

El presupuesto de beneficios fiscales: el caso práctico de Navarra

I.- INTRODUCCIÓN

Por primera vez en una administración del Estado, mediante la correspondiente modificación legal, se han contabilizado los beneficios fiscales como partidas presupuestarias.

Para ello, la Ley foral 18/2004, de 29 de diciembre de 2004, de presupuestos generales de Navarra para el ejercicio del año 2005, estableció la siguiente modificación de la Ley de la Hacienda Pública de Navarra:

Artículo 34. Modificación de la Ley Foral 8/1988, de la Hacienda Pública de Navarra. Se modifica el apartado 3 del artículo 38 de la Ley Foral 8/1988, de 26 de diciembre, de la Hacienda Pública de Navarra, que a partir de la entrada en vigor de la presente Ley Foral, tendrá la siguiente redacción:

“3. A los efectos de este artículo, se entenderá por importe íntegro¹:

- En las obligaciones reconocidas, el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes.

- En los derechos liquidados, el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que, siendo procedentes, no estén recogidas como beneficio fiscal en el estado de gastos del presupuesto de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos”.

Para en el siguiente artículo de la ley de presupuestos regular el funcionamiento de las partidas de beneficios fiscales.

Artículo 35. Partidas presupuestarias destinadas a beneficios fiscales.

Las partidas denominadas:

“Gastos fiscales para alquiler de vivienda, Gastos fiscales por inversión en vivienda habitual, Gastos fiscales por creación de empleo, Gastos fiscales por inversión, Gastos fiscales por inversión en I+D+I, Gastos fiscales derivados de las deducciones por pensiones de viudedad y Gastos fiscales por inversión en bienes de interés cultural, sólo podrán destinarse al uso para el que han sido aprobadas, es decir, para recoger el beneficio fiscal a ellas asociadas. No podrán ser objeto de minoración ni por ajuste presupuestario, para financiar ninguna otra finalidad”.

¹ La redacción anterior de este tercer punto decía: “A los efectos de este artículo, se entenderá por importe íntegro el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes”.

II.- LOS BENEFICIOS FISCALES

Sin fijarnos en antecedentes anteriores, podemos señalar que el artículo 134.2 de la Carta Magna de 1978 constituye el punto de partida de los temas relacionados con los gastos fiscales. Este artículo señala 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”.

En Navarra, la ley foral 8/1988, reguladora de la Hacienda Pública de Navarra, en su artículo 34 establece que: “el Departamento de Economía y Hacienda elaborará y someterá a la aprobación del Gobierno: Una Memoria explicativa del contenido de los Presupuestos, con descripción de los objetivos y actuaciones principales de cada programa y de las principales modificaciones que presenten en relación con los presupuestos en vigor. La Memoria contendrá asimismo una estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos propios de Navarra”

En el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi, el Decreto Legislativo 1/1994, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones vigentes sobre régimen presupuestario, establece la obligación de consignar en los presupuestos los beneficios fiscales que afecten a los tributos de la Administración, además de informar sobre los beneficios fiscales correspondientes a las aportaciones que efectúen las diputaciones forales, que en su correspondiente normativa presupuestaria también recogen unas obligaciones similares².

Las expresiones gastos fiscales y beneficios fiscales se utilizan indistintamente, ya que así lo hace la doctrina, al entender que el empleo de uno u otro término depende del sujeto que lo utilice. Así, lo que para la Hacienda es un gasto fiscal, para el contribuyente constituirá un beneficio fiscal.

No se ha establecido una definición unitaria de este concepto ni existe un consenso en la doctrina de la Hacienda sobre el significado y alcance exacto

del término, aunque puede aceptarse que el beneficio fiscal lo constituyen los incentivos que, por razones de política fiscal, se integran en el ordenamiento tributario. Se incluyen por lo tanto todas aquellas exenciones, bonificaciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del impuesto y que, favoreciendo a determinadas rentas o actividades, pretenden la consecución de objetivos económicos y sociales. Suponen una disminución de los ingresos tributarios o, visto desde el otro lado, una forma de subvencionar (sin pasar por el presupuesto) determinadas actividades.

