp. 76-77), "el control de los beneficios fiscales ha de comprender tanto lo que se refiere al ingreso público a que afectan, como al gasto público que representan".

Esta labor de control que comentamos no está exenta de problemas, derivados básicamente de la inexistencia de un concepto de gasto fiscal que permita su correcta medición y, como señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1982, p. 700), por "la ausencia de unos datos adecuados y esencialmente coordinados".

¹⁸ No todos los autores están de acuerdo en el control presupuestario del gasto fiscal. Así, SCHICK (1986) niega que sea necesario incluir los "gastos no convencionales" en el presupuesto, con el argumento de que es un aspecto secundario. Para este autor, el control ha de adaptarse a la realidad cambiante e incluir estos gastos en el presupuesto no tiene por qué ser más efectivo para su control.

A partir de estas consideraciones sobre la necesaria transparencia y control del gasto fiscal, debemos preguntarnos si la existencia de los informes denominados "presupuestos de gastos fiscales" ha logrado dichos objetivos. La respuesta es que, aunque indudablemente supone un avance sustancial respecto a la situación anterior, sólo ha conseguido resolverla parcialmente y, además, de forma defectuosa. Y ello por varios motivos:

En primer lugar, porque al partir de conceptos dispares de gasto fiscal, y de realidades fiscales distintas, se ha producido una variedad importante de formulaciones acerca de cómo elaborar y cuál debe ser el contenido de un presupuesto de gastos fiscales.

En segundo lugar, porque su generalizada asimilación, errónea, a los ingresos públicos y al volumen de éstos que se dejan de recaudar, ha desviado la atención sobre su consideración como gasto público, estableciéndose meros listados de los beneficios fiscales asociados a las figuras impositivas vigentes.

En tercer lugar, porque la misma consideración abstracta del gasto fiscal como desviaciones respecto a un "sistema fiscal normal" ha llevado a que año tras año se varíen los supuestos considerados beneficio fiscal que generan gasto fiscal. Como reconoce CARBAJO VASCO (1989, p. 20) para el caso español, "nunca ha existido una delimitación de los parámetros que se pretendía incluir como gasto fiscal y se han alterado, arbitrariamente y sin justificación, las partidas incluidas o excluidas como gasto fiscal".

Con estas consideraciones, resulta obvio que los objetivos de información y control no han sido satisfechos hasta ahora. Por todo ello, debemos resaltar una idea que, a partir de nuestro diseño conceptual, resulta trascendente: la inutilidad, *per se*, del documento financiero llamado "presupuesto de gastos fiscales" si se limita a ser un mero listado de beneficios fiscales y a contener únicamente una estimación de sus importes, que es lo que en la realidad se ha producido en aquellos sistemas fiscales en los que se ha llevado a cabo esta experiencia¹⁹.

¹⁹ En este sentido hay que destacar la extensa recopilación y análisis de CARBAJO VASCO et al. (1992), donde se ponen de manifiesto las tremendas deficiencias en los procesos de estimación y las contradicciones metodológicas seguidas en su conceptualización desde que, por mandato constitucional, se empieza a elaborar en España el Presupuesto de Gastos Fiscales.

En nuestra perspectiva, lo realmente importante es integrar el gasto fiscal en las partidas correspondientes del estado de gastos del Presupuesto, esto es, hacer visible la información del volumen total de recursos que se emplea para determinada finalidad, lo que permitirá, además, contemplar la actividad presupuestaria con las diferentes alternativas que se pueden establecer para alcanzar los objetivos propuestos, bien sea a través del gasto público directo, bien sea a partir del gasto público fiscal o bien sea mediante combinaciones precisas de ambos instrumentos.

Desde esta óptica, será necesario también que existan documentos particulares que permitan observar de manera más directa aspectos tales como las aplicaciones de recursos que se realizan a través del gasto fiscal, quiénes son sus destinatarios, cuáles son las figuras tributarias que se ven afectadas por las exenciones, etc.; en definitiva, lo que conocemos hoy día como "presupuesto de gastos fiscales". Pero lo esencial es que, como parte del gasto público total, el gasto fiscal aparezca en el estado de gastos del Presupuesto y que, por tanto, podamos analizarlo y conocer los efectos económicos que produce.

Esta labor no está exenta de dificultades. Para empezar, la misma estructura presupuestaria que consideramos idónea para integrar el gasto fiscal, esto es, el presupuesto por programas, no ha tenido los resultados esperados pese a las expectativas generadas, ya que se encuentra con grandes obstáculos que, sin embargo, no han mellado la convicción de seguir en la línea de racionalización de la actividad presupuestaria en cuanto a definición de los objetivos, medición de los resultados, control de la eficiencia, análisis de la gestión, etcétera²⁰.

Como señala CARBAJO VASCO (1991, p. 21), "es importante resaltar que la calificación más adecuada ha de acomodarse a la estructura presupuestaria de cada país, con ánimo de reforzar la similitud entre gastos directos y gastos fiscales, evaluar conjuntamente sus efectos con el resto de los instrumentos de la Política Fiscal estatal y mejorar la eficacia de esta última, dada las relaciones existentes entre las vertientes del ingreso público, del gasto directo y del gasto fiscal".

²⁰ Como señala EIROA VILLARNOVO (1985, p. 357), "un presupuesto de «gastos fiscales» conduce inexorablemente a la realización de un análisis de

En todo caso, la adaptación de la formulación y gestión presupuestaria a las nuevas y muy cambiantes realidades socioeconómicas exige instrumentos cada vez más perfeccionados de la actuación pública. En este sentido, la correcta delimitación y análisis del gasto fiscal es un poderosísimo instrumento para avanzar en esta línea, por lo que debemos incidir en analizar cuáles son los procesos presupuestarios a partir de los cuales puede hacerse visible, medible y evaluable el gasto fiscal.

3. LA INTEGRACIÓN DEL GASTO FISCAL EN EL PRESUPUESTO.

Una vez establecido que el aspecto sustancial de la problemática que nos ocupa es la de incorporar la aplicación de recursos que se realiza a través del sistema fiscal en el estado de gastos del Presupuesto, y no la elaboración de diversos listados anexos para "aproximarnos" a la realidad del gasto fiscal, debemos ver la forma de realizar dicha tarea.

Previamente, para situarnos correctamente en el ámbito de análisis, hay que insistir en que cualquier actuación del

eficacia presupuestaria, lo que en nuestro país sólo puede llevarse a efecto tras la elaboración de un Presupuesto por programas".

poder público redefine de forma discrecional la asignación de los recursos y la distribución de la renta de la sociedad y que dicha actuación puede ser realizada de múltiples formas, interesándonos distinguir entre las presupuestarias y las extrapresupuestarias.

Entre las primeras, las aplicaciones de recursos que se pueden establecer pueden ser de dos tipos: gasto directo y gasto fiscal. Estas últimas no son transparentes y, precisamente, se trata de lograr que sean plenamente visibles.

No todos los autores están de acuerdo en considerar el gasto fiscal como un gasto presupuestario. Así, por ejemplo, KOBRAK y GREGORY (1993) afirman que los gastos fiscales son la forma predominante del "gasto silencioso", término con el que definen a los gastos extrapresupuestarios del sector público, esto es, a cualquier uso de recursos financieros públicos que afecta al saldo presupuestario pero que no es objeto de los procesos de asignación de recursos.

Evitar esta consideración del gasto fiscal como gasto extrapresupuestario exige que pueda ser contemplado nítidamente en los documentos presupuestarios, al igual que el

gasto directo. En este sentido, cobra especial relevancia la forma en que se realiza el informe de gastos fiscales y el uso que de él se hace por parte de los legisladores y de su entorno técnico. HARRIS (1990, p. 208), tras realizar un estudio sobre esta realidad concluye que, en la práctica, "la comparación de gastos directos y gastos fiscales no ha sido tan ampliamente aceptada como la comparación de gastos fiscales independientemente de los gastos directos"

Que, en la práctica, se haya centrado la atención en la consideración de los gastos fiscales y no en su comparación con el gasto directo tendente al mismo objetivo, es una consecuencia lógica, además, de las dificultades concretas con que se enfrentan los analistas para lograr establecer las comparaciones entre ambos instrumentos de la política presupuestaria cuando no se ha logrado un consenso siquiera en los supuestos que deben ser considerados como beneficios fiscales generadores de gasto fiscal²¹.

Dicho esto, debemos señalar que incorporar el gasto fiscal en las partidas presupuestarias correspondientes al objetivo

²¹ La necesidad de comparar las partidas de gasto directo y de gasto fiscal ha sido defendida por numerosos autores que, con mayor o menor fortuna, han

perseguido no es una tarea que resulte metodológicamente compleja cuando nos apoyamos en el concepto que definimos y desarrollamos en el capítulo anterior.

Ahora bien, las alternativas que se presentan, debido al bagaje existente en la actualidad, pueden ser muy variadas, aunque a nuestro entender la opción más coherente consistiría en seguir el siguiente esquema:

En primer lugar, el grupo o grupos políticos con responsabilidades de gobierno han de definir los objetivos que se pretenden alcanzar a través de la aplicación presupuestaria de fondos públicos.

Una vez delimitados los objetivos, hay que analizar cuáles son los instrumentos presupuestarios adecuados para alcanzarlos, bien sea el gasto directo, bien sea el gasto fiscal, de forma que se puedan comparar las distintas alternativas.

En este sentido, HARRIS y HICKS (1992, p. 46), reconocen que el mayor argumento para la realización de informes de

establecido parámetros para poder hacer efectiva esta comparación. Ver, por ejemplo, SURREY (1970a) y HOWARD (1995).

gasto fiscal es el de facilitar la consideración combinada de gastos fiscales y gastos directos, por lo que es útil como vehículo para enfocar los efectos de la política presupuestaria en la asignación de recursos. Sin embargo, observan que, en la actualidad, "es improbable que las cuentas de gasto fiscal, como corrientemente son llevadas a cabo, motiven la evaluación presupuestaria combinada de gastos fiscales y gastos directos. El informe del gasto fiscal es aceptado más para enfocar los efectos de la política impositiva en la obtención de recursos que para enfocar los efectos de la política presupuestaria sobre la asignación de recursos".

La plena incorporación del gasto fiscal en los documentos presupuestarios, más allá de la simple elaboración de "informes de gasto fiscal", permitirá poder contemplar en su totalidad la política presupuestaria, haciendo posible, además, la comparación entre los instrumentos de que se dispone, el gasto directo y el gasto fiscal, para lograr los objetivos que se pretenden alcanzar.

Ahora bien, elegir uno u otro instrumento de actuación pública requiere técnicas de análisis que permitan

sistematizar la información relevante y trasladar al gestor público las distintas alternativas sobre las que habrá de decidir. Indudablemente, la formulación más completa y compleja vendrá dada por las técnicas del análisis coste-beneficio.

En esta línea apunta SMITH (1979, p. 11), al establecer que "si los gastos indirectos a través del sistema fiscal son una alternativa a los gastos directos, la comparación con los programas de gasto directo relevantes debe ocurrir antes de que sea efectuada la elección política. De la misma forma, una revisión de los programas existentes debe implicar una consideración de las alternativas relevantes, las cuales pueden consistir en programas de gasto o en programas que actúan a través del sistema fiscal".

A través de dichos análisis se podrá observar cuáles son los instrumentos más adecuados en las diferentes alternativas que se presentan, con lo cual los gestores públicos tendrán información que les permita conocer si deben utilizar, para alcanzar ese objetivo concreto, determinadas partidas de gasto público directo, determinadas modalidades de gasto público fiscal o combinaciones determinadas de ambos instrumentos.

Así, una vez definidos los instrumentos que se van a utilizar y su cuantía, estos deben estar presentes de forma absolutamente nítida en el documento presupuestario; esto es, deben contemplarse entre los créditos presupuestarios asignados al programa que corresponda al objetivo perseguido.

Surge, entonces, el constatable argumento de que un gasto fiscal puede servir a múltiples finalidades, lo que dificultaría su inserción en un programa presupuestario u otro. Esta realidad no desvirtúa en absoluto la necesidad de progresar en la vía propuesta, pues cualquier actuación presupuestaria pública produce efectos diversos y, precisamente, la forma de conocerlos es profundizando en su análisis e intentando delimitar si dicha actuación es la más adecuada para alcanzar el objetivo perseguido, lo cual es válido tanto si se trata de un gasto público directo como de un gasto público fiscal.

En esta estructura presupuestaria que estamos delimitando como la más adecuada actualmente para integrar el gasto fiscal, la presupuestación por programas, debemos dar un paso adelante más estableciendo que, en nuestra perspectiva, un gasto fiscal puede estar compuesto por el sumatorio de los

efectos de varios beneficios fiscales, es decir, el gasto fiscal dirigido a un objetivo determinado que se plasma en un programa presupuestario concreto, estará originado por todos los beneficios fiscales que se establezcan legalmente con dicha finalidad. Dicho de otra forma, cualquier alternativa de gasto fiscal que se pretenda implantar puede tener su instrumentación en uno o en varios beneficios fiscales, ya que pueden existir diferentes modalidades de estos últimos que originen un gasto fiscal que hemos delimitado como un instrumento presupuestario ligado a un objetivo –programa– concreto.

La única diferencia, dentro de la estructura presupuestaria, entre las dos modalidades de gasto público, será que las previsiones del gasto directo deberán tener la consideración de cifra máxima permitida mientras que en el gasto fiscal deberán ser créditos ampliables (aspecto en el que profundizaremos más adelante).

En principio, este método tiene varias ventajas, ya que dota de transparencia a los documentos presupuestarios, facilitando a los ciudadanos la visión de las alternativas que se siguen para lograr los objetivos diseñados por el grupo

político; además, responsabiliza a los gestores de cada política a actuar no sólo en base a los recursos de que disponen para gastar directamente, sino a establecer la política conforme a la realidad del gasto total existente.

Este método nos permitiría, además, realizar a *posteriori* la evaluación de la efectividad que han tenido los instrumentos presupuestarios utilizados para alcanzar los objetivos predeterminados, de forma que podamos comprobar su idoneidad, cual debe ser la medida de su utilización o la necesidad de su sustitución, modificación o eliminación.

Así, al igual que es exigible una revisión continua del gasto directo y una evaluación de sus contenidos para adecuarse a los objetivos perseguidos en una realidad económico-social tremendamente cambiante, lo mismo se podrá hacer con un gasto fiscal por fin visible, medible y evaluable en términos de objetivos.

Además, esto nos pone en relación con la consideración temporal del gasto fiscal, esto es, su consideración dentro de un programa de aplicación de fondos presupuestarios que generalmente excede al del simple cómputo anual. Si nos

situamos en la perspectiva de que el Presupuesto ha dejado de ser meramente el plan económico de un Gobierno para un año determinado, convirtiéndose en la parte anual de un programa económico a medio plazo, las estructuras presupuestarias deben adaptarse progresivamente a esta línea de actuación. La utilización del gasto fiscal, al igual que la del gasto directo, debe ser considerado en esta óptica, esto es, como parte de ese plan económico a medio plazo, de forma que la misma estructura presupuestaria facilite una identificación precisa de los costes monetarios que supondrá la consecución de los objetivos perseguidos en una óptica temporal definida.

Así, por ejemplo, en el ámbito de la política de la vivienda, si el objetivo perseguido por los decisores políticos es facilitar el acceso a la vivienda, además de las medidas de regulación, se pueden llevar a efecto distintas actuaciones presupuestarias, bien sea a través de gastos directos (subvenciones, préstamos, subsidiación de intereses, etc.), bien sea a través del gasto fiscal correspondiente a ese objetivo a través de una amplia gama de beneficios fiscales (deducciones en la base imponible por intereses hipotecarios de los inmuebles urbanos de uso propio; deducciones en la cuota por adquisición de vivienda, por

gastos de alquiler, por aportaciones a cuentas vivienda, por adquisición de otras viviendas, bonificaciones a las viviendas de protección oficial en los tributos locales, etc.).

Todos estos beneficios fiscales generan un gasto fiscal ligado al objetivo propuesto, que ha de ser contemplado nítidamente en el programa correspondiente del estado de gastos del presupuesto.

Sin embargo, esta lógica no es la que impera en nuestros documentos presupuestarios. Por citar sólo un ejemplo relativo al caso español, en la Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1995 se afirma que "los instrumentos presupuestarios de ayuda a la vivienda siguen siendo básicamente subvenciones, bien sean de tipo directo, bien la subsidiación de tipos de interés para que resulten inferiores a los de mercado"²². Como vemos, la práctica presupuestaria sigue considerando el gasto fiscal como algo extraño en su estructura, como una actuación extrapresupuestaria.

²² Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994, p. 74).

Siguiendo con nuestro razonamiento, los encargados de tomar las decisiones políticas sobre las medidas a utilizar, además de conocer estos instrumentos, deben también tener la información relevante sobre los efectos que tendrían las distintas medidas y sus diferentes combinaciones, de forma que puedan ser evaluados los resultados que se alcancen con relación a los objetivos perseguidos y a los recursos empleados para ello.

Dicho de otra forma, se trata de realizar un análisis coste-beneficio que permita evaluar, a partir de la información existente, la adecuación de los instrumentos para la consecución de los objetivos, que se pueden centrar en el incremento de la capacidad adquisitiva del comprador para lograr acceder a una vivienda, ya sea en régimen de propiedad o de alquiler.

En el caso que nos ocupa, y sin querer realizar análisis exhaustivos²³, la principal cuestión a dilucidar es si los instrumentos considerados cumplen o no la función encomendada

²³ Para el lector interesado nos remitimos, por ejemplo, a los análisis de GONZÁLEZ-PÁRAMO y ONRUBIA (1992) y de DE JUAN CHOCANO y otros (1994).

de facilitar el acceso a la vivienda; esto es, si suponen una ayuda real para los demandantes de vivienda²⁴.

Por lo tanto, el análisis del gasto fiscal hay que enmarcarlo en la consideración conjunta con el gasto directo para la consecución del objetivo perseguido. En nuestro ejemplo, los análisis realizados apuntan en la dirección de que el gasto fiscal sólo cumple la finalidad a la que se dirige en el caso de viviendas a precio tasado –viviendas de protección oficial, etc.– mientras que, en el mercado de vivienda libre, se produce la traslación de los beneficios derivados del gasto fiscal a los oferentes y no a los demandantes de vivienda, ya que aquéllos repercuten el monto de los beneficios fiscales en el precio total.

Corroborar estos y otros aspectos exige contar con elementos y técnicas de control que deriven en posteriores análisis de eficacia, esto es, que no sólo permitan observar si se cumple o no el objetivo, sino también si es la forma más eficiente de lograrlo.

²⁴ Como reconoce la propia DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1990, p. 3), "un beneficio fiscal dirigido a un sector puede, por razones diversas: capitalización, traslación, desviación de recursos, etc..., acabar beneficiando a otros, caso típico: la deducción por adquisición de viviendas en el IRPF, pensada para favorecer al comprador, puede haber sido recibida como un beneficio más por el sector de la construcción".

Para actuar con rigor en esta vía de análisis y control resulta imprescindible contar con una estructura presupuestaria que permita conocer con exactitud las cifras reales de recursos públicos aplicados mediante la concesión de beneficios fiscales y superar el estadio actual en el que la información disponible procede de estimaciones que, como se verá en el capítulo siguiente, tienen un alcance muy limitado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO II.

AARON, Henry J., y BOSKIN, Michael J. (eds.) (1980):

The Economics of Taxation.

Ed. The Brookings Institution, Washington, DC.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979a):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",

en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 1, pp. 45-51.

ARGUELLO REGUERA, Ceferino (1977):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",

en VARIOS AUTORES (1977), pp. 83-96.

BENKER, Karen M. (1986):

"Tax expenditure reporting: closing the loophole in state budget oversight",

en **National Tax Journal**, vol. XXXIX, nº 4, pp. 403-417.

CARBAJO VASCO, Domingo (1989):

Los gastos fiscales. Finalidades.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

(serie Documentos de trabajo, nº 7).

CARBAJO VASCO, Domingo (1991):

Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español.

Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid

(colección Cuadernos de Economía y Finanzas, nº 3).

CARBAJO VASCO, Domingo; CARBAJO VASCO, Felisa, y REVILLA PEDRAZA, Carmen (1992):

La realización del Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Mecanografiado.

CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1984):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 22, pp. 17-34.

DAVENPORT, Charles (1980):

"Tax expenditure analysis as a tool for policymakers",
en **Tax Notes**, 1 de diciembre, pp. 1.051-1.054.

DE JUAN CHOCANO, Ana; MAYO MORENO, Rafaela, y PÉREZ VILLACASTÍN, Elisa (1994):

Un estudio sobre la vivienda: efecto diferencial de la deducción en cuota en el I.R.P.F.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Papeles de Trabajo, nº 13).

DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.) (1982):

El Tribunal de Cuentas en España.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1990):

Ayudas del Estado a través de los gastos fiscales.

Mecanografiado.

EIROA VILLARNOVO, Francisco J. (1985):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales y el Déficit Público",
en **Papeles de Economía Española**, nº 23, pp. 356-362.

EISENSTEIN, Louis (1961):

Las ideologías de la imposición.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1983).

FORMAN, Jonathan B. (1986):

"Origins of the Tax Expenditure Budget",
en **Tax Notes**, 10 de febrero, pp. 537-545.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974a):

Prólogo, en LAGARES CALVO (1974), pp. 5-21.

GOLD, S.D., y NESBARY, D. (1985):

State Tax Expenditure Review Mechanisms.

Ed. National Conference of State Legislatures, Denver, Colorado.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1980):

"Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 5, pp. 61-77.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1982):

"El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Cuentas",
en DIRECCION GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.)
(1982), vol. I, pp. 673-700.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M. (1992):

"Presupuestos Generales del Estado para 1993: el reto de la credibilidad",
en **Cuadernos de Información Económica**, nº 67.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M., y ONRUBIA, Jorge (1992):

"El gasto público en vivienda en España",
en **Hacienda Pública Española**, nº 120/121, pp. 189-231.

HARRIS, Jeannie E. (1990):

Tax expenditures: Report utilization by state policy makers.

Ed. Virginia Polytechnic Institute and State University,
Virginia.

HARRIS, Jeannie E. (1993):

"Factors Affecting Tax Expenditure Report Use",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 387-416.

HARRIS, Jeannie E., y HICKS, S.A. (1992):

"Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. XII, nº 3,
pp. 32-49.

HERRERA NIETO, José L. (1981):

El Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Monografías, nº 13).

HOWARD, Christopher (1995):

"Testing the tools approach: Tax expenditures versus direct expenditures",
en **Public Administration Review**, vol. 55, nº 5,
pp. 439-447.

KOBRAK, P., y GREGORY, W. (1993):

"Expanding Budget Options: Tax Expenditures and the Michigan Legislative Process",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 189-224.

LAGARES CALVO, Manuel J. (1974):

Incentivos fiscales a la inversión privada.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LAURÉ, Maurice (1956):

Tratado de política fiscal.
Ed. de Derecho Financiero, Madrid (1960).

McDANIEL, Paul R. (1979b):

"Institutional procedures for congressional review of tax expenditures",
en **Tax Notes**, 28 de mayo, pp. 659-664.

McINTYRE, Michael J. (1976):

"The Sunset Bill: a periodic review for tax expenditures",
en **Tax Notes**, 9 de agosto, pp. 3-9.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1996):

Tax Expenditures. Recent Experiences.

Ed. OCDE, París.

PAN, Nick D. Le (1979):

"Tax expenditure analysis: some conceptual problems",
en **Canadian Taxation**, nº 2, pp. 15-18.

SCHICK, Allen (1986):

"Controlling nonconventional expenditure: tax
expenditures and loans",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. VI, nº 1, pp. 3-19.

SMITH, Roger (1979):

**Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and
Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax
System.**

Ed. Canadian Tax Foundation, Toronto.

SUNLEY, Emil M. (1980):

"A Tax Preference is Born: A Legislative History of the
New Jobs Tax Credit",

en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 391-408.

Existe una traducción a cargo de J. Colom Nadal en
Hacienda Pública Española, nº 97/1985, pp. 582-592.

SURREY, Stanley S. (1970a):

"Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures",

en **Harvard Law Review**, vol. 83, n° 4, pp. 705-738.

SURREY, Stanley S. (1973):

Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures.

Ed. Harvard University Press, Cambridge.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1979):

"The tax expenditure concept: current developments and emerging issues",

en **Boston College Law Review**, vol. XX, n° 2, pp. 225-369.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1980):

"The tax expenditure concept and the legislative process",

en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 123-144.

Existe una traducción de J. Colom Nadal publicada en **Hacienda Pública Española**, n° 97/1985, pp. 569-581.

TAYLOR, D.C. (1993):

"Review and Analysis of Tax Exemptions in Washington State",

en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5, n° 2, pp. 243-264.

VARIOS AUTORES (1977):

Análisis de la Ley General Presupuestaria.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VASCHE, John D. (1987):

"Tax expenditure reporting: a comment",

en **National Tax Journal**, vol. XL, nº 2, pp. 255-257.

CAPÍTULO III:
LA MEDICIÓN DEL GASTO FISCAL

1. Introducción	93
2. El Presupuesto y el Gasto Fiscal	95
3. Las técnicas de estimación de los beneficios fiscales	103
1. El método de la pérdida de ingresos.....	104
2. El método de la ganancia de ingresos	106
3. El método del gasto equivalente.....	108
4. Los efectos económicos del Gasto Fiscal	113
1. El Gasto Fiscal y la equidad.....	115
2. El Gasto Fiscal y la eficiencia.....	119
5. La experiencia internacional	126
6. La medición del Gasto Fiscal	137
Referencias bibliográficas	152

1. INTRODUCCIÓN.

Como es obvio, para evaluar con rigor la idoneidad del gasto fiscal como instrumento de actuación resulta imprescindible conocer el importe exacto de los recursos públicos aplicados mediante la concesión de beneficios fiscales. Sólo a partir de ese conocimiento se podrán analizar los datos reales del gasto público existente, los efectos económicos que se producen y la eficiencia conjunta de las actuaciones públicas de gasto.

Sin embargo, en los desarrollos teóricos y en las aplicaciones concretas que se han producido hasta ahora, sólo se ha intentado *estimar* el coste de los beneficios fiscales y no *contabilizar* el gasto fiscal, lo cual resulta coherente con la inexistencia de un concepto preciso que permita tal medición y porque la referencia, comúnmente aceptada, de asimilarlo a desviaciones de un "sistema fiscal normal" sólo logra profundizar en la confusión metodológica entre dos conceptos distintos: gasto fiscal y beneficio fiscal.

Esta indistinción, que entremezcla constantemente análisis de imposición y de gasto, tiene consecuencias decisivas sobre los estudios económicos del gasto fiscal y sobre las experiencias prácticas que se han llevado a cabo en los distintos países que lo han incorporado en sus cuentas. Así, se producen continuamente análisis teóricos y aplicaciones prácticas contradictorios, muy variables y, sobre todo, parciales, sin que exista un sólido nexo común que permita establecer con nitidez la esencia de la materia objeto de estudio.

Explicar el origen doctrinal que ha llevado a esta confusa situación es esencial para poder entender (y superar) la inconcreción en la que se encuentra actualmente esta materia. Por ello, en las páginas que siguen retomaremos la supuesta ligazón entre el gasto fiscal y el análisis de la tributación sobre la renta extensiva, para comprobar que es metodológicamente incorrecta y cómo, a partir de esa confusión inicial, se han desarrollado análisis ajenos al gasto fiscal.

La consecuencia inmediata de la preocupación de los analistas por la erosión de la base imponible en la imposición sobre la renta por la multiplicación de tratos de favor

fiscal, ha sido el desarrollo de unos métodos de estimación del coste de los beneficios fiscales individuales que no reflejan la cuantía del gasto fiscal, cuyo conocimiento real sólo es posible a partir de las cifras de liquidación tributaria que, a través de un tratamiento informativo adecuado, constituyen la base de las cifras que hay que incorporar en los distintos programas presupuestarios con el carácter de crédito ampliable.

2. LA MEDICIÓN DEL GASTO FISCAL Y LA POLÉMICA SOBRE LA RENTA EXTENSIVA.

En el análisis que nos ocupa resulta de trascendental importancia establecer si tiene sentido el concepto de renta extensiva con relación al gasto fiscal, pues solamente si la respuesta fuese afirmativa podría ser válida la referencia a un "sistema impositivo normal" cuyas desviaciones tendrían que ser cuantificadas y asimiladas al gasto fiscal²⁵.

²⁵ No perdamos de vista que inicialmente se definió el gasto fiscal como "desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados de renta" –ver SURREY y HELLMUTH (1969, p. 528)–, aunque posteriormente se varió la referencia a esa noción ideal de la renta extensiva por un "concepto normativo ampliamente aceptado de renta" –ver SURREY y McDANIEL (1985, p. 187)–; sin embargo, en

Aunque los análisis que se han desarrollado sobre el gasto fiscal parten básicamente de dicha relación, este planteamiento a nuestro juicio no es correcto, ya que es conceptualmente erróneo relacionar un simple instrumento de la política presupuestaria de gasto público, como es el gasto fiscal, con la discusión metodológica acerca de cuál es el concepto de renta que debe ser gravado en el sistema impositivo.

Más allá de que las actuaciones concretas a través del gasto público (bien sea un gasto directo, bien sea un gasto fiscal) requieren ser financiadas y que las distintas alternativas que se presentan para ello inciden en la realidad fiscal existente, lo que resulta absolutamente diáfano es que estamos analizando dos aspectos distintos:

- uno es la discusión sobre cuál es el concepto de renta a partir del cual diseñar el sistema fiscal,
- y otro es el análisis de las actuaciones concretas de gasto establecidas por el poder político para lograr los objetivos que se han propuesto alcanzar.

esencia, ambas referencias responden a una misma apreciación metodológica, por lo que no es necesario matizarlas.

Para ilustrar esta cuestión con un ejemplo, vamos a referirnos a un objetivo concreto de actuación pública que se puede llevar a cabo tanto mediante gasto directo como a través del gasto fiscal, cual es la protección y rehabilitación del Patrimonio histórico. Una vez definida por los poderes públicos la necesidad de establecer mecanismos para asegurar la conservación de estos bienes, las actuaciones presupuestarias que pueden llevarse a cabo son, fundamentalmente, aplicar directamente recursos a este fin o realizar el gasto mediante la puesta en práctica de medidas fiscales (por ejemplo, a través de deducciones por inversiones en bienes de interés cultural y por donaciones de bienes del Patrimonio histórico).

Tanto si se emplea un mecanismo como si se utiliza el otro o se combinan ambos, de ello no se puede derivar que la actuación concreta que se realice determine el concepto de renta que debe ser gravado en el sistema fiscal. La consideración contraria, esto es, si estableciésemos que el gasto fiscal, al actuar a través de beneficios fiscales, sí repercute en el "sistema fiscal ideal", implicaría necesariamente que la actuación mediante el gasto directo afectaría igualmente a la "estructura impositiva normal" y,

por ende, llegaríamos al absurdo de considerar a cualquier actuación concreta a través del gasto público como determinante del concepto de renta que debe ser gravado.

En definitiva, un mero instrumento de la política de gasto público como es el gasto fiscal no tiene relación con el diseño del concepto de renta que debe ser gravado en un sistema impositivo ideal, por lo que metodológicamente el concepto de gasto fiscal no puede ser referido a una formulación genérica del concepto de renta del tipo renta extensiva, que es la generalmente aceptada y la que se intenta trasladar al campo de la imposición, y máxime cuando el gasto fiscal puede operar a través de figuras tributarias distintas a la imposición sobre la renta.

El análisis correcto es, por lo tanto, que a través del gasto fiscal se producen aplicaciones de fondos públicos a un determinado objetivo político y este gasto público, como cualquier otro, hay que poder medirlo y evaluarlo.

Otro aspecto absolutamente diferente es que dicho gasto fiscal se hace efectivo a través de beneficios fiscales, esto es, mediante excepciones al régimen legal vigente de los

tributos, pero ya hemos visto cómo gasto fiscal y beneficio fiscal son dos conceptos, aunque relacionados, totalmente distintos, por lo que no podemos confundir el análisis de uno con el del otro. Cuando hablamos de gasto fiscal nos referimos exclusivamente a una modalidad de gasto público delimitado por el poder político para alcanzar unos objetivos predeterminados.

Pese a todo, los desarrollos de la teoría del gasto fiscal se han encauzado por otros derroteros que es preciso conocer, en primer lugar, porque nos proporciona un valioso caudal de análisis teóricos y de experiencias prácticas muy importantes para resolver los problemas planteados; pero, sobre todo, porque nos permitirá conocer por qué no se ha centrado la cuestión en sus correctos términos.

Así, la línea que han seguido los análisis del gasto fiscal no es ajena a una de las preocupaciones relevantes de los economistas en el ámbito impositivo; a saber: el intento de aproximar la renta efectivamente gravada al concepto de

renta fiscal y éste, a su vez, al concepto económico de renta²⁶.

Como reconocen CARBAJO VASCO y otros (1992, t. 1, p. 19), "en realidad, la teoría de los gastos fiscales pretende justificar la base extensiva de renta como el modelo tributario ideal; de ahí, sus críticas a todo lo que suponga una desviación con respecto a ese modelo ideal, centrado en el concepto S-H-S de renta y en la incapacidad o desinterés para extrapolar el sistema de gastos fiscales fuera de la imposición sobre la renta".

Así, es necesario que recuperemos la polémica clave que marcó el actual estancamiento doctrinal en el análisis del gasto fiscal. Nos referimos a la crítica realizada por BITTKER (1969a y b), que supuso, en primer lugar, un amplio revulsivo para destacados estudiosos de la materia²⁷, que realizaron una cerrada defensa del concepto de renta extensiva; pero, en segundo lugar, introdujo al recién concebido concepto de gasto

²⁶ No podemos olvidar que el concepto de gasto fiscal se acuña en 1967, y que el año anterior el Informe de la COMISIÓN CARTER (1966) adopta como base de sus propuestas de reforma fiscal el concepto de renta extensiva formulado por Schanz-Haig-Simons.

²⁷ Véase SURREY y HELLMUTH (1969), ANDREWS (1972), TURNIER (1981), además de una amplia literatura no centrada específicamente en el análisis del gasto

fiscal en una discusión metodológica sin salida posible al vincularlo a los debates acerca de la consecución de un sistema impositivo adecuado a dicha concepción de la renta extensiva; a causa de ello, en lugar de avanzarse en el análisis teórico y en la práctica presupuestaria del gasto fiscal, han proliferado las discusiones acerca de los supuestos que deben ser considerados como gasto fiscal a la luz de dicho sistema fiscal de referencia basado en la renta extensiva que, de esta forma, se convertirían en la base de lo que debe ser medido.

En este sentido, las consecuencias que se derivan de la comúnmente aceptada asimilación errónea del análisis del gasto fiscal para lograr aproximar la base fiscal del tributo a la renta extensiva, son decisivas para los intentos de medición del gasto fiscal. Así, ante la imposibilidad de concretar los supuestos que representan desviaciones del "sistema fiscal normal de referencia", han sido muchos los autores que han escogido la vía pragmática. Por ejemplo, SHOUP (1975, p. 1.333) resta importancia al hecho de "la evidente imperfección o indefinición del concepto Haig-Simon de renta o de cualquier otro", porque, a su juicio, siempre es mejor

fiscal como, por ejemplo, las aportaciones de MUSGRAVE (1967), PECHMAN (1957 y 1977), GOODE (1977) o MUSGRAVE y MUSGRAVE (1992).

contar con una definición imperfecta que con ninguna, y "trabajar sobre ella lo mejor que podamos". POMP (1993), por su parte, afirma que hay que huir de las "arenas movedizas de las definiciones", ya que, en su opinión, "la controversia que ha rodeado la definición de un gasto fiscal es desafortunada porque puede ser evitada, o al menos mitigada".

Con esta línea de pensamiento, que niega la posibilidad de delimitar el concepto, se genera confusión y se desarrollan aspectos ajenos al gasto fiscal, estableciéndose en la práctica una especie de mecanismo retroalimentador que produce cada vez más matices en los aspectos concretos y parciales que cada autor decide abordar²⁸, pero también más errores, porque se confunde el objeto mismo del análisis y, por tanto, no puede establecerse su correcta medición.

La cuestión relevante es que la doctrina se ha preocupado básicamente por la existencia de beneficios fiscales, dando la impresión que el concepto de gasto fiscal surge para controlar esta situación, y se ha ocultado el hecho clave de que el

²⁸ Por ejemplo, FELDSTEIN (1980, pp. 102-103) describe el análisis del gasto fiscal como "claramente un necesario primer paso en el proceso de evaluar políticas fiscales alternativas. El hecho de que los expertos no estén de acuerdo sobre qué medidas serían consideradas gastos fiscales no reduce la utilidad de las estimaciones de subsidios fiscales particulares".

beneficio fiscal sólo existe porque previamente ha habido una decisión política de establecer un gasto público, esta vez no de forma directa sino a través de medidas fiscales. Por lo tanto, el beneficio fiscal no existe si no existe gasto fiscal; aquél es sólo la fórmula mediante la cual se establece éste.

El siguiente aspecto clave es que, para materializar ese gasto que los poderes públicos desean realizar a través del sistema fiscal, se van a aprobar determinados beneficios fiscales que, éstos sí, pueden erosionar los ingresos tributarios, lo que constituye otra dimensión de análisis.

De hecho, la misma concepción de gasto fiscal que defendemos, es decir, ese simple instrumento de la política económica, puede alumbrar y ayudar a la correcta delimitación de la discusión sobre el concepto económico de renta, en el sentido de que la profundización en los análisis de la racionalidad de los programas públicos puede ayudar a modificar el sistema fiscal vigente para aproximarlos a esa concepción extensiva de la renta económica.

Así, la cuestión no se enmarca en definir desde la óptica del sistema fiscal el concepto ideal de renta (no medible), sino en delimitar la definición precisa y operativa de gasto fiscal desde el ámbito presupuestario (medible y evaluable).

3. LAS TÉCNICAS DE ESTIMACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES.

Congruentemente con la preocupación de los analistas por la erosión de la base extensiva de la renta debida a la existencia de tratos tributarios de favor, se han desarrollado diversos métodos de cálculo que, como veremos a continuación, intentan estimar el beneficio fiscal y no el gasto fiscal.

Hasta ahora, las técnicas de estimación que se han desarrollado son las tres siguientes:

- a) Método de la pérdida de ingresos: intenta evaluar la cuantía de los ingresos públicos dejados de recaudar por la existencia de disposiciones que suponen desviaciones del "sistema fiscal normal" de referencia.

- b) Método de la ganancia de ingresos: trata de cuantificar el aumento de la recaudación que se produciría en el supuesto de eliminar o reducir las excepciones al régimen general de los tributos.
- c) Método del gasto equivalente: intenta calcular el gasto público directo que sería necesario establecer para que, en el supuesto de suprimir o reducir el gasto fiscal, el beneficio percibido por los mismos contribuyentes se mantuviera inalterado.

3.1. El método de la pérdida de ingresos.

La "pérdida de ingresos" es definida por la OCDE (1984, p. 19) como "la cantidad en que se reduce el ingreso fiscal a causa de la existencia de una disposición particular". Por tanto, este método se dirige a realizar una valoración *ex post* de los ingresos supuestamente dejados de percibir por el Tesoro a causa de la concesión de beneficios fiscales.

Para realizar la estimación se utilizan múltiples métodos estadísticos según la estructura fiscal existente, el tributo

de que se trate, la disponibilidad de datos fiables y, sobre todo, de la previa definición que se haga de los supuestos que constituyen beneficios fiscales, criterios que varían muy a menudo en los sistemas fiscales comparados.

La utilización de este método puede ser engañosa, ya que hace creer que la recaudación supuestamente "perdida" por el Tesoro sería igual a la cantidad en que se evalúa el beneficio fiscal correspondiente, lo cual no ha de ser necesariamente cierto, ya que la estimación que se realiza se basa en elegir un beneficio fiscal concreto y su efecto sobre un contribuyente, comparando la reducción de la cuota a pagar frente a la situación anterior, dejando inalteradas todas las demás medidas fiscales y agregando posteriormente los datos para estimar el total de la recaudación "perdida".

Es decir, este método de cálculo no tiene en cuenta las interacciones que se producen entre las distintas medidas fiscales²⁹. Por lo tanto, como se parte de una estimación del coste que va a tener cada figura de beneficio fiscal asumiendo que todas las demás concesiones permanecen sin cambios, el

²⁹ Por ejemplo, en el caso del IRPF español existe el límite conjunto del 30% de la base imponible para poder acogerse a los beneficios fiscales en este tributo.

resultado es que no resulta posible conocer el dato agregado de la recaudación "perdida", que resultará normalmente sobrevalorada. Como reconoce HARDWICK (1980, p. 68), "los gastos fiscales son evaluados sobre la base de estimar el efecto sobre la recaudación tributaria de derogar cada ayuda independientemente de las demás, y así no es posible calcular el coste agregado de varias ayudas fiscales por simple adición".

3.2. El método de la ganancia de ingresos.

Este método es la otra cara de la moneda respecto a la técnica de la recaudación supuestamente "perdida", ya que si ésta se producía por la existencia de una disposición particular, su eliminación supondría un incremento de los ingresos fiscales ligados al tributo en cuestión. En este sentido, el informe de la OCDE (1996, p. 14) considera a este método como una medida *ex ante*.

