

# El Presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías

## I. INTRODUCCIÓN

Como observación preliminar, permítasenos avanzar que el problema de fondo que subyace en la materia que en las siguientes páginas abordamos es el ya clásico en el Derecho público: someter el poder público al Derecho, con todas las dificultades que ello acarrea, y más en el ámbito de su actividad financiera.

En lo que respecta a la posible manipulación política del Presupuesto de beneficios fiscales, nos encontramos con un “arma” ofensiva o defensiva, como señaló James O’Connor, que además contribuye a la conocida “ilusión financiera”. En última instancia, la Hacienda pública sigue siendo de todos y es importante la reflexión antes de cualquier acción en tiempos de reforma. A pesar de lo ambigua que pueda resultar la idea, se trata de un germen útil. A mayor abundancia, el discurrir del tiempo nos muestra cómo estas cuestiones tan fundamentales en las disciplinas jurídicas y contables son objeto de un replanteamiento continuo. En la medida en que es obvia la interdependencia del sistema tributario y el contexto económico y social en el que ha de aplicarse<sup>1</sup>.

Entre los primeros estudiosos de estos temas, cuyos trabajos gozaron de mayor repercusión, cabe destacar a Maurice Lauré en su *Traité de Politique Fiscale*, que recogió las “*depenses fiscales*” en varios cuadros<sup>2</sup> y a Stanley Surrey, quien dedicó sus esfuerzos a aclarar la situación de los llamados “*tax expenditures*”<sup>3</sup>. Así se constata cómo, desde sus orígenes, la doctrina hacendística extranjera ha venido empleando la expresión “gastos fiscales”. Es obvio que el calificativo de gastos fiscales se debe a la naturaleza bifronte de esta institución. En España son dignos de mención los trabajos de Fuentes Quintana con ocasión de la Reforma Tributaria.

Es conveniente tener presente que Surrey, en los años sesenta, ante un Impuesto sobre la Renta de base extensiva, según la formulación de Schanz-Haig-Simons, contempla las posibles desviaciones por objetivos de política fiscal<sup>4</sup>. Ahora bien, desde la existencia de un concepto normativo ampliamente acepta-

<sup>1</sup> Como afirma Encabo: “la cuantía de este tipo de gastos se encontrará en concordancia con el espíritu que aparezca implícito en el contenido del presupuesto de gastos y de ingresos que dirijan la actividad del sector público en el ejercicio sobre el que se planifica a través de la Ley de Presupuestos Generales”.

<sup>2</sup> En España fue publicado en 1960 el *Tratado de Política Fiscal* por la Editorial de Derecho Financiero.

<sup>3</sup> En Estados Unidos Surrey (1985).

<sup>4</sup> Este concepto objetivo de renta no es pacífico y ha sido bastante criticado por la doctrina anglosajona. Prebble, J (2006).



do de renta, a partir de parámetros válidos, parece tener menos cabida las normas especiales. Éste es un problema detectado en el ámbito de la OCDE al elaborar sus informes. También España destaca al respecto que la norma de su Presupuesto de gastos fiscales deriva de una aproximación global de la imposición sobre la renta. De hecho, la posición relativa que el IRPF ocupa en cada sistema tributario influye en la configuración del Presupuesto de gastos fiscales<sup>5</sup>. Por ello, en ocasiones han sido criticados los “beneficios individuales” que afectan al saldo contributivo individual y frenan la depuración del sistema en aras a una mayor simplificación y equidad, objetivos estos que parecen contraponerse.

En definitiva, el beneficio o gasto fiscal, puede pergeñarse con una doble perspectiva: como ingreso, aunque de signo negativo, y como gasto, sin erogación, teniendo en cuenta los principios de eficiencia y economía. El beneficio fiscal, que supone un gasto para el Estado en la medida en que deja de recaudar, al mismo tiempo, coloca en una situación ventajosa a los destinatarios. Se aumenta el gasto

con o sin contraprestación, en el momento actual y/o de cara al futuro.

De este modo, llegan a ser sinónimos beneficio fiscal y gasto fiscal. Porque esas disposiciones fiscales especiales son la contrapartida de los programas de gasto directo, se han llamado “gastos fiscales”. La Constitución habla de beneficios fiscales. Estos como disposiciones especiales dan lugar a los gastos fiscales, que son expresión cifrada de los primeros. Como señaló Albiñana, la institución “se sitúa plenamente en el área presupuestaria y en la vertiente de los gastos públicos. Sin embargo, las clasificaciones tradicionales de los gastos públicos no mencionan los de carácter fiscal”.