Desde mi punto de vista, los aspectos que caracterizan básicamente a los gastos fiscales son:

- Suponen una disminución de los ingresos tributarios
- Afectan a un colectivo determinado
- Alteran la base estructural del impuesto

Además, creo que puede afirmarse que su creación se debe, principalmente, a su facilidad para la gestión, ya que el propio interesado se “cobra” el importe mediante la autodeclaración tributaria o, en muchas ocasiones, a su “cierta opacidad”. En efecto, es más fácil “disimular” un beneficio fiscal que una subvención, que debe estar sujeta a una serie de requisitos como publicidad, convocatoria pública, intervención por los funcionarios de la Intervención General de la Administración correspondiente, etc.

El aspecto más conflictivo en relación a los gastos fiscales es la desviación respecto de la estructura del impuesto. La duda surge cuando se pretende determinar qué es la estructura del impuesto. Por ello, en función de cómo se determine ésta, aparecerán diferentes maneras de entender el concepto de beneficio fiscal. En resumen, se trata de saber si una determinada medida forma parte de la estructura del impuesto o es una medida especial que la altera. Así, por ejemplo, ¿la reducción general por rendimientos del trabajo o el tipo reducido del IVA deben considerarse que forman parte de la estructura general del impuesto o que son medidas especiales?

² Para los territorios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa son las Normas Forales 53/1992; 10/1997; y 17/1990, respectivamente.

Otro aspecto que puede determinar su catalogación como gasto fiscal es la mayor o menor dificultad para su cálculo que, en muchas ocasiones, debe realizarse por medio de estimaciones o simulaciones. La complejidad de su cálculo puede ser un fuerte aliciente para su no consideración como beneficio fiscal.

III.- LOS PRESUPUESTOS DE BENEFICIOS FISCALES (PBF)

En la Introducción se ha resumido brevemente diversa normativa estatal sobre los PBF.

El Manual de Transparencia fiscal del Fondo Monetario Internacional establece:

“El gasto tributario incluye exenciones de la base tributaria, deducciones autorizadas de la renta bruta, créditos fiscales deducidos de los impuestos por pagar, reducciones de las tasas impositivas e impuestos diferidos (como la depreciación acelerada). A menudo son idénticos en sus efectos a los programas de gasto explícitos. Por ejemplo, puede brindarse asistencia a la industria mediante programas de gasto o a través de un tratamiento tributario concesionario. El gasto tributario no requiere una aprobación anual formal de la legislatura y, una vez introducido, típicamente no está sujeto al mismo grado de escrutinio que las erogaciones efectivas.

Las normas mínimas exigen que en el presupuesto se incluya una declaración de los principales rubros de gasto tributario del gobierno central, incluyendo una breve explicación sobre la índole de cada programa para permitir al menos evaluar en cierta medida su justificación y significación fiscal. Para ello será necesario tomar decisiones respecto a una serie de cuestiones, incluida la definición precisa del gasto tributario y la cobertura de la declaración en cuanto a los tipos de impuestos que abarca y los niveles de gobierno en los cuales se aplique. En este sentido, los procedimientos empleados varían ampliamente en los países que actualmente declaran información sobre el gasto tributario.

La práctica óptima es declarar una estimación del costo fiscal aproximado de cada rubro de gasto tributario. Si bien pueden presentarse graves dificultades para la estimación de los costos, la declaración

del costo aproximado y la posibilidad de que la base utilizada para el cálculo sea objeto de un examen independiente puede mejorar significativamente la transparencia de la gestión de las finanzas públicas. Varios países de la OCDE publican regularmente una estimación del gasto tributario”.

Igualmente la OCDE en la publicación titulada *Transparencia presupuestaria- Las mejores prácticas de la OCDE* señala:

“Los gastos fiscales corresponden a los costos estimados que resultarán, para los ingresos tributarios, de los beneficios aplicados a ciertas actividades.

El coste estimado de los principales gastos fiscales debe ser señalado a título de información complementaria en el presupuesto. Se debería, en la medida de lo posible, introducir un análisis de los gastos fiscales vinculados a ciertas categorías funcionales en los comentarios de gastos de orden general relativos a esas categorías, con el objeto de mejorar la información de las opciones presupuestarias”.