Como vemos, se trata, de nuevo, de un ejercicio de estimación de los beneficios fiscales, por cuanto se circunscribe exclusivamente al campo de los ingresos públicos,

esto es, consiste básicamente en cuantificar el aumento de recaudación que se produciría por la eliminación o reducción del beneficio fiscal.

Sin embargo, la supresión o minoración de un beneficio fiscal puede no transformarse automáticamente en un aumento recaudatorio por múltiples causas, entre las que se han señalado³⁰:

- el efecto sobre el comportamiento de los contribuyentes, quienes pueden intentar utilizar otros beneficios fiscales, modificar su actividad o, simplemente, evadir ese pretendido aumento contributivo.

- el efecto «feed-back», que indica que el impacto de la eliminación o reducción de beneficios fiscales puede producir una disminución del nivel general de la actividad económica y, por tanto, de la recaudación de ingresos tributarios.

³⁰ Ver REVILLA PEDRAZA (1990, p. 131), GONZÁLEZ-BLANCH (1984, pp. 45-46), EIROA VILLARNOVO (1985, p. 361) y CALLE SÁIZ y otros (1986, pp. 137 y ss.).

- la presión que puede ejercer el grupo o sector afectado por la supresión o disminución del beneficio fiscal, lo que a menudo puede llevar consigo la instrumentación de otros mecanismos de apoyo que, en la práctica, se convierten en un aumento del gasto público.

- para que sea efectiva la eliminación o reducción de un beneficio fiscal pueden ser necesarios medios humanos y materiales de seguimiento y control, y no simplemente disposiciones legales.

3.3. El método del gasto equivalente.

El método del "gasto o desembolso equivalente" consiste en calcular el gasto directo que sería necesario establecer para que los contribuyentes que disfrutaban de beneficios fiscales mantuviesen, en términos monetarios, su beneficio una vez eliminado el apoyo fiscal. En términos de la OCDE (1984, p. 21), "consiste en estimar el volumen de gastos presupuestarios directos que serían necesarios, antes de impuestos, para obtener el mismo beneficio después del

impuesto igual al que procura la ayuda fiscal, si ésta fuera reemplazada por una ayuda financiera directa que sería asociada al régimen fiscal aplicable a esta categoría particular de renta del beneficiario".

La aceptación de este método presupondría que se tiene un conocimiento exacto de la incidencia, tanto del gasto público directo como del gasto fiscal, sobre cada uno de los contribuyentes, lo cual plantea múltiples dificultades en muchos de los supuestos en que se pueden plasmar en la práctica.

Además, aún en los casos en que fuese posible establecer dicha incidencia, la aplicación práctica de este método conllevaría dificultades importantes, ya que plantearía el problema de delimitar el tratamiento fiscal de esos programas de gasto directo que reemplazarían al gasto fiscal. Como explica REVILLA PEDRAZA (1990, p. 131), "el gasto directo del Sector Público implica un mayor ingreso para aquellos que lo reciben, y esta mayor renta supondrá una modificación de su gravamen, modificación de difícil valoración (ya que dependerá de las circunstancias individuales de cada sujeto beneficiado)

y que puede hacer no coincidentes, en términos monetarios, el beneficio recibido vía gasto directo con el beneficio fiscal".

Así, las estimaciones del coste de los beneficios fiscales a través de esta técnica se basan en los supuestos de que la supresión o disminución de un beneficio fiscal no empuja al contribuyente a un tipo impositivo marginal más alto y que su comportamiento económico permanece inalterado³¹.

De todas maneras, esta técnica profundiza en la relación entre gasto directo y gasto fiscal como medidas alternativas para establecer determinados beneficios a ciertas actividades o personas, por lo que realmente su "preocupación" sería básicamente la de realizar una valoración en términos de gasto público que no hiciese variar la situación personal del contribuyente.

Sin embargo, lo esencial del método de medición que se elija sería precisamente el permitir comparar el gasto directo y el gasto fiscal para alcanzar objetivos de política económica, uno de los cuales puede ser el de no hacer variar la carga impositiva al contribuyente, pero no es ciertamente

³¹ Para esta discusión pueden verse, por ejemplo, la aportación de SMITH (1979^a).

en la mayoría de los casos un eje fundamental por el que se guía la política presupuestaria de gasto. Además, su utilización no tiene por que ser alternativa, sino que puede ser complementaria, esto es, es a través de la posibilidad de comparar sus efectos como se podría decidir entre el gasto directo y el gasto fiscal para alcanzar los objetivos perseguidos, sean éstos los que sean.

La diferencia básica entre las estimaciones realizadas desde el método de "desembolso equivalente" y el de la recaudación "perdida" consiste, en opinión de MOON (1989, pp. 58-59), en que el primero se expresa en la cantidad de beneficios antes de impuestos para ser consistente con los programas de desembolsos directos, mientras que el segundo se expresa en la cantidad de beneficios después de impuestos para reflejar el ahorro neto de los contribuyentes. Claramente, el método del "desembolso equivalente" facilita una comparación más precisa de los costes entre los programas de gastos directos y de gastos fiscales, mientras que la convencional estimación de la recaudación "perdida" es más útil para analizar alternativas dirigidas hacia el aumento de la recaudación.

Nos encontramos, pues, ante una situación en la que se han conformado básicamente tres métodos de estimación que, además de meritorios, son claramente insuficientes por un doble motivo. Por un lado, porque se limitan a ser una evaluación de la cuantía de los beneficios fiscales (individuales) y no del gasto fiscal y, por el otro lado, porque no posibilitan su traducción en términos del presupuesto de gastos, impidiendo así su transparencia, evaluación y control.

Así, aunque el gasto fiscal se produce necesariamente mediante la concesión de beneficios fiscales, ya hemos visto que no son conceptos equiparables. Más concretamente, las estimaciones realizadas bajo la óptica del beneficio fiscal responden claramente a análisis conformados desde el punto de vista del sistema impositivo y, a menudo, desde la óptica de los contribuyentes³², que si bien tienen gran interés, dejan de lado otros muchos aspectos importantes del análisis.

³² Esta es la postura defendida por DYER (1982), para quien el "coste" del gasto gubernamental –bien sean gastos directos o gastos fiscales– debería medirse desde la perspectiva de los contribuyentes, que son los que, en última instancia, lo soportan.

De todos modos, pese a los problemas que presentan, estos tres métodos o técnicas de estimación de los beneficios fiscales son los que se han utilizado para intentar aprehender la realidad del gasto fiscal, lo cual va a tener unas consecuencias determinadas que debemos poner de relieve, tanto en el plano teórico de los análisis realizados sobre sus efectos económicos, como en los desarrollos prácticos que se han producido en el ámbito internacional.

4. LOS EFECTOS ECONÓMICOS DEL GASTO FISCAL.

Los más importantes análisis realizados a través de los métodos de estimación citados anteriormente se han preocupado básicamente por establecer las consecuencias, en términos de equidad y eficiencia, que tienen los beneficios fiscales sobre el sistema impositivo y sobre la situación de los contribuyentes. En este sentido, podemos decir que la opinión generalizada es la que expresa CORELLA AZNAREZ (1984, p. 27) cuando indica que "el análisis [de las ayudas fiscales] debe perseguir el conocimiento del reparto y la realización de un balance entre los beneficios recibidos por los sectores y grupos favorecidos y los recursos disponibles, de manera que

se pongan de relieve la racionalidad de los diferentes Gastos Fiscales, después de someterlos a los correspondientes tests de la equidad y de la eficiencia".

A partir de esta posición, los análisis se han centrado normalmente en comparar la situación resultante de la existencia de beneficios fiscales frente a un escenario sin ellos, con un transfondo generalmente crítico. Así, por un lado, se argumenta que su existencia atenta contra el principio impositivo de equidad, ya que personas en situación similar contribuyen de forma diferente. Por otro lado, el énfasis se ha colocado también en los efectos perniciosos que pueden tener sobre la eficiencia económica, ya que permiten situar la asignación de recursos fuera de las áreas más productivas de la economía.

Esta visión crítica impregna buena parte de los estudios económicos sobre la materia y es la consecuencia lógica de los desarrollos de la teoría convencional que entiende que sólo existe gasto fiscal cuando tiene un carácter incentivador de actividades, mientras que aquellas medidas fiscales que persiguen una finalidad redistributiva se considera que forman parte de la "estructura fiscal normal" y por tanto no

constituirían gasto fiscal³³. La importancia de los análisis llevados a cabo a partir de estos criterios y su generalizada aceptación obliga a que nos detengamos en su consideración.

4.1. El gasto fiscal y la equidad.

Bajo este enfoque, lo que en realidad se ha producido son análisis de los efectos de los beneficios fiscales sobre la equidad en la imposición para grupos demográficos seleccionados, con un especial tratamiento a la medición del nivel de progresividad resultante de la implantación de dichos beneficios fiscales; esto es, son análisis que se dirigen a determinar quiénes ganan y quiénes pierden por los cambios en la legislación fiscal³⁴.

Desde esta óptica, no cabe duda de que una de las primeras preocupaciones que suscita el tratamiento del gasto fiscal es su influencia sobre la equidad. Es el mismo SURREY

³³ Es la posición defendida por AARON (1971) cuando otorga el carácter de gasto fiscal únicamente a las medidas fiscales con finalidad incentivadora, mientras que las actuaciones dirigidas a que no se vea alterada la capacidad de pago de los contribuyentes, por ejemplo por razones familiares, no entrarían a formar parte del concepto de gasto fiscal.

³⁴ Puede verse al respecto el análisis de JOULFAIAN (1985) y también el de WEINBERG (1987).

(1970a) quien insiste en considerar que, frente a los subsidios directos, los incentivos fiscales son usualmente menos equitativos, benefician a las personas con altos niveles de renta y son más difíciles de desarrollar y administrar. En este sentido, SURREY y McDANIEL (1979, p. 296) reconocen que "la esencia de los gastos fiscales es proveer asistencia gubernamental a través del impuesto sobre la renta. Este uso del sistema fiscal claramente va en contra del concepto de equidad horizontal de dicho impuesto".

En principio, hay que reconocer la base de estas aseveraciones desde el punto de vista de la imposición. En primer lugar porque, como resulta evidente, para ser beneficiario de una medida fiscal de exención es necesario que previamente se tengan los ingresos suficientes. Solamente es posible acogerse a un beneficio fiscal que disminuye la deuda tributaria cuando se es contribuyente neto a las arcas del Estado, condición que no ocurre para ser beneficiario de un programa de gasto directo.

En segundo lugar, y paralelamente, la capacidad de un contribuyente para resultar beneficiado por estas medidas fiscales generalmente será mayor cuanto mayores sean sus

ingresos, por lo que tienen un carácter regresivo, afectando fundamentalmente a las decilas de rentas superiores³⁵

Como señala HARDWICK (1980, p. 66), "los gastos fiscales tienen el mismo efecto sobre la posición de la caja gubernamental que los gastos directos del gobierno, pero los dos no son sustitutos *directos*. En orden al beneficio de una reducción impositiva, una persona necesita una suficiente medida de renta o beneficios, mientras que para disfrutar de un subsidio directo él o ella no la necesitan. El impuesto ahorrado por cualquier individuo derivado de una exención absoluta dada dependerá de su tipo marginal de impuesto (...). En este sentido, los gastos fiscales tienden a ser regresivos, al contrario que los programas de gasto directo, y como tal necesitan ser escrutado más cuidadosamente que los gastos directos".

En definitiva, según este planteamiento la existencia del gasto fiscal supone, fundamentalmente, una redistribución de la carga impositiva entre los contribuyentes, por lo que puede generar situaciones de inequidad fiscal.

³⁵ STEVENS (1989, pp. 206 y ss.) realiza este análisis para el caso especial de la vivienda.

Sin embargo, pese a la general aceptación de las premisas recordadas anteriormente, nuestro criterio es bien distinto: el gasto fiscal no puede generar, ni teóricamente ni en la práctica, una redistribución de la carga. En este sentido, lo que realmente acontece es que supone un aumento del volumen total de la carga impositiva³⁶, pues al tratarse de un gasto, éste ha de ser financiado básicamente mediante impuestos o deuda pública.

Pero, además, este aumento del tamaño de la carga generado por el gasto fiscal tiene la peculiaridad de que se efectúa mediante la concesión de beneficios fiscales que, estos sí, van a distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de una forma muy concreta: dicha carga va a ser satisfecha por todos aquellos contribuyentes, presentes y futuros, que no se ven beneficiados por dichas medidas fiscales.

Por lo tanto, el efecto económico inmediato de una actuación pública a través del gasto fiscal es aumentar el

³⁶ El gasto público, ya sea gasto directo o gasto fiscal, es el que origina la carga impositiva sobre los contribuyentes, luego la existencia misma del gasto fiscal supone un incremento del gasto público y, consecuentemente, una mayor necesidad de financiación, lo que deriva, en definitiva, en un aumento del tamaño de la carga.

gasto público total, y la financiación de ese nuevo gasto va a correr a cargo de todos aquellos contribuyentes que no se vean afectados positivamente por las medidas de beneficio tributario que se pongan en marcha para efectuar el gasto fiscal.

En definitiva, debemos resaltar que la existencia de beneficios fiscales sí puede atentar contra el principio impositivo de equidad. Ahora bien, el gasto público fiscal no puede ser medido por el mismo rasero³⁷, pues su funcionalidad va a ser precisamente alterar, de forma discrecional, la distribución de la renta en el sentido deseado por el grupo político en el poder, independientemente de que la dirección que tome pueda ser considerada más o menos justa.

4.2. El gasto fiscal y la eficiencia.

Los análisis realizados sobre el gasto fiscal tienen detrás otra preocupación añadida a la anteriormente comentada sobre la equidad: la insuficiencia de estudios respecto a su

³⁷ En este sentido, creemos más ajustado hablar de justicia distributiva que de equidad, aunque sea como delimitación semántica frente a los importantes estudios sobre equidad del sistema impositivo.

efectividad. De hecho, los métodos de estimación existentes imposibilitan el conocimiento real del coste que tienen las medidas de gasto fiscal, por lo que no es posible aplicar coherentemente las técnicas del análisis coste-beneficio que permitirían analizar si estas actuaciones públicas de gasto son eficientes.

En este contexto, los estudios económicos que se han desarrollado se centran, básicamente, en analizar la eficiencia o ineficiencia de la labor incentivadora de los beneficios fiscales sobre la actividad económica, haciendo dejación, de nuevo, de su correcta consideración de gasto público.

Además, las reflexiones sobre esta materia a menudo se han visto acompañadas de una cierta preocupación, al constatar el hecho de que ciertas actividades, sectores, grupos o empresas, que son menos productivas que otras, pueden llegar a ser más atractivas o competitivas simplemente por verse favorecidas por leyes fiscales.

Este planteamiento, pues, ignora que el gasto fiscal, además de generar un beneficio, implica un coste que es

generalmente desconocido, entre otros motivos, porque los métodos de estimación no dan la verdadera medida de la aplicación de estos recursos públicos efectuados a través de medidas fiscales.

Por lo tanto, paralelamente a lo expuesto respecto a la equidad, los análisis de eficiencia tienen distinto contenido según se analicen desde el lado del gasto o desde el de los ingresos.

Desde el punto de vista de la imposición, existe un abundante cúmulo de estudios acerca de las consecuencias económicas y eficacia de determinados beneficios fiscales, en términos de localización de actividades, como instrumento de la formación de capital, para la creación de empleo, para estabilizar la demanda efectiva, etcétera.

Partiendo de la base de que la imposición afecta, en la práctica, la conducta económica de los agentes sobre los que recae, los beneficios fiscales van a incidir en la eficiencia económica porque provocarán efectos renta y efectos sustitución (sobre todo en los llamados impuestos distorsionantes); esto es, los individuos alterarán sus

obligaciones fiscales modificando aspectos tales como su oferta de trabajo o su nivel de ahorro.

Así, desde el punto de vista de la imposición, lo que se intenta estimar a través de los métodos citados es, por un lado, los efectos económicos del incremento de renta, que todo beneficio fiscal supone, en la conducta de los individuos y en la variación de las magnitudes económicas básicas de todo sistema económico y, por otro lado, analizar los efectos económicos a que da lugar el sistema de precios para conocer quién termina beneficiándose de estas medidas fiscales.

En este sentido, cobran especial importancia los análisis de incidencia impositiva. Por poner dos ejemplos, en el caso de las adquisiciones de viviendas ya hemos comentado que, en la mayoría de los casos, el monto de los beneficios fiscales se traslada al precio, por lo que en vez de favorecer a los demandantes de vivienda beneficia a los oferentes de las mismas. De igual forma, las deducciones por donaciones caritativas y filantrópicas tienen el efecto de favorecer a las instituciones que realizan estas labores, más que a los contribuyentes individuales.

Como señala KESSELMAN (1977, p. 169), "para gastos fiscales que son designados para estimular ciertos tipos de actividad, no es obvio que los beneficios caerán primariamente en los individuos cuyos impuestos son reducidos; los beneficios pueden ser pasados a otros a través de la actividad que ha sido incentivada. Esta observación es particularmente importante con respecto a las deducciones por contribuciones caritativas, donde las instituciones receptoras de las donaciones también se benefician"³⁸.

Pero, aunque es de una gran importancia el poder evaluar los efectos económicos y la eficiencia de los beneficios fiscales, nuestro objetivo se aparta totalmente de esta línea, interesándonos destacar, de manera nítida, la necesidad de realizar el análisis desde la óptica del gasto.

En los análisis de eficiencia del gasto fiscal, la cuestión que se plantea es que para alcanzar los mayores niveles de eficiencia de los programas presupuestarios, en base a unos objetivos previamente definidos, se puede utilizar el gasto directo o el gasto fiscal —sustitutiva o complementariamente—. La valoración de la idoneidad de uno u

³⁸ Ver también FELDSTEIN y CLOTFELTER (1976) y FELDSTEIN (1980).

otro instrumento con respecto a los objetivos programados y el análisis de los recursos necesarios para conseguirlos nos dará la medida de su eficiencia³⁹, lo que nos pone en relación directa con los problemas de su evaluación, que hay que resolver para poder aplicar correctamente las técnicas del análisis coste-beneficio que permitan calcular los beneficios sociales netos derivados de cualquier actuación pública de gasto.

De esta forma, evitaríamos la situación actual en la que, generalmente, la elección de los instrumentos no responde a análisis de eficiencia, sino que depende básicamente de la conveniencia que para el poder político va a tener el que las medidas de gasto sean transparentes y aplaudidas por la sociedad, o que se quiera hacer menos patente hacia la opinión pública los mecanismos de preferencias hacia personas, grupos o actividades.

³⁹ Como señala MOON (1989, p. 335), "que un gobierno implemente sus políticas a través del sistema impositivo o a través del gasto directo no es en sí un indicador útil de una buena o mala política. Las conclusiones deben depender de los objetivos políticos de un programa particular inicialmente considerado, de la designación de los gastos fiscales y gastos directos utilizados, de la estructura administrativa del programa y de otras consideraciones relevantes, tales como las rentas y características demográficas de los grupos beneficiarios".

Por lo tanto, y en definitiva, el análisis de la eficacia y eficiencia del gasto fiscal debe estar marcado por su idoneidad para alcanzar los objetivos que previamente se han delimitado por el poder político, y para ello puede sustituir o complementar al gasto directo, ya que ambos son instrumentos de una misma política económica.

Así, otros estudios económicos, más ajustados a la realidad, intentan establecer métodos de comparación entre el gasto directo y el gasto fiscal. Al respecto, McDANIEL (1981, p. 622) señala que, para poder decidir sobre el uso alternativo de gastos directos o de gastos fiscales, hay que compararlos de forma que respondan a las siguientes cuestiones: 1º ¿Cuánto cuesta el programa? 2º ¿Está estructurado el programa para producir un ratio coste-beneficio favorable? 3º ¿Está diseñado el programa para producir una respuesta efectiva a los problemas identificados? 4º ¿Están distribuidos de forma equitativa los beneficios del programa? 5º ¿Cuáles son las técnicas para su revisión y evaluación? y 6º ¿Cuáles son las consecuencias sobre la imposición sobre la renta? Pero dichos intentos continúan teniendo la desventaja fundamental de que no se realizan en base a las cifras reales del gasto fiscal, sino a través de

las estimaciones del coste de los beneficios fiscales individuales.

En definitiva, una interpretación más adecuada de la incidencia distributiva del gasto fiscal debe estar basada en el análisis de los cambios en las retribuciones relativas de los factores y de los precios de los bienes y servicios inducidos por los recursos económicos que se utilizan a través de este mecanismo.

En este sentido, las dificultades radicarían, en primer lugar, en clasificar el gasto fiscal según sea posible asignarlo a personas concretas o si se trata de un gasto indivisible⁴⁰ y, en segundo lugar, en conocer los efectos externos que pueden generar las distintas partidas del gasto fiscal.

5. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL.

Las dificultades teóricas y prácticas encontradas para cuantificar el gasto fiscal han tenido su reflejo en la

⁴⁰ GIMENO ULLASTRES (1995) no comparte la opinión de que los beneficios de los gastos indivisibles no puedan ser asignados, lo que abre unas perspectivas de análisis tremendamente interesantes.

experiencia internacional. Así, pese al impulso inicial que supuso la acuñación del término y las primeras aplicaciones llevadas a cabo en Estados Unidos de América y en Alemania a finales de los años sesenta, en la actualidad parece haber decaído considerablemente el interés por profundizar en esta materia.

De hecho, la importancia inicialmente concedida al gasto fiscal tuvo su plasmación en la práctica presupuestaria de distintos países, en relevantes discusiones doctrinales⁴¹ e, incluso, en meritorios intentos de análisis comparativos internacionales⁴².

Sin embargo, a partir de mediados de la década de los ochenta la literatura académica al respecto ha disminuido considerablemente. Así, resulta significativo que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que había realizado un pormenorizado estudio internacional del gasto fiscal en 1984,

⁴¹ En la década de los setenta fue el tema protagonista en la reuniones anuales celebradas en 1976 por la *International Fiscal Association* y en 1977 por el *International Institute Of Public Finance*.

⁴² Entre dichos intentos destaca el realizado por McDANIEL y SURREY (eds.) (1985), quienes editaron un estudio comparativo del gasto fiscal en los Estados Unidos de América, Canadá, Reino Unido, Suecia, Holanda y Francia utilizando métodos de estimación de la renta comunes y una definición única del "sistema fiscal normal". Como recoge la OCDE (1996), a partir de este estudio y basándose en sus resultados, el NORDIC COUNCIL OF MINISTERS (1987) también intentó desarrollar guías para identificar los gastos fiscales adaptándolas a los sistemas fiscales nórdicos.

no retoma el análisis hasta doce años más tarde y su contenido no hace más que corroborar el estancamiento que ha sufrido la cuestión puesto que, pese a relativos avances parciales, permanecen sin resolverse cuestiones esenciales en el tratamiento del tema.

Entre los problemas planteados que justifican este punto de inflexión destaca el de la cuantificación del gasto fiscal, ya que en el ámbito de la práctica concreta, el balance de las experiencias realizadas a partir de los tres métodos de estimación citados es muy variada. Así, aunque todos los países examinados en el informe de la OCDE (1996) utilizan el método de la "pérdida de ingresos" (salvo los Estados Unidos de América, donde se combina con el método del "desembolso equivalente"), a partir de ese punto las diferencias se hacen significativas en la comparación entre países, ya que cada uno de ellos ha ido adoptando particulares puntos de vista en la consideración del gasto fiscal según la definición aceptada por cada uno de ellos, las peculiaridades de su sistema fiscal, los objetivos de política económica que persiguen y el grado de desarrollo de su administración tributaria.

Como reconoce el informe citado, no existe un criterio generalmente aceptado de gasto fiscal, sino interpretaciones a modo de clasificaciones de lo que se consideran excepciones o desviaciones respecto a un "sistema fiscal normal o de referencia", lo cual hace imposible la comparación internacional de las cifras expuestas por los distintos países, ya que choca frontalmente con la terca realidad de que sus estructuras tributarias son diferentes.

Así, el análisis comparativo nos muestra que, aquellos países donde se han elaborado informes acerca del gasto fiscal, han puesto en marcha distintas fórmulas para estimar su cuantía y los han incorporado de diversas maneras en los procesos presupuestarios. Los particulares puntos de vista adoptados por cada país en la consideración del gasto fiscal no derivan, por tanto, de un posicionamiento común respecto a esta materia, sino que dependen básicamente de la definición adoptada, las peculiaridades del sistema fiscal, los objetivos de política económica perseguidos y el grado de desarrollo de la administración tributaria.

Esta realidad perdura hasta nuestros días pese a la necesidad de homologar la problemática derivada del gasto

fiscal a escala internacional, pues no en vano en una economía cada vez más interdependiente y caracterizada por uniones interestatales de todo tipo, no resulta operativo establecer metodologías dispares en los distintos países, ya que dificulta las necesarias comparaciones internacionales, establece políticas de gasto escasamente transparentes y entorpece los intentos de armonización fiscal actualmente en curso.

Como ejemplos de algunas disparidades evidentes entre los distintos países analizados, podemos señalar que en la mayor parte de ellos los informes de gasto fiscal tienen carácter anual, aunque, por ejemplo, en Alemania se realiza cada dos años y en Italia y Holanda son informes esporádicos en el tiempo.

Sólo en Bélgica, Finlandia, Francia, Portugal y España forman parte explícitamente del proceso presupuestario. En los Estados Unidos de América, aunque los informes se realizan como parte de los presupuestos gubernamentales, no están integrados en el proceso presupuestario⁴³. Además, en la

⁴³ Como señala HOWARD (1995), en los Estados Unidos de América los gastos fiscales se agrupan en las mismas categorías presupuestarias que los gastos directos en los documentos gubernamentales pero, sin embargo, son discutidos en un apéndice separado al Presupuesto anual preparado por la *Office of*

mayoría de los países se realizan como documentos presupuestarios separados, esto es, no integrados en la estructura de ingresos y gastos públicos.

Con relación a las figuras tributarias que son incorporadas en los informes, todos los países examinados en el estudio de la OCDE (1996) recogen los beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta personal y, salvo Holanda, los incluidos en la imposición sobre sociedades. Con las excepciones de Irlanda y Holanda, también se contabilizan los beneficios fiscales en los impuestos indirectos y en otros directos, como los impuestos sobre el capital. Los informes norteamericanos incluyen los impuestos estatales y los impuestos sobre donaciones, pero no abarcan los impuestos indirectos o los impuestos sobre las nóminas. En Australia, Austria, Canadá, España y los Estados Unidos de América, los informes abarcan únicamente los impuestos del gobierno central.

Como observamos, se produce una amplia panoplia de situaciones, especificaciones y particularidades que sustentan a cada sistema fiscal nacional. Por lo tanto, en este momento lo esencial del tema que analizamos es el reconocimiento de la

existencia de una gran disparidad de normas de referencia en los sistemas fiscales analizados, y como se define el gasto fiscal como las desviaciones respecto a dicho sistema, las dificultades de su medición se sitúan en un verdadero callejón sin salida.

En esta línea, el informe de la OCDE (1996) destaca cinco problemas fundamentales a los que se enfrenta la consideración del gasto fiscal; a saber: los derivados de la elección de la unidad contribuyente en la imposición sobre la renta, del tratamiento fiscal de las pensiones, de la consideración de la renta imputada por la vivienda habitual, los derivados de la integración de los impuestos sobre la renta personal y de sociedades y, por último, del tratamiento de las deducciones por amortización.

Así, debemos contrastar nuestro desarrollo metodológico sobre la consideración del gasto fiscal con estas dificultades, teóricas y de medición, encontradas por la teoría convencional a la hora de definir y desarrollar en la práctica los informes de gastos fiscales, lo que nos dará una medida adecuada de la adaptación teórica de nuestro concepto para la resolución de los problemas planteados.

Para realizar esta labor, vamos a utilizar como ejemplo la discusión sobre los efectos que tiene la elección de la unidad contribuyente en la imposición sobre la renta, decisión sobre la que no existe una posición unánime entre los economistas ya que, si para aproximarnos al concepto económico de renta gravable, utilizamos la definición Schanz-Haig-Simons, podríamos considerar como tal al individuo, a la pareja, casada o de hecho, a la familia o al conjunto de personas que conviven bajo un mismo techo.

La realidad fiscal de los distintos países de la OCDE refleja esta diversidad, lo cual es producto de particulares circunstancias históricas y de procesos culturales diversos. Como consecuencia de ello, los problemas derivados de la acumulación de rentas o de la existencia de hijos u otros familiares dependientes son tratados fiscalmente de distintas formas.

Ante estas disparidades, surgen inmediatamente dudas respecto a si constituyen gasto fiscal las fórmulas establecidas para evitar los problemas señalados o, incluso, si la misma elección de la unidad contribuyente puede generar gasto fiscal.

A partir de la teoría convencional se ha producido una gran variedad de situaciones particulares que, de una forma u otra, se preocupan básicamente de salvaguardar la equidad del sistema fiscal. Así, en Alemania las deducciones fiscales por familiares dependientes se consideran parte del "sistema fiscal normal" y no constituyen, por definición, gasto fiscal. En España e Italia, aunque tienen como unidad contribuyente al individuo, existe una serie de desgravaciones familiares que no forman parte del "presupuesto de gastos fiscales". Los Estados Unidos de América tienen como unidad contribuyente a la familia, lo cual forma parte de la estructura fiscal de referencia, al igual que las deducciones familiares y, por lo tanto, no se contabilizan como gasto fiscal. Holanda, y de manera parecida Portugal, reconocen que existen diferentes puntos de vista respecto al "correcto" tratamiento fiscal de las personas según estén casadas o no, por lo que las medidas fiscales especiales en atención al matrimonio se considera que forman parte del "sistema fiscal normal" y por lo tanto no se computan como gasto fiscal.

Otro grupo de países, como Francia, Austria o el Reino Unido sí incluyen, bajo diversas consideraciones, alguna o varias deducciones en las cuentas de gasto fiscal.

En definitiva, existe una variopinta práctica internacional que puede incluir todas las exenciones como gasto fiscal, sólo alguna o ninguna de ellas, con lo cual la situación se empantana respecto a lo que es la práctica propia del país considerado y constituye un claro y diáfano ejemplo de la inoperatividad que tiene el hacer referencia a un "sistema fiscal normal" que es, en definitiva, un producto histórica y espacialmente determinado por un complejo cúmulo de factores.

A través de nuestra metodología, todas estas contradicciones sobre la consideración de la unidad contribuyente se resuelven de manera inmediata al aplicar el concepto según el cual existe beneficio fiscal cuando se produce una exención al régimen general vigente del tributo. Y todo beneficio fiscal es el instrumento de algún gasto fiscal que debe estar reflejado en el estado de gastos del presupuesto.

Así, cuando analizamos el sistema español, por ejemplo, observamos que la unidad contribuyente es el individuo, por lo que los beneficios derivados de la declaración conjunta constituyen un beneficio fiscal, como correctamente se ha recogido en los denominados "presupuestos de gastos fiscales"

para el ejercicio de 1997⁴⁴, ya que se trata de un supuesto de sujeción al gravamen al cual se le aplica una exención que deriva en una minoración de la deuda tributaria, constituyendo así un beneficio fiscal para los contribuyentes que se acogen a dicha declaración conjunta.

Sin embargo, otros elementos que igualmente suponen la existencia de beneficios fiscales, como por ejemplo las distintas deducciones en la cuota por personas dependientes⁴⁵, no están recogidos como tales en el citado "presupuesto de gastos fiscales", cuando de la misma forma se trata de exenciones frente a un supuesto de sujeción que implica una minoración de la deuda tributaria.

Por lo tanto, dichas deducciones constituyen beneficios fiscales y, como tales, forman parte del gasto fiscal que los decisores políticos implementan hacia objetivos determinados y que suponen aplicaciones de recursos públicos.

⁴⁴ Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996a, pp. 27 y 54).

⁴⁵ Respecto a las discusiones sobre el tratamiento y los efectos de las deducciones familiares, puede verse, por ejemplo, BRANNON y MORSS (1973) y GOTTSCHALK (1976).

De esta forma, tenemos una vía clara de delimitación de los supuestos que constituyen beneficio fiscal fuera de toda consideración subjetiva sobre si deben ser considerados como tales o si deben ser incluidos en los listados del llamado "presupuesto de gastos fiscales". En esta vía, cualquier beneficio fiscal va a formar parte de algún gasto fiscal que va a estar incorporado a los programas correspondientes en el estado de gastos del presupuesto.

En el caso de las deducciones por la tributación conjunta y por personas dependientes, los poderes públicos pueden perfectamente establecer, modificar o eliminar estas excepciones al régimen vigente del tributo, lo cual dependerá de las circunstancias demográficas, de la distribución de la renta existente, de las necesidades de financiación del sector público, de la importancia que en ese momento tenga para el grupo político en el poder la legitimación de su actuación y la consecución de votos, del grado de desarrollo de la administración tributaria y un largo etcétera que irá pesando de una u otra forma según las especiales condiciones históricas, sociales, económicas y espaciales existentes.

Por lo tanto, no podemos estar de acuerdo con la consideración de que se trata de "simples costes de gestión del impuesto"⁴⁶ ni con las justificaciones de tipo genérico como el de la justicia social⁴⁷ para no incluir las deducciones por personas dependientes en la consideración del gasto fiscal, pues estas exenciones se pueden establecer técnicamente para favorecer a determinados colectivos en detrimento de otros.

En definitiva, ante las particularidades que cada país establece para superar las dificultades de cuantificación del gasto fiscal, los métodos de estimación que se han desarrollado no hacen más que ampliar la confusión existente e impedir que se conozcan las cifras reales de recursos públicos que se canalizan a través de medidas fiscales de exención, cuestión que debemos abordar a continuación.

⁴⁶ Ver DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1989, p. 8).

⁴⁷ Véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979a, p. 49), postura que no es compartida por GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1980, p. 65).

6. LA MEDICIÓN DEL GASTO FISCAL.

Para conocer las cifras del gasto fiscal establecido respecto a un objetivo determinado, plasmado en un programa presupuestario concreto mediante la formulación de los créditos correspondientes, debemos analizar el gasto que efectivamente se produce a través de los distintos tratos fiscales de favor que se hayan establecido a tal fin mediante la técnica de la exención tributaria.

La forma para conocer, de forma nítida, la aplicación de recursos realizados a través del gasto fiscal consiste en reflejarla en el estado de gastos del presupuesto con el carácter de créditos ampliables. Como indica ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979a, pp. 50-51), "el contraído de la cuota o deuda tributaria «íntegra» se dataría mediante el ingreso en el Tesoro público (supuesto normal) del sujeto pasivo y la aplicación, virtual o en formalización, del importe de la exención o bonificación con cargo al crédito para gastos fiscales que figuraría en el Presupuesto de esta clase y con el carácter —así opino— de «ampliable». Un adecuado desarrollo contable de las aplicaciones al referido crédito presupuestario para gastos fiscales permitiría conocer el

importe de las «subvenciones» implícitamente concedidas por la Hacienda Pública según sectores productivos, unidades familiares, territorios o regiones, etc.".

Además, la competencia para decidir sobre la concesión, modificación o supresión de estos créditos ampliables para el gasto fiscal, que serían propuestos por los Departamentos responsables del gasto, debe estar en manos del Ministerio de Economía y Hacienda, de forma que se facilite su control y la racionalidad de las actuaciones públicas globalmente consideradas.

El argumento central en contra de la utilización de créditos ampliables es que el gasto inicialmente presupuestado resulte muy inferior al efectivamente realizado al final del ejercicio, por los peligros que conlleva respecto a la realidad del déficit público y sus efectos macroeconómicos. Este argumento, sin embargo, no es válido en el caso que nos ocupa, ya que en la actualidad el gasto fiscal no está incluido en el Presupuesto, hecho que sí distorsiona fuertemente no sólo las cifras de liquidación respecto a las previsiones iniciales, sino toda la estructura presupuestaria.

Actuando de esta forma, resultaría transparente y controlable la actuación presupuestaria pública, ya que existirían los datos concretos que lo hiciesen posible. Como señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1981, pp. 215-216), "esta incorporación al Presupuesto de Gastos, con créditos ampliables, permitiría conocer el coste efectivo de cada clase de exención o bonificación para el Tesoro Público, esto es, para la comunidad nacional. Una adecuada clasificación de tales «créditos para gastos» permitiría conocer los sectores o unidades económicas destinatarios de los denominados «gastos fiscales». Estos datos deben ser contabilizados por mera aplicación del principio presupuestario de universalidad, pero también por exigencia inexcusable del sistema de economía de mercado que ampara nuestra Constitución según sus panegiristas. Hay sectores productivos que si se sometieran a una tabla de *input-output* presupuestarios (impuestos, exenciones y subvenciones) presentarían un saldo difícil de fundamentar, cualquiera que sea la ideología que se mantenga respecto de las funciones del sector público en una economía nacional".

Desde esta óptica, se consigue clarificar que la función principal del presupuesto es la de reflejar las prioridades de

gasto del gobierno. Como señala McINTYRE (1982b, p. 425), "el coste de un programa de gasto sería definido como la cantidad de dinero gastado por el gobierno, directamente a través de salidas de caja o indirectamente a través de los ingresos perdidos; desde la «cantidad gastada» mostraría cómo el gobierno ha asignado los recursos económicos bajo su control".

Pero esta medición mediante la fórmula del crédito ampliable también tiene sus exigencias, puesto que supone no conocer la aplicación definitiva de recursos hasta contar con los datos correspondientes de liquidación presupuestaria, por lo que resulta imprescindible contar con estadísticas tributarias precisas⁴⁸ que permitan conocer fehacientemente la cantidad de recursos públicos aplicados a través del gasto fiscal.

Sin embargo, no podemos olvidar que lo que hasta hace relativamente poco tiempo suponía una tarea muy compleja y de difícil concreción, incluso por impedimentos técnicos⁴⁹, hoy en

⁴⁸ Como señala TOBES PORTILLO (1995, p. 287), "si la brecha entre el gasto fiscal presupuestado y el liquidado es relevante el presupuesto pierde gran parte de su valor".

⁴⁹ Como licencia anecdótica, pero que nos sitúa correctamente en el ámbito temporal, recordemos que el término gasto fiscal fue concebido unos años antes del invento del microprocesador (1971) o de la computadora personal (1974-1975).

día se convierte realmente en un ejercicio de buscar la forma idónea de afrontar la información que se persigue. Nos referimos a que, como en muchos otros ámbitos de la vida social, el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información está condicionando profundamente las formas y contenidos de la administración de los recursos públicos, puesto que incrementa de modo sustancial la cantidad y calidad de los datos disponibles para los gestores de la actividad pública y para el conjunto de los ciudadanos.

Aunque éste es un proceso reciente y aún no consolidado, su potencialidad para resolver la medición del gasto fiscal ya ha dado pasos sustanciales. Por poner un ejemplo, el MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995, p. 116), en la Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1996, recoge la bondad de la medición directa (frente a las estimaciones realizadas anteriormente) al referirse a la reducción de la base imponible de los intereses hipotecarios afectos a la adquisición de inmuebles urbanos de uso propio. Así, el dato de 56 millardos de pesetas, que se efectuaba por primera vez en 1995⁵⁰, fue aumentado hasta 163 millardos en el

⁵⁰ Lo que, de por sí, es una muestra significativa de las continuas variaciones sobre los supuestos que deben ser considerados beneficios fiscales, debido a la inexistencia de una conceptualización clara y medible.

ejercicio siguiente al tener la base estadística suficiente para perfeccionar el cálculo. Aunque persisten errores conceptuales, ya que esta reducción en la base imponible no es un gasto fiscal sino un beneficio fiscal que, por lo tanto, origina una parte del gasto fiscal dirigido hacia la política de la vivienda, lo realmente importante ahora es que la determinación de la cuantía no se estableció a través de una estimación, como se había hecho hasta 1995, sino de una medición que fue posible porque desde el ejercicio de 1992 (declaraciones presentadas en el año 1993) se poseía información desglosada respecto de los gastos deducibles de los inmuebles de uso propio, lo que unido a la aplicación de una muestra aleatoria de contribuyentes ha permitido dotar a las cifras de un valor muy aproximado a la realidad.

Para profundizar en esta vía, hay que trasladar a los documentos de declaración impositiva de los distintos tributos las fórmulas que permitan conocer cuánto se gasta anualmente por cada beneficio fiscal y un sistema informático adecuado que permita el procesamiento de esos datos.

Por este camino, además, dejaríamos sin efecto la polémica sobre si el gasto fiscal ha de ser evaluado mediante el

criterio de caja o el de devengo, ya que habrá que utilizar el común para todo el gasto público, que en el caso español es el de caja⁵¹.

Por lo tanto, el método correcto de medición es aquel que, bajo un sistema informático adecuado, recoja las cifras reales de gasto fiscal del año anterior, con correcciones en base a la evolución general de la economía y a los cambios normativos que se produzcan. Esas cifras, ya plenamente incorporadas en las distintas partidas del presupuesto de gastos, tendrían la consideración de créditos ampliables.