En la práctica se configura un Presupuesto con las mínimas formalidades, señalando una cifra, a modo de esfinge de Tebas, que pretende dar respuesta a preguntas aparentemente difíciles. Según Braña, “no se trata de un Presupuesto, puesto que no hay consignación presupuestaria que se apruebe, ejecute, contabilice y controle”. Es una mera “cifra-esfinge”, como indica Mantero. Se convierte en un

<sup>5</sup> Conforme señala Encabo, el volumen total de gastos fiscales en el IRPF pone de relieve “el espíritu subjetivo que rodea a este tipo de gastos, así como el significativo poder de este tributo como instrumento de política económica y fiscal, de especial interés al hacerse notar como gravamen directo y de masas dentro de una estructura fiscal desarrollada”.

elemento de legitimación, creador de ilusión financiera. Braña critica la presentación de un documento informativo con cifras agregadas que sirven de argumento demagógico, pero nada efectivo para hacer más justo, eficaz y simple nuestro sistema tributario. Pero debe tomarse en consideración que, aunque efectivamente sea deseable un mayor desarrollo de este instituto, acorde con los tiempos, su simple introducción ya supuso algún mérito.

Uno de los principales problemas estriba en que las cifras consignadas en el Presupuesto de gastos fiscales son una mera previsión carente de eficacia jurídica. Desde la bifurcación del principio de legalidad en materia financiera, es claro que la Ley de Presupuestos únicamente prevé los ingresos y ha de autorizar los gastos, teniendo diferente valor normativo. Sin embargo, lo que la Hacienda pública puede hacer con la mano del ingreso, puede deshacerlo con la mano del gasto, y viceversa. Como se destacó con motivo de la entonces pionera inclusión de los principios de Justicia en el gasto público en nuestra Carta Magna. Quizás, en este sentido, no sea tan inofensivo el cambio de denominación de “gastos” por “beneficios” fiscales, sobre todo, si se tiene presente que el alcance del Derecho es de diferente intensidad.

Como ha subrayado Carabajo Vasco, en una Hacienda democrática es necesario conocer con exactitud y con la máxima transparencia la contribución de cada sector económico, cada grupo social y cada actividad a la satisfacción de los gastos públicos conforme a su capacidad económica, lo que es posible determinando la tributación efectiva (y no la puramente nominal o legal) de los mismos; por ello, es necesario conocer cuánto dejan de pagar en virtud de un beneficio fiscal cualquiera.

Por el carácter híbrido de la figura del gasto fiscal, se atenúa el control de la Administración tributaria y de la Intervención. Ante la fácil concesión discrecional, es patente la pérdida de control por

parte del Parlamento, que suele dar la aprobación tácita a su adopción. Y en cuanto a su eliminación, la realidad nos demuestra, cómo, a menudo, sobrevive la exención al impuesto. Ya criticó Fuentes Quintana la existencia de leyes de “proliferación y persistencia” de los beneficios tributarios, que sigue produciéndose, aunque se introduzcan por normas coyunturales. En todo caso, debería revisarse la antigüedad –sin que éste sea un elemento legitimador *per se*–, la generalidad o la neutralidad de la medida para decidir sobre su mantenimiento futuro o no. En particular, es interesante revisar los argumentos que justifican la introducción de la norma para detectar si supone un beneficio fiscal, así como los antecedentes normativos.

En la práctica, los beneficiarios muestran su preferencia por el instituto de la exención y los funcionarios por las subvenciones públicas, tal vez por el diferente tipo de control que sobre los mismos recae. Para dar cumplimiento al principio de universalidad presupuestaria<sup>6</sup>, nos encontramos con el problema de la delimitación de los gastos fiscales. A título meramente ejemplificativo, baste referirse al tratamiento fiscal de la unidad familiar. ¿Cuándo nos encontramos ante un Derecho Tributario excepcional que quiebra la generalidad y la igualdad? ¿Cuándo el gasto fiscal sirve a la igualdad real? Para garantizar la generalidad y la igualdad, en la Constitución Española de 1978, el artículo 133.3 establece “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. Esta previsión también alcanza a los entes territoriales.

Podría pensarse que a partir de la incorporación de la obligación de consignar tales beneficios en los Presupuestos, obligación de calado constitucional –explícita en el art.134.2–, el interés doctrinal por este tema creció; pero la atención prestada no se corresponde con la que merece en las circunstancias actuales. En concreto, si se pone en el contexto del

---

<sup>6</sup> El artículo 134.2 de la Constitución obliga a incluir todos los gastos e ingresos del sector público estatal en los Presupuestos Generales del Estado y a consignar en ellos “el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”.

mandato contenido en el artículo 21 de la LOFCA y diversos Estatutos de Autonomía, para averiguar qué uso han hecho de sus competencias normativas las Comunidades Autónomas en sus tributos propios y en los cedidos por el Estado y qué efectos ha tenido la cesión en la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales<sup>7</sup>.