Las administraciones tributarias del Estado llevan varios años presentando entre la documentación presupuestaria los presupuestos de gastos fiscales, aunque con diferente grado de desarrollo. Sin embargo, no hemos podido encontrar en ningún caso la liquidación de este presupuesto de gastos fiscales. No deja de ser curioso que los presupuestos generales cierran el ciclo presupuestario con la aprobación de las cuentas, tras la elaboración del informe de fiscalización por parte del órgano de control correspondiente (Tribunal de Cuentas o similar), mientras que en el caso de los gastos fiscales se haga el esfuerzo de su elaboración, pero no se haya exigido nunca ni su liquidación ni su aprobación o, al menos, su análisis y explicación por parte del ejecutivo.

De esta manera los gastos fiscales no dejan de constituir una declaración de intenciones al elaborar los presupuestos, cuyo volumen real ejecutado no lo conocen el legislativo ni la ciudadanía en general. Tampoco puede valorarse su eficacia para la consecución de las políticas perseguidas ya que en la elaboración del PBF no se explicita este extremo.

CONTABILIDAD

IV.- LOS PRESUPUESTOS DE GASTOS FISCALES DEL AÑO 2005 EN LAS DIFERENTES ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

En el cuadro adjunto se presentan las cifras de los presupuestos de ingresos tributarios de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado.

Para poder hacer una comparación homogénea presentamos los datos por impuestos, ya que descender a los tipos de gasto fiscal concreto dificulta la comparación, al no existir los mismos conceptos en todas las administraciones y haber diferencias en la estructura de los tributos.

(En miles de euros)

Presupuestos de Gastos Fiscales	GIPUZKOA			BIZKAIA			ÁLAVA			NAVARRA			ESTADO		
	Previsiones Presupuest.	Benefic. Fiscales	%												
1º Imp. Directos	1.480.071	872.275	37	2.432.789	1.257.880	34	741.606	378.466	34	1.482.135	611.556	29	63.689.470	19.645.560	24
IRPF	1.053.218	562.942	35	1.707.360	939.269	35	539.578	261.297	33	968.616	373.408	28	33.703.000	14.719.530	30
I. s/ Sociedades	372.870	186.756	33	637.630	250.630	28	181.278	77.387	30	438.472	192.030	30	27.901.000	4.220.420	13
I. s/ Sucesiones	20.339	16.250	44				7.060	25.051	78	25.747	4.445	15			
I. s/ Patrimonio	30.340	41.908	58	58.710	67.980	54	11.000	14.730	57	45.034	39.094	46	32.000	13.130	29
Otros	3.304			29.089			2.690			4.266	2.579	38	2.053.470	692.480	25
2º Imp. Indirectos.	1.890.181	950.518	33	2.785.000	1.311.680	32	975.147	537.048	36	1.422.516	654.692	32	43.051.000	21.540.990	33
I. s/ Trans. y A.J.D.	135.993	27.637	17	227.610	2.430	1	51.967	46.361	47	114.178	11.139	9			
IVA	1.285.748	859.276	40	1.834.330	1.207.100	40	686.054	457.682	40	887.113	591.350	40	30.015.000	20.007.140	40
I. Especiales	429.944	58.443	12	663.140	91.990	12	219.122	30.386	12	297.965	48.918	14	10.413.000	1.256.920	11
Primas de Seguros	23.006	4.612	17	35.910	7.050	16	10.266	2.341	19	15.518	3.285	17	1.369.000	276.930	17
Vtas. Min. Hidrocarb.	15.245	550	3	24.010	3.110	11	7.738	279	3						
Otros I. Indirectos	245									107.742			1.254.000		
3º Tasas y otros Ingr	33.069			81.341			11.461			61.443			2.237.030	21.970	
TOTAL	3.403.321	1.822.793	35	5.229.130	2.569.560	33	1.728.214	915.514	35	2.966.094	1.266.248	30	108.977.500	41.208.520	27

El porcentaje se ha calculado sobre el presupuesto más los gastos fiscales o presupuesto teórico total.

Como se desprende de los datos del cuadro, los gastos fiscales suponen el 28 por ciento de lo que se podría recaudar, si no se hubieran establecido, y alcanzan los 48.000 millones de euros para el conjunto de las administraciones tributarias.