Procediendo de esta manera, el análisis del gasto fiscal se haría incomparablemente más rico y matizado que en la situación actual, ya que no sólo nos permitiría evaluar la incidencia que tendría el beneficio fiscal sobre determinados grupos o actividades, sino que también permitiría observar aspectos como quién decide la realización del gasto, por qué motivo, a quiénes beneficia, cuántos recursos se aplican a través del sistema fiscal, mediante qué medidas de beneficio

⁵¹ Curiosamente, en España se ha seguido normalmente dicho criterio de caja, salvo en los ejercicios de 1979 y 1985, en que las estimaciones del presupuesto de gastos fiscales se realizaron a través del criterio de devengo, lo cual representa un nuevo ejemplo de los vaivenes a que se ha visto sometida la consideración del gasto fiscal.

fiscal se realiza el gasto fiscal y por qué, cuáles son sus efectos macroeconómicos o algo tan básico como cuál es el saldo presupuestario real. Es decir, un completo y adecuado análisis del gasto fiscal a través del gasto público permitiría conocer tanto los aspectos derivados del gasto como los efectos económicos de los beneficios fiscales sobre el sistema impositivo y sobre los contribuyentes.

El cambio de perspectiva que supone la consideración y cuantificación del gasto fiscal como gasto público tiene, por lo tanto, consecuencias fundamentales en el ámbito del análisis científico sobre la materia. Un ejemplo significativo al respecto lo constituye la relación entre el gasto fiscal y el déficit público.

Para los defensores de la teoría convencional, y en coherencia con los métodos de estimación desarrollados, el gasto fiscal representa una "pérdida de ingresos" o, lo que es lo mismo, su eliminación supondría un aumento recaudatorio, por lo que en general se comparte la idea de la conveniencia de reducir o eliminar determinadas partidas de gasto fiscal con el objetivo de que disminuya el déficit público. Como críticamente expone WOLFF (1985), "algunos gastos fiscales

representan políticas públicas malas o contradictorias, otros son patentemente inequitativos, y todos cuestan el dinero del Tesoro en estos días de masivos déficits presupuestarios".

Sin embargo, a partir de dicha reflexión, esta concepción que considera al gasto fiscal como elemento distorsionante o como desviación de la "estructura impositiva normal", incurre en una contradicción básica ya que, por un lado, reconoce que el coste de los beneficios fiscales no puede minorar las cifras presupuestarias de ingresos públicos pero, por el otro lado, tampoco lo incluye en el estado de gastos, con lo que simplemente no se contemplan en las cuentas del Estado los recursos aplicados bajo esta modalidad y, por lo tanto, las cifras de déficit público previsto para cada año resultan infravaloradas.

En esta línea, la preocupación básica sería la expresada por EIROA VILLARNOVO (1985, pp. 360-361) cuando señala que "en relación al déficit, el efecto de la existencia de una panoplia tan intensa de gastos fiscales no es sólo la minoración de ingresos públicos que supone, sino una constatación de que las cifras convencionales de gastos presupuestarios se revelan insuficientes: subestiman el

esfuerzo público, ya que no incluyen los menores ingresos tributarios que representan los beneficios fiscales existentes. Por ello, podemos decir que muchas de las interpretaciones lanzadas en los últimos tiempos sobre el hecho de que la culpa del déficit la tiene el «gasto incontrolable» del Estado, son erróneas", ya que olvida hechos como las importantes cifras derivadas de la evasión fiscal y de los beneficios fiscales.

Aunque es absolutamente cierta la expresión entrecomillada por este autor, esta concepción responsabiliza del déficit a una etérea existencia de beneficios fiscales en la que el Gobierno no tendría ningún papel que desempeñar. Así, se oculta el hecho de que estas actuaciones a través de medidas fiscales son actuaciones de gasto, de la misma entidad que el gasto directo, que responden a los objetivos perseguidos por el grupo político gobernante que, por tanto, es responsable directo de la situación de déficit público que se puede generar si el gasto público total supera a los ingresos.

Ahondando más en este aspecto, GIMENO ULLASTRES (1984, p. 94) señala que "resulta sospechoso que las numerosas voces en favor de la reducción del déficit público centren sus

propuestas en la limitación de las prestaciones sociales y de las transferencias por causa de las pérdidas de las empresas públicas, «olvidando» las transferencias y las subvenciones vía gastos fiscales que reciben las empresas privadas. Para estos sectores, tales ayudas no sólo no deben reducirse, sino que aumentan permanentemente las demandas de mayores beneficios. Naturalmente, directa o indirectamente esas opiniones provienen de los grupos privilegiados que se benefician generosamente de las ayudas y sólo en pequeña medida de las prestaciones sociales cuya disminución consideran imprescindible".

Por lo tanto, las relaciones entre el gasto fiscal y el déficit público ponen de manifiesto el hecho de que el análisis presupuestario del gasto público generador de déficit ha de contemplar necesariamente sus dos vertientes: la del gasto directo y la del gasto fiscal⁵². Y ello independientemente de consideraciones acerca de la bondad o perversidad económica de la existencia del déficit, que son aspectos que nada aportan al análisis que nos ocupa.

⁵² Como señala CARBAJO VASCO (1985, p. 370), "en el marco de un análisis general de la actividad presupuestaria del Estado es el lugar donde puede efectuarse un estudio completo de las relaciones «gasto fiscal-déficit público»".

En definitiva, como reconocen CALLE SÁIZ y otros (1986, pp. 135-136), "lo que cabe solicitar es un planteamiento global coherente, de forma que quienes propugnan la drástica reducción del déficit público incorporen a su propuesta igual tratamiento de los gastos fiscales, en cuanto reductores de ingresos públicos. En cambio, quienes entiendan que el déficit público debe reducirse de forma paulatina actuando sobre los gastos e ingresos públicos e incardinando dicha actuación en el marco de una política económica a medio y largo plazo, ponderarán, por un lado, que los «gastos fiscales» responden, sí, a demandas y presiones interesadas en buen número de casos, pero aceptarán, por otro lado, que la drástica reducción de los gastos fiscales no procede sino, si después de una profunda y serena revisión de su racionalidad económica, se comprueba la no justificación de la pervivencia de la mayoría de los mismos".

Por último, debemos señalar que intentar disminuir el déficit público reduciendo o suprimiendo créditos de gasto fiscal, con una finalidad puramente recaudatoria, implica correr el peligro de que en la práctica no se generen esos mayores ingresos o, incluso, que se produzca una mayor pérdida recaudatoria, por varias razones.

En primer lugar, porque se compense con un incremento de gastos directos para paliar dicha reducción -y no olvidemos la capacidad de determinados grupos de presión para lograrlo-.

En segundo lugar, a través de un aumento del fraude fiscal; como reconoce CARBAJO VASCO (1985, p. 370), "una reducción «brusca» de los gastos fiscales, sin un estudio previo de su eficacia y coste-beneficio, puede plantear problemas en ciertas actividades y sectores económicos, con una incidencia desconocida en el volumen de fraude fiscal, así como sobre los efectos reales que en los ingresos produciría su disminución. Las relaciones «gasto fiscal-fraude fiscal», han sido escasamente analizadas y plantean ciertos problemas de correlación".

En tercer lugar, porque en general los contribuyentes pueden acogerse a otros tipos de beneficios fiscales para intentar disminuir su deuda tributaria.

Por último, poner en práctica la eliminación de partidas de gasto fiscal puede requerir, como señala EIROA VILLARNOVO (1985, p. 361), medios humanos y materiales y no simples

disposiciones legales para su efectividad, con los costes administrativos que ello acarrearía.

En definitiva, debemos reiterar que para hacer frente a la complejidad y diversidad de la actuación pública, debemos poder contar con un Presupuesto que recoja las cifras reales del gasto fiscal a través de créditos ampliables en el estado de gastos, lo que convierte a esta materia en un simple, aunque poderoso, instrumento para alcanzar objetivos políticos, fuera de toda consideración sobre la bondad o perversidad de actuar a través del sistema fiscal. Como expresa CORELLA AZNAREZ (1983, p. 207), se trataría de "integrar los gastos fiscales en el sistema de gestión de la política presupuestaria y fiscal para decidir el mejor procedimiento de intervención pública, bien sea el sistema fiscal, los programas de gastos [directos] o los créditos y anticipos públicos".

Ahora bien, reducir el tratamiento del gasto fiscal a su correcta consideración instrumental no significa que su utilización sea neutral. Muy al contrario, refleja claramente las intenciones e ideología del grupo político gobernante, por lo que es necesario combinar en los análisis la perspectiva

económica y la política para poder profundizar en el conocimiento de su naturaleza.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO III.

AARON, Henry J. (1969):

"Inventory of existing tax incentives-federal",
en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), pp. 39-49.

AARON, Henry J., y BOSKIN, Michael J. (eds.) (1980):

The Economics of Taxation.

Ed. The Brookings Institution, Washington, D.C.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979a):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 1, pp. 45-51.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1981):

"Los «gastos fiscales»: naturaleza y evaluación",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 10, pp. 213-219.

ANDREWS, William D. (1972):

"Personal deductions in an ideal income tax",
en **Harvard Law Review**, vol. 86, nº 2, pp. 309-385.

BARNES, William R. (Ed.) (1985):

Tax Breaks. An Introduction to Tax Expenditures.

Ed. National League of Cities, Washington, D.C.

BITTKER, Boris I. (1969a):

"Accounting for federal «tax subsidies» in the national budget",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, n° 2, pp. 244-261.

BITTKER, Boris I. (1969b):

"The tax expenditure budget. A reply to professors Surrey & Hellmuth",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, n° 4, pp. 538-542.

BRANNON, Gerard M., y MORSS, Elliot R. (1973):

"The tax allowance for dependents: deductions versus credits",
en **National Tax Journal**, vol. XXVI, n° 4, pp. 599-609.

CALLE SAIZ, Ricardo, PI ANGUITA, Joaquín, y VICENTE-TUTOR GARCIA, María C. (1986):

Gastos fiscales y déficit público. Teoría y evidencia empírica.

Ed. Fundación Banco Exterior, Madrid.

CARBAJO VASCO, Domingo (1985):

"Los «gastos fiscales»: su evolución y su influencia en la determinación del déficit público",
en **Papeles de Economía Española**, n° 23, pp. 363-371.

CARBAJO VASCO, Domingo; CARBAJO VASCO, Felisa, y REVILLA PEDRAZA, Carmen (1992):

La realización del Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Mecanografiado.

COMISIÓN CARTER (1966):

Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1983):

"La política presupuestaria y fiscal y el ajuste a la crisis económica española",

en **Papeles de Economía Española**, nº 15, pp. 193-213.

CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1984):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",

en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 22, pp. 17-34.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1989):

Necesidad de revisar el concepto de gasto fiscal.

Mecanografiado.

DOERN, G.B., y MASLOVE, Allan M. (eds.) (1979):

The Public Evaluation of Government Spending.

Ed. Institute for Research on Public Policy, Montreal.

DYER, Boyd K. (1982):

"Measuring the «cost» of tax expenditures",

en **Tax Notes**, 15 de febrero, pp. 423-424.

EIROA VILLARNOVO, Francisco J. (1985):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales y el Déficit Público",

en **Papeles de Economía Española**, nº 23, pp. 356-362.

FELDSTEIN, Martin (1980):

"A contribution to the theory of tax expenditures: the case of charitable giving",
en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 99-122.

FELDSTEIN, Martin, y CLOTFELTER, Charles T. (1976):

"Tax incentives and charitable contributions in the United States. A microeconomic analysis",
en **Journal of Public Economics**, nº 5, pp. 1-26.

GIMENO ULLASTRES, Juan A. (1984):

"Las causas del déficit público",
en **Hacienda Pública Española**, nº 88, pp. 85-105.

GIMENO ULLASTRES, Juan A. (1995):

"Los beneficios de los gastos indivisibles",
Ponencia presentada en el **II Encuentro de Economía Pública**. Universidad de Salamanca (10 de febrero).
Mecanografiada.

GONZÁLEZ-BLANCH, Francisco (1984):

"Los problemas de evaluación de los 'gastos fiscales' en los países miembros de la O.C.D.E.",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 20, pp. 43-48.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1980):

"Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 5, pp. 61-77.

GOODE, Richard B. (1977):

"Economic Definitions of Income",
en PECHMAN (ed.) (1977), pp. 1-30.

GOTTSCHALK, Peter (1976):

"Deductions versus credits revisited",
en **National Tax Journal**, vol. XXIX, n° 2, pp. 221-226.

HARDWICK, P.J.W. (1980):

"Government of Canada tax expenditure account. Ottawa:
Department of Finance, 1979, pp. 96",
en **Canadian Taxation**, n° 2, pp. 66-68.

HILDRED, William M., y PINTO, James V. (1986):

"Passive tax expenditures: estimates of states' revenue
losses attributable to federal tax expenditures",
en **Journal of Economic Issues**, vol. XX, n° 4,
pp. 941-952.

HILDRED, William M., y PINTO, James V. (1993):

"Approaches to Tax Expenditure Estimation: The Case of
Passive Tax Expenditures",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
n° 2, pp. 443-476.

HOWARD, Christopher (1995):

"Testing the tools approach: Tax expenditures versus
direct expenditures",
en **Public Administration Review**, vol. 55, n° 5,
pp. 439-447.

JOULFAIAN, David (1985):

The distribution of taxes and tax expenditures: the case of the Massachusetts income tax.

Ed. Northeastern University, Boston, Massachusetts.

KESSELMAN, Jonathan R. (1977):

"Non-business deductions and tax expenditures in Canada: aggregates and distributions",
en **Canadian Tax Journal**, vol. 25, nº 2, pp. 160-179.

McDANIEL, Paul R. (1981):

"Evaluation of particular tax expenditures",
en **Tax Notes**, 21 de mayo, pp. 619-625.

McDANIEL, Paul R., y SURREY, Stanley S. (eds.) (1985):

International aspects of tax expenditures: a comparative study.

Ed. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.

McINTYRE, Michael J. (1982b):

"The «cost» of Tax Expenditures",
en **Tax Notes**, 15 de febrero, pp. 424-425.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1996.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996a):

Informe económico-financiero. Tomo II: Memoria de Beneficios Fiscales.

Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

MOON, Ailee (1989):

Federal Income Tax Expenditures as Instruments of Social Welfare Financing.

Ed. University of California.

MUSGRAVE, Richard A. (1967):

"In Defense of an Income Concept",
en **Harvard Law Review**, nº 81, pp. 44-62.

MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B. (1992):

Hacienda Pública. Teórica y aplicada,

Ed. McGraw-Hill, Madrid (5ª ed.).

NORDIC COUNCIL OF MINISTERS (1987):

Tax Expenditures.

Ed. Nordisk Ministerrad, *Skattentgifter*, Rapport Låmnad Till Nordiska Ministerrådet (Finans Ministrarna) au den Nordiska Skattentgiftsgruppen.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1984):

Dépenses Fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays.

Ed. OCDE, París.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1996):

Tax Expenditures. Recent Experiences.

Ed. OCDE, París.

PECHMAN, Joseph A. (1957).

"Erosion of the individual income tax",
en **National Tax Journal**, vol. X, nº 1, pp. 1-25.

PECHMAN, Joseph A. (ed.) (1977):

Comprehensive Income Taxation,

Ed. The Brooking Institution, Washington, DC.

POMP, R.D. (1993):

"Rethinking State Tax Expenditure Budgets",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 337-351.

REVILLA PEDRAZA, María C. (1990):

"Política fiscal y gastos fiscales en la última década",
en **Información Comercial Española**, nº 680, pp. 127-139.

SHOUP, Carl S. (1975):

"Surrey's pathways to tax reform. A review article",
en **The Journal of Finance**, vol. XXX, nº 5,
pp. 1.329-1.341.

SMITH, Roger (1979):

Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System.

Ed. Canadian Tax Foundation, Toronto.

STEVENS, Kevin T. (1989):

An empirical analysis of the nature of selected tax expenditures in a state individual income tax system.

Ed. University of Kentucky.

SURREY, Stanley S. (1970a):

"Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures",

en **Harvard Law Review**, vol. 83, n° 4, pp. 705-738.

SURREY, Stanley S., y HELLMUTH, William F. (1969):

"The tax expenditure budget: response to professor Bittker",

en **National Tax Journal**, vol. XXII, n° 4, pp. 528-537.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1979):

"The tax expenditure concept: current developments and emerging issues",

en **Boston College Law Review**, vol. XX, n° 2, pp. 225-369.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1985):

Tax Expenditures.

Ed. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.

SUYDERHOUD, J.P.; POLLOCK, R.L., y SINGLETON, W.R. (1993):

"Measuring State Income Tax Expenditures: A Pragmatic View of Income Tax Base Erosion",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 417-442.

TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971):

Tax Incentives. Ponencias y comunicaciones presentadas al **Symposium** celebrado en noviembre de 1969.
Ed. D.C. Health and Company, Lexington, Massachusetts.

TOBES PORTILLO, Paloma (1995):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales español: principales problemas",
en **Hacienda Pública Española**, nº 1/1995, pp. 285-290.

TURNIER, William J. (1981):

"Evaluating personal deductions in an income tax. The ideal",
en **Cornell Law Review**, vol. 66, pp. 262-296.

WEINBERG, Daniel H. (1987):

"The distributional implications of tax expenditures and comprehensive income taxation",
en **National Tax Journal**, vol. XL, nº 2, pp. 237-253.

WOLFF, Wendy (1985):

"Lost revenue, bad policy: some unsettling examples of tax expenditures",
en BARNES (ed.) (1985), pp. 15-20.

**CAPÍTULO IV:
ECONOMÍA Y POLÍTICA DEL GASTO FISCAL**

1. Introducción.....	161
2. El Gasto Fiscal como gasto público	163
3. Naturaleza y origen del Gasto Fiscal.....	173
4. El Gasto Fiscal y la Reforma fiscal.....	181
Referencias bibliográficas	194

1. INTRODUCCIÓN.

La participación pública en la actividad económica a través del gasto fiscal responde siempre a un interés determinado de favorecer a sectores o segmentos de población concretos y que produce unos efectos económicos determinados. Pero esta aseveración es igualmente cierta para el gasto público directo, por lo que la comprensión de la naturaleza del gasto fiscal deriva realmente de su carácter de instrumento esencialmente oculto o no transparente.

En este sentido, su papel fundamental ha sido tradicionalmente el de gasto favorecedor de la acumulación de capital, velando con su presencia el hecho de que supone una aplicación de fondos públicos que, de otra forma, encontraría resistencia en amplias capas de los contribuyentes.

Sin embargo, con la progresiva complejización de la actividad del Estado y el correspondiente aumento de la cantidad de recursos públicos que se iban aplicando a través del sistema impositivo en forma de beneficios fiscales, los defensores de reformar la fiscalidad ponen en entredicho su misma existencia, con la justificación básica de aprovechar la

supuesta ganancia recaudatoria que ello originaría para reducir los tipos impositivos.

Las resistencias que acompañan esta propuesta van a poner de relieve los intereses que interactúan en este ámbito público, haciendo evidente que, en el fondo, la utilización del gasto fiscal es una cuestión política.

Sin embargo, ello no implica en absoluto que este instrumento de actuación pública tenga un carácter perverso, sino que su utilización ha estado basada en el ocultamiento de su verdadera esencia. Una vez hecho visible el gasto fiscal en los documentos presupuestarios tal como se propone en este trabajo, lo realmente importante es observar si es un instrumento más adecuado que otros para la consecución de los objetivos que se propone alcanzar el poder político. Esta será su verdadera dimensión y la prueba de fuego por la que habrá de pasar el gasto fiscal como instrumento de actuación pública, esto es, ya no podrá servir para realizar un gasto oculto o silencioso, será tan transparente como pueda serlo el gasto directo, con lo cual permitirá contemplar las distintas alternativas existentes en la actuación presupuestaria y su utilización sólo dependerá de que se

demuestre su eficiencia como instrumento de política económica.

2. NATURALEZA Y ORIGEN DEL GASTO FISCAL.

El gasto fiscal es una categoría del gasto público que, como tal, tiene una existencia dilatada en el tiempo. Aunque la acuñación del término por Stanley S. Surrey es relativamente reciente, este carácter coetáneo en absoluto implica la inexistencia anterior de gastos públicos efectuados mediante excepciones al régimen general vigente de los tributos. De hecho, fue el aspecto particular de la proliferación de estas excepciones, y sus efectos sobre el conjunto del sistema fiscal, la razón fundamental de la aparición del nuevo término y de su rápida aceptación en los círculos académicos y políticos, máxime en una etapa marcada por amplias y profundas discusiones sobre las alternativas de reforma del sistema fiscal.

Resulta de sumo interés, por lo tanto, delimitar en qué momento surge, dentro de la actividad financiera del Estado, la utilización del gasto fiscal como instrumento de actuación

presupuestaria, ya que ello arrojará luz sobre los motivos por los cuales se emplea y, sobre todo, la finalidad última a la que responde la existencia del gasto fiscal.

En este sentido, la práctica de la introducción de gasto fiscal efectuado a través de beneficios fiscales ha contado con experiencias históricas diversas, aunque casi con generalidad la atención se centró en el carácter instrumental de los segundos, como elemento incentivador de la actividad económica privada, y no en sus repercusiones como gasto público. Por lo tanto, la preocupación de la doctrina hacendística se ha centrado únicamente, y esto en el mejor de los casos, en analizar si estas medidas tuvieron los efectos deseados como medio de estímulo y/o protección de actividades determinadas.

Así, entre dichas experiencias con finalidad incentivadora, se podría citar el caso de los fondos anticíclicos para inversiones establecidos en Suecia en 1938 y que fue un antecedente del Fondo de Previsión para Inversiones español o, en nuestro país, la Ley de 24 de octubre de 1939, de fomento y protección a las industrias de interés nacional.

Sin embargo, como muy bien reconoce LASARTE ALVAREZ (1968, pp. 1.300-1301), "indudablemente, en 1939, cuando se dictan las leyes industriales, no puede defenderse desde ningún punto de vista que en nuestro país existiese un planteamiento *funcional* de la Hacienda (...). Pero interesa señalar que cuando la ley citada de 24 de octubre de 1939 interviene para proteger *determinadas industrias de interés nacional* por necesidades de la defensa o de la economía nacionales (...), para realizar esta protección y para 'estimular la iniciativa particular', se piensa en el incentivo fiscal como instrumento poderoso en manos del Estado".

Desde nuestro punto de vista, empero, la inexistencia de dicho planteamiento funcional de la actividad financiera del Estado no es óbice para admitir la introducción, en el régimen general del tributo, de una serie de excepciones que conllevan una pérdida de recaudación para el Tesoro y que suponen una aplicación de recursos públicos para la consecución de determinados objetivos. Así, en el caso que estamos comentando, se trataba de reducciones muy amplias (de hasta el 50% de los impuestos) y alcanzaba "a los actos de constitución, ampliación, fusión o transformación de las sociedades o su capital, acciones y obligaciones, pudiendo

alcanzar incluso a la liquidación y disolución de compañías mercantiles cuyo capital se incorpore a la nueva industria de interés nacional".

Pero sin duda podemos encontrar referencias anteriores, que nos pondrían en relación con la lucha existente en el tránsito del Antiguo al Nuevo régimen, esto es, con el intento de lograr la igualdad de los ciudadanos ante la Ley y la consecuente abolición de privilegios de la nobleza y el clero. Fruto ilustrativo de este tránsito fue la Constitución española de 1812, cuyo artículo 339 rezaba: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

Se articula así un dilatado proceso histórico que contaba con un amplio respaldo ideológico desde el pensamiento político y económico. Como señala GARCÍA LÓPEZ (1975, p. 228), "la idea, heredada de la filosofía liberal es la de restringir al máximo las funciones de la Hacienda estatal y proteger la esfera de los intereses privados con una barrera de disposiciones legales que garantizan los derechos de la propiedad particular de la acción expropiatoria del impuesto y

de la acción discrecional del soberano en el antiguo régimen. El triunfo del sufragio universal y del principio de progresividad impositiva más adelante planteó la posibilidad de un rápido y eficaz trasvase de la riqueza privada a través del instrumento fiscal, utilizado hábilmente por los partidos socialistas. *La reacción de las clases propietarias en el ámbito de lo jurídico-tributario corrió a cargo de un aumento de la complicación, propia de cualquier ciencia, con el refinamiento de los conceptos legales a fin de permitir la evasión legal o abrir la malla de la red tributaria.* Así se esterilizaba un cambio profundo en las pautas de distribución de la riqueza, aunque manteniendo el principio de la justicia fiscal del Sistema Impositivo según los valores de progresividad admitidos por la mayoría". (la cursiva es nuestra)

Así, la existencia de beneficios fiscales se encuadraría dentro de esta complejización de una actividad jurídico-tributaria que va a lastrar la progresividad del sistema y el inicialmente valorado principio según el cual la imposición debe reunir las características de la sencillez y la claridad, permitiendo de esta forma que la información y el conocimiento

representen ventajas significativas para aquellos que pueden acceder a ella y utilizarla a su favor.

Este análisis pone de relieve claramente que estos tratos fiscales de favor no surgen como consecuencia de un diseño más o menos acertado de la estructura tributaria, sino que respondían a un diseño concreto del poder político, como representante de las clases propietarias, para aplicar recursos públicos a través de un instrumento de actuación, el gasto fiscal, que le permitirá mantener oculta la finalidad última a la cual se dirige: favorecer la acumulación del capital.

Nuestro análisis, empero, es notablemente más restringido, ya que no realizaremos un análisis histórico de la acumulación capitalista ni de su relación con la evolución de la normativa fiscal, interesándonos básicamente delimitar cuándo se puede hablar de la práctica de establecer un conjunto de excepciones tributarias que representan desviaciones respecto al régimen legal vigente del tributo y que responden a una voluntad de actuación política concreta de aplicar recursos públicos para favorecer a determinados grupos o actividades.

Metodológicamente, MELGUIZO SÁNCHEZ (1979) es a nuestro entender quien llega más lejos al utilizar el concepto de gasto fiscal para analizar los Presupuestos en la etapa de la Dictadura del General Primo de Rivera⁵³. Para dicho autor, aunque se carece de una estimación de lo que significaron para el Tesoro, en esa etapa histórica se estableció un conjunto de exenciones que suponían un conjunto de beneficios fiscales que proliferó y se consolidó durante la Dictadura.

Aún más, subraya que "en el informe de la Subcomisión que dictaminó, en la Asamblea Nacional, un proyecto de Real Decreto-Ley sobre Reforma de Auxilios a las Industrias, de 30 de abril de 1924, se encuentra la declaración de intencionalidad -en mi opinión histórica- de elaborar el primer 'presupuesto de gastos fiscales' de la Hacienda española"⁵⁴, ya que en dicho informe se anuncia la preparación de un cuadro "sobre industrias debidamente clasificadas, y de la cuantía, en cuanto sea determinable, de las exenciones y auxilios pecuniarios efectivo que para el país ha supuesto la aplicación de esta Ley".

⁵³ En este artículo, Melguizo analiza el gasto fiscal desde una perspectiva histórica, aplicando brillantemente la metodología desarrollada por O'CONNOR (1981).

⁵⁴ MELGUIZO SANCHEZ (1979, p. 439).

La exposición de este autor abunda en la clave de lo que representa, en esencia, el gasto fiscal y, por tanto, permiten situarlo en una correcta perspectiva histórica.

Así, por un lado, Melguizo conceptúa la expresión acuñada por Stanley S. Surrey como "el mecanismo idóneo, quizá imprescindible, para instrumentar y compatibilizar las funciones legitimadora y de acumulación del Estado capitalista" y, por otro lado, utiliza el concepto de gasto fiscal como una categoría analítica que sirve de instrumento de análisis para el conocimiento de realidades históricas concretas.

Todo esto le permite concluir, en primer lugar, que la exención es inherente a la configuración del capitalismo de Estado y, en segundo lugar, que pese a la existencia de múltiples precedentes, es precisamente en la etapa de la Dictadura de Primo de Rivera cuando se configura la existencia de un auténtico bloque de gasto fiscal en España.

La consideración del gasto fiscal como un instrumento de actuación del Estado no es ajeno, por tanto, al desarrollo del capitalismo de Estado, sino que es consustancial al mismo.

Es en esta etapa cuando la interacción entre lo público y lo privado se va haciendo cada vez más estrecha, hasta llegar a un estadio más avanzado, la fase del capitalismo monopolista de Estado, que se caracteriza fundamentalmente por el dirigismo que el Estado pasa a tener en relación a la economía. Esta intervención se manifiesta en una doble vía:

En primer lugar, mediante una financiación de carácter público tanto de la acumulación de capital como de la producción privada, para lo cual utiliza múltiples mecanismos: subvenciones, créditos con intereses reducidos, diversidad de condiciones de favor, ventajas fiscales, etcétera, en definitiva, actuaciones a través del gasto público, tanto del gasto directo como del gasto fiscal.

Pero además, estas ventajas se dirigen a los sectores de mayor peso en el reparto de plusvalía, allí donde es posible formar una mayor tasa de lucro, lo que representa un aspecto típico del capitalismo que necesita del capital financiero.

En segundo lugar, la intervención estatal se caracteriza por el financiamiento de carácter público de ciertos bienes y servicios que podemos conceptualizar como gastos de dominio de

clase. Es la financiación, por ejemplo, de la investigación, de la educación, de la salud y del mantenimiento de las fuerzas de seguridad, aspectos por los que el Estado pasa a llamarse social.

El gasto fiscal aparece así como un instrumento idóneo para la financiación de carácter público de la actividad económica privada, apoyado por la escasa o nula transparencia de este mecanismo de gasto público, mientras que la financiación de los gastos sociales se realiza pública y notoriamente a través del gasto directo, como elemento legitimador de la actuación del sector público.

Por lo tanto, el papel del gasto fiscal en todo este proceso es, en palabras de MELGUIZO SANCHEZ (1979, p. 438), "el instrumento fiscal por el que el Estado capitalista concilia y armoniza (intenta amortiguar) la contradicción entre su función legitimadora -que requiere no transgredir visiblemente el supuesto principio de reparto equitativo de la carga tributaria-, y la función de acumulación, que exige favorecer al capital. Y es idóneo (útil) porque evita la publicidad del apoyo que se realizaría a través del gasto".

Estas funciones del gasto fiscal se apoyan, además, en el alto grado de elaboración que alcanzan los aspectos normativos fiscales del fenómeno financiero. El empleo de un concepto jurídico-tributario u otro deriva básicamente de su adecuación para alcanzar objetivos político-económicos, dejando en un segundo plano la más o menos sofisticada adecuación técnica de las figuras tributarias al principio de la capacidad de pago de los contribuyentes.

En este sentido, el gasto fiscal puede actuar mediante muy diversos beneficios fiscales cuya elección depende, básicamente, de su adecuación técnica a los objetivos políticos que se persiguen. Por lo tanto, la utilización de cada fórmula de exención concreta no es neutral y tiene efectos económicos determinados⁵⁵.

3. EL CRECIMIENTO DEL GASTO FISCAL.

La expansión de la utilización del gasto fiscal como instrumento de política económica que, como hemos visto, está

⁵⁵ En este sentido es interesante destacar los análisis realizados sobre los distintos efectos que tienen las desgravaciones frente a las deducciones. Ver al respecto BRANNON et al. (1973), POGUE (1974) GOTTSCHALK (1976) y BRAÑA PINO (1982).

vinculada a la creciente importancia del sector público como agente económico activo, contó con importantes desarrollos teóricos en el ámbito de la Economía. Las más destacada formulaciones en este ámbito corresponden a la teoría keynesiana, que introduce la necesidad de la actuación compensatoria del Estado frente a los desequilibrios que se producen en el mercado.

De esta forma, es a partir de los años cuarenta, al revisarse las concepciones tradicionales sobre el papel de los ingresos y gastos públicos en la actividad económica, cuando se comienza a introducir en la teoría la conveniencia de utilizar los instrumentos fiscales para favorecer la estabilidad de la demanda efectiva. Esta preocupación, básicamente estabilizadora, de la política fiscal se vio acompañada posteriormente por otros objetivos, fundamentalmente el del crecimiento económico.

En esta dirección se desarrollaron importantes líneas de investigación sobre la eficacia de las preferencias fiscales en la consecución del crecimiento económico. Básicamente, estos análisis se centraban en los efectos de los beneficios fiscales sobre la formación de capital, como variable

intermedia para alcanzar la estabilidad de la demanda y el desarrollo económico.

Así, la atención se centró en los aspectos impositivos referentes a esta materia, dejando de nuevo en un segundo plano el aspecto primario de que dichos beneficios fiscales son la consecuencia directa de una aplicación de recursos públicos, esto es, responden a un diseño preciso del gasto público por parte del poder político.

Por lo tanto, el planteamiento de que un sistema de preferencias tributarias, que concediese ventajas fiscales a la formación de capital, podía ser un instrumento eficaz para estimular el crecimiento económico fue defendido por numerosos autores. Como explicaba HELLER (1964, pp. 530-531), "la política fiscal se enfrenta con un dilema básico en su papel de instrumento de formación de capital en el desarrollo económico (...). Una manera de salir del dilema pudiera ser el combinar altos tipos de impuesto en general con un tratamiento preferente de las categorías deseables de actividad de desarrollo (y con impuestos o tipos especiales para castigar actividades económicas indeseables). El llevar a cabo esta política exige un análisis económico y una planificación muy

esmeradas, una hábil estructuración de los impuestos, un Gobierno libre de favoritismos políticos y una administración fiscal competente".

De esta forma, aunque Heller reconocía que el tratamiento fiscal preferente no aparecía en ninguna de las partidas del presupuesto del Gobierno, y que en realidad se trataba de un gasto público disimulado, afirmaba que el fundamento para la concesión de beneficios fiscales consistía en "minimizar la interferencia de la imposición en los incentivos a absorber estos ahorros [personales y de sociedades] en inversiones productivas"⁵⁶.

De la misma opinión es ALVAREZ RENDUELES (1970, pp. 16 y 22), quien afirmaba que "en los países más adelantados la política fiscal ha de preocuparse de no interferir con la imposición los incentivos al ahorro y a la capitalización y de procurar una adecuada composición de la formación de capital", aunque también reconoce que "aunque por política fiscal pueda entenderse cualquier utilización deliberada de los impuestos y gastos públicos con el objeto de influir en el valor de las variables macroeconómicas, el término no tiene un contenido

⁵⁶ HELLER (1964, p. 521).

preciso y claro ni está respaldado por un cuerpo de doctrina convencional ampliamente aceptado. En última instancia, el alcance de la política fiscal está íntimamente ligado, como es obvio, a lo que se crea debe ser la función del Estado en el sistema económico".

Estas posiciones representan lo que se conoce como "la ideología de las barreras y frenos" que brillantemente y con fina ironía denunció EISENSTEIN (1983, p. 63). Para este autor, dicha ideología "hace hincapié en el alarmante tema de que la economía está deteriorándose debido a que los tipos de gravamen son demasiado altos. Los altos tipos están disminuyendo de una forma preocupante el deseo de trabajar, la capacidad de ahorrar y la propensión a invertir. La restricción resultante de la producción es tan seria que produce inflación privándonos de los bienes que necesitamos con urgencia. Incluso los asalariados no son tan activos como deberían serlo, puesto que mayores salarios les colocan ante mayores tipos. Muchos preferirían ingresar menos renta antes que pagar mayores impuestos. Sin embargo, es por otros por quienes la ideología de las barreras y frenos está interesada principalmente, en su arriesgada situación al caminar en medio de tipos desconcertantes. *Hay que hacer más felices a los*

hombres de negocios mediante unos impuestos más bajos para que sus ambiciones no flaqueen y la nación no sufra. Los inversionistas deben ser también alentados a fin de que las sociedades no se hallen por más tiempo en una calamitosa necesidad de capital".(la cursiva es nuestra)

Pese a estas apreciaciones de Eisenstein y a la inexistencia de una teoría de los determinantes de la inversión que fundamentase la supuesta eficacia estimuladora de los beneficios fiscales, lo cierto es que en la práctica se fueron sucediendo distintas propuestas de política fiscal basadas en los incentivos⁵⁷. Así, como señala ESPINO ROMERO (1990, p. 46), "a partir de finales de la década de los años cincuenta comenzó a extenderse y generalizarse la introducción de excepciones tributarias en los sistemas fiscales de la mayoría de los países, aumentando su generosidad y diversificándose los objetivos asignados a las mismas hasta comprender en la actualidad, entre otros, la creación de empleo, el ahorro, la exportación, la reconversión sectorial,

⁵⁷ La consideración de los beneficios fiscales, generadores de gasto fiscal, como instrumento eficaz para la implementación de políticas de promoción del crecimiento económico contó, para su definitiva aceptación internacional, con dos experiencias concretas que lanzaron la herramienta de los beneficios fiscales a la consideración de impulsores fundamentales del proceso de crecimiento económico. Se trata de las experiencias de Jamaica en 1949 y, sobre todo, la de Puerto Rico en 1950.

la atracción de capital extranjero o el desarrollo de capital".

El reconocimiento de las carencias teóricas existentes para analizar el comportamiento de la inversión y la escasez y poca fiabilidad de los datos estadísticos, son los argumentos comúnmente utilizados para justificar las limitaciones existentes a la hora de encontrar un fundamento científico riguroso a la hipótesis de la eficacia general de los estímulos fiscales a la inversión. Pese a ello, han sido numerosos los estudios que han intentado abarcar esta realidad.

En este sentido, resulta interesante destacar entre los estudios que han intentado abarcar esta realidad, los análisis de LAGARES CALVO (1974), pionero en España de los intentos de valoración de la eficacia de los incentivos fiscales sobre la inversión privada, quien señala que "la valoración de resultados de los incentivos tributarios no debe ofrecer sólo el aspecto de la medición del impacto neto de los mismos sobre la inversión, sino que también debe presentar claramente la otra faceta en que todo incentivo fiscal incide: su efecto

directo sobre la recaudación tributaria o sobre el gasto público".

Por lo tanto, la proliferación de estímulos fiscales ha llamado la atención de muchos investigadores sobre la necesidad de evaluar su eficacia, estableciéndose numerosos interrogantes sobre la supuesta eficacia de los beneficios fiscales para cumplir los objetivos asignados. Lógicamente, este cúmulo de dudas sobre la eficacia de los beneficios fiscales deriva inmediatamente en poner en entredicho la misma existencia del gasto fiscal, transformándolo de un instrumento de apoyo al logro de la estabilidad y el crecimiento económico, a un elemento distorsionador de la asignación de recursos.

La práctica generalizada en distintos países, que da un carácter universal al problema del gasto fiscal, llevó a FUENTES QUINTANA (1974a) a dar un paso decisivo en esta dirección, al formular las leyes empíricas de la proliferación de los incentivos fiscales y de la conservación de los incentivos concedidos, que de esta forma pasan a ser elementos característicos de la realidad fiscal de la época que vivimos.

Una de las realidades de la comentada ley de conservación de los incentivos concedidos, es la permanencia de éstos en el tiempo aunque hayan perdido cualquier razón de ser que mínimamente pudiera justificar su mantenimiento. LAURÉ (1960), en este mismo sentido, llegaba a afirmar que la única forma de suprimir un incentivo es suprimir el impuesto para el que se concedió --y a veces ni así--.

En definitiva, la existencia de gasto fiscal ha generado preocupaciones de toda índole, no sólo en la doctrina sino también en la práctica política⁵⁸, por lo que no es extraño que haya constituido un tema recurrente en las propuestas de reforma fiscal.

⁵⁸ Resulta curioso observar las apreciaciones del Ministro de Hacienda español en 1969 ante la primera estimación realizada del coste de las exenciones fiscales: "Como instrumento de política económica, la Hacienda de hoy debe contribuir al desarrollo del país y a su estabilidad. Pero su contribución al desarrollo ha de entenderse rectamente. No debe identificarse con la concesión de incentivos fiscales, ni puede servir de apoyo para la petición de ventajas a favor de aquellos sectores o contribuyentes que no las necesitan, dada su situación económica. Sólo se justifica la disminución de la carga fiscal cuando de ella se derivan notorios y evidentes beneficios para toda la comunidad". A lo que añade que "hay que tratar de evitar a toda costa que los incentivos fiscales sirvan sólo para alentar empresas que no sean verdaderamente rentables y que subsistan únicamente merced al oxígeno fiscal". Ver ESPINOSA SAN MARTÍN (1969, pp. 21-23).

4. EL GASTO FISCAL Y LA REFORMA FISCAL.

Muchas de las discusiones que se establecen sobre la problemática del gasto fiscal tienen su origen en la constatada dificultad de controlar su crecimiento, tanto en relación al volumen de recursos que representa como a la cantidad de figuras que se van incorporando al sistema fiscal en forma de preferencias.

Este segundo aspecto ha originado que el análisis del gasto fiscal se haya ligado frecuentemente a las propuestas de reforma fiscal, las cuales centran su atención básicamente en el diseño del sistema impositivo y en el análisis de sus repercusiones. En este sentido, la existencia de beneficios fiscales ha llamado la atención de los hacendistas por cuanto pueden atentar contra principios impositivos generalmente aceptados por la doctrina, como los definidos por NEUMARK (1970).