## II. EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES: CONCEPTO Y EVOLUCIÓN

### A) Aproximación teórica al concepto de “gasto fiscal” a partir de una revisión del Derecho Comparado

Si repasamos las experiencias en el Derecho Comparado, vemos que a finales de los cincuenta, en Alemania aparecen los primeros informes sobre gastos fiscales<sup>8</sup>. En 1968 se introdujo el concepto de gasto fiscal en el Informe anual de la Secretaría del Tesoro de los Estados Unidos. Con el paso del tiempo se ha ido integrando en los procesos fiscales, presupuestarios y legislativos del Gobierno Federal y de los Estados. En 1976, la Asociación Fiscal Internacional puso de relieve la falta de información de los Gobiernos en relación con los programas de gasto efectuados a través de sus sistemas tributarios y, desde entonces, algunos Estados intentaron incorporar el Presupuesto de gastos fiscales. Así, a finales de los setenta Austria, Canadá, España y el Reino Unido. En otros países como en Francia en la década de los ochenta. Lo más significativo es que tales Presupuestos se elaboraron a partir de los datos disponibles en cada Estado y teniendo en cuenta sus circunstancias histórico-políticas.

En la mayoría de los Estados miembros de la OCDE existe una obligación legal de elaborar un

informe sobre los gastos fiscales, con periodicidad anual, por lo general<sup>9</sup>. En España, Bélgica, Finlandia, Francia y Portugal este informe se vincula explícitamente al Presupuesto, a diferencia de otros países en que se elabora independientemente. En Estados Unidos se presenta el informe con el Presupuesto general, pero su examen no forma parte del procedimiento presupuestario.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación: los impuestos cubiertos son el IRPF; el IS (excepto en Holanda), los impuestos indirectos e impuestos sobre el patrimonio (excepto Irlanda y Holanda). En Estados Unidos se incluyen los tributos inmobiliarios y los impuestos sobre donaciones. Desde luego, en los impuestos directos y subjetivos parece más fácil el otorgamiento y posterior control de los beneficios fiscales. Sin embargo, persiste algunas cuestiones problemáticas: la unidad de imposición en el impuesto sobre la renta, las rentas imputadas, las pensiones, la integración del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, y las deducciones por amortización.

Son escasas las investigaciones sobre los problemas específicos de coordinación tributaria en la Unión Europea y su enfoque desde la perspectiva de los gastos fiscales<sup>10</sup>. En un proceso de reformas en el sistema contable y presupuestario comunitario, con el fin de conseguir su adaptación a los principios contables internacionalmente aceptados, la Unión podría ser un buen referente para los Estados miembros<sup>11</sup>, de abordarse con solvencia la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales. No obstante, dada la inexistencia de un verdadero sistema de

<sup>7</sup> Tobes Portillo señaló en su momento una evolución decreciente del gasto fiscal, resultado del proceso de cesión de los tributos a las Comunidades Autónomas que, “evidentemente reduce el coste de los beneficios tributarios para el Estado”. En tales circunstancias, deberíamos preguntarnos si la reducción es real o sólo aparente.

<sup>8</sup> El Parlamento solicitó información sobre las subvenciones otorgadas, tanto visibles como invisibles. Tobes Portillo.

<sup>9</sup> A veces, cada dos años, como en Alemania; o sin periodicidad, como en Italia o en Holanda.

<sup>10</sup> Particular interés revisten los trabajos de Mc. Daniel en este punto.

<sup>11</sup> Como concluye Montesinos: “la diversidad en la contabilidad pública es todavía muy significativa en Europa y de mayor alcance que en el caso de la contabilidad empresarial. Las diferentes tradiciones políticas, económicas y culturales dan lugar a la existencia de una amplia diversidad entre los sistemas y prácticas de los gobiernos nacionales, e incluso entre regiones y entidades locales de un mismo país”.

recursos propios, es complicado que se avance en esta línea. Cosa distinta sucede si se consideran otros mecanismos coadyuvantes, que inciden indirectamente en tales beneficios: la prohibición de ayudas de Estado, con fundamento en el Tratado, y la lucha contra la competencia fiscal desleal, a partir del Código de Conducta de 1997, típica manifestación de “Derecho blando”.