El mayor porcentaje, 35, corresponde a los territorios de Bizkaia y Álava y el menor, 27, al Estado. No obstante, hay que resaltar que, en el caso de Navarra, se han duplicado los gastos fiscales en la

parte de los mismos incluida en el presupuesto. Si se corrige este efecto el porcentaje asciende al 31,7.

La proporción entre los procedentes de impuestos directos e indirectos es similar para todas las administraciones (48-52), con la excepción de Álava que es de 41-59.

V.- LOS BENEFICIOS FISCALES EN NAVARRA

El presupuesto de beneficios fiscales del año 2005 de Navarra es el siguiente:

(En miles de euros)

	IMPORTE	%
IMPUESTOS DIRECTOS	611.556	48,30
IRPF	373.408	29,49
MINORACIONES EN LA BASE	57.985	4,58
EXENCION POR REINVERSION EN VIVIENDA HABITUAL	13.321	1,05
APORTACIONES A SIST. PREV. SOC. L (PLANES DE PENSIONES)	44.320	3,50
COTIZACIONES SEGURIDAD SOCIAL PERSONA CUIDADORA	344	0,03
DEDUCCIONES DE LA CUOTA	315.423	24,91
POR VIVIENDA HABITUAL	110.638	8,74
Por alquiler	3.914	0,31
Por adquisición o rehabilitación	106.724	8,43
ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL	5.689	0,45
Inversiones	4.690	0,37
Creación de empleo	999	0,08
OTRAS DEDUCCIONES	187.632	14,82
Bienes de interés cultural	5	0,00
Donativos	3.441	0,27
Deducción por trabajo	184.186	14,55
PENSIONES DE VIUDEDAD	7.269	0,57
DEDUCCION CUOTAS IAE	4.195	0,33
PATRIMONIO	39.094	3,09
SOCIEDADES	192.030	15,17
AJUSTES A LA BASE IMPONIBLE	43.500	3,44
RESERVA ESPECIAL	27.141	2,14
LIBERTAD DE AMORTIZACION	803	0,06
EXENCION POR REINVERSION	15.556	1,23
TIPOS ESPECIALES	24.322	1,92
BONIFICACIONES DE LA CUOTA	5.740	0,45
DEDUCCIONES EN LA CUOTA INTEGRAL	116.266	9,18
INVERSIONES. CREACION DE EMPLEO	108.696	8,58
I+D+I	7.570	0,60
DEDUCCION CUOTAS IAE	2.202	0,17
RENTA NO RESIDENTES	2.579	0,20
SUCESIONES Y DONACIONES	4.445	0,35
IMPUESTOS INDIRECTOS	654.691	51,70
IVA	591.350	46,70
EXENCIONES	206.263	16,29
TIPO SUPERREDUCIDO	82.493	6,51
TIPO REDUCIDO	302.594	23,90
TRANSMISIONES Y AJD	11.139	0,88
ESPECIALES	48.917	3,86
ALCOHOL Y CERVEZA	1.646	0,13
TRANSPORTE	8.096	0,64
HIDROCARBUROS	38.114	3,01
ELECTRICIDAD	1.061	0,08
PRIMAS DE SEGURO	3.285	0,26
TOTAL BENEFICIOS FISCALES	1.266.247	

CONTABILIDAD

Para su cálculo se ha seguido el denominado método de pérdida de ingresos, como lo hacen la mayoría de los países de la OCDE. Así, los cálculos se efectúan, generalmente, mediante estimaciones y simulaciones a partir de las declaraciones de los años anteriores.

De este presupuesto, se han llevado al presupuesto general los conceptos que se presentan en el cuadro, que han tenido la siguiente ejecución:

(En miles de euros)

Partida	Crédito Inicial	Modificaciones	Consolidado	Liquidado
Alquiler Viviendas	3.914		3.914	3.816
Creación Empleo	14.286	463	14.749	14.749
Pensiones Viuded.	7.269		7.269	4.115
Total cap.4	25.469	463	25.932	22.680
Inversión	83.574	-8.567	75.007	67.234
Inver. I+D+I	7.570	8.103	15.673	15.673
Vivienda Habitual	120.045		120.045	116.159
Bienes Culturales	5.000	882	5.882	5.882
Total cap 7	211.194	-463	210.731	199.072
Total Gtos. Fiscales	236.663	0	236.663	221.752

Estos gastos fiscales han sido financiados con sus correspondientes partidas de ingresos que se distribuyen entre:

I.R.P.F.	130 millones de euros
Sociedades	92 millones de euros
Total	222 millones de euros.