Por lo tanto, se trata de análisis sobre los beneficios fiscales y no sobre el gasto fiscal. De nuevo, la indistinción entre estos dos términos lleva a analizar aspectos de uno y otro de forma indiferenciada, generando una confusión que se

ve ampliada por el hecho de que las técnicas de estimación existentes no permiten conocer los recursos públicos que efectivamente se aplican a través de medidas fiscales.

Pese a ello, debemos profundizar en estas propuestas de reforma fiscal, que animan a buena parte de los analistas del gasto fiscal, pues cuenta con desarrollos sumamente interesantes que deben ser contemplados con detenimiento.

Así, es un lugar común, en la literatura académica reciente, el hincapié que se hace en la necesidad de interrumpir la continua erosión de la base impositiva por la multiplicación de ventajas fiscales. Como señala ESPINO ROMERO (1990, pp. 46-47), desde el Informe Carter (1966), las principales Comisiones de reforma fiscal han coincidido mayoritariamente al discutir la oportunidad y la eficiencia del establecimiento de incentivos fiscales, señalando que su dudosa capacidad para influir sobre las decisiones de los agentes económicos -y eventualmente sobre la estabilidad o el desarrollo económico- no compensa los problemas de complejidad tributaria⁵⁹, discriminación fiscal, fomento de la formación de

⁵⁹ Entre las ventajas que se le atribuye a la existencia de gasto fiscal figura la de la simplificación administrativa en término de costes, ya que al tratarse de un pago en el que no existe un desembolso efectivo se evitan

grupos de presión fiscal, quiebra de la moral tributaria, distorsión en los mercados de capitales e insuficiencia recaudatoria y déficit público que su existencia ciertamente plantea.

Pero es que, además, los principales críticos respecto a la utilización de beneficios fiscales son, precisamente, Stanley S. Surrey y los seguidores de su teoría. Así, SURREY (1970b, p. 361) señala que "un mayor aspecto de la reforma fiscal sobre la renta envuelve re-examinar las medidas de gasto fiscal actualmente contenidas en el sistema de imposición personal (...) para decidir cuáles deberían eliminarse y cuáles deberían permanecer", a lo que añade que esta labor habrá de realizarse en la línea que los reformadores fiscales siempre defienden, esto es, en el sentido de eliminar preferencias y lagunas legislativas. Del mismo modo, SURREY y McDANIEL (1979, p. 255) consideran que "resulta verdad, después de una década de esfuerzos para la reforma fiscal agudizados por los análisis de gasto fiscal, que la abrumadora mayoría de los programas de gasto fiscal y,

procesos burocráticos que generan costes. Sin embargo, también hay que apuntar que la complejidad administrativa ocasionada por la existencia del gasto fiscal implica al menos otros dos tipos de costes: en términos de gestión tributaria y, por el lado de los contribuyentes, en numerosos costes de información y asesoramiento fiscal, nada desdeñables en la actualidad por la diversidad y variabilidad existente en la normativa.

por lo tanto, de los fondos distribuidos en consecuencia, benefician a los grupos de rentas altas. No son sólo las disposiciones de gasto fiscal la causa primordial de la inequidad fiscal, pero parece cierto afirmar que estas normas no consiguen, incluso, que muchos americanos perciban como justa la distribución de los fondos".

De hecho, esta idea contraria a la existencia del gasto fiscal está presente en prácticamente todas las propuestas internacionales de reforma tributaria. Como señala ALBI IBÁÑEZ (1987, pp. 37-38), "la idea fundamental de la imposición <<extensiva>> sobre la renta es que, tanto por razones de equidad horizontal y vertical como de eficiencia y simplicidad, los elementos que erosionan la base imponible de renta --exenciones, bonificaciones, desgravaciones, etc.-- son indeseables. Esto lleva, naturalmente, a intentos serios de ampliación de la base imponible --no siempre logrados por razones técnicas o políticas-- que son, a su vez, necesarios si se pretende (...) reducir los tipos marginales sin graves pérdidas recaudatorias".

La crisis fiscal a partir de la década de los ochenta no ha hecho más que endurecer la consideración negativa de esta

realidad. Así, FUENTES QUINTANA (1986, p. 273) ha insistido en la necesidad de "evitar el mal fiscal de la década, que es la proliferación de excepciones a la norma fiscal y tratos generalizados de favor fiscal"⁶⁰, y otros autores, como SCHAAFSMA y VASCHE (1993), consideran que los informes de gasto fiscal son muy útiles para elaborar estrategias para hacer frente a los períodos de crisis fiscal.

Por lo tanto, la percepción generalizada en la actualidad es que la adición de esos beneficios fiscales a múltiples niveles ha dado como resultado unas leyes fiscales desmesuradamente complejas, escasamente equitativas, con múltiples lagunas técnicas y, en definitiva, han conformado un verdadero rompecabezas de disposiciones normativas que distorsionan la esencia de lo que debe ser un sistema fiscal, cuya función no es ni más ni menos el de construir un sistema recaudatorio claro y cierto, acorde con los objetivos fiscales y distributivos.

⁶⁰ Entre los pasivos del proceso de reforma tributaria iniciado en España en 1977, FUENTES QUINTANA (Director) (1990, p. 493) incluye la inexistencia de un verdadero Presupuesto de Gastos Fiscales, pese a que "de acuerdo con los preceptos constitucionales, se deben relacionar las exenciones y las bonificaciones tributarias"

Ante esta utilización excesiva de las normativas fiscales como método alternativo a los gastos directos, se ha producido un amplio consenso académico y político que propugna la simplificación del sistema fiscal, de forma que se eliminen al menos los beneficios fiscales más controvertidos y se reduzca el número de disposiciones preferenciales. El objetivo perseguido con ello redundaría en aprovechar la ganancia recaudatoria resultante para reducir los tipos impositivos.

En este sentido, ALBI IBÁÑEZ (1989, p. 55) indica que "suponiendo que se adopten tipos impositivos menores, parece claro que muchos de los beneficios fiscales existentes en la actualidad pierden interés, con lo cual su eliminación se hace más factible políticamente. El incremento recaudatorio que tal eliminación originaría respalda, a su vez, la reducción de los tipos impositivos. El objetivo tributario es aplicar tipos menores sobre bases imponibles más amplias; el mensaje político se basa en el trueque de beneficios fiscales por tipos impositivos más bajos".

No cabe duda de la gran relevancia y fortaleza que está teniendo este planteamiento en la actualidad⁶¹. Ahora bien, corroborar o refutar dicho aserto implica necesariamente resolver previamente dos cuestiones básicas.

En primer lugar, convertir el mecanismo del gasto fiscal en una cuestión técnica que permita su transparencia económica -información y control-, de forma que pueda ser realmente delimitado y cuantificado y se deje de utilizar como un "gasto oculto" o "gasto silencioso". Sólo a partir de entonces se podrá analizar como instrumento de política económica.

En segundo lugar, y no por ello menos importante, establecer nítidamente que la actuación pública a través del gasto fiscal es, en definitiva, una actuación política que va a tener unas características y consecuencias particulares sin cuya consideración no es posible enmarcar correctamente esta realidad económica.

⁶¹ Las grandes líneas de reforma fiscal que se están discutiendo en Alemania se basan precisamente en la eliminación de buena parte de los beneficios fiscales existentes a cambio de unos tipos impositivos menores.

A) El análisis técnico-económico.

Resulta, al menos, aventurado establecer la conveniencia de eliminar el gasto fiscal para reducir los tipos impositivos cuando, como hemos visto, hasta el momento no ha habido un concepto claro de gasto fiscal que permita el conocimiento real de su contenido y su cuantificación, y porque existen serias dudas de que dicha eliminación derive en ese aumento recaudatorio.

Por lo tanto, debemos precisar que la justeza y deseabilidad de esta estrategia está aún por demostrar, ya que presupone admitir de antemano, y sin ninguna apoyatura, que el gasto directo es preferible al gasto fiscal, lo cual no ha de ser necesariamente cierto. Una vez eliminado su carácter de invisibilidad para el conjunto de los ciudadanos, esto es, una vez que sea plenamente transparente, es cuando se podrá analizar si el gasto fiscal constituye o no un mecanismo más eficiente para la consecución de determinados objetivos⁶².

⁶² Así, MASLOVE (1980) establece que un análisis de política pública puede comparar el efecto distributivo de un gasto fiscal particular con el de un instrumento político alternativo, como un gasto directo, diseñado para conseguir el mismo objetivo al mismo coste; alternativamente, el análisis también puede simplemente comparar la distribución de la renta con y sin el gasto fiscal.

La evidencia de los análisis realizados hasta el momento que, recordemos, cuentan con el handicap fundamental de utilizar unos métodos de estimación que no reflejan la cuantía del gasto fiscal, es muy variada. Así, por ejemplo, STEINMO (1986) defiende que el gasto fiscal no ha sido negativo para la clase trabajadora en el caso concreto de Suecia, mientras que, en el otro extremo, una investigación realizada por McINTYRE y TIPPS (1985, p. 4) señala que "el principal hallazgo de nuestro estudio de la composición de la inversión de 238 corporaciones no financieras rentables, entre 1981 y 1983, es que las reivindicaciones corporativas sobre incentivos fiscales son injustificadas. La verdad es que las compañías con los menores impuestos redujeron la inversión por debajo del promedio, mientras que las compañías más fuertemente gravadas actualmente incrementaron sus inversiones".

Por otro lado, hay que advertir que los análisis sobre la eficiencia del gasto fiscal a menudo parten de la concepción ideológica de que la actuación del ente abstracto mercado siempre es preferible a las decisiones públicas, las cuales

tendrían como característica el que asignan ineficientemente los fondos públicos⁶³.

A partir de estas consideraciones no se puede colegir que el gasto fiscal sea un instrumento perverso por sí, pero sí hay que afirmar que debe acabarse con esa invisibilidad de la actuación pública. Por lo tanto, como mero instrumento de la actuación presupuestaria el gasto fiscal no es, en esencia, idóneo o perverso, aunque su carácter oculto y particulares utilidades sí pueden generalizar su consideración negativa.

En definitiva, sólo cuando logremos convertir la consideración del gasto fiscal en una cuestión técnica que permita su delimitación y cuantificación, se podrá concluir en cada caso concreto si los beneficios de su aplicación son superiores o inferiores a los costes que conlleva. Pero este aspecto técnico no es suficiente en el análisis del gasto fiscal, pues las consideraciones económicas no pueden ir al margen de los aspectos políticos que envuelven esta materia. Como señala CARBAJO VASCO (1989, p. 15), "el uso de gastos

⁶³ BIRD et al. (1985) realizan un análisis particular donde defienden que el gasto fiscal puede, en determinadas circunstancias, ser más útil que el gasto directo, puesto que la industria determinará la medida apropiada de estas ayudas mejor que las decisiones públicas. Un debate interesante en este sentido lo constituye la crítica de DRIESSEN (1987) al análisis de FELDSTEIN (1980) sobre los beneficios fiscales por las donaciones caritativas y la contrarréplica de FELDSTEIN (1987).

fiscales en vez de otros parámetros hacendísticos para la obtención de determinadas finalidades públicas viene condicionado por factores puramente políticos".

B) El análisis económico de los procesos políticos.

Una de las posibles orientaciones interpretativas de la realidad del gasto fiscal consiste en ponerlo en relación con los procesos de toma de decisiones políticas.

El enfoque consistiría básicamente en reconocer que, en la realidad, las decisiones que se toman sobre la implementación de determinados supuestos de gasto fiscal responden a una serie de interacciones políticas en donde las personas persiguen sus propios intereses bajo el manto de ciertos acuerdos, llamados reglas constitucionales.

De esta forma, se hace referencia a las "arenas de confluencia" de los intereses particulares en un modelo de intercambio frente al modelo tradicional de la toma de decisiones económicas. En esta perspectiva, es necesario cambiar el enfoque del análisis del gasto fiscal, que ya no se centraría en la toma de decisiones sobre la implantación,

modificación o eliminación del gasto fiscal y sus resultados, sino que el foco de atención se desplaza hacia el procedimiento a través del cual se plasman o modelan las decisiones sobre gasto fiscal.

La interpretación que realiza SPICER (1993) de la Teoría de la elección pública con respecto al gasto fiscal, incide en que es especialmente significativo el potencial de explotación de los ciudadanos por el Gobierno a través de este mecanismo, por lo que la reforma fiscal debe basarse en reformas constitucionales dirigidas a limitar la toma de decisiones respecto a los cambios fiscales. En particular, este autor discute los defectos de la regla de la mayoría cuando se aplica a la toma de decisiones de gasto fiscal, y sugiere que determinadas coacciones o limitaciones en la regla de la mayoría pueden producir efectos positivos en esta materia, por más que la simple utilización de la regla de la mayoría cualificada pueda ser frustrante para aquellos que buscan reformas fiscales más radicales.

La aplicación de esta teoría al análisis del gasto fiscal no ha dejado, sin embargo, de generar resistencias tan significativas como la de MUSGRAVE (1986, p. 557), quien opina

que "existen serias dificultades para establecer una limitación constitucional con el fin de: primero, mantener la flexibilidad suficiente cuando son necesarias las excepciones; segundo, impedir las acciones encaminadas a burlar el proceso presupuestario, tales como los gastos fiscales, la colocación de programas fuera del presupuesto o la sustitución de la regulación por los servicios públicos, y tercero, conservar suficiente claridad y sencillez como para permitir la interpretación judicial del contenido constitucional."

De todos modos, con sus limitaciones, el hincapié que hace la "public choice" en el análisis de la actuación de los agentes protagonistas de los procesos de toma de decisiones sociales, arrojan luz sobre la importancia que tiene en el análisis del gasto fiscal la actuación e interconexiones entre los votantes, los políticos, los burócratas y los grupos de presión

En este sentido, no podemos olvidar que, como señala KING (1984, p. 26), "cuando la necesidad del apoyo público choca con la creencia en la iniciativa privada, regularmente el Gobierno torna hacia vehículos indirectos que velan por su intervencionismo y hacen su dominio menos obvio".

Pero, sobre todo, es el acceso y manejo de la información para intereses particulares lo que hace de este instrumento algo idóneo para que determinados colectivos se constituyan en grupos de presión para intentar conseguir beneficios fiscales⁶⁴.

⁶⁴ Para una discusión de cómo el concepto de gasto fiscal puede haber tenido el perverso e inintencionado efecto de legitimar la proliferación de nuevas disposiciones de beneficios fiscales, puede verse McINTYRE (1981).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO IV.

AARON, Henry J., y BOSKIN, Michael J. (eds.) (1980):

The Economics of Taxation.

Ed. The Brookings Institution, Washington, DC.

ALBI IBAÑEZ, Emilio (1987):

"Propuestas tributarias actuales: la experiencia internacional",

en **Papeles de Economía Española**, n° 30/31, pp. 37-54.

ALBI IBAÑEZ, Emilio (1989):

"España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad",
en **Papeles de Economía Española**, n° 41, pp. 54-77.

ÁLVAREZ RENDUELES, José R. (1970):

"Política fiscal y desarrollo económico",

en **Boletín de Estudios Económicos**, n° 54, pp. 7-74.

BIRD, Richard M., BUCOVETSKY, Meyer W., y YATCHEW, Adonis (1985):

"Tax incentives for film production: the canadian experience",

en **Public Finance Quarterly**, vol. XIII, n° 4, pp. 396-421.

BRANNON, Gerard M., y MORSS, Elliot R. (1973):

"The tax allowance for dependents: deductions versus credits",

en **National Tax Journal**, vol. XXVI, nº 4, pp. 599-609.

BRAÑA PINO, F. Javier (1982):

"Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas",

en **Hacienda Pública Española**, nº 74, pp. 191-236.

CARBAJO VASCO, Domingo (1989):

Los gastos fiscales. Finalidades.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

(serie Documentos de trabajo, nº 7).

COMISIÓN CARTER (1966):

Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

DRIESSEN, Patrick A. (1987):

"A qualification concerning the efficiency of tax expenditures",

en **Journal of Public Economics**, vol. XXXIII, nº 1, pp. 125-131.

EISENSTEIN, Louis (1961):

Las ideologías de la imposición.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1983).

ESPINO ROMERO, Rodolfo L. (1990):

"Materiales para una teoría del gasto fiscal",
en **Revista del Foro Canario**, nº 78, pp. 41-62.

ESPINOSA SAN MARTIN, Juan J. (1969):

Reflexiones sobre el sistema fiscal español.
Ed. Cortes Españolas, Madrid.

FELDSTEIN, Martin (1980):

"A contribution to the theory of tax expenditures: the
case of charitable giving",
en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 99-122.

FELDSTEIN, Martin (1987):

"The efficiency of tax expenditures: reply",
en **Journal of Public Economics**, vol. XXXIII, nº 1,
pp. 133-136.

FERNÁNDEZ CAINZOS, J. (ed.) (1986):

El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974a):

Prólogo, en LAGARES CALVO (1974), pp. 5-21.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1986):

"Opciones fiscales de los años 80",
en **Papeles de Economía Española**, nº 27, pp. 194-277.

FUENTES QUINTANA, Enrique (Dir.) (1990):

La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española.

Ed. Civitas, Madrid.

GARCÍA LÓPEZ, José (1975):

"La Sociología Financiera en la Hacienda Pública",
en **Hacienda Pública Española**, nº 34, pp. 227-238.

GOTTSCHALK, Peter (1976):

"Deductions versus credits revisited",
en **National Tax Journal**, vol. XXIX, nº 2, pp. 221-226.

HELLER, Walter (1954):

"Política fiscal y desarrollo económico",
en OKUN y RICHARDSON (eds.) (1964), pp. 520-543.

KING, Ronald F. (1984):

"Tax expenditures and systematic public policy: an essay
on the political economy of the Federal Revenue Code",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. IV, nº 1, pp. 14-31.

LAGARES CALVO, Manuel J. (1974):

Incentivos fiscales a la inversión privada.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LASARTE ÁLVAREZ, Francisco J. (1968):

"Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial",
en **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública**,
nº 78, pp. 1.287-1.318.

LAURE, Maurice (1956):

Tratado de política fiscal.

Ed. de Derecho Financiero, Madrid (1960).

MASLOVE, Allan M. (1980):

"The distributive effects of tax expenditures: a suggested methodology and an example",
en **Canadian Taxation**, nº 4, pp. 225-227.

McINTYRE, Robert S. (1981):

"Lessons for tax reformers from the history of the energy tax incentives in the windfall profit tax act of 1980",
en **Boston College Law Review**, vol. 22, pp. 705-745.

McINTYRE, Robert S., y TIPPS, Dean C. (1985):

The failure of corporate tax incentives. A study of three years of growing loopholes and lagging investment.

Ed. Citizens for Tax Justice, Washington.

MELGUIZO SÁNCHEZ, Ángel (1979):

"El Presupuesto de Calvo Sotelo. Notas en torno a sus cifras de liquidación",
en **Cuadernos Económicos de I.C.E.**, nº 10, pp. 401-442.

MUSGRAVE, Richard A. (1986):

"¿Viene o no viene el Leviatán?",
en FERNÁNDEZ CAINZOS (ed.) (1986).

NEUMARK, Fritz (1970):

Principios de la Imposición.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1974).

O'CONNOR, James (1981):

La crisis fiscal del Estado.

Ed. Península, Barcelona.

OKUN, Bernard, y RICHARDSON, Richard (eds.) (1964):

Estudios sobre desarrollo económico.

Ed. Deusto, Bilbao (2ª ed.).

POGUE, Thomas F. (1974):

"Deductions vs. credits: a comment",
en **National Tax Journal**, vol. XXVII, nº 4, pp. 659-662.

SCHAAFSMA, P.W., y VASCHE, J.D. (1993):

"Tax Expenditure Reporting and Fiscal Crises: The Case of California",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 225-242.

SPICER, M.W. (1993):

"A Contractarian Approach: Rules Which Shape Tax Expenditure Decisions and Policies",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 265-282.

STEINMO, Sven (1986):

"So what's wrong with tax expenditures? A reevaluation based on swedish experience",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. VI, n° 2, pp. 27-44.

SURREY, Stanley S. (1970b):

"Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance",
en **Harvard Law Review**, vol. 84, n° 2, pp. 352-408.

CAPÍTULO V:
LA PRESUPUESTACIÓN DEL GASTO FISCAL EN ESPAÑA

1. Introducción	201
2. Antecedentes	203
3. Los <i>Informes económico-financieros</i> sobre beneficios fiscales	215
1. Evolución de los beneficios fiscales presupuestados	218
2. Participación de las estimaciones de beneficios fiscales en el presupuesto de ingresos.....	236
3. Limitaciones de los <i>Informes</i>	249
4. Examen de dos casos: la deducción por adquisición y rehabilitación de viviendas y los incentivos a la inversión en Canarias	256
1. El gasto fiscal en vivienda.....	259
2. El gasto fiscal en inversión en Canarias.....	287
Referencias bibliográficas	294

1. INTRODUCCIÓN.

El artículo 134.2 de la Constitución española de 1978 establece que "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado"⁶⁵.

A partir de este mandato constitucional se institucionalizó en España la práctica de acompañar al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado de cada año un "Informe económico-financiero" en el que se efectúa una estimación del coste de los beneficios fiscales en la imposición estatal. Sin embargo, las imprecisiones contenidas en la norma, que por un lado hace referencia a los "beneficios fiscales" y no al gasto fiscal y que, por otro lado, no concreta dónde ha de consignarse el importe de los beneficios fiscales en "la totalidad de los gastos e ingresos", han

⁶⁵ La inclusión de esta norma en nuestra Constitución se debe a la iniciativa del entonces senador Enrique Fuentes Quintana, quien ha explicado posteriormente que "algunos miembros integrantes de las Cortes constituyentes españolas de 1978 incorporaron a su articulado -en la forma imperfecta que consintió el pacto con los grandes partidos mayoritarios- el precepto 134.2 que establece la obligación de presentar, con los presupuestos de gastos e ingresos de cada ejercicio, el presupuesto de gastos fiscales (calificado como "importe de beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado)". Véase FUENTES QUINTANA (1986, enc.).

llevado a una interpretación que frustra el correcto desarrollo de la consideración del gasto fiscal como modalidad de gasto público integrante del Presupuesto, limitándolo a una mera elaboración de un Anexo que contempla simples estimaciones del coste de un listado de beneficios fiscales sujeto a continuas modificaciones.

Lógicamente, esta forma de entender y ejecutar el precepto constitucional no ha estado exenta de críticas. Para CORELLA AZNAREZ (1983, p. 208) dicho informe, "impropiamente denominado presupuesto, constituye una primera aproximación cifrada de las exenciones y bonificaciones fiscales más relevantes de nuestro sistema tributario". Más contundente se expresaba ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985b, p. 288), para quien "cumplir el mandato constitucional con un mero informe adosado al proyecto de Presupuestos Generales de cada año, con estimaciones que carecen de todo rigor, incluso empírico, equivale a malograr el propio precepto de nuestra Constitución".

En este Capítulo comentaremos los antecedentes de la presupuestación del gasto fiscal en España⁶⁶ y las

⁶⁶ La idea de elaborar un Presupuesto de Gastos Fiscales ya fue considerada por el MINISTERIO DE HACIENDA (1976, p. 66) en el *Libro Blanco* de la Reforma

características de la experiencia habida en este ámbito tras la Constitución española de 1978, y analizaremos dos casos ilustrativos de sus limitaciones: el gasto fiscal en vivienda y el gasto fiscal por incentivos a la inversión en Canarias.

El análisis concreto de los Presupuestos de Gastos Fiscales en España, que se insertan plenamente en el ámbito de la teoría convencional del gasto fiscal desarrollada a nivel internacional, nos permitirá comparar los presupuestos conceptuales y los métodos de estimación utilizados en los "informes" con nuestra propia concepción y metodología del gasto fiscal, lo cual mostrará las diferencias sustanciales que el nuevo planteamiento tiene sobre los análisis económicos del gasto fiscal y sobre las consideraciones alternativas de este instrumento de la política económica.

2. ANTECEDENTES.

La evaluación de la cuantía que alcanzan las exenciones tributarias en España ha contado con algunas experiencias

Fiscal, afirmando que "sería de gran utilidad la elaboración anual de un presupuesto de `gastos fiscales` que sometiera a la aprobación del Legislativo la permanencia, modificación o nueva introducción de incentivos, exenciones y bonificaciones tributarias, *debidamente cuantificadas*, y con expresión de los sectores beneficiados, perfeccionándose de esta forma el requisito de temporalidad contenido en la Ley General Tributaria".

relevantes anteriores a la Constitución de 1978, como la realizada por MELGUIZO SÁNCHEZ (1979) respecto al proyecto de Decreto-Ley sobre Reforma de Auxilios a las Industrias de 1974 o la estimación elaborada por LAGARES CALVO (1974) sobre los costes y rendimientos de los incentivos fiscales a la inversión⁶⁷.

Sin embargo, el primer esfuerzo para establecer un catálogo completo de los beneficios fiscales existentes en el sistema tributario de nuestro país fue realizado por un grupo de trabajo dirigido por Félix de Luis Díaz Monasterio para el año 1967⁶⁸, en donde se estimaba en 158.498 millones de pesetas el valor de las exenciones e incentivos concedidos, lo que representaba un 47% de la capacidad contributiva total (ver Cuadro nº 1).

⁶⁷ Además de los reseñados, se realizaron diversos estudios sobre el coste derivado de beneficios fiscales concretos, como por ejemplo los referidos al apoyo fiscal a la inversión publicado por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS (1973), a los beneficios a la concentración empresarial por SOLER AMARO (1976, pp. 201-206), a la construcción de viviendas de protección oficial por RAFOLS ESTEVE (1977) y al sector eléctrico por TORRERO MAÑAS (1977).

⁶⁸ Un resumen de este estudio puede verse en DE LUIS DÍAZ MONASTERIO (dir.) (1970).

CUADRO N° 1						
"ESTIMACIÓN DE LAS EXENCIONES CONCEDIDAS EN 1967" (millones de pesetas)						
	A		B		C = A + B	
	Beneficios	%	Derechos	%	Capacidad	%
	Fiscales	(*)	Liquidados	(*)	Contribut.	sobre
	Estimados		Contraídos		teórica	total
Rústica	619	0,2	887	0,3	1.506	0,5
Urbana	2.779	0,8	3.635	1,1	6.414	1,9
Trabajo personal	60.636	18,0	14.240	4,2	74.876	22,2
Rentas de capital	25.649	7,6	5.569	1,7	31.218	9,3
Licencia fiscal	53	0,0	3.350	1,0	3.402	1,0
Cuota beneficios	1.725	0,5	4.278	1,3	6.003	1,8
Renta pers. Físicas	852	2,3	2.485	0,7	3.337	1,0
Renta de Sociedades	7.580	2,2	19.310	5,7	26.890	7,9
"Mejora pensiones"	-	-	1.606	0,5	1.607	0,5
Sucesiones	-	-	2.750	0,8	2.750	0,8
IMP. DIRECTOS	99.893	29,6	58.110	17,3	158.003	46,9
Transm. Patrimonio	9.255	2,7	7.455	2,2	16.710	4,9
Actos juríd. Docum.	89	0,0	6.180	1,8	6.270	1,8
Tráfico de empresas	18.445	5,5	23.549	7,0	41.993	12,5
Impo. Especiales	7.830	2,3	14.350	4,2	22.179	6,5
Impo. Sobre el lujo	6.902	2,0	24.305	7,3	31.208	9,3
Aduanas	9.373	2,8	18.030	5,3	27.403	8,1
Aduanas-compensac.	3.428	1,1	9.189	2,7	12.617	3,8
Tabacos	-	-	4.671	1,4	4.671	1,4
Petróleos	3.284	1,0	12.770	3,8	16.054	4,8
Otros	-	-	136	0,0	136	0,0
IMP. INDIRECTOS	58.606	17,4	120.634	35,7	179.240	53,1
TOTAL	158.499	47,0	178.744	53,3	337.243	100,0

(*) % sobre la capacidad contributiva total.

Fuente: DE LUIS DÍAZ MONASTERIO (Dir.) (1970).

La validez de las cifras obtenidas en este estudio fueron relativizadas por el propio DE LUIS DÍAZ MONASTERIO (dir.) (1970, pp. 13-14) al afirmar que, además de la complejidad de la tarea, los resultados se ven condicionados por "la tradicional penuria de medios de nuestra Administración Tributaria (...). Por ello, las cifras (...) han tenido que ser estimadas en ocasiones mediante procedimientos indirectos que pueden dar origen a errores de importancia".

Nos encontramos, así, con lo que va a representar una constante en esta materia hasta fechas recientes⁶⁹, esto es, el reconocimiento de que la Administración Tributaria española no ofrece los datos estadísticos suficientes para poder estimar con una precisión aceptable el coste de los beneficios fiscales y, por ende, la necesidad de acudir a métodos de cálculo indirectos escasamente fiables.

En este sentido, el referido estudio para el año 1967 es un trabajo conceptualmente muy importante, y no suficientemente valorado, ya que representó un esfuerzo decisivo para delimitar los beneficios fiscales existentes en el sistema fiscal español.

⁶⁹ Un cambio sustancial se ha producido en las *Memorias de Beneficios Fiscales* para 1996, 1997 y 1998, como comentaremos más adelante.

El elevado número de beneficios fiscales contemplados en este estudio, que alcanzan los 742, muestra fehacientemente el esfuerzo de recopilación realizado y la variedad de excepciones tributarias existentes entonces en nuestro sistema fiscal.

Sin embargo, también hay que señalar que algunos de los conceptos analizados no son realmente exenciones, entre los que hay que destacar en particular la inclusión del denominado "mínimo exento" en el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, que es la partida de mayor cuantía contemplada en la estimación, representando la cantidad de 60 millardos, es decir, un 37,8% de la cuantía total de los beneficios fiscales estimados.

Por otro lado, las diversas técnicas de medición utilizadas responden al método de la "pérdida de ingresos", con lo que el inventario realizado, aunque extenso, se limita a establecer las excepciones tributarias por conceptos impositivos, sin referencia alguna a la vertiente del gasto público.

Pese a estas precisiones, la importancia de este trabajo no estriba solamente en la catalogación de las exenciones existentes en ese año, sino que, como señaló el editorial de HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA (1970, pp. 5-6), reflejó tres enseñanzas que interesa registrar:

En primer lugar, que "la cuantía total de las exenciones tributarias no es pública", por lo que "este velo informativo que cubre la exención tributaria no deja de presentar sus ventajas para los intereses protegidos".

En segundo lugar, que "el repaso de las partidas del catálogo (...) muestra el múltiple y complejo origen de las exenciones y la enorme extensión de su campo".

Por último, pero no menos importante, que "la falta de datos directos para muchas de las exenciones tributarias indica (...) cómo el problema no se ha valorado debidamente y (...) es un signo más de la parquedad de medios con que [la Administración Financiera] ha de afrontar diariamente sus variadas labores".

El segundo esfuerzo de catalogación global de los beneficios fiscales existentes en nuestro sistema fiscal fue realizado por la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda para el año 1971⁷⁰, que actualizó con pocos matices las estimaciones realizadas en el anterior trabajo referido a 1967. Los resultados obtenidos en este segundo estudio cuantificaban el coste de los beneficios fiscales en 226.271 millones de pesetas, esto es, un 42,2% de la capacidad contributiva total de ese año 1971 (ver Cuadro nº 2).

En el nuevo inventario se recogió un número de beneficios fiscales similar al del anterior estudio (ver Cuadro nº 3), incluyendo de nuevo supuestos de "no-sujeción" y "mínimos exentos". De esta forma, aunque la diferencia de matices impide una comparación homogénea, la observación de sus resultados continúa mostrando el enorme peso y variedad de las exenciones en el sistema tributario español⁷¹.

⁷⁰ Aunque este estudio no fue publicado, sus resultados se recogen en diversos trabajos, como por ejemplo en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973, t. IV, p. 21), en MORAL MEDINA (1975, p. 201), en BRAÑA PINO (1981a, p. 187), en CALLE SÁIZ et al. (1985, p. 189) y en CARBAJO VASCO et al. (1992, t. II, p. 41).

⁷¹ Para conocer el desglose de los beneficios fiscales contemplados en este estudio, puede verse MARTÍNEZ MARTÍNEZ (1976, pp. 298-302).

CUADRO Nº 2						
"ESTIMACIÓN DE LAS EXENCIONES CONCEDIDAS EN 1971"						
(millones de pesetas)						
	A Beneficios Fiscales estimados	% (*)	B Derechos Liquidados contraídos	% (*)	C = A + B Capacidad contributiva teórica	% sobre total
Rústica	3.572,0	0,7	1.521,3	0,3	5.093,3	1,0
Urbana	5.094,6	0,9	5.322,0	1,0	10.416,6	1,9
Trabajo personal	104.141,1	19,4	27.431,0	5,1	131.572,1	24,5
Rentas de capital	24.963,5	4,7	10.452,2	1,9	35.415,7	6,6
Impuesto industrial	3.373,6	0,6	11.153,5	2,1	14.527,1	2,7
Renta personas físicas			4.010,0	0,7	4.010,0	0,7
Renta de Sociedades	10.141,8	1,9	31.737,3	5,9	41.879,1	7,8
"Mejora pensiones"			2.521,8	0,5	2.521,8	0,5
Sucesiones			4.497,7	0,8	4.497,7	0,8
IMP. DIRECTOS	151.287	28,2	98.647	18,3	249.933	46,5
Tr. patr. y AJD.			25.681,7	4,8	25.681,7	4,8
Tráfico de empresas	22.769,0	4,3	43.826,1	8,2	66.595,1	12,5
Impuestos especiales	10.755,4	2,0	25.117,3	4,7	35.872,7	6,7
Lujo	20.832,7	3,8	43.704,2	8,2	64.086,9	12,0
Aduanas	12.414,2	2,3	24.428,3	4,6	36.842,5	6,9
Aduanas – Compensa.	3.648,4	0,7	26.001,2	4,9	29.649,6	5,6
Tabacos			7.027,9	1,3	7.027,9	1,3
Petróleos	4.914,6	0,9	14.762,8	2,8	19.677,4	3,7
Otros			128,2	0,0	128,2	0,0
IMP. INDIRECTOS	74.884	14,0	210.678	39,5	285.562	53,5
TOTAL	226.171	42,2	309.325	57,8	535.495	100,0

(*) % sobre la capacidad contributiva total.

Fuente: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973)

CUADRO Nº 3		
NÚMERO DE BENEFICIOS FISCALES EN LAS ESTIMACIONES REALIZADAS PARA 1967 Y 1971		
	1967	1971
Contribución Territorial Rústica	37	45
Contribución Territorial Urbana	51	51
Imp. Rendimientos Trabajo personal	14	15
Impuesto sobre Rentas de capital	77	70
Impuesto industrial	68	47
Imp. Gral. Renta personas físicas	10	11
Impuesto Renta de sociedades	31	30
Impuesto sobre Sucesiones	64	64
EN IMPUESTOS DIRECTOS	352	333
Imp. Transmis. Patrimon. Y AJD	164	164
Imp. Gral. Tráfico de empresas	34	29
Impuestos especiales	23	75
Impuesto sobre el lujo	53	20
Renta de Aduanas	112	112
Monopolios fiscales	4	4
EN IMPUESTO INDIRECTOS	390	404
TOTAL DE BENEFICIOS	742	737

Fuente: DE LUIS DÍAZ MONASTERIO (Dir.) (1970) e INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973).

Las siguientes estimaciones de beneficios fiscales en España fueron realizadas por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda para los años 1977 y 1978. Como recoge CORELLA AZNÁREZ (1984, p. 23) respecto a la de 1977, "llama la atención que el número de Beneficios Fiscales contemplados en la última estimación (135) supone una importante reducción con

respecto a los 742 de la investigación de 1967 o los 737 del inventario de 1971, si bien esta discrepancia parece obedecer a razones metodológicas, ya que si en los trabajos de 1967 y 1971 se puso el acento en el carácter exhaustivo del inventario elaborado, en la investigación de 1977 se siguió un procedimiento más pragmático, consistente en centrar la estimación en aquellas exenciones y bonificaciones con mayor significado económico y en considerar agregadas por simples razones funcionales, exenciones y bonificaciones legalmente diferenciadas".

Así, las estimaciones realizadas para 1977 y 1978 obedecieron a criterios metodológicos totalmente distintos a las anteriores de 1967 y 1971. Por citar sólo algunos de los cambios más relevantes, desapareció la inclusión de "mínimos exentos" y buena parte de los supuestos de "no-sujeción"; en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se excluyó la estimación de las plusvalías exentas por reinversión, las deducciones por gastos extraordinarios y por donativos, y la reducción por patrimonio familiar; en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal se excluyó la exención a la Iglesia Católica; tampoco se incluyó

la bonificación a Ceuta y Melilla en el Impuesto Industrial, etcétera.

A partir de estas variaciones metodológicas, la cifra estimada oficialmente para el año 1977 ascendía a 268.364 millones de pesetas y para el ejercicio siguiente alcanzaba los 336.819 millones (ver Cuadro nº 4).

CUADRO Nº 4				
ESTIMACIÓN DEL GASTO FISCAL EN 1977 Y 1978				
(millones de pesetas)				
	1977	%	1978	%
Renta de personas físicas	51.641	19,2	69.244	20,6
Sociedades	40.584	15,1	46.867	13,9
Sucesiones	1.630	0,6	1.968	0,6
IMPUESTOS DIRECTOS	93.855	34,9	118.079	35,1
Transmis. Patrimon. Y AJD	47.000	17,5	61.451	18,2
Tráfico de empresas	37.470	14,0	49.463	14,7
Consumos	21.071	7,9	24.490	7,3
Tráfico exterior	55.016	20,5	69.903	20,7
Monopolios fiscales	13.952	5,2	13.433	4,0
IMPUESTOS INDIRECTOS	174.509	65,1	218.740	64,9
TOTAL	268.364	100,0	336.819	100,0

Fuente: MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (1988).

3. LOS INFORMES ECONÓMICO-FINANCIEROS SOBRE BENEFICIOS FISCALES.

La práctica de la elaboración de los llamados Presupuestos de Gastos Fiscales ha consistido en añadir en los Informes económico-financieros presentados junto a los Proyectos de Presupuestos Generales del Estado, una simple enumeración de determinados supuestos considerados como beneficios fiscales y clasificados según conceptos tributarios.

Consecuentemente, la estructura formal que se ha establecido para los referidos informes es la correspondiente a los ingresos públicos, aunque las cifras estimadas en ellos no se integran ni en el Presupuesto de Ingresos ni en el estado de Gastos Públicos. Así, el documento consiste básicamente en ofrecer la clasificación de los tributos por capítulos impositivos, con la estimación del coste de los supuestos que en cada ejercicio se han considerado como beneficios fiscales.

Aunque el detalle de estos informes ha variado considerablemente desde 1979 hasta el presente, la estructuración básica del mismo ha permanecido inalterada,

manteniendo su posición ambigua ajena a cualquier intento de integración real en la estructura presupuestaria. Este hecho condiciona de forma sustancial la pretendida consideración del gasto fiscal, que es supuestamente el objetivo de la elaboración de los Presupuestos de Gastos Fiscales, y deriva la atención inmediatamente hacia el análisis de los beneficios fiscales particulares que se establecen en cada figura impositiva. En definitiva, y este es el principal lastre que impide avanzar científicamente en el conocimiento de esta materia, se confunden los conceptos de beneficio fiscal y de gasto fiscal, a los que se les da el mismo contenido, lo que va a tener consecuencias decisivas sobre los análisis económicos realizados a partir de esta confusión metodológica inicial.

Pero, además, en todo el período considerado los cambios en los criterios sobre los supuestos que se incorporan como beneficios fiscales cambian constantemente, así como sus fórmulas de estimación, sin que estas modificaciones se vean contempladas en los documentos pertinentes.

En definitiva, las cifras contempladas en los Presupuestos de Gastos Fiscales no pasan de ser un mero ejercicio anual, a

efectos de inventario, de unas estimaciones con graves carencias de todo tipo, entre otras:

- inexistencia de un contenido claro y preciso del término "gasto fiscal",
- cambios continuos en los criterios de delimitación de los beneficios fiscales,
- variaciones continuas en las metodologías de cálculo desarrolladas por los Presupuestos de Gastos Fiscales,
- modificaciones en los criterios de imputación temporal,
- escasa o nula información real proporcionada por estos documentos presupuestarios,
- importantes deficiencias estadísticas, etcétera.

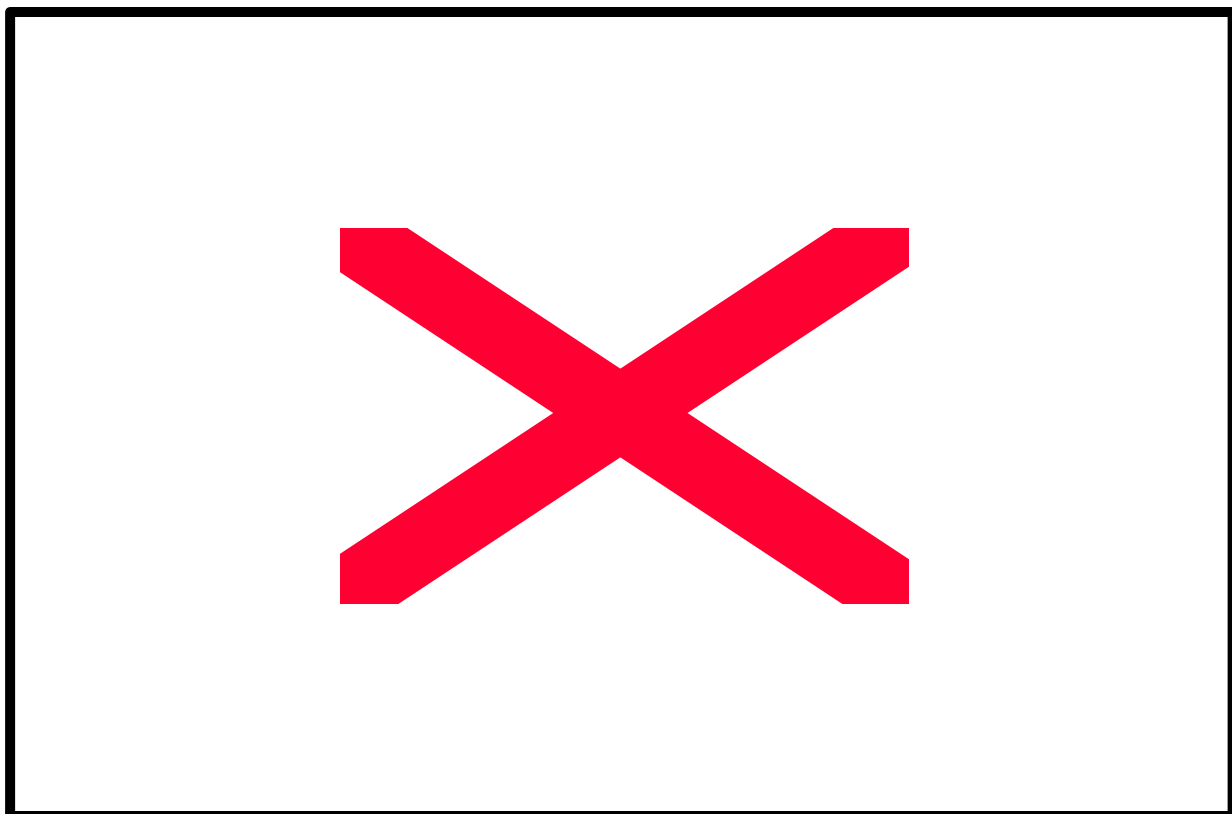
Estas apreciaciones ponen en evidencia, desde un primer momento, que el objetivo de una mayor transparencia de las cuentas públicas a través de la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales no se ha conseguido. Sin embargo, antes de profundizar en este aspecto, debemos comentar las cifras más representativas de la evolución del gasto fiscal presupuestado, ya que aunque no son comparables entre sí, nos muestran la distinta consideración que han merecido los beneficios fiscales desde 1979 hasta la actualidad.

3.1. Evolución de los beneficios fiscales presupuestados.

En una primera visión (ver Cuadro nº 5 y Gráfico nº 1) se observa cómo los beneficios fiscales presupuestados, en términos corrientes, mantienen en general una línea ascendente en su crecimiento, sólo rota en los ejercicios de 1980, 1986, 1989 y 1991. Es a partir del año 1994 cuando su cuantía se incrementa considerablemente.

CUADRO Nº 5					
Evolución de los Beneficios Fiscales Presupuestados					
(en millones de ptas.)					
	1979	1980	1981	1982	1983
I.Directos	184.622	172.685	186.384	224.500	316.200
I.Indirec.	260.867	221.341	238.180	331.300	375.000
TOTAL	445.489	394.026	424.564	555.800	691.200
	1984	1985	1986	1987	1988
I.Directos	331.630	354.600	472.732	538.762	548.061
I.Indirec.	478.527	552.700	402.709	359.990	485.454
TOTAL	810.157	907.300	875.441	898.752	1.033.515
	1989	1990	1991	1992	1993
I.Directos	504.421	638.263	745.252	977.398	944.930
I.Indirec.	510.067	603.842	408.007	363.577	415.158
TOTAL	1.014.488	1.242.105	1.153.259	1.340.975	1.360.088
	1994	1995	1996	1997	1998
I.Directos	1.238.123	1.638.870	1.742.500	2.358.310	2.982.556
I.Indirec.	471.906	660.729	658.600	1.460.760	1.610.336
TOTAL	1.710.029	2.299.599	2.401.100	3.819.070	4.592.892

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 1

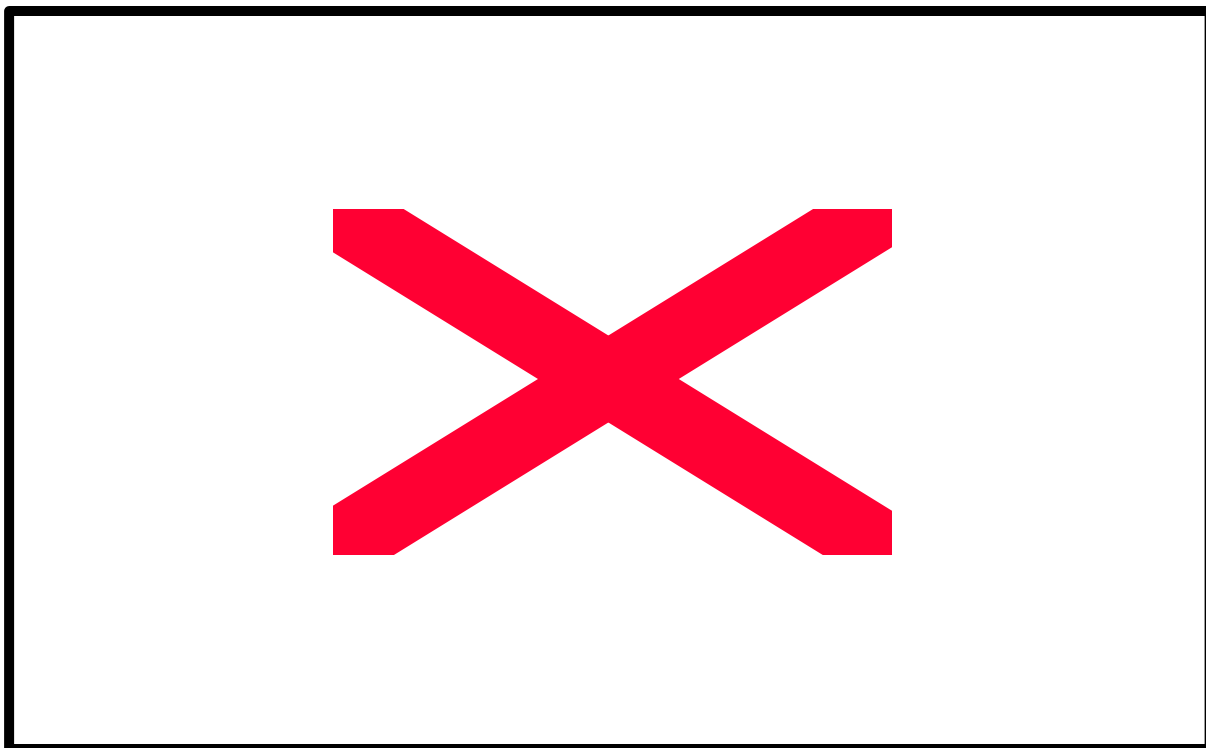
En términos porcentuales (ver Cuadro n° 6 y Gráfico n° 2) se registran, a lo largo del período considerado, fuertes aumentos que contrastan con reducciones significativas y que confieren a la evolución del conjunto del período un comportamiento errático que sólo puede ser explicado a través de las modificaciones que se producen años tras año en las diversas consideraciones conceptuales y de estimación de los beneficios fiscales. Después de la caída de 1980, los beneficios fiscales presupuestados experimentan aumentos superiores al 20% en siete de los ejercicios considerados, destacando los incrementos de 1982 y 1995 (30,9% y 34,5%, respectivamente) y muy es-

pecialmente el aumento de 1997 (59,1%). En cuanto a las reducciones, si bien la mayor de ellas es la que abre el período con una disminución del 11,6% entre 1979 y 1980, mayoritariamente tienen lugar entre los años 1986 y 1991, alternándose con aumentos de superior cuantía: se registran disminuciones en 1986 (-3,5%), 1989 (-1,8%) y 1991 (-7,2%) y aumentos en 1987 (2,7%), 1988 (15,0%) y 1990 (22,4%). El incremento entre los años primero y último del período estudiado es del 931%.

CUADRO N° 6					
Evolución de los Beneficios Fiscales Presupuestados (en tasas de crecimiento interanual)					
	80/79	81/80	82/81	83/82	84/83
I.Directos	-6,5%	7,9%	20,5%	40,8%	4,9%
I.Indirec.	-15,2%	7,6%	39,1%	13,2%	27,6%
TOTAL	-11,6%	7,8%	30,9%	24,4%	17,2%
	85/84	86/85	87/86	88/87	89/88
I.Directos	6,9%	33,3%	14,0%	1,7%	-8,0%
I.Indirec.	15,5%	-27,1%	-10,6%	34,9%	5,1%
TOTAL	12,0%	-3,5%	2,7%	15,0%	-1,8%
	90/89	91/90	92/91	93/92	94/93
I.Directos	26,5%	16,8%	31,2%	-3,3%	31,0%
I.Indirec.	18,4%	-32,4%	-10,9%	14,2%	13,7%
TOTAL	22,4%	-7,2%	16,3%	1,4%	25,7%
	95/94	96/95	97/96	98/97	
I.Directos	32,4%	6,3%	35,3%	26,5%	
I.Indirec.	40,0%	-0,3%	121,8%	10,2%	
TOTAL	34,5%	4,4%	59,1%	20,3%	

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 2



Mayor interés tienen las cifras con relación a los capítulos impositivos. Por lo que respecta a los beneficios fiscales correspondientes a los impuestos directos, su tendencia creciente sólo se ve alterada en los años 1980, 1989 y 1993, en los que se producen caídas del 6,5%, 8,0% y 3,3%, respectivamente. La subida más fuerte tiene lugar en 1983 (40,8%). También se producen crecimientos importantes, por encima del 30%, en 1986 (33,3%), 1992 (31,2%), 1994 (31,0%), 1995 (32,4%) y 1997 (35,3%). En el conjunto del período

considerado, los beneficios fiscales en materia de impuestos directos crecen un 1.515,5%.

La evolución de los beneficios fiscales relativos a los impuestos indirectos es más irregular. De entre todas las tasas de crecimiento interanual destaca la del año 1997 (121,8%). De menor magnitud, pero también reseñables, son los crecimientos de 1982 (39,1%, 1988 (34,9%) y 1995 (40,0%), que destacan frente a otros aumentos más modestos (el menor de los cuales es el 5,1% del año 1989). Asimismo, las disminuciones también presentan notables diferencias según los años: en 1991 se observa una caída del 32,4% (la mayor) frente a una reducción del 0,3% en 1996 (la menor). La evolución global para todo el período estudiado se resume en una tasa de crecimiento del 517%.

Del total de beneficios fiscales presupuestados, inicialmente la mayor cuantía se situaba en la imposición indirecta. Hasta el año 1986 más de la mitad (en torno al 57%) de los beneficios fiscales presupuestados cada año correspondió al capítulo II. A partir de esa fecha se invirtió la tendencia pasando a tener mayor peso los beneficios fiscales del capítulo I (ver Cuadros números 7 y 7 bis). Así,

salvo por el repunte en el capítulo II que se produce en 1989 (cuando los beneficios fiscales de este capítulo superan en 5,6 millardos a los del capítulo I y se sitúan en el 50,3% del total), en el resto de los ejercicios las cantidades más importantes en el Presupuestos de Gastos Fiscales corresponden al capítulo I.

CUADRO Nº 7										
CUANTÍA ESTIMADA DE LOS BENEFICIOS FISCALES POR FIGURAS TRIBUTARIAS										
(millardos de pesetas)										
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
I.R.P.F.	74	76	56	64	148	170	191	300	352	362
Sociedades	74	94	128	158	166	159	160	171	185	185
Sucesiones	3	3	3	3	3	3	4	2	1	1
Otros	34									
Patrimonio										
DIRECTOS	185	173	186	225	316	332	355	473	539	548
ITP. Y AJD.	72	41	14	12	13	14	16	14	13	11
I.G.T.E.	62	48	75	154	166	191	221	73		
Consumo	28									
Lujo/otros		32	35	34	32	33	41	7		
Especiales		23	21	21	25	85	91	84	119	206
Tráfico ext.	85	74	80	106	137	153	181	30	41	69
Monopolios	14	3	13	3	3	3	3			
I.V.A.								194	188	199
Primas seg.										
INDIRECTOS	261	221	238	331	375	479	553	403	360	485
TOTAL	446	394	425	556	691	810	907	875	899	1.034

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

CUADRO N° 7 bis										
CUANTÍA ESTIMADA DE LOS BENEFICIOS FISCALES POR FIGURAS TRIBUTARIAS (millardos de pesetas)										
	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
I.R.P.F.	344	452	498	641	616	781	1.089	1.207	1.709	2.202
Sociedades	161	186	245	369	326	436	520	502	628	749
Sucesiones	0	0	0	0	0	0	0			
Otros						5	5	3		
Patrimonio			3	3	3	17	26	31	22	32
DIRECTOS	504	638	745	977	945	1.238	1.639	1.743	2.358	2.983
ITP. Y AJD.	10	10	3	11	5	5	3	4		
I.G.T.E.										
Consumo										
Lujo/otros										
Especiales	216	307	120	80	94	96	112	130	173	187
Tráfico ext.	72	63	48	23						
Monopolios										
I.V.A.	211	224	237	250	316	371	546	525	1.288	1.421
Primas seg.										2
INDIRECTOS	510	604	408	364	415	472	661	659	1.461	1.610
TOTAL	1.014	1.242	1.153	1.341	1.360	1.710	2.300	2.401	3.819	4.593

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

En términos porcentuales (ver Cuadros números 8 y 8 bis y Gráfico n° 3), entre los años 1990 y 1992 el peso relativo de los beneficios fiscales asociados a la imposición directa es

creciente, llegando a suponer en 1992 un 72,9% de los beneficios fiscales totales. A partir de esta fecha dicho peso relativo se estabiliza durante cuatro años para caer hasta un 61,8% en 1997 y remontar ligeramente hasta un 64,9% en 1998.

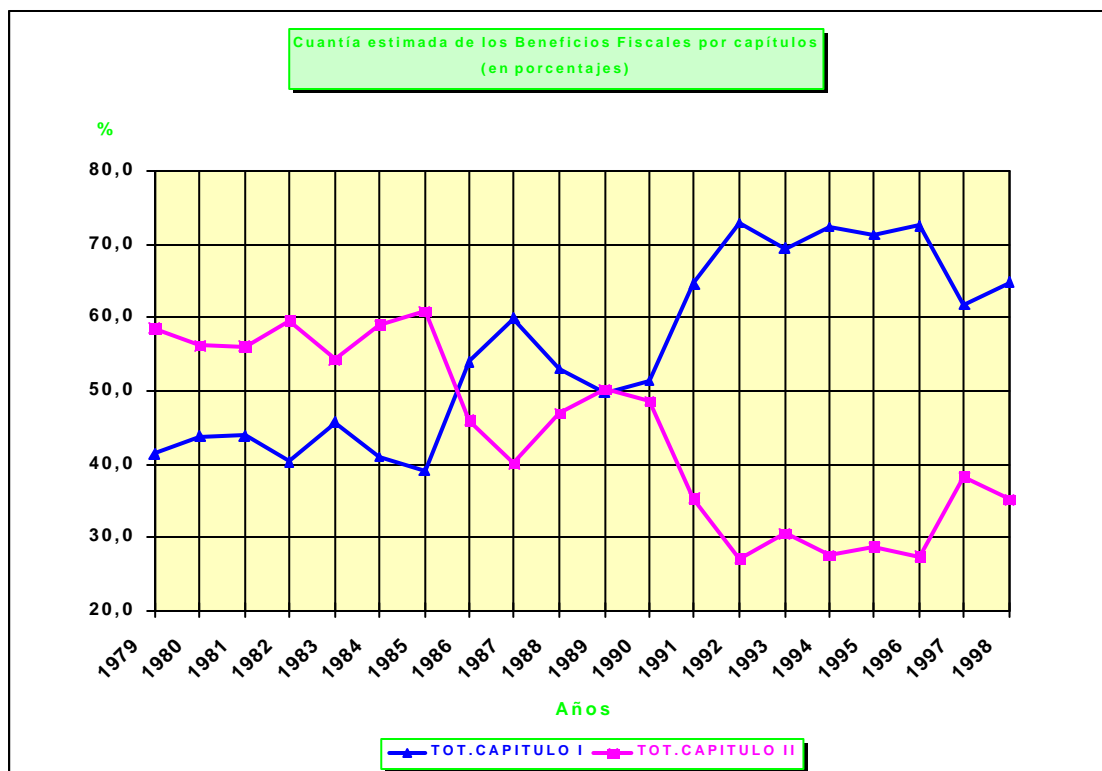
CUADRO N° 8										
CUANTÍA ESTIMADA DE LOS BENEFICIOS FISCALES POR FIGURAS TRIBUTARIAS (porcentajes)										
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
I.R.P.F.	16,5	19,3	10,7	11,5	21,4	21,0	21,1	34,3	39,2	35,0
Sociedades	16,7	23,9	24,4	28,4	24,0	19,6	17,6	19,5	20,6	17,9
Sucesiones	0,6	0,7	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,2	0,1	0,1
Otros	7,7									
Patrimonio										
DIRECTOS	41,4	43,8	35,5	40,4	45,7	40,9	39,1	54,0	59,9	53,0
ITP. Y AJD.	16,1	10,5	2,6	2,2	1,8	1,7	1,8	1,6	1,4	1,1
I.G.T.E.	13,8	12,3	14,3	27,7	24,1	23,6	24,4	8,4		
Consumo	6,4									
Lujo/otros		8,0	6,7	6,1	4,6	4,0	4,5	0,8		
Especiales		5,9	4,0	3,9	3,6	10,5	10,1	9,6	13,2	19,9
Tráfico ext.	19,1	18,8	15,3	19,1	19,8	18,9	19,9	3,5	4,6	6,7
Monopolios	3,2	0,8	2,5	0,5	0,4	0,4	0,3			
I.V.A.								22,1	20,9	19,3
Primas seg.										
INDIRECTOS	58,6	56,2	45,4	59,6	54,3	59,1	60,9	46,0	40,1	47,0
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

CUADRO N° 8 bis										
CUANTÍA ESTIMADA DE LOS BENEFICIOS FISCALES POR FIGURAS TRIBUTARIAS (porcentajes)										
	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
I.R.P.F.	33,9	36,4	43,2	45,1	45,3	45,7	47,4	50,3	44,7	47,9
Sociedades	15,8	15,0	21,2	27,5	24,0	25,5	22,6	20,9	16,4	16,3
Sucesiones	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
Otros						0,3	0,2	0,1		
Patrimonio			0,2	0,2	0,2	1,0	1,1	1,3	0,6	0,7
DIRECTOS	49,7	51,4	64,6	72,9	69,5	72,4	71,3	72,6	61,8	64,9
ITP. Y AJD.	1,0	0,8	0,2	0,8	0,4	0,3	0,1	0,2		
I.G.T.E.										
Consumo										
Lujo/otros										
Especiales	21,3	24,7	10,4	5,9	6,9	5,6	4,9	5,4	4,5	4,1
Tráfico ext.	7,1	5,1	4,2	1,7						
Monopolios										
I.V.A.	20,8	18,0	20,5	18,6	23,3	21,7	23,7	21,9	33,7	30,9
Primas seg.										0,0
INDIRECTOS	50,3	48,6	35,4	27,1	30,5	27,6	28,7	27,4	38,2	35,1
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 3

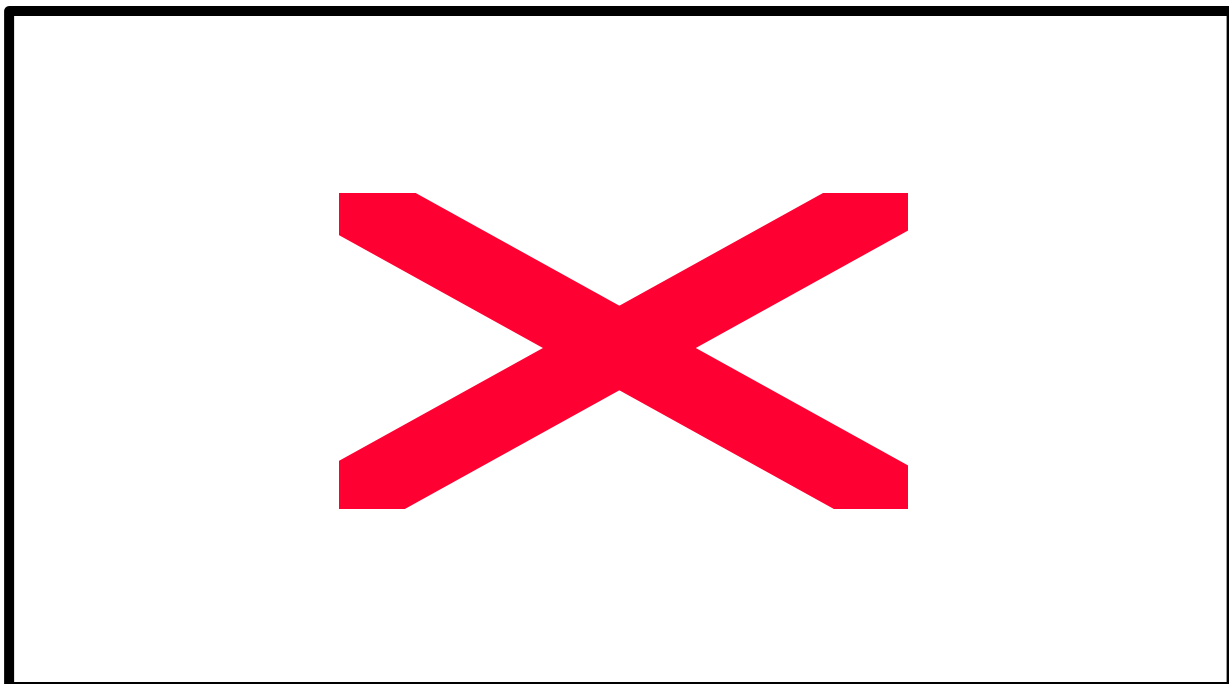


Los datos relativos a la imposición directa permiten diferenciar dos períodos, ya que entre 1979 y 1983 es superior la cuantía de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, tendencia que se invierte a partir de 1984 en favor de los computados en el IRPF (ver Cuadro n° 9 y Gráfico n° 4). En concreto, los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades llegan a alcanzar un 70,4% del total en el año 1982, mientras que los beneficios fiscales en el IRPF alcanzan su máximo peso relativo en el año 1998 con un 73,8%.

CUADRO N° 9										
CUANTÍA ESTIMADA DE LOS BENEFICIOS FISCALES POR FIGURAS TRIBUTARIAS DEL CAPÍTULO I (en porcentajes)										
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
I.R.P.F.	39,9	43,9	30,0	28,5	46,7	51,3	53,9	63,5	65,3	66,0
Sociedades	40,3	54,5	68,6	70,4	52,5	47,8	45,1	36,1	34,4	33,8
Sucesiones	1,4	1,5	1,4	1,1	0,9	0,9	1,0	0,3	0,2	0,2
Otros (*)	18,5									
Patrimonio										
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
I.R.P.F.	68,1	70,8	66,8	61,9	65,2	63,1	66,5	69,3	72,4	73,8
Sociedades	31,8	29,1	32,8	37,8	34,5	35,2	31,7	28,8	26,6	25,1
Sucesiones	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
Otros (*)						0,4	0,2	0,1		
Patrimonio			0,4	0,3	0,3	1,3	1,6	1,8	0,9	1,1
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

(*) Incluye en 1979 los impuestos extinguidos y en 1994 y años siguientes los relativos al Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

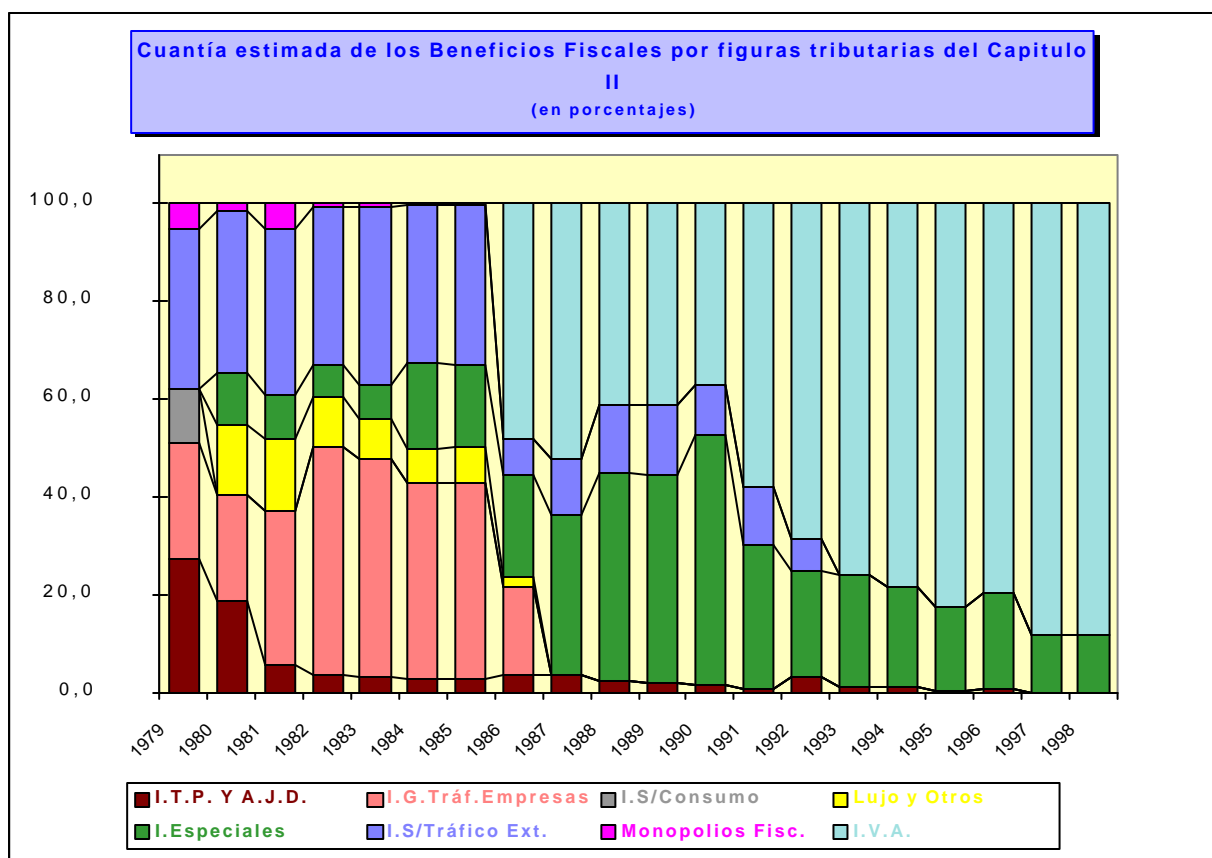
GRÁFICO N° 4

Por lo que respecta a la imposición indirecta, tal como se refleja en el Cuadro n° 10 y en el Gráfico n° 5, lo más destacable es que la irrupción del IVA en el ejercicio de 1986 vino a suponer la contabilización del 48,1% del total de excepciones tributarias del capítulo II para dicho año, alcanzando para 1998 el 88,4% del total. Paralelamente, se produce un declinar de la importancia cuantitativa de los beneficios tributarios del resto de impuestos indirectos, permaneciendo sólo como representativos los referidos a los Impuestos Especiales, que alcanzan su máximo peso relativo en el 50,9% de 1990 y a partir de entonces inician una tendencia decreciente más o menos continua.

CUADRO N° 10										
EVOLUCIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PRESUPUESTADOS POR CONCEPTOS TRIBUTARIOS DEL CAPÍTULO II (en porcentajes)										
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
I.T.P. Y A.J.D.	27,5	18,6	5,7	3,7	3,3	2,9	2,9	3,5	3,5	2,3
I.G.T.E.	23,6	21,8	31,5	46,5	44,3	40,0	40,0	18,2	0,0	0,0
Consumo	10,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Lujo/otros	0,0	14,3	14,7	10,3	8,5	6,8	7,4	1,8	0,0	0,0
Especiales	0,0	10,5	8,9	6,5	6,6	17,8	16,5	20,9	33,0	42,4
Tráfico ext.	32,6	33,4	33,7	32,1	36,4	32,0	32,7	7,5	11,4	14,2
Monopolios	5,4	1,4	5,5	0,9	0,8	0,6	0,5	0,0	0,0	0,0
I.V.A.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	48,1	52,1	41,1
Primas Seguros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
I.T.P. Y A.J.D.	2,0	1,6	0,6	3,0	1,2	1,1	0,5	0,6	0,0	0,0
I.G.T.E.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Consumo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Lujo/otros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Especiales	42,4	50,9	29,5	21,9	22,6	20,3	16,9	19,7	11,8	11,6
Tráfico ext.	14,2	10,4	11,8	6,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Monopolios	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
I.V.A.	41,4	37,0	58,1	68,8	76,2	78,6	82,6	79,7	88,2	88,4
Primas Seguros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 5



3.2 Participación de las estimaciones de beneficios fiscales en el Presupuesto de Ingresos.

Otro indicador de la importancia de los beneficios fiscales estimados puede consistir en relacionarlos con las previsiones de ingresos tributarios contemplados en los

Presupuestos Generales del Estado, lo que según la teoría convencional del gasto fiscal representaría la "pérdida de ingresos" a la que se enfrenta el sistema tributario.

Como se puede observar en el Cuadro nº 11 (ver también Gráfico nº 6), llama la atención el hecho de que hasta el año 1989 la variación interanual de ingresos previstos es superior a la correlativa evolución de los beneficios fiscales (salvo para los años 1982 y 1983), mientras que a partir de 1990 se suceden constantes disparidades aunque con una tendencia clara hacia una mayor participación de la cuantía de los beneficios fiscales sobre el Presupuesto de Ingresos (ver Gráfico nº 7).

Dicha participación comienza siendo, al principio del período estudiado, de un 31,3% y acaba en un 32,6% en el año 1998, pero entre ambos valores se produce una evolución inicialmente decreciente que encuentra su mínimo en el 11,3% de 1991 y de 1993 y que a partir de este año se torna en un rápido crecimiento.

CUADRO N° 11					
PARTICIPACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS					
(en millardos de pesetas, tasas de crecimiento interanual y porcentajes)					
	A		B		
	BENEFICIOS FISCALES	T.C.I.	PRESUPUESTO DE INGRESOS	T.C.I.	A/B (%)
1979	445,5		1.423,2		31,3
1980	394,0	-11,6	1.681,5	18,1	23,4
1981	424,6	7,8	1.991,5	18,4	21,3
1982	555,8	30,9	2.295,9	15,3	24,2
1983	691,2	24,4	2.826,5	23,1	24,5
1984	810,2	17,2	3.457,9	22,3	23,4
1985	907,3	12,0	4.104,1	18,7	22,1
1986	875,4	-3,5	4.631,6	12,9	18,9
1987	898,8	2,7	5.420,3	17,0	16,6
1988	1.033,5	15,0	6.403,3	18,1	16,1
1989	1.014,5	-1,8	7.766,5	21,3	13,1
1990	1.242,1	22,4	9.293,0	19,7	13,4
1991	1.153,3	-7,2	10.218,6	10,0	11,3
1992	1.341,0	16,3	11.173,1	9,3	12,0
1993	1.360,1	1,4	11.988,3	7,3	11,3
1994	1.710,0	25,7	11.004,5	-8,2	15,5
1995	2.299,6	34,5	12.247,4	11,3	18,8
1996	2.401,1	4,4	13.377,8	9,2	17,9
1997	3.819,0	59,1	13.955,0	4,3	27,4
1998	4.592,9	20,3	14.074,4	0,9	32,6

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 6

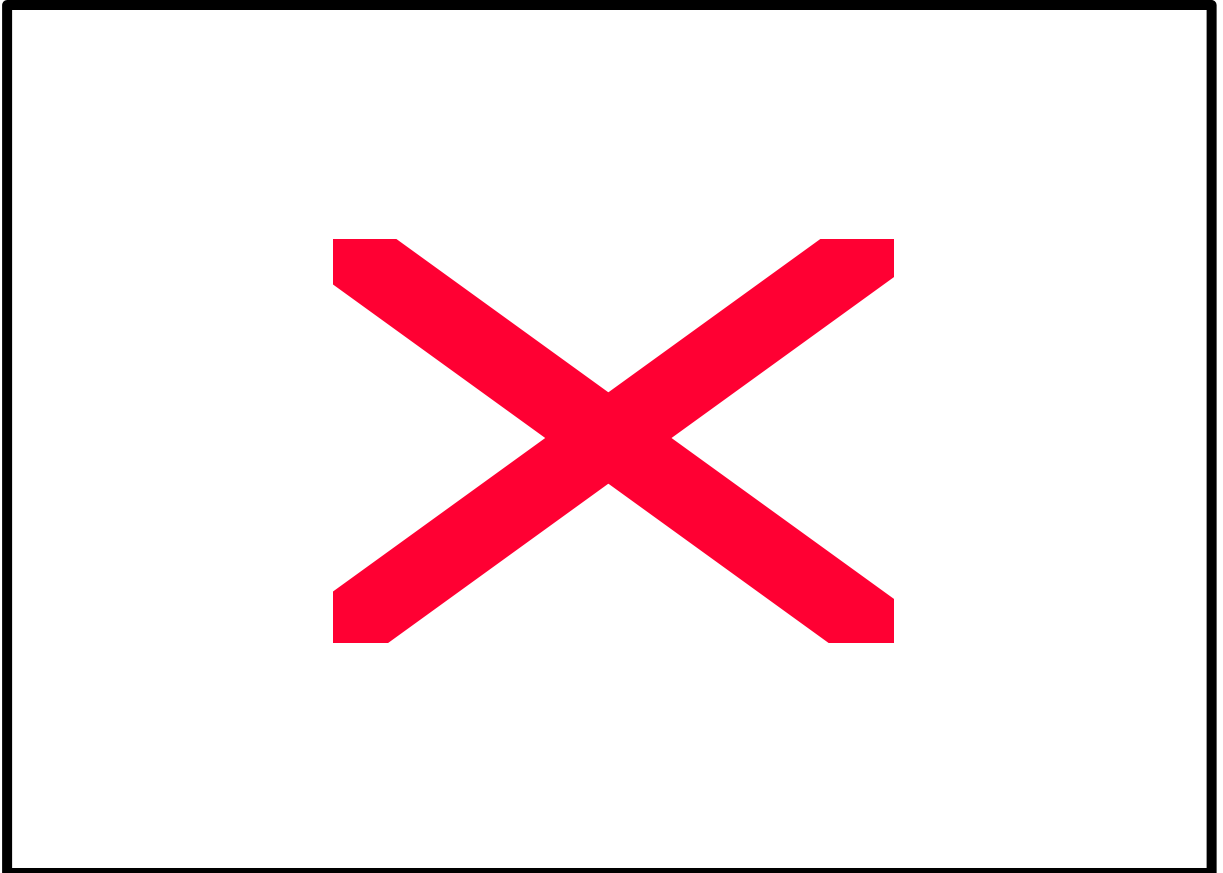
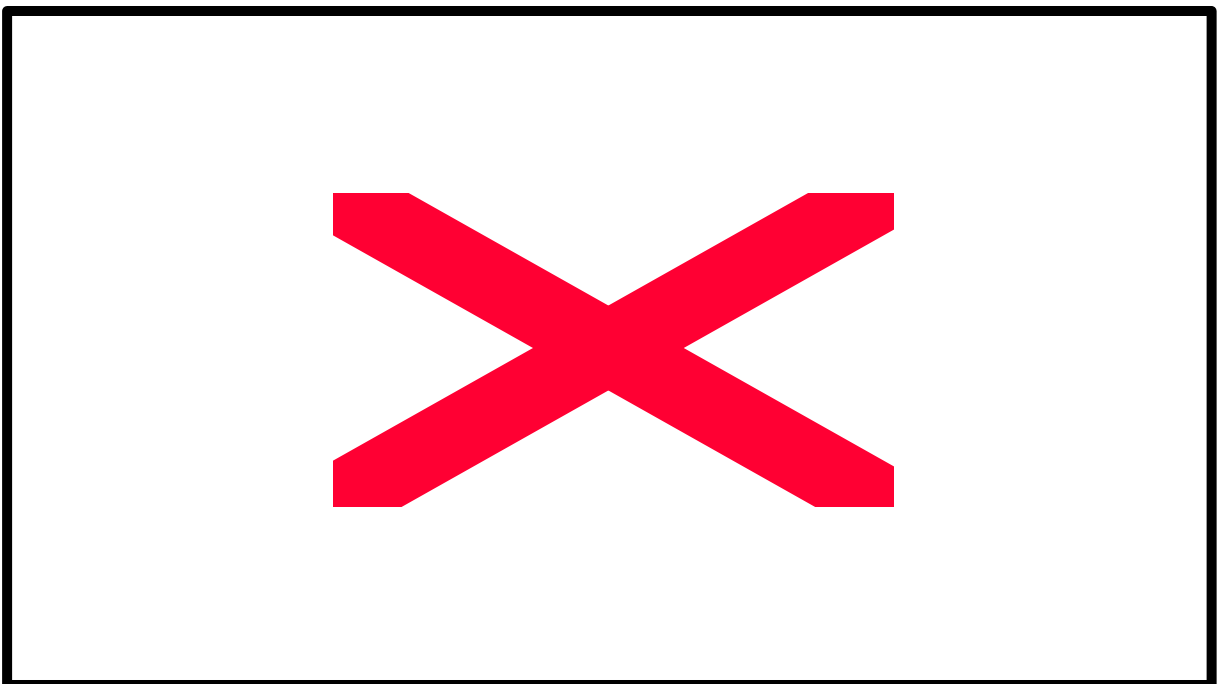
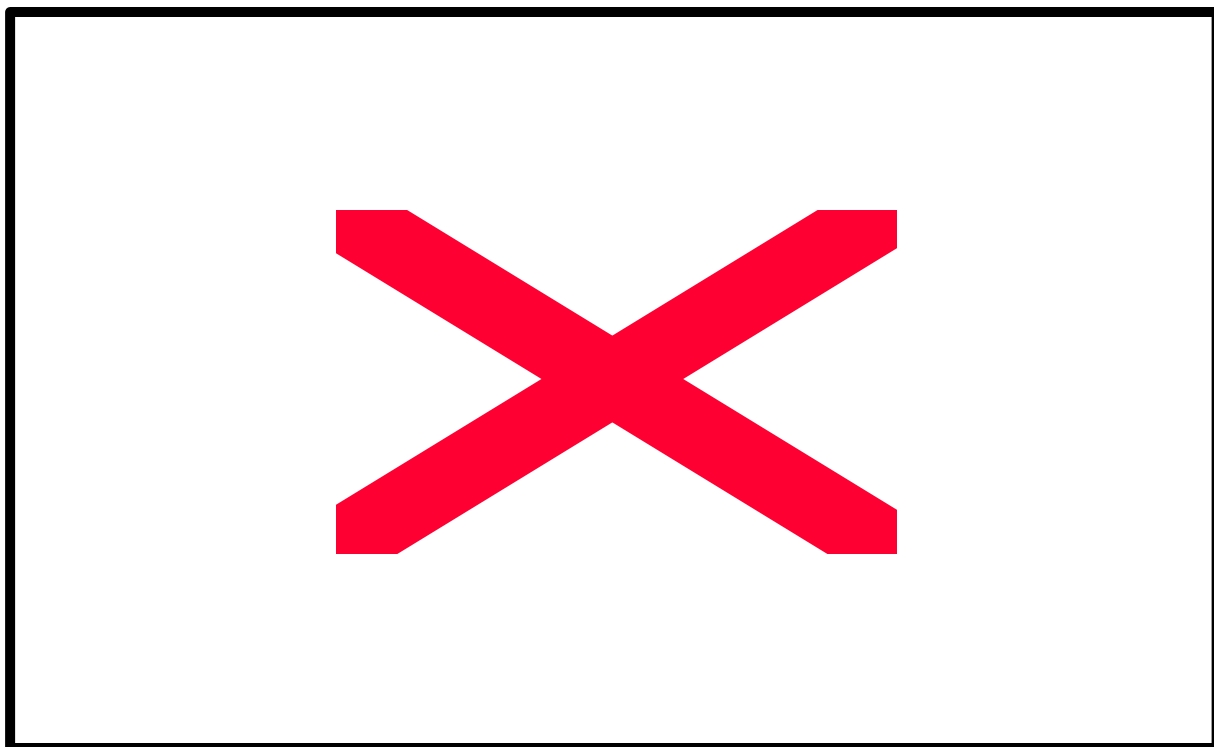


GRÁFICO N° 7



Si analizamos el índice de crecimiento, tanto de los beneficios fiscales presupuestados como de las previsiones de ingresos, resulta tremendamente significativo el hecho de que las estimaciones de los Presupuestos de Gastos Fiscales van perdiendo progresivamente importancia relativa respecto al Presupuesto de Ingresos (ver Cuadro nº 12 y Gráfico nº 8). Es sólo a partir de 1994 cuando esta tendencia se invierte por el efecto combinado de unas menores previsiones de ingresos públicos y, sobre todo, por la inclusión de nuevos conceptos en las consideraciones oficiales acerca del gasto fiscal.