El cálculo de la ejecución se ha realizado, para los gastos fiscales procedentes del IRPF, efectuando un nuevo proceso de las declaraciones y su posterior comparación con los datos originales. De esta forma, se corrige el efecto que puede darse como consecuencia de que determinados contribuyentes no pudieran llegar a aplicarse la totalidad de beneficios a que, en principio, tendrían derecho por la existencia de topes o límites al conjunto de deducciones o reducciones.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, se ha efectuado mediante la suma de las correspondientes

casillas de las declaraciones, al considerar que este método, evidentemente más sencillo, no genera diferencias significativas.

No puede olvidarse que el efecto real de los “beneficios fiscales” sobre los ingresos tributarios, al igual que estos últimos, constituye en la práctica un cálculo muy difícil de hacer, ya que se produce junto a un proceso que nunca está cerrado, como consecuencia del sometimiento de los ingresos tributarios a las revisiones o inspecciones correspondientes hasta su plazo de prescripción y, en su caso, los posibles procedimientos judiciales.

Por otra parte, si comparamos los gastos directos con los realizados mediante la aplicación de gastos fiscales se puede comprobar la importancia de la actividad realizada mediante este procedimiento indirecto. Así, en el cuadro siguiente puede valorarse esta actividad en los casos en los que se ha efectuado la liquidación de los gastos fiscales:

Concepto	Gastos fiscales contabiliz.	Gastos Presupuestarios
Alquiler viviendas	3.815.675	2.499.336
Inversión vivienda	116.159.322	43.232.278
Creación de empleo	14.749.229	
Inversión	67.233.946	46.633.966
Inver. I+D+I	15.673.173	15.026.969
Pensiones viudedad	4.114.860	
Bienes Culturales	5.882	
Total	221.752.087	107.392.553

Como se desprende de estos datos, los gastos fiscales duplican los importes de las subvenciones que, según el presupuesto, se han destinado a estos fines, aunque no todos los conceptos de gasto fiscal mantienen el correspondiente gasto presupuestario. Son muy significativos los dedicados a la inversión en vivienda y a la inversión empresarial. En ambos casos la aportación mediante las medidas fiscales supera a la realizada mediante subvenciones presupuestarias, siendo en el caso de la vivienda casi tres veces mayor.

VI.- CONCLUSIONES

- 1.- El sistema utilizado por Navarra para incluir en los presupuestos algunos de los gastos fiscales se ha efectuado de manera legal, ya que la ley de presupuestos estableció las modificaciones precisas para su contabilización, al mismo tiempo que se limitó la posibilidad de su utilización para otros fines, mediante el empleo de las diferentes figuras presupuestarias.
 - 2.- A pesar de que autores como Albiñana, ya en el año 1979, se mostraban favorables a su inclusión en el presupuesto, no se han establecido normas para su contabilización. Esto, unido a la dificultad, en muchos casos, para concretar qué son los gastos fiscales y, en otros, para su correcto cálculo, hace difícil su inclusión en los presupuestos.
 - 3.- Con la actual normativa presupuestaria y desde ese punto de vista, no está claro que los gastos fiscales, que en definitiva constituyen un menor ingreso, tengan las mismas características que los gastos. Así los gastos fiscales no están sujetos a los tradicionales procedimientos de control del gasto (intervención, etc.) ni tienen carácter limitativo.
 - 4.- Los presupuestos de Navarra para el año 2005 recogen aproximadamente una quinta parte del presupuesto de gastos fiscales. Aunque puede considerarse un primer intento y muy loable de inclusión en los presupuestos, es evidente que las partidas más significativas cuantitativamente no están contempladas.
- En definitiva, se han contabilizado las que resultan más fácilmente identificadas con políticas activas de gasto y presentan mayor facilidad para su cálculo.
- 5.- Aunque su efecto en el saldo presupuestario sea nulo, ya que su contabilización, tras el correspondiente cálculo, se efectúa por el mismo importe en gastos y en ingresos, sí tiene efecto en muchos de los indicadores presupuestarios como, por ejemplo, los que hacen referencia a gastos o ingresos por habitante, gastos o ingresos corrientes etc, lo que dificulta las comparaciones temporales.
 - 6.- En el caso navarro se ha duplicado el efecto de determinados gastos fiscales, ya que se mantiene el presupuesto de gastos fiscales sin modificaciones y algunos de los mismos se recogen en el presupuesto.
 - 7.- La contabilización por una única administración tributaria afecta a las comparaciones que puedan realizarse entre las mismas.
 - 8.- Ninguna administración tributaria presenta la liquidación del Presupuesto de Beneficios Fiscales.
 - 9.- Es muy discutible que, por sí sola, la mera inclusión de determinados gastos fiscales en la liquidación presupuestaria mejore notablemente la información sobre la actividad económica de la administración, ya que parece necesario que se incluya algún estado contable que la explique, detallando la influencia que en determinadas políticas públicas tiene la actividad presupuestaria y la realizada de manera indirecta mediante las bonificaciones fiscales.
 - 10.- Sería deseable que todas las administraciones tributarias, así como las responsables de la contabilidad pública, (incluso los órganos de control) elaboraran un documento de consenso sobre la manera de presentar (contabilizar) y calcular la información que se debe proporcionar sobre los gastos fiscales, incluyendo una lista de los conceptos que se deben incluir como gastos fiscales.