GRÁFICO N° 8

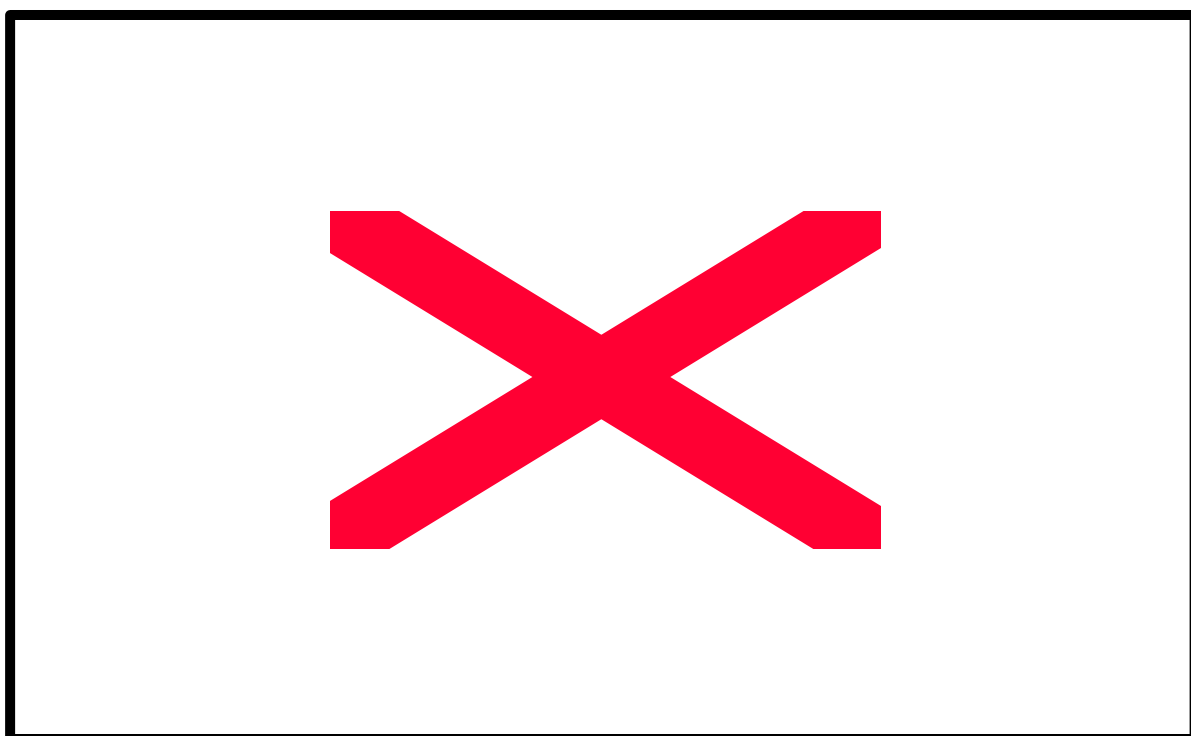


CUADRO N° 12				
INDICE DE CRECIMIENTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES Y DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS				
(millardos de pesetas y crecimiento en base 1979=100)				
	BENEFICIOS FISCALES	ÍNDICE	PRESUPUESTO DE INGRESOS	ÍNDICE
1979	445,5	100,0	1.423,2	100,0
1980	394,0	88,4	1.681,5	118,1
1981	424,6	95,3	1.991,5	139,9
1982	555,8	124,8	2.295,9	161,3
1983	691,2	155,2	2.826,5	198,6
1984	810,2	181,9	3.457,9	243,0
1985	907,3	203,7	4.104,1	288,4
1986	875,4	196,5	4.631,6	325,4
1987	898,8	201,7	5.420,3	380,9
1988	1.033,5	232,0	6.403,3	449,9
1989	1.014,5	227,7	7.766,5	545,7
1990	1.242,1	278,8	9.293,0	653,0
1991	1.153,3	258,9	10.218,6	718,0
1992	1.341,0	301,0	11.173,1	785,1
1993	1.360,1	305,3	11.988,3	842,4
1994	1.710,0	383,9	11.004,5	773,2
1995	2.299,6	516,2	12.247,4	860,6
1996	2.401,1	539,0	13.377,8	940,0
1997	3.819,0	857,3	13.955,0	980,5
1998	4.592,9	1.031,0	14.074,4	988,9

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

Por capítulos de ingresos, podemos observar que las estimaciones del coste de los beneficios fiscales en la imposición directa tiene un comportamiento más errático con relación a las previsiones de ingresos presupuestarios que en el caso de la imposición indirecta (ver Cuadro nº 13 y Gráfico nº 9), aunque hay que destacar la trayectoria ascendente que se produce en ambos capítulos en los últimos ejercicios (salvo en 1996) hasta alcanzar en el año 1998 un 41,6% en el caso de los beneficios fiscales relativos a la imposición directa y un 23,3% en el caso de los beneficios fiscales asociados a la imposición indirecta.

GRÁFICO Nº 9



CUADRO N° 13						
PARTICIPACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS POR CAPÍTULOOS						
(en millardos de pesetas y porcentajes)						
	Capítulo I			Capítulo II		
	A BENEFICIOS FISCALES	B PRESUPUESTO DE INGRESOS	A/B (%)	A BENEFICIOS FISCALES	B PRESUPUESTO DE INGRESOS	A/B (%)
1979	184,6	730,1	25,3	260,9	693,1	37,6
1980	172,7	858,1	20,1	221,3	823,4	26,9
1981	186,4	1.001,0	18,6	238,2	990,5	24,0
1982	224,5	1.195,9	18,8	331,3	1.100,0	30,1
1983	316,2	1.534,7	20,6	375,0	1.291,8	29,0
1984	331,6	1.806,8	18,4	478,5	1.651,1	29,0
1985	354,6	2.074,8	17,1	552,7	2.029,3	27,2
1986	472,7	2.230,5	21,2	402,7	2.401,1	16,8
1987	538,8	2.487,0	21,7	360,0	2.933,3	12,3
1988	548,1	3.107,0	17,6	485,5	3.296,3	14,7
1989	504,4	4.002,9	12,6	510,1	3.763,6	13,6
1990	638,3	4.880,0	13,1	603,8	4.413,0	13,7
1991	745,3	5.835,0	12,8	408,0	4.383,6	9,3
1992	977,4	6.265,4	15,6	363,6	4.907,7	7,4
1993	944,9	6.522,3	14,5	415,2	5.277,1	7,9
1994	1.238,1	6.048,0	20,5	471,9	4.956,5	9,5
1995	1.638,9	6.683,7	24,5	660,7	5.563,7	11,9
1996	1.742,5	7.209,1	24,2	658,6	6.168,7	10,7
1997	2.358,3	7.528,0	31,3	1.460,7	6.264,6	23,3
1998	2.982,6	7.173,7	41,6	1.610,3	6.900,7	23,3

Fuente: *Informe económico-financieros* (varios años).

De todos modos, esta comparación tampoco resulta significativa cuando observamos que, incluso entre capítulos impositivos se manifiestan variaciones metodológicas importantes, que se producen no sólo por la inclusión de nuevos conceptos.

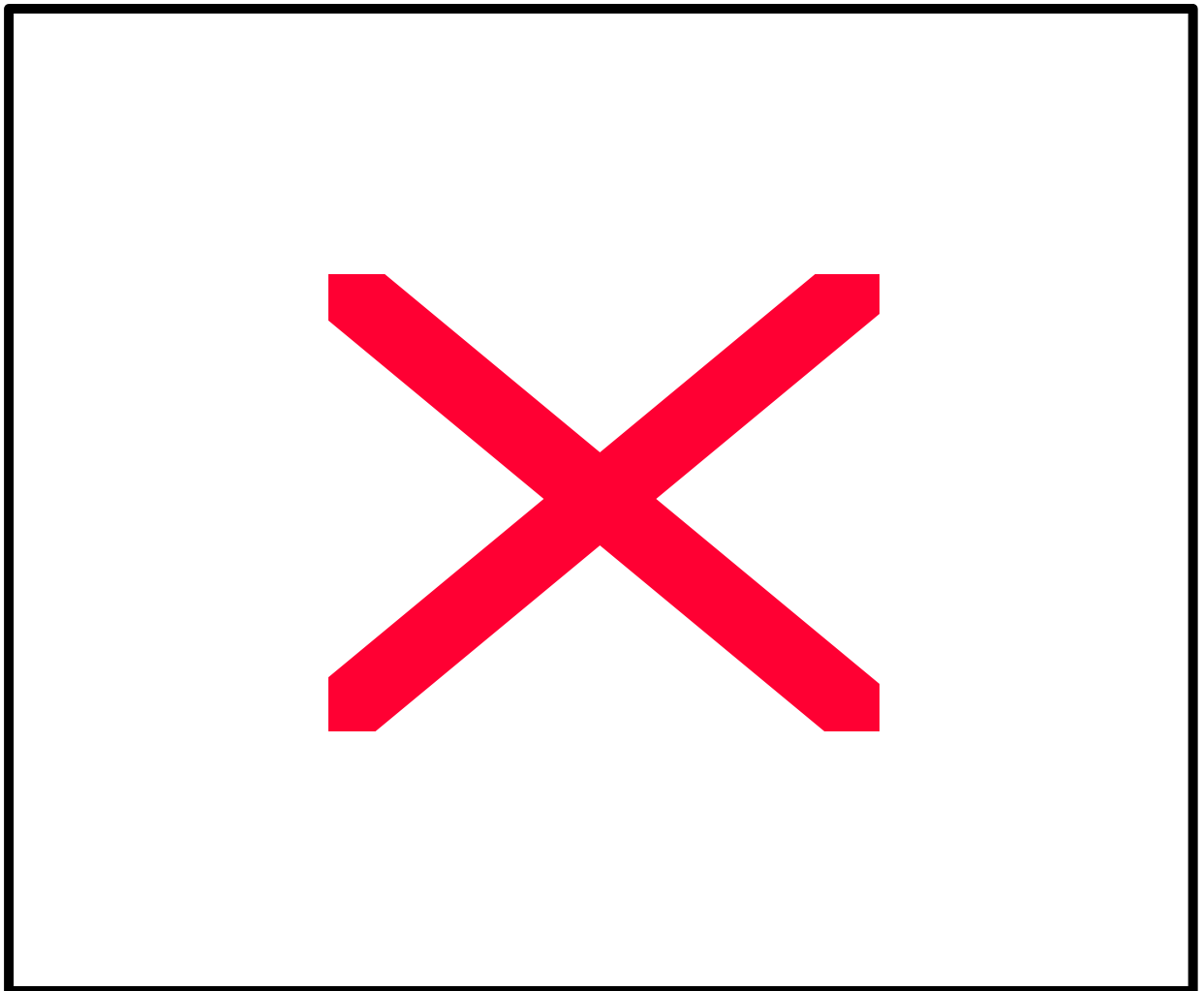
Así, por ejemplo, en el ejercicio de 1995 esta situación afecta a las estimaciones de beneficios fiscales ligados a las Instituciones de Inversión Colectiva, que anteriormente se incluían en el Impuesto sobre Sociedades y que a partir de dicho ejercicio se computa en el IRPF.

De esta forma, como se observa en el Cuadro nº 14 y en el Gráfico nº 10, el índice de crecimiento de las estimaciones de beneficios fiscales es siempre superior en el capítulo I desde 1993 hasta la actualidad.

CUADRO N° 14								
INDICE DE CRECIMIENTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES Y DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS POR CAPÍTULO (millardos de pesetas y crecimiento en base 1979=100)								
	Capítulo I				Capítulo II			
	BENEF. FISCALES	ÍNDICE	PRESUP. INGRESOS	ÍNDICE	BENEF. FISCALES	ÍNDICE	PRESUP. INGRESOS	ÍNDICE
1979	184,6	100,0	730,1	100,0	260,9	100,0	693,1	100,0
1980	172,7	93,5	858,1	117,5	221,3	84,8	823,4	118,8
1981	186,4	101,0	1.001,0	137,1	238,2	91,3	990,5	142,9
1982	224,5	121,6	1.195,9	163,8	331,3	127,0	1.100,0	158,7
1983	316,2	171,3	1.534,7	210,2	375,0	143,8	1.291,8	186,4
1984	331,6	179,6	1.806,8	247,5	478,5	183,4	1.651,1	238,2
1985	354,6	192,1	2.074,8	284,2	552,7	211,9	2.029,3	292,8
1986	472,7	256,1	2.230,5	305,5	402,7	154,4	2.401,1	346,5
1987	538,8	291,8	2.487,0	340,6	360,0	138,0	2.933,3	423,2
1988	548,1	296,9	3.107,0	425,5	485,5	186,1	3.296,3	475,6
1989	504,4	273,2	4.002,9	548,2	510,1	195,5	3.763,6	543,0
1990	638,3	345,7	4.880,0	668,4	603,8	231,5	4.413,0	636,8
1991	745,3	403,7	5.835,0	799,2	408,0	156,4	4.383,6	632,5
1992	977,4	529,4	6.265,4	858,1	363,6	139,4	4.907,7	708,1
1993	944,9	511,8	6.522,3	893,3	415,2	159,1	5.277,1	761,4
1994	1.238,1	670,6	6.048,0	828,3	471,9	180,9	4.956,5	715,2
1995	1.638,9	887,7	6.683,7	915,4	660,7	253,3	5.563,7	802,8
1996	1.742,5	943,8	7.209,1	987,4	658,6	252,5	6.168,7	890,1
1997	2.358,3	1.277,4	7.528,0	1.031,0	1.460,7	559,9	6.264,6	903,9
1998	2.982,6	1.615,5	7.173,7	982,5	1.610,3	617,3	6.900,7	995,7

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

GRÁFICO N° 10



3.3. Limitaciones de los informes.

La experiencia acumulada en la elaboración de informes de gastos fiscales en España permite realizar una valoración de

este proceso, así como una reflexión crítica sobre sus logros y limitaciones.

Entre los primeros, el más destacado es el relativo al progresivo perfeccionamiento experimentado en la metodología de estimación del coste de los supuestos que se consideran beneficios fiscales, ya que en los últimos ejercicios se ha procurado la utilización de técnicas de simulación que parten de muestras muy amplias, sobre todo en el caso del IRPF, basadas en los datos reales de liquidación de ingresos de ejercicios anteriores.

Esta relativa mejora parte de los análisis realizados por un Grupo de Trabajo constituido en el Ministerio de Economía y Hacienda como resultado de la disposición adicional vigesimocuarta de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, que exigía que a partir de los Presupuestos Generales del Estado para 1996 se incorporara en el *Informe Económico Financiero* una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Curiosamente, y de forma correcta, a este tomo anexo se le da el nombre de "Memoria de Beneficios Fiscales", título que se aproxima mucho más a su contenido y

que indica claramente la dejación explícita que se realiza de la consideración del gasto fiscal, limitándose únicamente al análisis de los beneficios fiscales⁷².

Es innegable que estos documentos han significado un salto en la cantidad y calidad de la información facilitada sobre los beneficios fiscales, hasta el punto de que se recoge en la Memoria de Beneficios Fiscales para 1997 una descalificación de los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados anteriormente cuando señala que "la más importante deficiencia de nuestro PGF era que se venía reduciendo, hasta 1996, a un listado, más o menos amplio, de conceptos calificados como gasto fiscal, unidos a una evaluación, más o menos discutible, de la pérdida recaudatoria que suponían"⁷³.

Sin embargo, aunque se observa en estos documentos oficiales un progresivo aumento de cifras, explicaciones, estimaciones y, sobre todo, la utilización progresiva de datos de liquidación de ingresos, lo cierto es que al partir de bases analíticas incorrectas, las estimaciones no ofrecen una

⁷² Como se contempla en la Memoria de Beneficios Fiscales para 1996, el objetivo perseguido no es otro que "analizar con profundidad el contenido y alcance de los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado". Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995d, p. 4).

⁷³ Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996, p. 13).

visión fidedigna, ni tan siquiera aproximada, de la realidad económica y de las repercusiones que tiene la actuación pública a través del gasto fiscal.

Por lo tanto, la principal carencia contenida en los informes de gasto fiscal, incluidos los realizados a partir de 1995, es de orden conceptual, por lo que los defectos y limitaciones que vamos a señalar pueden extenderse a todo el período considerado:

- a) Confusión terminológica. En nuestros Presupuestos de Gastos Fiscales, el término "gasto fiscal" hace referencia a las desviaciones respecto a un indeterminado "sistema fiscal normal", concepción errónea que, como hemos comentado en capítulos precedentes, desvía la atención desde su correcta consideración como aplicación política de recursos públicos hacia el análisis individualizado de los beneficios fiscales y, de esta forma, inserta el análisis en la óptica del sistema impositivo y, por ende, en el ámbito de los ingresos públicos.

- b) Al igualar y confundir dos conceptos sustancialmente distintos como son los de beneficio fiscal y gasto fiscal, la historia de nuestros informes de gasto fiscal es la historia de la variación de los supuestos que se incorporan cada año en ellos como beneficios fiscales, lo cual va a depender de lo que los técnicos encargados de elaborarlos consideren como "desviaciones de la estructura fiscal normal"⁷⁴.

De esta forma, al no delimitar correctamente los términos, la atención se centra en "descubrir" en la variable legislación impositiva los supuestos que puedan ser considerados como beneficios fiscales porque se separan de un abstracto "componente estructural" de los tributos que no se concreta de ninguna manera.

- c) Consecuentemente con lo anterior, la inexistencia de normas que definan explícitamente el contenido de los términos utilizados, impide el uso de una metodología

⁷⁴ Como señalan CARBAJO VASCO et al. (1992, t. II, p. 9), concedores de la dinámica interna de la Administración, "la elaboración de cada PGF ha dependido de los criterios personales del funcionario o funcionarios a los que cada ejercicio tocaba su elaboración; de forma tal que la alteración de las personas encargadas de redactar el PGF traía consigo novedades en los conceptos y sistemas de evaluación contenidos en cada PGF, sin una

común para su cálculo, aparte de la genérica referencia a que se sigue el método de estimación de la "pérdida de ingresos", lo que en la práctica significa que se utilizan múltiples métodos estadísticos que variarán según la disponibilidad de datos, la figura tributaria que se analice y, sobre todo, de los supuestos que en un ejercicio particular se hayan considerado como beneficios fiscales. La única línea común que une las distintas estimaciones es la de considerar sus resultados como una pérdida recaudatoria para el Tesoro.

Así, aunque se ha avanzado considerablemente en las estimaciones del coste de los beneficios fiscales, no se ha avanzado en la labor de medir el gasto público fiscal que efectivamente se realiza respecto a cada política presupuestaria concreta, cuyo conocimiento real exige análisis específicos que permitan establecer hacia dónde se dirigen los recursos públicos aplicados a través del sistema fiscal, cuestión que intentaremos abordar respecto a los dos ejemplos concretos que hemos señalado.

explicación precisa de las "ratio" existentes tras esos cambios".

- d) La escasa claridad científica a la hora de elaborar los Presupuestos de Gastos Fiscales ha llevado, incluso, a la modificación de los criterios de imputación temporal en la contabilización de los beneficios fiscales, ya que aunque el método de estimación generalmente aplicado de "pérdida de ingresos" ha empleado el criterio de caja, en los ejercicios de 1979 y 1985 se utilizó el principio de devengo, mientras que no está claro cual fue el empleado en 1980 y 1981. A partir de 1986 y hasta la actualidad se ha impuesto el criterio de caja.
- e) Las deficiencias estadísticas de toda índole han sido una de las causas señaladas constantemente como déficit básico de las estimaciones de beneficios fiscales. Es más, a menudo la única justificación utilizada para incorporar un nuevo supuesto en los informes de gastos fiscales es que "se dispone de datos estadísticos para evaluarlo", aspecto que muestra la escasa consistencia teórica que han seguido estas estimaciones.

Pese a todo, el reseñable desarrollo de las técnicas de tratamientos de datos han permitido avanzar considerablemente en la fiabilidad y volumen de las estadísticas tributarias, por lo que actualmente el aspecto fundamental de la inoperatividad de los "Presupuestos de Gastos Fiscales" es la inexistencia de una delimitación conceptual precisa y coherente a partir de la cual aprovechar el caudal informativo que permitirían las estadísticas tributarias si se estructurasen convenientemente a tal efecto.

- f) Las limitaciones conceptuales y de medición hacen inútil la utilización de los "Presupuestos de Gastos Fiscales" como instrumento de análisis de la política presupuestaria, por lo que no es extraño que los hacendistas no hayan dedicado atención, al menos hasta la actualidad, a un elemento fundamental para el estudio de la actividad financiera del Estado, salvo para realizar propuestas críticas de modificación de los informes de gastos fiscales⁷⁵.

⁷⁵ Así, algunos autores optan por realizar correcciones a las estimaciones contenidas en el Informe de gastos fiscales, como hace por ejemplo TRUJILLO DEL VALLE (1985), o realizan sugerencias relativas al perfeccionamiento técnico de los mismos, como HERRERA NIETO (1981, pp. 206-215) y CORELLA AZNÁREZ (1984).

Todas estas deficiencias señaladas respecto a la elaboración y contenido de los *Informes económico-financieros* llamados "Presupuestos de Gastos Fiscales" convierte a este documento en un elemento escasamente relevante para la realización de estudios económicos. No obstante, debemos señalar el cambio producido a partir de las *Memorias de Beneficios Fiscales* correspondientes a 1996, que suponen un salto cualitativo muy importante por la cantidad y calidad de la información que proporcionan y por la rigurosa metodología que emplean para evaluar los beneficios fiscales mediante técnicas de microsimulación.

4. EXAMEN DE DOS CASOS: LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA Y LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN CANARIAS.

A partir del detalle de las cifras de los "Presupuestos de Gastos Fiscales" realizados en España y a través de dos ejemplos significativos, podremos observar hasta qué punto la información derivada de estos documentos nos permite resolver las siguientes cuestiones, a saber:

- si existe una "estructura fiscal normal" de referencia cuyas desviaciones suponen un gasto fiscal (análisis conceptual),
- si los métodos de cuantificación existentes permiten evidenciar el coste del gasto fiscal (análisis cuantitativo),
- si, coherentemente con lo anterior, el gasto fiscal supone una pérdida de recaudación,
- si son correctos los análisis económicos sobre el gasto fiscal realizados a través de esta concepción y de estas estimaciones (análisis económico) y, en definitiva,
- si el Presupuesto de Gastos Fiscales hace realmente transparente la aplicación de fondos públicos.

Por lo tanto, para hacer más comprensible la crítica a los aspectos derivados de la teoría convencional del gasto fiscal y para plasmar correctamente la forma real de afrontar su

conocimiento y efectos, vamos a emplear dos ejemplos ilustrativos, el uno a través de una política de carácter general y de gran trascendencia económica como es el gasto fiscal en vivienda, el otro, más limitado espacial y cuantitativamente como es el tratamiento que se ofrece en los *Informes* acerca de los incentivos vigentes en el Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Pero, sobre todo, veremos cómo las deficiencias que hemos señalado tienen consecuencias fundamentales en los análisis económicos que se realizan sobre esta materia, por lo que nos detendremos en su consideración con el fin de comparar las implicaciones que tiene el seguir la teoría convencional del gasto fiscal frente a la nueva revisión metodológica que proponemos.

De esta forma, pretendemos poner en evidencia que todos estos datos contemplados en los "Presupuestos de Gastos Fiscales" en realidad no hacen sino velar la existencia del gasto público efectuado a través de medidas fiscales, ya que centran la atención en el análisis individualizado de cada beneficio fiscal, esto es, en la apariencia del fenómeno económico que supuestamente se quiere aprehender y no en su

verdadera esencia, que no es otra que la consideración del gasto fiscal como un gasto público que se efectúa por una decisión política.

4.1. El gasto fiscal en vivienda.

Para comparar en detalle las afirmaciones de la teoría convencional con nuestra metodología de análisis, vamos a dividir las diversas consideraciones a realizar en tres niveles.

A) Análisis conceptual.

Para establecer los supuestos que constituyen gasto fiscal, la teoría convencional se centra en delimitar las desviaciones que se producen sobre el "sistema fiscal normal" de referencia⁷⁶, que la mayoría de los autores ligan a la concepción extensiva de la renta definida por Schanz-Haig-Simons, tradición que no es ajena a los desarrollos existentes en España.

⁷⁶ El *tax benchmark* en terminología anglosajona.

Pues bien, ¿cuáles son estas excepciones tributarias en materia de vivienda que constituyen desviaciones sobre la "estructura fiscal normal" española?, ¿cuál es esta misma "estructura"? Evidentemente son preguntas sin respuesta cuando examinamos la realidad fiscal de nuestro país.

En primer lugar, según dicha concepción, habría que considerar como gasto fiscal la ausencia de tributación de la renta imputada por la ocupación de la vivienda por parte del propietario, ya que al habitarla, el dueño recibe un flujo de servicios, una renta en especie, que naturalmente forma parte de la definición de renta extensiva que debe ser gravada. El valor monetario neto de dicha renta sería igual al alquiler que habría recibido si hubiese decidido alquilarla en lugar de habitarla, menos las deducciones por gastos de mantenimiento, impuestos, etcétera.

En España no se contempla este tipo de renta en especie, aunque de forma compensatoria se fija un porcentaje del valor de la propiedad como ingreso computable en el IRPF⁷⁷, lo que

⁷⁷ Esta solución se ha adoptado también en Holanda, mientras que la mayor parte de los países analizados en el informe de la OCDE (1996) tratan la falta de gravamen por la renta imputada como parte del "sistema fiscal normal" o citan razones administrativas para no incluirla en el análisis del gasto fiscal.

permite no incluir la ausencia de gravamen sobre la renta imputada en el listado de beneficios fiscales, aunque el 2 por ciento (o el 1,1% en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados) aplicado sea inferior al hipotético valor de alquiler de la propiedad⁷⁸.

En segundo lugar, la existencia de una "estructura fiscal normal" no se corresponde con la intensa variabilidad que se produce en la práctica legislativa y en los criterios administrativos utilizados para delimitar las medidas que supuestamente constituyen una desviación y, por tanto, un beneficio fiscal. Como ejemplo significativo, podemos señalar que cuando se analizan los supuestos referidos a la vivienda incluidos en nuestros Presupuestos de Gastos Fiscales, se observan las siguientes variaciones:

Hasta 1982, la consideración del gasto fiscal en este ámbito consistía en una deducción del 15% de la inversión realizada en la vivienda habitual, sea usada o de nueva construcción y sin límite alguno, aspecto que varía a partir

⁷⁸ Incluso se ha apuntado desde el Ministerio de Economía y Hacienda la posibilidad de eliminar este gravamen en el futuro.

del ejercicio siguiente al establecerse el límite conjunto del 30% de la base imponible.

En 1985 se amplía considerablemente el ámbito de esta deducción, ya que además de la vivienda habitual se permitía deducir por la adquisición de varias viviendas, para tres años más tarde limitarla a una sola vivienda no habitual. En el ejercicio de 1991 se anula el beneficio fiscal a la adquisición de segunda vivienda.

A partir de 1993 aparece una primera estimación de las bonificaciones al régimen de alquiler y en 1995 se introduce en el "Presupuesto de Gastos Fiscales" la reducción en la base imponible de los intereses hipotecarios afectos a la adquisición de inmuebles urbanos de uso propio, con los límites de 800.000 pesetas para las declaraciones individuales y de un millón de pesetas en la tributación conjunta. En este mismo ejercicio se señala que se cuantifica independientemente las deducciones por aportaciones a cuentas-vivienda, aunque en el listado de beneficios fiscales no aparece hasta 1996.

Otros conceptos relevantes incluidos en los Presupuestos de Gastos Fiscales es el de los tipos reducido y superreducido

en el IVA en relación a la vivienda, aunque la información contemplada para esta figura tributaria es todavía muy escasa y no permite conocer el ejercicio a partir del cual se computa realmente estos conceptos.

Si algo pone de manifiesto esta extensa variabilidad en la incorporación de supuestos, es que resulta totalmente inadecuado referir la introducción de beneficios fiscales a supuestas desviaciones de un marco estructural que varía constantemente. Además, pone en evidencia que el gasto fiscal deriva de decisiones políticas que varían en función de los objetivos que se pretenden alcanzar.

En tercer lugar, hay que constatar que la misma estructuración de los Presupuestos de Gastos Fiscales implica, para el caso español, que sólo es posible analizar dichas disposiciones fiscales una a una, año tras año, e independientemente de las demás medidas fiscales. De otra forma, no se entenderían las características especiales que subyacen detrás de cada beneficio fiscal considerado y, aún así, en muchas ocasiones hay que acudir a documentos internos del Ministerio de Economía y Hacienda para resolver algunas de las dudas, indefiniciones y, sobre todo, lagunas que se

observan en los documentos presupuestarios, con lo que la supuesta claridad y transparencia de estos documentos queda en entredicho.

Por lo tanto, se impone establecer una nueva concepción capaz de acabar con la disparidad de criterios a la hora de delimitar el gasto fiscal, de forma que su determinación se produzca por referencias a parámetros concretos independientes de opiniones personales. Así, aplicando la nueva metodología de análisis del gasto fiscal a nuestro ejemplo concreto obtenemos los siguientes resultados:

En primer lugar, el gasto fiscal dirigido a facilitar el acceso a la vivienda es un gasto público que, como tal, debe estar incorporado al estado de gastos del Presupuesto en función del objetivo principal al que se dirige y, por lo tanto, en el programa presupuestario correspondiente a tal finalidad. Procediendo de esta forma, queda absolutamente claro que todo gasto fiscal dirigido a la política de vivienda es, ante todo, una actuación decidida por el poder político, que realiza una aplicación de fondos públicos no ya de forma directa sino a través del sistema fiscal.

En segundo lugar, para que los poderes públicos puedan aplicar recursos a través del gasto fiscal en vivienda disponen de una variada gama de beneficios fiscales para llevarlo a efecto, por lo que aplicará unos u otros en función de los resultados que pretenda alcanzar con ellos. De esta forma, el gasto fiscal en vivienda estará constituido por el sumatorio de todos los beneficios fiscales destinados a dicho objetivo.

Por lo tanto, esta transferencia de fondos, sin desembolso efectivo, se articula mediante determinados beneficios fiscales, esto es, a través de mecanismos que introducen alguna excepción en el régimen general vigente de un tributo mediante una técnica de exención tributaria.

Con esta delimitación queda absolutamente clara la consideración de los supuestos que deben incluirse y excluirse en la consideración del gasto fiscal, ya que no deja de ser un aspecto técnico que hace referencia a la realidad tributaria y no a concepciones abstractas imposibles de delimitar y medir.

En este sentido, la cuestión teórica de si la inexistencia de renta imputada por la vivienda habitual puede constituir o

no un beneficio fiscal no está correctamente planteada, ya que la cuestión fundamental a dilucidar es si debe imputarse o no en la Ley del impuesto correspondiente, mientras que el análisis del gasto fiscal se sitúa a un nivel totalmente distinto, pues si dicha renta no es gravada no pueden existir exenciones en dicha tributación.

Tampoco puede considerarse como beneficio la existencia de alícuotas reducidas en el IVA, ya que la diferenciación de tipos impositivos no genera un supuesto de sujeción al que se le aplica una exención (ver Capítulo I).

De la misma forma, entre los supuestos a incluir en el gasto fiscal destinado a la política de la vivienda, hay que considerar la deducción por el Impuesto de Bienes Inmuebles y las exenciones establecidas en las Comunidades Autónomas y en las Corporaciones Locales para favorecer la construcción y acceso a las Viviendas de Protección Oficial.

De esta forma, se delimitan correctamente los supuestos de beneficios fiscales que se utilizan para efectuar el gasto fiscal en vivienda pero, sobre todo, desde esta perspectiva, se hace visible la existencia del gasto fiscal por lo que,

ahora sí, podremos comparar el gasto fiscal y el gasto directo para analizar cuál de estos instrumentos presupuestarios es más eficiente para alcanzar el objetivo de facilitar el acceso a la vivienda a los demandantes de este bien, que es la finalidad comúnmente publicitada por los poderes públicos. Pero, para ello, debemos previamente comprobar la utilidad de los métodos de cuantificación del gasto fiscal.

B) Análisis cuantitativo.

La teoría convencional del gasto fiscal deriva la atención hacia el análisis y estimación de los beneficios fiscales particulares, coherentemente con la concepción que define el término como las desviaciones que se producen sobre el "sistema impositivo normal". En esta perspectiva, el gasto fiscal sería el coste estimado para cada beneficio fiscal, por lo que hay que delimitar las técnicas a partir de las cuales estimar dicho coste.

En nuestro ejemplo, cada beneficio fiscal en el ámbito de la vivienda conllevaría un gasto fiscal que no sería otra cosa que el coste estimado para aquél. De esta forma, es

perfectamente lógico contemplar las estimaciones de dicho coste a través de las "desviaciones" que se producen sobre los "componentes estructurales" de cada figura tributaria, tal como hacen nuestros Presupuestos de Gastos Fiscales.

De la misma manera, la fórmula genérica de estimación utilizada, el método de la "pérdida de ingresos" representa este coste que viene a ser igual a la cantidad en que se reduce los ingresos fiscales por la existencia de una disposición particular dentro de la "estructura normal" del impuesto, esto es por cada beneficio fiscal particular.

Desde esta óptica, como el interés de la teoría se centra en el análisis de cada beneficio fiscal, vamos a centrarnos en observar las estimaciones que se han realizado y contemplado en los Presupuestos de Gastos Fiscales para un caso concreto: la Deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, que es el único beneficio fiscal que se ha mantenido en esta materia desde 1979 hasta la actualidad.

El primer aspecto que llama la atención es que la pobre información que facilitan los Presupuestos de Gastos Fiscales no permiten siquiera conocer en muchos ejercicios, cual es la

cifra presupuestada-estimada en este concepto. Así, hasta 1987, nada se dice acerca de la parte del gasto fiscal estimado en el IRPF que corresponde a la vivienda, salvo en casos aislados mediante un simple comentario en el texto, por lo que generalmente su conocimiento exige la búsqueda de la información en documentos internos del Ministerio⁷⁹.

Así, para el ejercicio de 1979, el MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988, p. 20) simplemente señala que la deducción por adquisición de viviendas asciende a 62.252 millones de pesetas, mientras que para los años 1980 y 1984 no existe siquiera un comentario que señale las cifras manejadas como coste de este beneficio fiscal.

Para 1981 se da la curiosidad de que el MINISTERIO DE HACIENDA (1980) estimó un gasto fiscal teórico de 63.848 millones de pesetas teniendo en cuenta los datos del MOPU respecto al precio medio, superficie media y número de viviendas terminadas, pero se modificó la metodología de cálculo, ajustando la estimación de forma arbitraria para que

⁷⁹ Uno de los grandes méritos del trabajo de CARBAJO VASCO et al. (1992), es haber recopilado en forma de anexos buena parte de esta documentación "interna, dispersa y mal conservada".

la cifra de gasto fiscal quedase en 32.900 millones, cifra que se incorporó al *Informe* sobre Gastos Fiscales.

En 1983, de nuevo como mero comentario se señala en el *Informe económico financiero* que la "desgravación" por inversión en vivienda propia representa el 56,1 por ciento de los "gastos fiscales" en el IRPF, lo que supondría una cantidad de 82.804 millones de pesetas. Sin embargo, en los documentos internos del Ministerio que desglosa las cifras estimadas en el Presupuesto de Gastos Fiscales, el dato que aparece es de 65.200 millones de pesetas⁸⁰.

Aunque en 1987 la cuantía estimada por esta deducción hay que buscarla de nuevo en documentos internos⁸¹, a partir de ese año ya aparece desglosada en el listado de beneficios fiscales del IRPF.

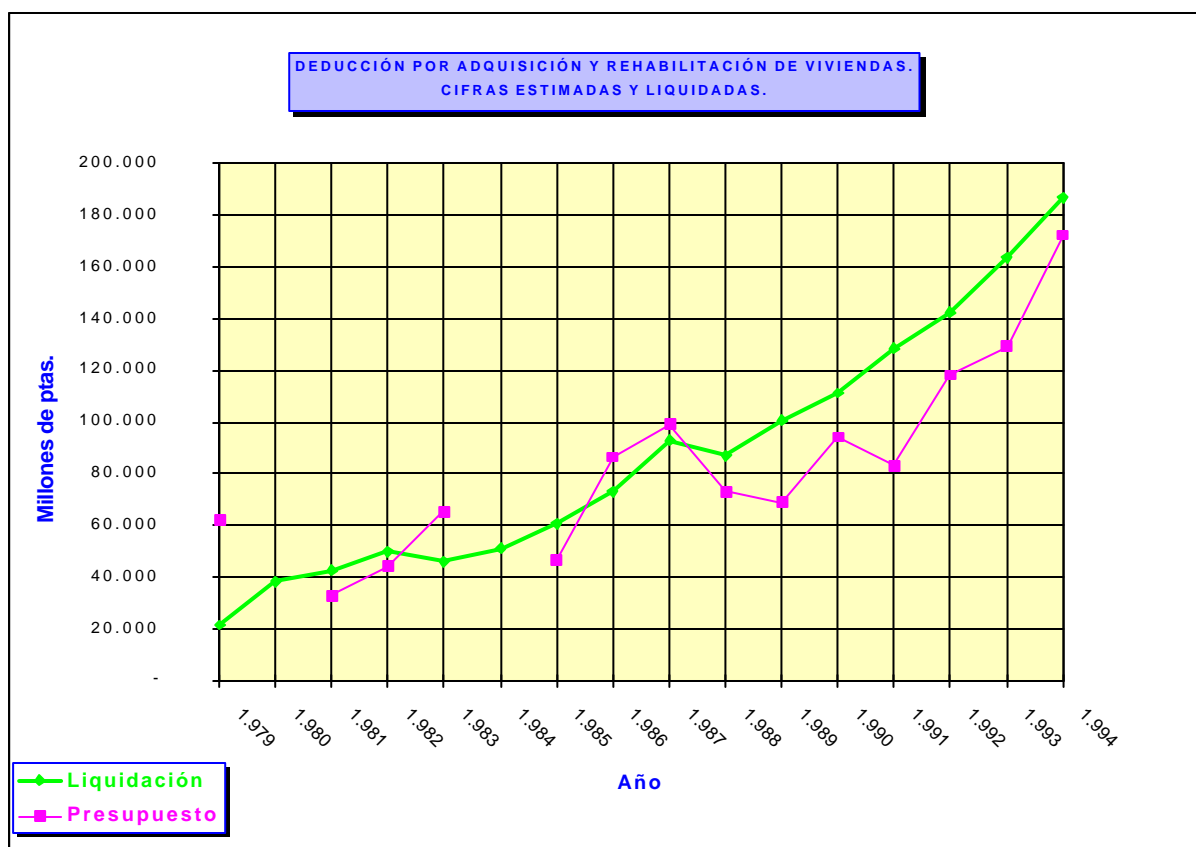
Aunque se observa una paulatina mejora en los métodos de estimación a partir de 1987, pues progresivamente se van apoyando en las cifras de liquidación, las diferencias entre éstas y las presupuestadas siguen siendo significativas, como

⁸⁰ Véase MINISTERIO DE HACIENDA (1983, p. 2).

⁸¹ Véase DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1986, p. 3).

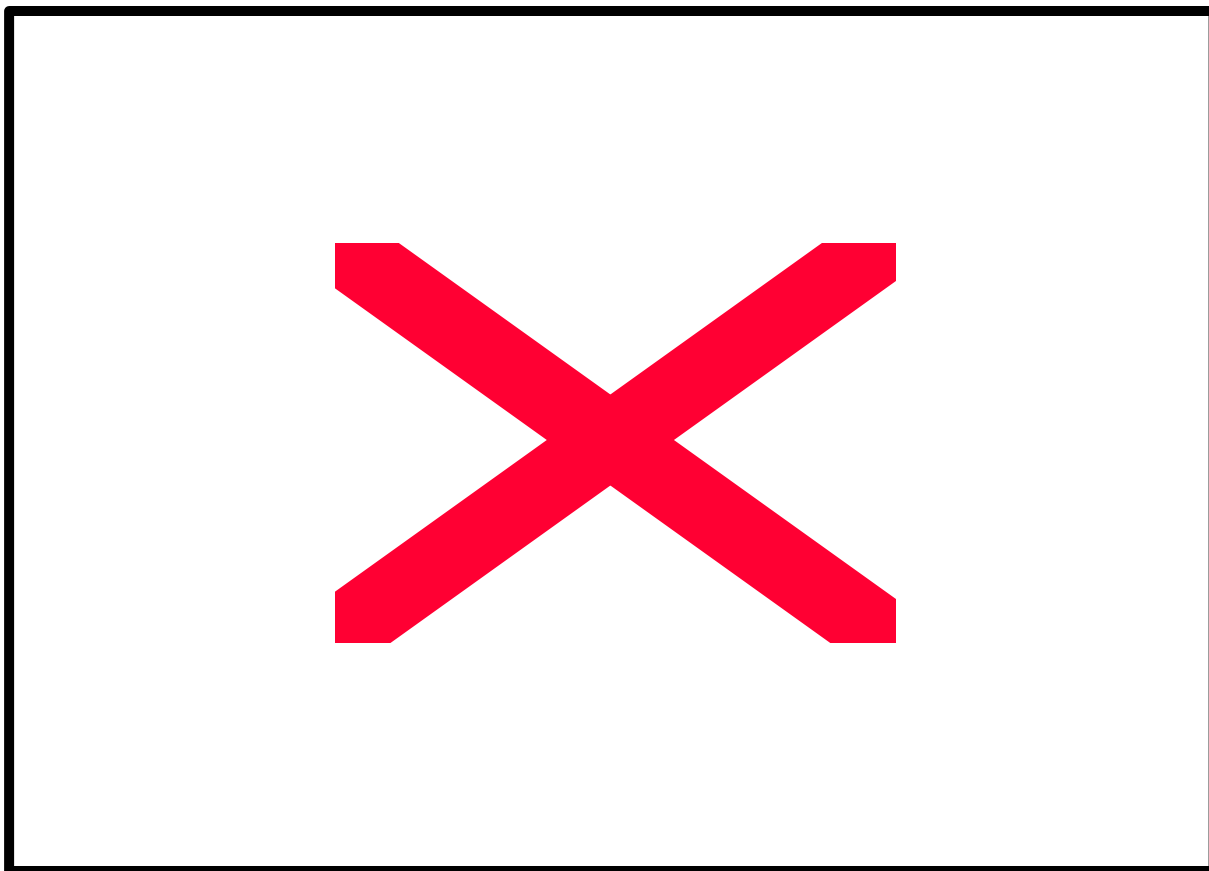
se observa en el Cuadro nº 15 y en los Gráficos nº 11 y 12, donde se aprecia la variabilidad que presentan las estimaciones recogidas en los "Presupuestos de Gastos Fiscales" frente a las cifras reales recogidas en las estadísticas de liquidación de ingresos.

GRÁFICO Nº 11



CUADRO N° 15			
DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN Y REHABILITACIÓN DE VIVIENDAS. DESVIACIÓN ENTRE CIFRAS ESTIMADAS Y LIQUIDADAS.			
(millones de pesetas y porcentajes)			
	A ESTIMACIÓN	B LIQUIDACIÓN	B/A (%)
1979	62.252	21.552	34,6
1980	s.d.	38.252	¿?
1981	32.900	42.694	129,8
1982	44.400	49.489	111,5
1983	65.200	46.142	70,8
1984	s.d.	51.408	¿?
1985	46.800	60.794	129,9
1986	86.517	73.23	84,7
1987	99.183	92.884	93,6
1988	73.069	87.221	119,4
1989	69.067	100.674	145,8
1990	94.287	111.295	118,0
1991	83.476	128.434	153,9
1992	118.320	142.491	120,4
1993	129.444	163.575	126,4
1994	172.460	186.977	108,4

Fuente: *Informe económico-financieros* (varios años) y *Memorias de la Administración Tributaria* (varios años).

GRÁFICO N° 12

Este breve repaso sobre la forma de entender la cuantificación del gasto fiscal por parte de la teoría convencional contrasta con la forma de operar cuando aplicamos el nuevo desarrollo metodológico.

Así, en primer lugar negamos que el gasto fiscal suponga una "pérdida de ingresos" del Tesoro público, sino que en realidad se trata de una aplicación de fondos públicos. Cuando

el Gobierno decide perseguir el objetivo de favorecer el acceso a la vivienda estableciendo al efecto un gasto fiscal, lo que realmente está haciendo es realizar un gasto público aumentando la cuantía total del mismo.

Pero además, y esta si es una característica particular del gasto público fiscal, la decisión gubernamental de disminuir o eliminar un gasto fiscal no implica necesariamente que se vaya a producir un incremento paralelo de la recaudación por ingresos, debido fundamentalmente a la interacción entre las distintas medidas de beneficios fiscales.

De esta forma, los métodos de estimación utilizados, que se basan en el criterio genérico de la "pérdida de ingresos" y que asimilan el gasto fiscal al coste de cada beneficio fiscal particular, no dan la medida del gasto fiscal.

De hecho, al analizar el gasto fiscal en vivienda lo único que realmente interesa saber es cuál ha sido la cantidad de recursos públicos que se han gastado en esta política a través de esta modalidad de gasto público, lo que implica básicamente

conocer los datos de la liquidación de ingresos de cada uno de los beneficios fiscales que conforman el gasto fiscal.

Por lo tanto, la medición del gasto fiscal requiere, en primer lugar, adecuar la administración tributaria para conocer la aplicación de recursos reales que se efectúan en cada ejercicio presupuestario, lo que exige conocer las cifras de liquidación de ingresos que serían la base para la incorporación en el Presupuesto de Gastos de los créditos ampliables correspondientes a cada gasto fiscal.

En definitiva, la cuantificación a partir de las cifras de liquidación elimina el método de estimación usualmente empleado, el de la "pérdida de ingresos", que representaba igualar el gasto fiscal al coste estimado de cada beneficio fiscal. Frente a dicha estimación, la nueva cuantificación que desarrollamos pretende simplemente conocer la aplicación de recursos que se efectúa realmente a través de estas medidas fiscales, pero en absoluto comparte la idea de que representa ingresos perdidos para el Tesoro, sino que se trata de gasto público y, por lo tanto, su eliminación o reducción no supone en ningún caso que se pueda producir un aumento de la

recaudación en la cuantía en que se había estimado el beneficio fiscal correspondiente.

C) Análisis económico.

Las consecuencias que sobre los estudios económicos tiene el seguimiento de la teoría convencional del gasto fiscal o nuestro desarrollo metodológico sobre el mismo son esenciales.

Cuando, a través de la teoría convencional, se afronta el análisis del impacto que produce la existencia de gasto fiscal en la política de vivienda, la mayoría de los autores centran su atención, en primer lugar, en el carácter inequitativo de alguna medida fiscal particular⁸². Así se suceden estudios interesantes sobre el efecto que tiene sobre los contribuyentes cada beneficio fiscal, y que se centran, lógicamente, en aquellos para los que se tienen datos tributarios distribuidos por niveles de renta imponible.

⁸² Aunque hay que señalar que también existen autores que niegan que, por ejemplo, la deducción por intereses hipotecarios pueda constituir un gasto fiscal. En este sentido, GUNN (1979) afirma que "la deducción por intereses, juzgada sobre la base del criterio fiscal únicamente, realiza importantes funciones y por lo tanto no es un gasto fiscal".

Así, partiendo de niveles genéricos como el contemplado en el Cuadro nº 16, donde se pone de manifiesto la importancia relativa de la Deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda en el conjunto de las deducciones en la cuota del IRPF y con relación a la cuota íntegra, se va descendiendo a niveles más concretos como los contemplados en los cuadros números 17 y 18, que recogen las más importantes deducciones en la cuota con relación a la vivienda según los tramos de base liquidable⁸³ para el año 1993, que tomaremos como ejemplo.

⁸³ Para evitar distorsiones, hemos eliminado los tramos de renta inferiores a 250 mil pesetas.

CUADRO N° 16						
DEDUCCIONES EN VIVIENDA / CUOTA ÍNTEGRA						
EN IRPF 1981-1994						
(en millardos de pesetas)						
	A		B		C	
	Cuota íntegra	T.C.I.	Total deducc.	T.C.I.	Deduc. Adq. Viv.	T.C.I.
1.981	1.110,7		428,8		42,7	
1.982	1.328,5	19,6%	520,0	21,3%	49,8	16,8%
1.983	1.598,6	20,3%	596,8	14,8%	46,1	-7,4%
1.984	1.846,5	15,5%	620,9	4,0%	51,4	11,4%
1.985	2.014,1	9,1%	731,0	17,7%	60,8	18,3%
1.986	2.556,9	26,9%	869,0	18,9%	73,3	20,5%
1.987	2.898,5	13,4%	901,6	3,7%	92,9	26,8%
1.988	2.858,4	-1,4%	843,5	-6,4%	87,2	-6,1%
1.989	3.478,2	21,7%	923,2	9,4%	100,7	15,4%
1.990	4.277,9	23,0%	1.047,3	13,5%	111,3	10,5%
1.991	4.787,9	11,9%	1.135,3	8,4%	128,4	15,4%
1.992	4.800,2	0,3%	865,5	-23,8%	142,5	10,9%
1.993	5.108,9	6,4%	910,0	5,1%	163,6	14,8%
1.994	5.450,3	6,7%	1.042,6	14,6%	187,0	14,3%
	B/A	T.C.I.	C/A	T.C.I.	C/B	T.C.I.
1.981	38,6		3,8		10,0	
1.982	39,1	1,4%	3,8	-2,4%	9,6	-3,7%
1.983	37,3	-4,6%	2,9	-23,1%	7,7	-19,3%
1.984	33,6	-9,9%	2,8	-3,5%	8,3	7,1%
1.985	36,3	7,9%	3,0	8,4%	8,3	0,4%
1.986	34,0	-6,4%	2,9	-5,1%	8,4	1,4%
1.987	31,1	-8,5%	3,2	11,9%	10,3	22,2%
1.988	29,5	-5,1%	3,1	-4,8%	10,3	0,4%
1.989	26,5	-10,1%	2,9	-5,1%	10,9	5,5%
1.990	24,5	-7,8%	2,6	-10,1%	10,6	-2,6%
1.991	23,7	-3,1%	2,7	3,1%	11,3	6,5%
1.992	18,0	-24,0%	3,0	10,7%	16,5	45,5%
1.993	17,8	-1,2%	3,2	7,9%	18,0	9,2%
1.994	19,1	7,4%	3,4	7,1%	17,9	-0,2%

Fuente: *Memoria de la Administración Tributaria 1995 e Informes Económicos-Financieros* (varios años).

CUADRO N° 17						
DEDUCCIONES EN VIVIENDA. AÑO 1993						
Tramos Base liquidable (miles ptas.)	Adquisición vivienda habitual			Aportaciones cuenta vivienda		
	Declarantes	Cuantía miles ptas.	Media declarantes (ptas.)	Declarantes	Cuantía miles ptas.	Media declarantes (ptas.)
250 - 500	13.565	212.188	15.642	665	15.412	23.176
500 - 750	66.018	1.211.468	18.351	2.800	81.286	29.031
750 - 1.000	188.254	4.489.984	23.851	7.593	271.613	35.772
1.000 - 1.250	280.221	7.977.622	28.469	14.578	639.775	43.886
1.250 - 1.500	305.052	9.920.347	32.520	20.238	1.026.581	50.725
1.500 - 1.750	277.177	9.829.050	35.461	20.825	1.213.065	58.250
1.750 - 2.000	242.955	9.359.512	38.524	19.687	1.291.641	65.609
2.000 - 2.250	214.284	8.914.964	41.603	18.921	1.372.345	72.530
2.250 - 2.500	188.173	8.466.166	44.991	18.256	1.456.252	79.768
2.500 - 2.750	172.187	8.229.382	47.793	18.086	1.581.614	87.450
2.750 - 3.000	153.314	7.688.654	50.150	17.556	1.658.205	94.452
3.000 - 3.250	123.058	6.584.838	53.510	15.089	1.561.771	103.504
3.250 - 3.500	96.602	5.512.829	57.067	11.401	1.262.339	110.722
3.500 - 3.750	75.465	4.568.147	60.533	8.644	1.025.471	118.634
3.750 - 4.000	61.151	3.924.240	64.173	6.945	857.575	123.481
4.000 - 4.250	49.842	3.349.677	67.206	5.603	734.339	131.062
4.250 - 4.500	41.681	2.949.805	70.771	4.763	671.437	140.969
4.500 - 4.750	35.122	2.618.452	74.553	3.878	566.386	146.051
4.750 - 5.000	29.750	2.287.155	76.879	3.359	516.164	153.666
5.000 - 5.500	47.722	3.909.655	81.926	5.277	859.125	162.806
5.500 - 6.000	36.579	3.274.894	89.529	3.898	681.609	174.861
6.000 - 6.500	28.291	2.690.294	95.094	3.001	560.204	186.672
6.500 - 7.000	21.967	2.198.063	100.062	2.264	457.152	201.922
7.000 - 7.500	17.365	1.912.306	110.124	1.834	394.179	214.929
7.500 - 8.000	13.301	1.524.331	114.603	1.431	327.397	228.789
8.000 - 8.500	10.734	1.348.758	125.653	1.079	262.329	243.122
8.500 - 9.000	8.675	1.153.003	132.911	907	230.399	254.023
9.000 - 9.500	6.908	990.471	143.380	727	195.222	268.531
9.500 - 10.000	5.651	841.684	148.944	585	160.449	274.272
10.000 - 15.000	22.848	4.114.103	180.064	2.346	783.443	333.948
15.000 - 20.000	5.522	1.421.716	257.464	602	276.667	459.580
20.000 - 25.000	2.162	680.391	314.704	204	116.013	568.691
25.000 - 30.000	971	375.895	387.122	99	68.998	696.949
30.000 - 35.000	509	225.300	442.633	59	51.586	874.339
35.000 - 40.000	304	185.736	610.974	37	32.909	889.432
40.000 - 45.000	211	128.877	610.791	22	24.346	1.106.636
45.000 - 50.000	156	109.118	699.474	12	13.271	1.105.917
50.000 - 75.000	313	279.890	894.217	25	41.457	1.658.280
75.000 - 100.000	93	101.205	1.088.226	11	28.183	2.562.091
> 100.000	64	190.581	2.977.828	7	18.971	2.710.143

Fuente: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995b).

CUADRO N° 18						
DEDUCCIONES EN VIVIENDA. AÑO 1993						
Tramos Base liquidable (miles ptas.)	Adquisición otras viviendas			Alquiler vivienda habitual		
	Declarantes	Cuantía miles ptas.	Media declarantes (ptas.)	Declarantes	Cuantía miles ptas.	Media declarantes (ptas.)
250 - 500	284	2.819	9.926	3.238	110.057	33.989
500 - 750	1.672	19.547	11.691	16.048	555.027	34.585
750 - 1.000	4.254	61.770	14.520	45.319	1.762.911	38.900
1.000 - 1.250	6.198	102.903	16.603	81.874	3.533.506	43.158
1.250 - 1.500	7.746	144.907	18.707	95.613	4.393.172	45.947
1.500 - 1.750	8.893	181.171	20.372	80.134	3.874.368	48.349
1.750 - 2.000	9.288	198.207	21.340	60.849	3.122.343	51.313
2.000 - 2.250	8.831	202.415	22.921	24.407	1.236.837	50.676
2.250 - 2.500	8.390	198.895	23.706	17.468	912.133	52.217
2.500 - 2.750	9.056	223.955	24.730	13.777	745.970	54.146
2.750 - 3.000	9.345	240.450	25.730	11.042	625.571	56.654
3.000 - 3.250	9.055	236.452	26.113	217	10.651	49.083
3.250 - 3.500	7.604	212.748	27.978	126	6.477	51.405
3.500 - 3.750	6.308	192.090	30.452	93	4.447	47.817
3.750 - 4.000	5.292	164.857	31.152	67	3.413	50.940
4.000 - 4.250	4.337	140.558	32.409	62	3.269	52.726
4.250 - 4.500	3.856	133.762	34.689	52	2.557	49.173
4.500 - 4.750	3.346	110.195	32.933	48	2.259	47.063
4.750 - 5.000	3.038	113.996	37.523	40	1.640	41.000
5.000 - 5.500	5.134	191.702	37.340	49	2.182	44.531
5.500 - 6.000	4.131	159.705	38.660	37	1.797	48.568
6.000 - 6.500	3.410	144.253	42.303	34	1.355	39.853
6.500 - 7.000	2.879	127.128	44.157	24	1.109	46.208
7.000 - 7.500	2.383	112.439	47.184	14	647	46.214
7.500 - 8.000	1.895	91.548	48.310	22	884	40.182
8.000 - 8.500	1.683	85.974	51.084	12	578	48.167
8.500 - 9.000	1.331	73.194	54.992	8	354	44.250
9.000 - 9.500	1.132	65.604	57.954	3	174	58.000
9.500 - 10.000	921	50.732	55.084	4	183	45.750
10.000 - 15.000	4.035	261.401	64.783	15	605	40.333
15.000 - 20.000	1.081	87.749	81.174	1	29	29.000
20.000 - 25.000	448	37.710	84.174	0	0	0
25.000 - 30.000	187	19.985	106.872	0	0	0
30.000 - 35.000	129	16.951	131.403	0	0	0
35.000 - 40.000	69	7.431	107.696	0	0	0
40.000 - 45.000	41	8.445	205.976	0	0	0
45.000 - 50.000	29	1.926	66.414	0	0	0
50.000 - 75.000	67	5.805	86.642	0	0	0
75.000 - 100.000	17	1.940	114.118	0	0	0
> 100.000	15	2.454	163.600	0	0	0

Fuente: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1.995b).

Mediante diversas técnicas de análisis económico, muchos autores han analizado cuáles son los grupos de renta más beneficiados por estas deducciones y, aunque con diversos matices⁸⁴, llegan a la conclusión de que estas medidas fiscales tienen un carácter regresivo. Así, McLURE (1977, p. 74) afirma que las preferencias impositivas favorecen a los niveles de renta más altos, que son los que tienen capacidad para comprar sus viviendas, pero que no beneficia a los más pobres. De la misma opinión es HELLMUTH (1977, p. 169), que señala que "a mayor necesidad el subsidio es menor, lo que es tanto ineficiente como injusto".

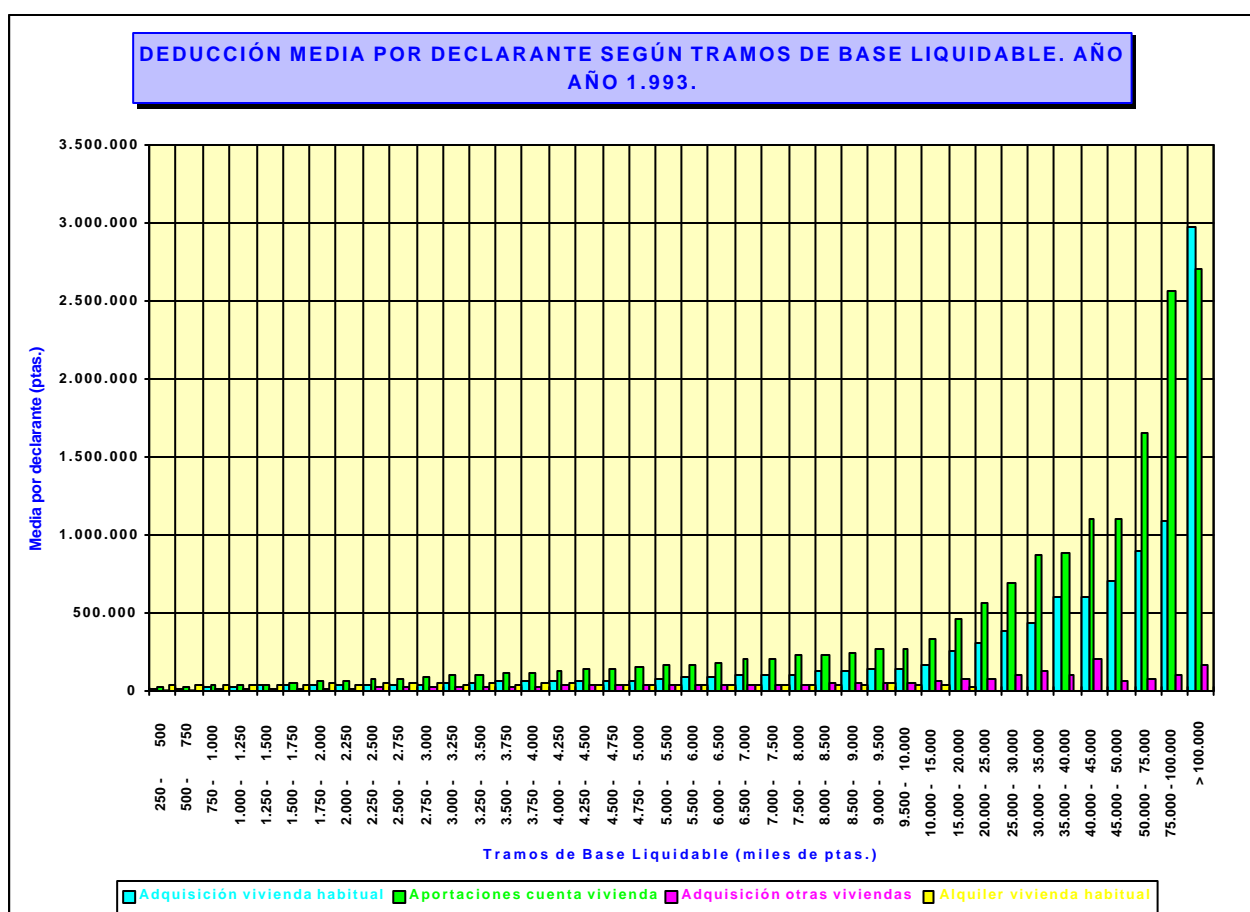
Por su parte, tanto MANVEL (1979) como WHITE y WHITE (1977) demuestran que estas preferencias fiscales redistribuyen la renta a favor de los individuos relativamente más ricos.

Estas apreciaciones se ponen en evidencia al observar algunas de las deducciones en la cuota del IRPF para 1993 (ver Cuadro nº 18), de las que nos interesa destacar la media de la

⁸⁴ Véase por ejemplo DE JUAN CHOCANO et al. (1994), que analizan esta realidad según zonas geográficas, categoría socioeconómica del declarante y nivel de renta de los individuos.

deducción por declarante (ver Gráfico número 13), donde se contempla con nitidez que son los contribuyentes con mayores rentas los que tienen mayor capacidad para deducir por estos conceptos.

GRÁFICO N° 13



En realidad, estas cifras de liquidación significan que cada contribuyente recibe del Estado una cuantía de gasto

público, en forma de cada uno de estos beneficios fiscales, igual a la cifra contemplada como media por declarante en cada uno de los tramos de base liquidable contemplados. Dicho de otra forma, mientras que un contribuyente con una base comprendida entre los 3 y 3,25 millones deduce por la adquisición o rehabilitación de vivienda 53.510 pesetas, esto es, recibe del Estado dicha cifra de gasto público, cada contribuyente con una base superior a los cien millones recibe por el mismo concepto cerca de tres millones de pesetas, por lo que es patente el carácter regresivo de estas medidas. Entre estos beneficios fiscales el menos regresivo, pero no por ello progresivo, es el de la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

En definitiva, estos análisis se preocupan básicamente de estimar el efecto que tiene sobre los contribuyentes un beneficio fiscal considerado individualmente, que efectivamente deriva en situaciones de inequidad horizontal.

Por otro lado, otros autores centran su atención en la eficiencia de los beneficios fiscales para estimular la demanda de viviendas en comparación con otras medidas de gasto. Así, ALM et al. (1985) consideran que son más costosos

para el gobierno e ineficientes para la sociedad, mientras que LITZENBERGER y SOSIN (1978) plantean que los subsidios a los impuestos sobre la vivienda distorsionan este mercado.

En comparación con la teoría convencional, nuestro desarrollo metodológico del gasto fiscal plantea los análisis económicos de forma mucho más rica y pone en evidencia la parcialidad de los estudios que hemos comentado.

Así, en primer lugar, plantear los análisis del gasto fiscal en relación a la equidad impositiva implica que sus efectos van a ser el que se produzca una redistribución de la carga impositiva entre los que se ven beneficiados y los que resultan perjudicados por la medida fiscal particular, lo que implicaría necesariamente que admitimos que el gasto fiscal no es un gasto público. Si realmente es un gasto público, aspecto que queda fuera de toda duda, su efecto real será producir un incremento de la carga impositiva. De esta forma, será la elección de los beneficios fiscales que se elijan para aplicar el gasto público fiscal la que distribuya ese aumento del gasto entre los contribuyentes, sean presentes o futuros, para poder financiarlo.

En segundo lugar, hay que señalar que los análisis de eficiencia, que pretenden evaluar el gasto directo y el gasto fiscal destinados a un mismo objetivo, tienen el inconveniente de que en realidad comparan beneficios fiscales con gasto directo, por lo que hay que reconducir la situación para poder contemplar dentro del gasto fiscal todos los beneficios fiscales que se establecen en relación a dicha finalidad.

Por lo tanto, el análisis del gasto fiscal destinado a la política de vivienda debe centrarse en los efectos que tiene la aplicación de estos recursos públicos con relación a los objetivos que se persiguen. En este sentido, resulta muy significativo que el análisis más completo y correcto que hemos visto publicado en este ámbito, el de GONZÁLEZ-PÁRAMO y ONRUBIA (1992), corresponda a un estudio sobre el gasto público en vivienda en España que, ni tan siquiera, utiliza el término gasto fiscal, pero que al centrar su atención en la intervención pública en este mercado, distingue y analiza perfectamente los efectos económicos del gasto directo y del gasto fiscal aplicados en la política de vivienda en nuestro país.

En esta línea de análisis, si el objetivo gubernamental es el de favorecer el acceso a la vivienda a través del apoyo a los demandantes de las mismas, esta vía de actuación no parece ser la más coherente, ya que en la mayoría de los casos, dada la estructuración del mercado español, estos recursos sólo consiguen ser capitalizados por los oferentes de viviendas mediante el aumento de los precios.⁸⁵

Desde esta perspectiva, si desde el poder político se pretende continuar con el objetivo inicial, las medidas fiscales a implantar serían las destinadas a las viviendas con precio tasado (Viviendas de Protección Oficial), que no permiten, o reducen considerablemente, la capitalización de las ayudas en el precio de venta.

También se puede considerar como opción preferible la eliminación de estas ayudas para sustituirlas por gastos directos, con las diversas implicaciones que ello llevaría consigo, aunque hay que hacer notar que una de las características del gasto fiscal es que, una vez implantados los beneficios fiscales, su eliminación posterior no implica necesariamente que el precio de la vivienda vaya a disminuir,

⁸⁵ En este sentido, véase también ALBI et al. (1992, pp. 204 y siguientes).

ya que dicha reducción dependería de otros muchos factores presentes en el mercado de la vivienda.

Otra opción a considerar es mantener estas ayudas pero dotándolas presupuestariamente de su carácter real, esto es, eliminando su consideración de ayuda destinada a favorecer a los demandantes de vivienda e integrándola en el programa correspondiente de apoyo a la actividad constructora y de promoción de viviendas.

En definitiva, las alternativas políticas y económicas que se abren a partir del correcto análisis del gasto fiscal son tremendamente interesantes, dotando de mucha mayor riqueza a las opciones reales que se presentan en la gestión de la política pública y de mayor contenido a las discusiones constantes sobre la conveniencia de su eliminación y sobre las consecuencias económicas que ello tendría.

Pero sobre todo, eliminaría el velo que oculta la verdadera utilización que realiza el poder político del gasto público fiscal.

4.2. El gasto fiscal en inversión en Canarias.

Si la estructuración y contenido de nuestros Presupuestos de Gastos Fiscales ofrecen poca información sobre un aspecto general y cuantitativamente muy importante como es el dirigido a la política de vivienda, cuando se intenta conocer a través de estos mismos documentos otras estimaciones de beneficios fiscales de menor trascendencia general, el resultado es realmente desolador.

Así, cuando acudimos a analizar los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REF), la visión que ofrecen los Presupuestos de Gastos Fiscales no conducen sino a la confusión y a la desinformación.

Respecto al conjunto de beneficios fiscales incluidos en el REF, la primera estimación que aparece en los documentos presupuestarios pertinentes data de 1994, en donde aparece la cifra de 10.000 millones de pesetas por la Deducción por Inversiones en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), sin que aparezca siquiera la estimación por esta misma deducción en el IRPF, que sí se incorpora a partir del

ejercicio de 1995, con una cuantía de 1.500 millones de pesetas, manteniéndose inalterada la estimación para el IS⁸⁶.

Para el ejercicio de 1996 se mantienen los mismos conceptos y sólo se aumenta la estimación para el IS, que contempla la cifra de 25.000 millones para esta deducción.

En 1997 se produce un pequeño salto cualitativo y se introducen el IRPF la Reserva para Inversiones en Canarias y la bonificación por los rendimientos de la actividad exportadora, con unas cifras estimadas de 2.973 millones de pesetas en el primer caso y de 99 millones en el segundo. Además, se aumenta la cifra estimada en la Deducción por Inversiones en el IS hasta los 33.063 millones, mientras que se reduce la cuantía por este concepto en el IRPF, que disminuye hasta los 661 millones de pesetas.

El resumen de los datos de estimación aportados por los Presupuestos de Gastos Fiscales es, por tanto, el que figura en el Cuadro nº 19.

⁸⁶ En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1995 se relaciona como nuevos conceptos incorporados para dicho año las Deducciones por Inversiones en las Islas Canarias en el IRPF y en el IS, cuando este último ya había sido

CUADRO N° 19				
ESTIMACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES POR INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN CANARIAS				
	1994	1995	1996	1997
Deducción por inversión	-	1.500	1.500	661
Reserva para inversiones	-	-	-	2.973
Incentivo a la exportación	-	-	-	99
TOTAL EN EL I.R.P.F.	-	1.500	1.500	3.733
Deducción por inversión	-	10.000	25.000	33.063
TOTAL EN EL I.S.	-	10.000	25.000	33.063
TOTAL INCENTIVOS	-	11.500	26.500	36.796

Fuente: *Informes económico-financieros* (varios años).

En cuanto a la adecuación de estas estimaciones a la realidad, basta observar las cifras de liquidación por estos conceptos recogidas en las *Memorias de la Administración Tributaria* para los ejercicios de 1992, 1993 y 1994, y los datos facilitados por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda para el año 1995, último ejercicio para el que se cuenta con cifras de liquidación, que se recogen en el Cuadro n° 20.

CUADRO Nº 20				
LIQUIDACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES POR INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN CANARIAS				
	1992	1993	1994	1995
Deducción por inversión	923	1.284	1.483	1.669
Reserva para inversiones	-	-	2.950	3.356
Incentivo a la exportación	-	-	99	403
TOTAL EN EL I.R.P.F.	923	1.284	4.532	5.428
Deducción por inversión	8.282	22.086	18.624	15.778
TOTAL EN EL I.S.	8.282	22.086	18.624	15.778
TOTAL INCENTIVOS	9.185	23.370	23.156	21.206

Fuente: *Memorias de la Administración Tributaria* (varios años) y DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1997).

Pero lo realmente significativo en el ámbito que analizamos son, sin duda, las ausencias que se producen en los "Presupuestos de Gastos Fiscales" respecto al sistema de incentivos diseñados en el REF.

Así, mientras que en el IRPF se recogen la mayoría de los conceptos de beneficio fiscal existentes en la Ley de REF, no ocurre lo mismo respecto al IS. Como ejemplo ilustrativo, hay que señalar que en la Memoria de Beneficios Fiscales para 1997

aparece la consideración de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF, pero no aparece su estimación para el IS, que es la figura tributaria en cuyo ámbito se estableció este beneficio fiscal, aunque también se permita su aplicación por los empresarios individuales sujetos al IRPF.

En definitiva, el gasto fiscal efectuado a través de los beneficios fiscales del REF no están recogidos de forma fidedigna en los documentos presupuestarios, lo que posibilita su utilización interesada por los grupos políticos y por los grupos de presión fiscal y desvirtúa el debate sobre este gasto público.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DEL CAPÍTULO 5

ALBI IBÁÑEZ, E.; CONTRERAS, C.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.;
ZUBIRI, I. (1992):

Teoría de la Hacienda Pública.

Ed. Ariel, Barcelona.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César (1985b):

"Artículo 134. Los Presupuestos del Estado",

en ALZAGA VILLAAMIL (dir.) (1985), tomo X, pp. 259-306.

ALM, James; FOLLAIN, James R.; BEEMAN, Mary A. (1985):

"Tax expenditures and other programs to stimulate
housing: do we need more?",

en **Journal of Urban Economics**, vol. XVIII, nº 2,
pp. 180-195.

ALZAGA VILLAAMIL, Óscar (dir.) (1985):

**Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española
de 1978.**

Ed. Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho
Reunidas, Madrid.

BRAÑA PINO, F. Javier (1981a):

**La función económica del Estado capitalista. Contribución
al análisis del proceso de industrialización dependiente
en España (1964-1977).**

Ed. Universidad Complutense, Madrid.

CALLE SAIZ, Ricardo, PI ANGUIA, Joaquín, y VICENTE-TUTOR GARCIA, María C. (1986):

Gastos fiscales y déficit público. Teoría y evidencia empírica.

Ed. Fundación Banco Exterior, Madrid.

CARBAJO VASCO, Domingo, CARBAJO VASCO, Felisa, y REVILLA PEDRAZA, Carmen (1992):

La realización del Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Mecanografiado, Madrid.

CORELLA AZNÁREZ, Ignacio (1983):

"La política presupuestaria y fiscal y el ajuste a la crisis económica española",

en **Papeles de Economía Española**, nº 15, pp. 193-213.

CORELLA AZNÁREZ, Ignacio (1984):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",

en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 22, pp. 17-34.

CUERVO-ARANGO MARTÍNEZ, Carlos, y TRUJILLO DEL VALLE, José A. (1986):

Estructura fiscal e incentivos a la inversión.

Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), Madrid.

DE JUAN CHOCANO, Ana; MAYO MORENO, Rafaela; PÉREZ-VILLACASTÍN, Elisa (1994):

Un estudio sobre la vivienda: efecto diferencial de la deducción en cuota en el I.R.P.F.

Instituto de Estudios Fiscales. Papeles de Trabajo, nº 13.

DE LUIS DIAZ MONASTERIO, Félix (dir.) (1970):

"Notas sobre la valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español",

en **Hacienda Pública Española**, nº 4, pp. 13-34.

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA (1973):

El Apoyo Fiscal a la Inversión en el Sistema tributario español. Estímulos y apoyos fiscales a la inversión privada.

Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1986):

Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987.

Documentos de Trabajo nº 87/2.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1986):

"Opciones fiscales de los años 80",

en **Papeles de Economía Española**, nº 27, pp. 194-277.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M.; ONRUBIA, Jorge (1992):

"El gasto público en vivienda en España",

en **Hacienda Pública Española**, nº 120/121, pp. 189-231.

GUNN, Alan (1979):

"Is an interest deduction for personal debt a tax expenditure?",
en **Canadian Taxation**, nº 4, pp. 46-50.

HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA (1970):

"Editorial",
en **Hacienda Pública Española**, nº 4, pp. 3-8.

HELLMUTH, William F. (1977):

"Homeowners Preferences",
en PECHMAN (ed.) (1977).

HERRERA NIETO, José L. (1981):

El Presupuesto de Gastos Fiscales en España.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Monografías, nº 13).

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973):

Informe sobre el Sistema tributario español (Libro verde).
Mecanografiado.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (1976):

Cahiers de Droit Fiscal International.
Ed. kluwe, vol. LXIa, pp. 295-315.

LAGARES CALVO, Manuel J. (1974):

Incentivos fiscales a la inversión privada.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LITZENBERGER, Robert; SOSIN, Howard (1978):

"Taxation and the Incidence of Homeownership Across Income Groups",
en **Journal of Finance**, nº 33, pp. 947-960.

MANVEL, Allen D. (1979):

"Homeowners Tax Preferences",
en **Tax Notes**, 8 octubre, pp. 503-504.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. (1976):

"Rapporteur National" al XXXe Congrès International de Droit Financier et Fiscal, Jerusalem,
en INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (1976).

McLURE Jr., Charles (1977):

"Comments",
en PECHMAN (ed.) (1977).

MELGUIZO SANCHEZ, Angel (1979):

"El Presupuesto de Calvo Sotelo. Notas en torno a sus cifras de liquidación",
en **Cuadernos Económicos de I.C.E.**, nº 10, pp. 401-442.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988):

Documentación sobre Gastos Fiscales (II).

Dirección General de Tributos. Gabinete de Estudios.
Documento de Trabajo nº 88/35, 28 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 1995.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995b):

Recaudación y Estadísticas de la Reforma Tributaria.

Dirección General de Tributos.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995c):

Memoria de la Administración Tributaria 1995.

Secretaría de Estado de Hacienda.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995d):

**Informe Económico y Financiero para 1996. Tomo II:
Memoria de Beneficios Fiscales.**

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996):

**Informe Económico y Financiero para 1997. Tomo II:
Memoria de Beneficios Fiscales.**

MINISTERIO DE HACIENDA (1973):

**Informe sobre el Sistema Tributario Español. Anexo 2.
Evaluación de los Beneficios Fiscales.**

No editado, tomo IV, pp. 16 a 28.

MINISTERIO DE HACIENDA (1976):

**Sistema tributario español. Criterios para su reforma
(Libro blanco).**

Mecanografiado.

MINISTERIO DE HACIENDA (1980):

Nota sobre la metodología utilizada en la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales de 1981.

Mecanografiado.

MINISTERIO DE HACIENDA (1983):

Nota sobre la metodología utilizada en la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales de 1983.

Secretaría General Técnica. Mecanografiado.

MORAL MEDINA, Francisco (1975):

"Exenciones tributarias: su problemática",
en VARIOS AUTORES (1975), vol. I, pp. 195-220.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1996):

Tax Expenditures. Recent Experiences.

Ed. OCDE, París.

PECHMAN, Joseph A. (ed.) (1977):

Comprehensive Income Taxation,

The Brooking Institution, Washington, D. C.

RAFOLS ESTEVE, Juan (1977):

"Evaluación económica de los incentivos fiscales a las viviendas de protección oficial",
en **Hacienda Pública Española**, nº 47, pp. 131-146.

SOLER AMARO, Ramón (1976):

Régimen tributario de la concentración de empresas.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

TORRERO MAÑAS, Antonio (1977):

"Tarifas eléctricas y proteccionismo industrial",
en **Investigaciones Económicas**, nº 4, pp. 69-86.

TRUJILLO DEL VALLE, José A. (1985):

"Estimación de las desgravaciones fiscales por
inversión",
en CUERVO-ARANGO MARTINEZ y TRUJILLO DEL VALLE (1986),
pp. 105-131.

VARIOS AUTORES (1975):

El reparto de la carga fiscal.

Ed. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos
(Anales de Moral Social y Económica), Madrid.

WHITE, Michelle, y WHITE, Lawrence (1977):

"The Tax Subsidy to Owner-Occupied Housing: Who
Benefits?",
en **Journal of Public Economics**, nº 7, pp. 111-126.

**LA TEORÍA DEL GASTO FISCAL: UN REPLANTEAMIENTO.
CONCLUSIONES**

CONCLUSIONES.

1. El gasto fiscal es un gasto público.

El gasto fiscal es una aplicación de recursos públicos dirigidos a objetivos concretos y, como tal modalidad de gasto público, es producto de decisiones políticas.

Desde que Stanley S. Surrey acuñó el término *tax expenditures* en 1967, existe una amplia coincidencia en señalar que se trata de un gasto público de la misma naturaleza que el gasto directo, afirmación que tiene una gran importancia para lograr hacer transparente una actuación pública calificada como el "gasto oculto" o "gasto silencioso" del Estado.

Sin embargo, este reconocimiento no se ha plasmado ni en los análisis económicos del gasto público ni en la práctica de la presupuestación pública, ya que los intentos que se han realizado desde el ámbito académico o desde la práctica

internacional no han sido capaces de afrontar correctamente esta materia.

Esta situación se debe a la concatenación de diversos errores metodológicos en la formulación y el desarrollo del propio concepto de gasto fiscal, que han imposibilitado que su tratamiento derive efectivamente en la consideración del gasto fiscal como gasto público. La intención básica de esta tesis ha consistido en poner en evidencia esos errores para brindar alternativas que centren el análisis económico sobre la materia y hagan transparente todas las modalidades de la actuación presupuestaria pública.

2. El gasto fiscal se efectúa a través de beneficios fiscales.

Para aplicar recursos públicos a través del sistema fiscal, esto es, para efectuar el gasto fiscal, los poderes públicos introducen determinadas excepciones en el régimen general vigente de los tributos, tratos de favor o preferencias a las que se denomina beneficios fiscales. De

esta forma, ambos conceptos están indisolublemente unidos, por lo que no podría existir el uno sin el otro.

Sin embargo, los estudios económicos en este ámbito se han preocupado básicamente por la proliferación de beneficios fiscales, estableciendo como dato de partida que el concepto de gasto fiscal surge simplemente para controlar esta situación. Con ello, se oculta el hecho relevante de que el beneficio fiscal sólo existe porque previamente ha habido una decisión política de establecer un gasto público, esta vez no de forma directa sino a través de medidas fiscales. Por lo tanto, el beneficio fiscal no existe si previamente no se ha adoptado la decisión de efectuar un gasto fiscal; aquél es sólo la fórmula técnica mediante la cual se establece éste.