- 11.- De acuerdo con los datos actualmente disponibles, el presupuesto de gastos fiscales para las cinco administraciones tributarias asciende a 48.000 millones de euros y a un 28 por ciento del presupuesto. La importancia de estas cifras obliga a que los responsables de aprobar los diferentes presupuestos cuenten con toda la información necesaria para adoptar las decisiones más convenientes para la sociedad. No puede olvidarse que el presupuesto tiene, entre otras, una función redistributiva de la riqueza que se realiza tanto por la vertiente del gasto, según quien es el beneficiario, como del ingreso, en función de cómo se obtienen los fondos. Disponer de esta información de manera clara y precisa puede favorecer la adopción de criterios alternativos a los actualmente utilizados.
- 12.- En definitiva, se trata de analizar de qué manera se puede facilitar esta información al Parlamento y por extensión a toda la sociedad. Mientras no haya una normativa clara sobre el propio concepto de gasto fiscal y su contabilización (según lo señalado en la conclusión 10) los pasos a dar podrían ser:
- a) Efectuar la liquidación de los Presupuestos de Beneficios Fiscales.
 - b) Esta liquidación podría separar, por una parte, los gastos fiscales que pueden calcularse, de aquellos que únicamente pueden estimarse; por otra, aquellos que corresponden a políticas claramente identificables y con partidas de gasto en el presupuesto de los que no lo son.
 - c) Con independencia de que se incluyan gastos fiscales en el presupuesto, sería deseable que se establecieran unos estados contables en los que se pudiera ver el efecto real del gasto en determinadas políticas, identificando y diferenciando el realizado mediante partidas de gasto tradicionales del efectuado mediante la disminución de los ingresos.
- 13.- Es indudable que un sistema es más democrático en la medida en la que los responsables de tomar las decisiones que nos conciernen a todos los ciudadanos disponen de la información precisa y exacta de las consecuencias de sus elecciones. Adoptadas así las decisiones, el siguiente paso consistirá en analizar la eficacia y eficiencia de las medidas fiscales.

BIBLIOGRAFIA

Albiñana, Cesar: “Los Gastos Fiscales”. *Presupuesto y Gasto Público* nº 1. 1979.

Burgos Belascoain, Javier: “El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2005”. *Presupuesto y Gasto Público* 38-(1/2005)

Cámara de Comptos de Navarra – Nafarroako Comptos Ganbera. *Informe sobre las Cuentas de Navarra del año 2005.*

Campos Fernández, María; Grau Ruiz, María Amparo: “El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”. *Auditoría Pública* nº 41.

Fernández Espinosa, Guadalupe: “Los beneficios fiscales y su control externo”. *Auditoría Pública* nº 35. Abril 2005

Fondo Monetario Internacional. *Manual de Transparencia Fiscal*

OCDE. *Transparence Budgétaire. Les Meilleures Pratiques de l’OCDE.* Mayo 2001

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas – Herri Kontuen Euskal Epaitegia. *Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal.* Año 2000.