3. No es posible identificar los términos gasto fiscal y beneficio fiscal.

Pese a que el gasto fiscal y el beneficio fiscal no pueden existir independientemente el uno del otro, ambos conceptos son en esencia totalmente dispares, por lo que se precisa establecer nítidamente la diferencia entre los dos términos

para evitar el confucionismo metodológico existente que identifica ambas expresiones y las utiliza como sinónimas.

Así, definimos el gasto fiscal como el gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales, mientras que el beneficio fiscal es toda excepción al régimen general vigente del tributo que se articula mediante una técnica de exención y que, por lo tanto, ante un supuesto de sujeción al gravamen, supone una minoración de la deuda tributaria para el contribuyente.

4. No es posible analizar el gasto fiscal en relación a un modelo ideal del sistema fiscal.

La teoría convencional del gasto fiscal oculta el verdadero contenido del término cuando lo define como las desviaciones respecto al "sistema fiscal normal", esto es, cuando sitúa su análisis en relación a los "componentes estructurales permanentes" de las figuras tributarias.

La actuación presupuestaria de gasto, bien sea a través del gasto público directo o del gasto público fiscal, no tiene

relación con el diseño del concepto de renta que debe ser gravado en un sistema impositivo ideal, por lo que metodológicamente el concepto de gasto fiscal no puede ser referido a una formulación genérica del tipo de la renta extensiva, que es la generalmente aceptada y la que se intenta trasladar al campo de la imposición.

5. El beneficio fiscal se aplica mediante alguna técnica de exención.

La teoría convencional relaciona el gasto fiscal con lo que en cada momento se considere como desviaciones sobre el "sistema fiscal normal", lo que implica una variabilidad continua en los supuestos que han de ser considerados como beneficio fiscal, impiden las comparaciones internacionales y, dentro de cada país, hace difícil la comparación de las estimaciones de beneficios fiscales realizadas en distintos ejercicios.

Así, la delimitación de los supuestos que constituyen un beneficio fiscal ha de responder a una consideración precisa que lo reduzca a una cuestión meramente técnica,

independientemente de las opiniones que avalen o refuten su inclusión como beneficio fiscal. Y esta referencia es la siguiente: El marco legal vigente es el único que puede indicarnos qué supuesto constituye una excepción al régimen general del tributo que se ha articulado legalmente mediante una exención tributaria ante un determinado supuesto de sujeción.

Dicho de otra forma, las excepciones al régimen general vigente del tributo que constituyen gasto fiscal son, únicamente, las que operan mediante la técnica de la exención, esto es, deben darse dos supuestos: primero, el de la sujeción; segundo, el de la exención (de esta forma se eliminan aspectos ajenos a los beneficios fiscales, como puedan ser la existencia de tipos impositivos reducidos, las condonaciones, etc.).

6. Debe integrarse el gasto fiscal en el estado de gastos del Presupuesto.

Una vez reconducida la delimitación de los conceptos de gasto fiscal y beneficio fiscal a una cuestión meramente

técnica y, por lo tanto, no sujeta a errores de interpretación, deben integrarse los créditos de gasto fiscal en el estado de gastos del Presupuesto.

La no incorporación de estos créditos implica mantener la situación actual que impide conocer el volumen real de recursos que se aplica a determinados objetivos, dificulta de forma decisiva su control y supone la quiebra de principios presupuestarios clásicos como el de Universalidad, el de Publicidad o el de Especificación.

7. Los Presupuestos de Gastos Fiscales son inútiles *per se*.

Centrar el debate acerca del gasto fiscal en la necesidad de establecer unos documentos llamados Presupuestos de Gastos Fiscales significa establecer como prioritaria la elaboración de unos informes que poco o nada dicen realmente sobre el gasto fiscal y que ocultan su verdadera condición de gasto público.

En este sentido, elaborar un listado de desviaciones respecto a lo que en cada momento se considere como la

"estructura fiscal normal" de cada tributo desvía la atención de los análisis hacia el sistema impositivo e impide conocer la aplicación presupuestaria del gasto público.

8. El gasto fiscal tomará la forma de un crédito ampliable asignado al programa presupuestario que corresponda al objetivo perseguido.

Cada gasto fiscal, que se instrumenta a través de uno o varios beneficios fiscales, se integrará en el programa presupuestario correspondiente al objetivo principal que se pretende alcanzar mediante la aplicación de esos recursos, para lo cual deberá tener la consideración de crédito ampliable.

Actuando en esta línea se consigue poder comparar el gasto directo y el gasto fiscal dirigido a un mismo objetivo, lo que permite analizar cuál es la combinación de instrumentos presupuestarios más eficiente.

9. El gasto fiscal supone un incremento del gasto público.

El que el beneficio fiscal suponga una minoración de la deuda tributaria para el contribuyente no significa que el gasto fiscal suponga una pérdida de ingresos para el Tesoro público.

La actuación pública a través del gasto fiscal supone aumentar el gasto público total, por lo que esta actividad ha de ser financiada mediante ingresos públicos o mediante la reducción de otras(s) partida(s) de gasto si la actuación política está sujeta a una restricción presupuestaria.

10. El gasto fiscal no supone una pérdida de ingresos.

La teoría convencional, al no distinguir entre los conceptos de beneficio fiscal y de gasto fiscal, esto es, al considerar que el gasto fiscal es simplemente el coste de un beneficio fiscal particular, ha desarrollado tres métodos de estimación indirecta de la cuantía de los beneficios fiscales individualmente considerados, lo que no da la medida correcta

de la cuantía de recursos públicos aplicados a través del gasto fiscal.

El método de estimación generalmente utilizado, el de la "pérdida de ingresos", refleja simplemente la preocupación por la erosión de la base imponible en la imposición sobre la renta por la multiplicación de tratos de favor fiscal.

11. La eliminación o modificación a la baja de un gasto fiscal no implica un aumento paralelo de la recaudación tributaria.

Si políticamente se conviene en eliminar o modificar a la baja un gasto fiscal, ello implica reducir o eliminar las ventajas que los beneficios fiscales tenían sobre determinados contribuyentes, pero éstos pueden acogerse a otros que interactúan en el régimen legal vigente del tributo de que se trate, o variar sus actuaciones económicas de producción o consumo para rentabilizar al máximo su ecuación fiscal, por lo que no se produciría un aumento de la recaudación fiscal.

En otros casos, la variación comentada puede actuar en un mercado que por sus características particulares impidan que se modifiquen los precios relativos alcanzados por efecto de capitalizar los beneficios fiscales, como ocurre en el caso del mercado de vivienda libre.

Es esta una característica particular del gasto fiscal que tiene importantes consecuencias económicas, pues convierte a este instrumento de actuación en un elemento que dilata en el tiempo sus efectos, por lo que es difícil de reconducir a *posteriori*.

12. El gasto fiscal no supone una redistribución de la carga impositiva entre los contribuyentes.

Aunque los efectos económicos del gasto fiscal son los mismos de cualquier gasto público, la teoría convencional se ha preocupado básicamente de analizar las situaciones de inequidad fiscal que se pueden producir por la existencia de beneficios fiscales, ya que según este planteamiento la existencia del gasto fiscal supone una redistribución de la carga impositiva entre los contribuyentes

Sin embargo, es el gasto público, ya sea gasto directo o gasto fiscal, el que origina la carga impositiva sobre los contribuyentes, luego la existencia misma del gasto fiscal supone un incremento del gasto público y, consecuentemente, una mayor necesidad de financiación, lo que deriva, en definitiva, en un aumento del tamaño de la carga.

13. La consideración del gasto fiscal permite realizar análisis de eficiencia.

Dado que los métodos de estimación existentes imposibilitan el conocimiento real del coste que tienen las medidas de gasto fiscal, no es posible aplicar coherentemente las técnicas del análisis coste-beneficio que permitirían comprobar si estas actuaciones públicas de gasto son eficientes. Así, los estudios económicos que se han desarrollado en este ámbito se centran en analizar la eficacia o ineficacia de la labor incentivadora de los beneficios fiscales particulares.

Sin embargo, una vez hecho visible el gasto fiscal en los documentos presupuestarios tal como se propone en este

trabajo, su verdadera dimensión como instrumento de actuación pública vendrá dada por el análisis de si es un instrumento más adecuado que otros para la consecución de los objetivos que se propone alcanzar el poder político. De esta forma, se podrá contemplar nítidamente las distintas alternativas existentes en la actuación presupuestaria y su utilización sólo dependerá de que se demuestre su eficiencia como instrumento de política económica.

14. La cuantificación del gasto fiscal ha de partir de los datos de liquidación de ingresos y no de simples estimaciones.

Para conocer la cantidad de recursos públicos que se han aplicado a través del gasto fiscal establecido respecto a un objetivo determinado, plasmado en un programa presupuestario concreto mediante la formulación de los créditos correspondientes, hay que analizar el gasto que efectivamente se produce a través de los distintos beneficios fiscales que se hayan establecido a tal fin mediante la técnica de la exención tributaria, lo cual sólo es posible a través de las cifras de liquidación de ingresos.

De esta forma, frente a las estimaciones de beneficios fiscales tomadas de forma individual, se debe actuar en la línea de establecer un sistema informático adecuado que recoja las cifras de gasto fiscal del ejercicio anterior, con correcciones en base a la evolución general de la economía y a los cambios normativos que se produzcan, que se incorporarían plenamente en las distintas partidas del presupuesto de gastos con la consideración de créditos ampliables.

15. El gasto fiscal es un instrumento de la política presupuestaria de actuación pública.

Al contemplarlo como un instrumento de política económica, se hace completamente visible el hecho de que el gasto fiscal puede ser utilizado para cualquier finalidad política, por lo que puede emplearse tanto para favorecer la acumulación de capital como para conseguir una más justa redistribución de la renta.

En este sentido, se ha producido en este ámbito un error metodológico importante que consiste en darle sólo la consideración de gasto fiscal a aquellos que tienen un

carácter incentivador, lo que invalida su carácter instrumental y vuelve a situar su consideración en relación a un inexistente "sistema fiscal normal" o "cuadro normal del tributo de que se trate".

16. El gasto fiscal responde siempre a un interés determinado de favorecer a sectores o segmentos de población concretos.

Aunque esta afirmación es cierta para cualquier gasto público, la actuación pública a través del gasto fiscal tiene la particularidad de tener un carácter oculto o no transparente, por lo que su comprensión exige el análisis de su utilización concreta no sólo en el ámbito económico, sino también en relación a la actuación política.

De forma general, podemos establecer que el gasto fiscal ha sido empleado por el poder político como un instrumento idóneo para la financiación de carácter público de la actividad económica privada, lo que se apoya en la escasa o nula transparencia de este mecanismo de gasto público, mientras que la financiación de los gastos sociales se realiza

pública y notoriamente a través del gasto directo, como elemento legitimador de la actuación del sector público.

17. Los reformadores fiscales proponen eliminar o reducir los beneficios fiscales para disminuir los tipos impositivos.

Con la progresiva complejización de la actividad del Estado y el correspondiente aumento de la cantidad de recursos públicos que se han ido aplicando a través del sistema impositivo en forma de beneficios fiscales, los defensores de reformar la fiscalidad ponen en entredicho su misma existencia, con la justificación básica de aprovechar la supuesta ganancia recaudatoria que ello originaría para reducir los tipos impositivos.

Las resistencias que acompañan esta propuesta ponen en evidencia los intereses que interactúan en este ámbito público, haciendo patente que, en el fondo, la utilización del gasto fiscal es una cuestión política.

18. Los Presupuestos de Gastos Fiscales en España son documentos con múltiples limitaciones.

Insertos en los postulados de la teoría convencional del gasto fiscal, dos son las limitaciones esenciales que tienen en España las estimaciones de los Presupuestos de Gastos Fiscales.

En primer lugar, no contemplan el gasto fiscal sino que analizan el coste de algunos beneficios fiscales individualmente considerados. De esta forma, las desviaciones que se producen entre el gasto fiscal presupuestado y los datos reales de liquidación demuestran la escasa fiabilidad de los métodos de estimación utilizados, aunque a partir de los datos aportados para el ejercicio 1996 y sobre todo para el de 1998 han mejorado considerablemente en determinadas figuras tributarias, fundamentalmente en el IRPF, porque se apoyan básicamente en datos de liquidación de ingresos, que deben ser la base de lo que se pretende cuantificar.

En segundo lugar, e incluso más decisivo que el aspecto anterior, la inexistencia de un concepto preciso de gasto fiscal ha derivado en un baile de los supuestos que se

consideran beneficios fiscales, dependiendo a menudo de las consideraciones particulares de las personas que en cada momento hayan sido encargadas de elaborar el Presupuesto de Gastos Fiscales.

De esta forma, el esfuerzo vertido en estos documentos no es útil como instrumento de análisis de la política presupuestaria, por lo que no es extraño que los hacendistas hayan dejado de lado un elemento fundamental del estudio de la actividad financiera del Estado.

19. El análisis del gasto fiscal dirigido a la vivienda muestra que no cumple el objetivo perseguido.

En este sentido, hay que hacer notar que los estudios económicos realizados a partir de la teoría convencional del gasto fiscal en realidad velan la existencia del gasto público y sitúan los análisis en el ámbito de los beneficios fiscales particulares. Frente a esta posición, hacer transparente el gasto fiscal en los documentos presupuestarios permite contemplar las alternativas en la actuación presupuestaria y realizar los pertinentes análisis de eficiencia.

De esta forma, el análisis del gasto fiscal destinado a la política de vivienda debe centrarse en los efectos que tiene la aplicación de estos recursos públicos en relación a los objetivos que se persiguen. Así, si el objetivo gubernamental es el de favorecer el acceso a la vivienda a través del apoyo a los demandantes de las mismas, esta vía de actuación a través del gasto fiscal no es la más eficiente, ya que en la mayoría de los casos, dada la estructuración del mercado español, estos recursos sólo consiguen ser capitalizados por los oferentes de viviendas mediante el aumento de los precios, convirtiéndose de esta forma en ayudas al sector de la construcción.

20. El análisis del Presupuesto de Gastos Fiscales no ofrece información sobre el gasto fiscal en inversión en Canarias.

Tradicionalmente, el Presupuesto de Gastos Fiscales no ha contemplado los incentivos a la inversión en Canarias, ya que no es hasta 1994 cuando aparece la primera estimación sobre uno de los beneficios fiscales a la inversión en Canarias, sin ninguna referencia, además, al método de cálculo utilizado.

De esta forma, el gasto fiscal efectuado en Canarias a través de estos mecanismos no tienen reflejo en ningún documento presupuestario, lo que posibilita su utilización por los grupos políticos y por los grupos de presión fiscal de una forma totalmente contraria al correcto ámbito científico de su análisis.

21. La investigación en el campo de la Hacienda pública de brindar alternativas que centren el análisis económico sobre el gasto fiscal y hagan transparente todas las modalidades de la actuación presupuestaria pública.

La investigación en el campo de la Hacienda pública debe dotar a los análisis sobre el gasto fiscal de su verdadero contenido metodológico, de forma que sitúe los esfuerzos de la Administración tributaria en la vía de desarrollar correctamente la delimitación y medición de esta aplicación de recursos públicos. De esta forma, en el ámbito académico dispondremos de un caudal de información decisiva para enfocar los análisis del gasto público y, sobre todo, se hará visible una modalidad de gasto que no es de recibo mantener oculta en una Hacienda democrática.

BIBLIOGRAFÍA REFERENCIADA

BIBLIOGRAFÍA REFERENCIADA

AARON, Henry J. (1969):

"Inventory of existing tax incentives-federal",
en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), pp. 39-49.

AARON, Henry J., y BOSKIN, Michael J. (eds.) (1980):

The Economics of Taxation.

Ed. The Brookings Institution, Washington, D.C.

ALBI IBAÑEZ, Emilio (1987):

"Propuestas tributarias actuales: la experiencia
internacional",
en **Papeles de Economía Española**, nº 30/31, pp. 37-54.

ALBI IBAÑEZ, Emilio (1989):

"España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad",
en **Papeles de Economía Española**, nº 41, pp. 54-77.

ALBI IBAÑEZ, E; CONTRERAS, C; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; ZUBIRI,
I. (1992):

Teoría de la Hacienda Pública.

Ed. Ariel, Barcelona.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979a):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 1, pp. 45-51.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1979b):

Derecho Financiero y Tributario.

Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria,
Madrid.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1981):

"Los «gastos fiscales»: naturaleza y evaluación",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 10, pp. 213-219.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1985a):

"Artículo 133. La Potestad Tributaria",
en ALZAGA VILLAAMIL (dir.) (1985), tomo X, pp. 219-258.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1985b):

"Artículo 134. Los Presupuestos del Estado",
en ALZAGA VILLAAMIL (dir.) (1985), tomo X, pp. 259-306.

ALM, James; FOLLAIN, James R.; BEEMAN, Mary A. (1985):

"Tax expenditures and other programs to simulate housing:
do we need more?",
en **Journal of Urban Economics**, vol. XVIII, nº 2, pp. 180-
195.

ÁLVAREZ RENDUELES, José R. (1970):

"Política fiscal y desarrollo económico",
en **Boletín de Estudios Económicos**, nº 54, pp. 7-74.

ALZAGA VILLAAMIL, Óscar (dir.) (1985):

Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española de 1978.

Ed. Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.

ANDREWS, William D. (1972):

"Personal deductions in an ideal income tax",
en **Harvard Law Review**, vol. 86, n° 2, pp. 309-385.

ARGUELLO REGUERA, Ceferino (1977):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en VARIOS AUTORES (1977), pp. 83-96.

BARNES, William R. (Ed.) (1985):

Tax Breaks. An Introduction to Tax Expenditures.

Ed. National League of Cities, Washington, DC.

BENKER, Karen M. (1986):

"Tax expenditure reporting: closing the loophole in state budget oversight",
en **National Tax Journal**, vol. XXXIX, n° 4, pp. 403-417.

BIRD, Richard M., BUCOVETSKY, Meyer W., y YATCHEW, Adonis (1985):

"Tax incentives for film production: the canadian experience",
en **Public Finance Quarterly**, vol. XIII, n° 4,
pp. 396-421.

BITTKER, Boris I. (1969a):

"Accounting for federal «tax subsidies» in the national budget",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, nº 2, pp. 244-261.

BITTKER, Boris I. (1969b):

"The tax expenditure budget. A reply to professors Surrey & Hellmuth",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, nº 4, pp. 538-542.

BRANNON, Gerard M., y MORSS, Elliot R. (1973):

"The tax allowance for dependents: deductions versus credits",
en **National Tax Journal**, vol. XXVI, nº 4, pp. 599-609.

BRAÑA PINO, F. Javier (1981a):

La función económica del Estado capitalista. Contribución al análisis del proceso de industrialización dependiente en España (1964-1977).

Ed. Universidad Complutense, Madrid.

BRAÑA PINO, F. Javier (1981b):

"Los gastos fiscales: concepto y problemática",
en **Hacienda Pública Española**, nº 72, pp. 87-114.

BRAÑA PINO, F. Javier (1982):

"Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas",
en **Hacienda Pública Española**, nº 74, pp. 191-236.

CALLE SAIZ, Ricardo, PI ANGUIITA, Joaquín, y VICENTE-TUTOR GARCIA, María C. (1986):

Gastos fiscales y déficit público. Teoría y evidencia empírica.

Ed. Fundación Banco Exterior, Madrid.

CARBAJO VASCO, Domingo (1985):

"Los «gastos fiscales»: su evolución y su influencia en la determinación del déficit público",
en **Papeles de Economía Española**, nº 23, pp. 363-371.

CARBAJO VASCO, Domingo (1989):

Los gastos fiscales. Finalidades.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Documentos de trabajo, nº 7).

CARBAJO VASCO, Domingo (1991):

Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español.

Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid
(colección Cuadernos de Economía y Finanzas, nº 3).

CARBAJO VASCO, Domingo; CARBAJO VASCO, Felisa, y REVILLA PEDRAZA, Carmen (1992):

La realización del Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Mecanografiado.

COMISIÓN CARTER (1966):

Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CONSEJO FRANCÉS DE LOS IMPUESTOS (1979):

"Los 'gastos fiscales'",

Publicado en el **Journal Officiel** el día 19 de octubre de 1979. Reproducido parcialmente en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 10 (1981), pp. 221-254.

CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1983):

"La política presupuestaria y fiscal y el ajuste a la crisis económica española",
en **Papeles de Economía Española**, nº 15, pp. 193-213.

CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1984):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 22, pp. 17-34.

CUERVO-ARANGO MARTÍNEZ, Carlos, y TRUJILLO DEL VALLE, José A.
(1986):

Estructura fiscal e incentivos a la inversión.

Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA),
Madrid.

DAVENPORT, Charles (1980):

"Tax expenditure analysis as a tool for policymakers",
en **Tax Notes**, 1 de diciembre, pp. 1.051-1.054.

DE JUAN CHOCANO, Ana; MAYO MORENO, Rafaela, y PÉREZ VILLACASTÍN, Elisa (1994):

Un estudio sobre la vivienda: efecto diferencial de la deducción en cuota en el I.R.P.F.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Papeles de Trabajo, nº 13).

DE LUIS MONASTERIO, Félix (dir.) (1970):

"Notas sobre la valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español",
en **Hacienda Pública Española**, nº 4, pp. 13-34.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA
(1973):

El Apoyo fiscal a la Inversión en el Sistema tributario español. Estímulos y apoyos fiscales a la inversión privada.

Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid.

DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.) (1982):

El Tribunal de Cuentas en España.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1986):

Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987.

Documentos de Trabajo nº 87/2.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1989):

Necesidad de revisar el concepto de gasto fiscal.

Mecanografiado.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (1990):

Ayudas del Estado a través de los gastos fiscales.

Mecanografiado.

DOERN, G.B., y MASLOVE, Allan M. (eds.) (1979):

The Public Evaluation of Government Spending.

Ed. Institute for Research on Public Policy, Montreal.

DRIESSEN, Patrick A. (1987):

"A qualification concerning the efficiency of tax expenditures",

en **Journal of Public Economics**, vol. XXXIII, nº 1, pp. 125-131.

DYER, Boyd K. (1982):

"Measuring the «cost» of tax expenditures",
en **Tax Notes**, 15 de febrero, pp. 423-424.

EIROA VILLARNOVO, Francisco J. (1985):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales y el Déficit Público",
en **Papeles de Economía Española**, nº 23, pp. 356-362.

EISENSTEIN, Louis (1961):

Las ideologías de la imposición.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1983).

ESPINO ROMERO, Rodolfo L. (1990):

"Materiales para una teoría del gasto fiscal",

en **Revista del Foro Canario**, nº 78, pp.41-62, Las Palmas de Gran Canaria.

ESPINOSA SAN MARTIN, Juan José (1969):

Reflexiones sobre el sistema fiscal español.

Ed. Cortes Españolas, 30 de junio de 1969.

FELDSTEIN, Martin (1980):

"A contribution to the theory of tax expenditures: the case of charitable giving",

en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 99-122.

FELDSTEIN, Martin (1987):

"The efficiency of tax expenditures: reply",

en **Journal of Public Economics**, vol. XXXIII, nº 1, pp. 133-136.

FELDSTEIN, Martin, y CLOTFELTER, Charles T. (1976):

"Tax incentives and charitable contributions in the United States. A microeconomic analysis",

en **Journal of Public Economics**, nº 5, pp. 1-26.

FERNÁNDEZ CAINZOS (ed.) (1986):

El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

FORMAN, Jonathan B. (1986):

"Origins of the Tax Expenditure Budget",

en **Tax Notes**, 10 de febrero, pp. 537-545.

FRANK, Max (1985):

"Considerations critiques sur l'inventaire des dépenses fiscales établi en 1984 par le Conseil Supérieur des Finances",
en **Cahiers Economiques de Bruxelles**, n° 106, pp. 158-191.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974a):

Prólogo,
en LAGARES CALVO (1974), pp. 5-21.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1974b):

Introducción,
en NEUMARK (1970), pp. VII-XLVII.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1986):

"Opciones fiscales de los años 80",
en **Papeles de Economía Española**, n° 27, pp. 194-277.

FUENTES QUINTANA, Enrique (1987):

Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición.

Imprenta Rufino García Blanco, Madrid.

FUENTES QUINTANA, Enrique (Director) (1990):

La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española.

Ed. Civitas, Madrid.

GARCIA LOPEZ, José (1975):

"La Sociología Financiera en la Hacienda Pública",
en **Hacienda Pública Española**, n° 34, pp. 227-238.

GIMENO ULLASTRES, Juan A. (1984):

"Las causas del déficit público",
en **Hacienda Pública Española**, nº 88, pp. 85-105.

GIMENO ULLASTRES, Juan A. (1995):

"Los beneficios de los gastos indivisibles",
Ponencia presentada en el **II Encuentro de Economía Pública**. Universidad de Salamanca (10 de febrero).
Mecanografiada.

GOLD, S.D., y NESBARY, D. (1985):

State Tax Expenditure Review Mechanisms.

Ed. National Conference of State Legislatures, Denver,
Colorado.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1980):

"Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de
gastos públicos",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 5, pp. 61-77.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1982):

"El control de los gastos fiscales por el Tribunal de
Cuentas",
en DIRECCION GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.)
(1982), vol. I, pp. 673-700.

GONZÁLEZ-BLANCH, Francisco (1984):

"Los problemas de evaluación de los 'gastos fiscales' en
los países miembros de la O.C.D.E.",
en **Presupuesto y Gasto Público**, nº 20, pp. 43-48.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M. (1992):

"Presupuestos Generales del Estado para 1993: el reto de la credibilidad",
en **Cuadernos de Información Económica**, nº 67.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M., y ONRUBIA, Jorge (1992):

"El gasto público en vivienda en España",
en **Hacienda Pública Española**, nº 120/121, pp. 189-231.

GOODE, Richard B. (1977):

"Economic Definitions of Income",
en PECHMAN (ed.) (1977), pp. 1-30.

GOTTSCHALK, Peter (1976):

"Deductions versus credits revisited",
en **National Tax Journal**, vol. XXIX, nº 2, pp. 221-226.

GUNN, Alan (1979):

"Is an interest deduction for personal debt a tax expenditure?",
en **Canadian Taxation**, nº 4, pp. 46-50.

HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA (1970):

"Editorial",
en **Hacienda Pública Española**, nº 4, pp. 3-8.

HARDWICK, P.J.W. (1980):

"Government of Canada tax expenditure account. Ottawa: Department of Finance, 1979, pp. 96",
en **Canadian Taxation**, nº 2, pp. 66-68.

HARRIS, Jeannie E. (1990):

Tax expenditures: Report utilization by state policy makers.

Ed. Virginia Polytechnic Institute and State University, Virginia.

HARRIS, Jeannie E. (1993):

"Factors Affecting Tax Expenditure Report Use",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 387-416.

HARRIS, Jeannie E., y HICKS, S.A. (1992):

"Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an
Innovation",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. XII, nº 3, pp. 32-49.

HELLER, Walter (1954):

"Política fiscal y desarrollo económico",
en OKUN y RICHARDSON (eds.) (1964), pp. 520-543.

HELLMUTH, William F. (1977):

"Homeowners Preferences",
en PECHMAN (ed.) (1977).

HERRERA NIETO, José L. (1981):

El Presupuesto de Gastos Fiscales en España.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
(serie Monografías, nº 13).

HILDRED, William M., y PINTO, James V. (1986):

"Passive tax expenditures: estimates of states' revenue losses attributable to federal tax expenditures",
en **Journal of Economic Issues**, vol. XX, nº 4,
pp. 941-952.

HILDRED, William M., y PINTO, James V. (1993):

"Approaches to Tax Expenditure Estimation: The Case of Passive Tax Expenditures",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 443-476.

HOWARD, Christopher (1995):

"Testing the tools approach: Tax expenditures versus direct expenditures",
en **Public Administration Review**, vol. 55, nº 5,
pp. 439-447.

HUDDER, J.J. (1993):

"Sales Tax Expenditure Reporting: A State Problem",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 283-310.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973):

Informe sobre el Sistema tributario español (Libro verde).

Mecanografiado.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (1976):

Cahiers de Droit Fiscal International.

Ed. Kluwe, vol. LXIa, pp. 295-315.

JOULFAIAN, David (1985):

The distribution of taxes and tax expenditures: the case of the Massachusetts income tax.

Ed. Northeastern University, Boston, Massachusetts.

KESSELMAN, Jonathan R. (1977):

"Non-business deductions and tax expenditures in Canada: aggregates and distributions",
en **Canadian Tax Journal**, vol. 25, n° 2, pp. 160-179.

KING, Ronald F. (1984):

"Tax expenditures and systematic public policy: an essay on the political economy of the Federal Revenue Code",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. IV, n° 1, pp. 14-31.

KOBRAK, P., y GREGORY, W. (1993):

"Expanding Budget Options: Tax Expenditures and the Michigan Legislative Process",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
n° 2, pp. 189-224.

LAGARES CALVO, Manuel J. (1974):

Incentivos fiscales a la inversión privada.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LASARTE ALVAREZ, Francisco J. (1968):

"Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial",
en **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública**,
nº 78, pp. 1.287-1.318.

LAURE, Maurice (1956):

Tratado de política fiscal.

Ed. de Derecho Financiero, Madrid (1960).

LITZENBERGER, Robert; SOSIN, Howrad (1978):

"Taxation and the Incidence of Homeownership Across Income Groups",
en **Journal of Finance**, nº 33, pp. 947-960.

MANVEL, Allen D. (1979):

"Homeowners Tax Preferences",
en **Tax Notes**, 8 octubre, pp. 503-504.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. (1976):

"Rapporteur National" al XXXe Congrès International de Droit Financier et Fiscal, Jerusalem,
en INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (1976).

MASLOVE, Allan M. (1980):

"The distributive effects of tax expenditures: a suggested methodology and an example",
en **Canadian Taxation**, nº 4, pp. 225-227.

McDANIEL, Paul R. (1979a):

"The tax expenditure concept: theory and practical effects",
en **Tax Notes**, 14 de mayo, pp. 587-592.

McDANIEL, Paul R. (1979b):

"Institutional procedures for congressional review of tax expenditures",
en **Tax Notes**, 28 de mayo, pp. 659-664.

McDANIEL, Paul R. (1981):

"Evaluation of particular tax expenditures",
en **Tax Notes**, 21 de mayo, pp. 619-625.

McDANIEL, Paul R., y SURREY, Stanley S. (eds.) (1985):

International aspects of tax expenditures: a comparative study.

Ed. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.

McINTYRE, Michael J. (1976):

"The Sunset Bill: a periodic review for tax expenditures",
en **Tax Notes**, 9 de agosto, pp. 3-9.

McINTYRE, Michael J. (1982a):

"How to identify tax-based spending programs"
en **Tax Notes**, 18 de enero, pp. 91-95.

McINTYRE, Michael J. (1982b):

"The «cost» of Tax Expenditures",
en **Tax Notes**, 15 de febrero, pp. 424-425.

McINTYRE, Robert S. (1981):

"Lessons for tax reformers from the history of the energy tax incentives in the windfall profit tax act of 1980", en **Boston College Law Review**, vol. 22, pp. 705-745.

McINTYRE, Robert S., y TIPPS, Dean C. (1985):

The failure of corporate tax incentives. A study of three years of growing loopholes and lagging investment.

Ed. Citizens for Tax Justice, Washington.

McLURE Jr., Charles (1977):

"Comments",
en PECHMAN (ed.) (1977).

MELGUIZO SANCHEZ, Angel (1979):

"El Presupuesto de Calvo Sotelo. Notas en torno a sus cifras de liquidación",
en **Cuadernos Económicos de I.C.E.**, nº 10, pp. 401-442.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988):

Documentación sobre gastos fiscales (II).

Dirección General de Tributos. Gabinete de Estudios.

Documento de trabajo nº 88/35, 28 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995a):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1996.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995b):

Recaudación y Estadísticas de la Reforma Tributaria.

Dirección General de Tributos.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995c):

Memoria de la Administración Tributaria 1995.

Secretaría de Estado de Hacienda.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1995d):

Informe Económico y Financiero para 1996. Tomo II: Memoria de Beneficios Fiscales.

Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996a):

Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1996b):

Informe económico-financiero. Tomo II: Memoria de Beneficios Fiscales.

Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

MINISTERIO DE HACIENDA (1973):

**Informe sobre el Sistema Tributario Español. Anexo 2.
Evaluación de los Beneficios Fiscales.**

Mecanografiado.

MINISTERIO DE HACIENDA (1976):

Sistema tributario español. Criterios para su reforma.

(Libro blanco).

Mecanografiado

MINISTERIO DE HACIENDA (1980):

**Nota sobre la metodología utilizada en la estimación del
Presupuesto de Gastos Fiscales de 1981.**

Mecanografiado.

MINISTERIO DE HACIENDA (1983):

**Nota sobre la metodología utilizada en la estimación del
Presupuesto de Gastos Fiscales de 1983.**

Mecanografiado.

MOON, Ailee (1989):

**Federal Income Tax Expenditures as Instruments of Social
Welfare Financing.**

Ed. University of California.

MORAL MEDINA, Francisco (1975):

"Exenciones tributarias: su problemática",
en VARIOS AUTORES (1975), vol. I, pp. 195-220.

MUSGRAVE, Richard A. (1967):

"In Defense of an Income Concept",
en **Harvard Law Review**, nº 81, pp. 44-62.

MUSGRAVE, Richard A. (1986):

"¿Viene o no viene el Leviatán?",
en FERNÁNDEZ CAINZOS (ed.) (1986).

MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B. (1992):

Hacienda Pública. Teórica y aplicada.
Ed. McGraw-Hill, Madrid (5ª ed.).

NEUMARK, Fritz (1970):

Principios de la Imposición.
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1974).

NORDIC COUNCIL OF MINISTERS (1987):

Tax Expenditures.
Ed. Nordisk Ministerrad, *Skattentgifter*, Rapport Lammad
Till Nordiska Ministerraddet (Finans Ministrarna) au den
Nordiska Skattentgiftsgruppen.

NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo (1986):

Poder tributario y no sujeción tributaria.
Ed. Universidad de La Laguna.

O'CONNOR, James (1981):

La crisis fiscal del Estado.
Ed. Península, Barcelona.

OKUN, Bernard, y RICHARDSON, Richard (eds.) (1964):

Estudios sobre desarrollo económico.

Ed. Deusto, Bilbao (2ª ed.).

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1984):

**Dépenses Fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les
pays.**

Ed. OCDE, París.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES
(1996):

Tax Expenditures. Recent Experiences.

Ed. OCDE, París.

PAN, Nick D. Le (1979):

"Tax expenditure analysis: some conceptual problems",
en **Canadian Taxation**, nº 2, pp. 15-18.

PECHMAN, Joseph A. (1957).

"Erosion of the individual income tax",
en **National Tax Journal**, vol. X, nº 1, pp. 1-25.

PECHMAN, Joseph A. (ed.) (1977):

Comprehensive Income Taxation,

Ed. The Brooking Institution, Washington, D.C.

POGUE, Thomas F. (1974):

"Deductions vs. credits: a comment",
en **National Tax Journal**, vol. XXVII, nº 4, pp. 659-662.

POMP, R.D. (1993):

"Rethinking State Tax Expenditure Budgets",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 337-351.

PONT CLEMENTE, Joan F. (1986):

La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA.

Eds. de Derecho Reunidas, Madrid.

RAFOLS ESTEVE, Juan (1977):

"Evaluación económica de los incentivos fiscales a las viviendas de protección oficial",
en **Hacienda Pública Española**, nº 47, pp. 131-146.

REVILLA PEDRAZA, María C. (1990):

"Política fiscal y gastos fiscales en la última década",
en **Información Comercial Española**, nº 680, pp. 127-139.

ROSEN, Harvey S. (1984):

Manual de Hacienda Pública.

Ed. Ariel, Barcelona (1987).

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1963a):

"Teoría jurídica de la exención tributaria",

en VARIOS AUTORES (1964);

y en SÁINZ DE BUJANDA (1963b), vol. III, pp. 385-463.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1963b):

Hacienda y Derecho.

Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

SANZ SANZ, José F. (1991):

"Los gastos fiscales. Un estudio",
en **Actualidad Tributaria**, nº 36, pp. D-729 - D-769.

SCHAAFSMA, P. W.; VASCHE, J. D. (1993):

"Tax Expenditure Reporting and Fiscal Crises: The Case of California",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5, nº 2, pp. 225-242.

SCHICK, Allen (1986):

"Controlling nonconventional expenditure: tax expenditures and loans",
en **Public Budgeting & Finance**, vol. VI, nº 1, pp. 3-19.

SHOUP, Carl S. (1975):

"Surrey's pathways to tax reform. A review article",
en **The Journal of Finance**, vol. XXX, nº 5,
pp. 1.329-1.341.

SMITH, Roger (1979):

Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System.

Ed. Canadian Tax Foundation, Toronto.

SOLER AMARO, Ramón (1976):

Régimen tributario de la concentración de empresas.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SPICER, M. W. (1993):

"A Contractarian Approach: Rules Which Shape Tax Expenditure Decisions and Policies",

en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5, nº 2, pp. 265-282.

STEINMO, Sven (1986):

"So what's wrong with tax expenditures? A reevaluation based on swedish experience",

en **Public Budgeting & Finance**, vol. VI, nº 2, pp. 27-44.

STEVENS, Kevin T. (1989):

An empirical analysis of the nature of selected tax expenditures in a state individual income tax system.

Ed. University of Kentucky.

SUNLEY, Emil M. (1977):

"Summary of the Conference Discussion",

en PECHMAN (ed.) (1977), pp. 261-276.

SUNLEY, Emil M. (1980):

"A Tax Preference is Born: A Legislative History of the New Jobs Tax Credit",

en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 391-408.

Existe una traducción a cargo de J. Colom Nadal en **Hacienda Pública Española**, nº 97/1985, pp. 582-592.

SURREY, Stanley S. (1970a):

"Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures",
en **Harvard Law Review**, vol. 83, n° 4, pp. 705-738.

SURREY, Stanley S. (1970b):

"Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance",
en **Harvard Law Review**, vol. 84, n° 2, pp. 352-408.

SURREY, Stanley S. (1973):

Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures.
Ed. Harvard University Press, Cambridge.

SURREY, Stanley S. (1977):

"The concept of Tax Relief - Its Relation to Tax Policy and Budget Policy",
en **International Institute of Public Finance**, 1977 Congress.

SURREY, Stanley S. (1979):

"Tax expenditure analysis: a reply by professor Surrey and discussion",
en **Canadian Taxation**, n° 2, pp. 26-28.

SURREY, Stanley S., y HELLMUTH, William F. (1969):

"The tax expenditure budget: response to professor Bittker",
en **National Tax Journal**, vol. XXII, nº 4, pp. 528-537.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1979):

"The tax expenditure concept: current developments and emerging issues",
en **Boston College Law Review**, vol. XX, nº 2, pp. 225-369.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1980):

"The tax expenditure concept and the legislative process",
en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 123-144.

Existe una traducción de J. Colom Nadal publicada en **Hacienda Pública Española**, nº 97/1985, pp. 569-581.

SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1985):

Tax Expenditures.

Ed. Harvard University Press, Cambridge.

SUYDERHOUD, J.P.; POLLOCK, R.L., y SINGLETON, W.R. (1993):

"Measuring State Income Tax Expenditures: A Pragmatic View of Income Tax Base Erosion",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5, nº 2, pp. 417-442.

TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971):

Tax Incentives. Ponencias y comunicaciones presentadas al **Symposium** celebrado en noviembre de 1969.

Ed. D.C. Health and Company, Lexington, Massachusetts.

TAYLOR, D.C. (1993):

"Review and Analysis of Tax Exemptions in Washington State",
en **Public Budgeting and Financial Management**, vol. 5,
nº 2, pp. 243-264.

TOBES PORTILLO, Paloma (1995):

"El Presupuesto de Gastos Fiscales español: principales problemas",
en **Hacienda Pública Española**, nº 1/1995, pp. 285-290.

TORRERO MAÑAS, Antonio (1977):

"Tarifas eléctricas y proteccionismo industrial",
en **Investigaciones Económicas**, nº 4, pp. 69-86

TRUJILLO DEL VALLE, José A. (1985):

"Estimación de las desgravaciones fiscales por inversión",
en CUERVO-ARANGO MARTÍNEZ Y TRUJILLO DEL VALLE (1986),
pp. 105-131.

TURNIER, William J. (1981):

"Evaluating personal deductions in an income tax. The ideal",
en **Cornell Law Review**, vol. 66, pp. 262-296.

VARIOS AUTORES (1964):

XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963.
Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

VARIOS AUTORES (1977):

Análisis de la Ley General Presupuestaria.

Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VASCHE, John D. (1987):

"Tax expenditure reporting: a comment",
en **National Tax Journal**, vol. XL, nº 2, pp. 255-257.

WEINBERG, Daniel H. (1987):

"The distributional implications of tax expenditures and
comprehensive income taxation",
en **National Tax Journal**, vol. XL, nº 2, pp. 237-253.

WHITE, Michelle; WHITE, Lawrence (1977):

"The Tax Subsidy to Owner-Occupied Housing: Who
Benefits?",
en **Journal of Public Economics**, nº 7, pp. 111-126.

WOLFF, Wendy (1985):

"Lost revenue, bad policy: some unsettling examples of
tax expenditures",
en BARNES (ed.) (1985), pp. 15-20.