Recapitulando lo hasta aquí expuesto, desde un punto de vista jurídico “estricto”, el concepto de beneficio o gasto fiscal abarcaría tan sólo aquellas medidas de apoyo o estímulo instrumental que actúan a través de un mecanismo desgravatorio del tributo<sup>12</sup>. Pero, como hemos comprobado, en el seno de la OCDE no suele adoptarse un enfoque purista que incluya sólo los gastos fiscales propiamente dichos. Suele admitirse como tal, la excepción o derogación a la regla general. A pesar de la existencia de una definición formal, como la que existe en Austria, Holanda o Finlandia, el problema de la clasificación como norma general o excepción subsiste. Así pues, el concepto comprendería en sentido lato: exenciones<sup>13</sup>, reducciones, deducciones, tipos de gravamen reducidos, aplazamiento en el pago del tributo... Debe matizarse que, en gene-

ral, se acepta que la norma incluye preceptos relativos a las obligaciones fiscales internacionales, a las convenciones contables y a la deducibilidad de los pagos obligatorios, así como las disposiciones que tratan de facilitar la administración<sup>14</sup> y la estructura de los tipos. La norma debe reflejar las estructuras del sistema fiscal, pero cuando más tiende al sistema efectivo, más disminuye la lista de ventajas fiscales y se reduce el coste de los gastos fiscales<sup>15</sup>.

### **B) La experiencia práctica en España**

Es del todo punto lógica la previsión de las consecuencias en los ingresos públicos de los beneficios fiscales que se pretenda otorgar<sup>16</sup>. El gasto fiscal es un gasto directo del Estado utilizando el sistema tributario como instrumento para distribuir recursos públicos entre las personas, las actividades y los sectores económicos<sup>17</sup>. De hecho suele clasificarse por impuestos, beneficiarios y funciones.

En España se ha elaborado el presupuesto de gastos fiscales desde 1979. Al no existir ningún precepto que determinase su contenido, la práctica ha sido muy variada. Hasta la Ley de Presupuestos Generales para 1990 únicamente se consignaba el importe total –obtenido de los catálogos elaborados por la Dirección General de Tributos para cada

---

<sup>12</sup> Aunque en sentido económico comprenda todas aquellas medidas que adopta la Hacienda pública en favor de ciertos contribuyentes: exenciones, subvenciones, crédito oficial, libertad de amortización, etc. Herrera, P.M.(1995).

<sup>13</sup> En este punto, deben criticarse las confusiones del legislador cuando en ocasiones hay supuestos de no sujeción que encubren verdaderas exenciones.

<sup>14</sup> Los preceptos que implican desviaciones conceptuales de la norma pero que son necesarios para administrar el tributo de una forma práctica, no son gastos fiscales.

<sup>15</sup> En Irlanda y Canadá mantienen una concepción estrecha de la norma y de los elementos estructurales fundamentales que forman parte de ella, tratando como gastos fiscales a la mayoría de las medidas fiscales. De este modo, se dispone de la mayor información posible y los beneficiarios pueden contrastar su propia lista de gastos fiscales. Otros países efectúan cálculos agregados comparables en sus “*relevés*” de gastos fiscales. Las ventajas fiscales no son clasificadas por los beneficiarios, sino por las autoridades las derivan del sistema o de los gastos fiscales (o de ambos). En el Reino Unido se distinguen los gastos fiscales de los “*allégements*” estructurales. Hay ventajas que no pueden ser claramente definidas como derivadas de la norma o de la excepción, o que combinan elementos de ambos. Bélgica adopta una clasificación tripartita. Holanda cuenta con un elemento progresivo que es garantizado por ciertos límites contenidos en sus disposiciones. En Estados Unidos se emplean dos métodos de cálculo: el normal, basado en el régimen general de la imposición sobre la renta y el “de imposición de referencia” más cercano al régimen vigente, que se refiere a las funciones presupuestarias.

<sup>16</sup> Así se hacía ya en el artículo 14.1 de la anterior LGT, Ley 230/1963, de 23 de diciembre.

<sup>17</sup> Como recuerdan Giménez-Reyna y Carbajo Vasco “conocer su cuantía, su distribución por impuestos y por políticas públicas (la llamada distribución funcional de los gastos fiscales), así como sus efectos recaudatorios, sociales y económicos es de la máxima importancia en las sociedades modernas”.

impuesto—, a partir de entonces, se incluyó su ordenación sistemática como anexo al estado de ingresos. Desde 1996<sup>18</sup> existe la obligación de añadir al Informe económico-financiero que acompaña a los Presupuestos Generales una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales. Por otra parte, debe criticarse que, durante la tramitación parlamentaria, si existen enmiendas parciales, algunas cuantificaciones no puedan incluirse en el presupuesto de gastos fiscales.

### 1. El continuo debate sobre las cuestiones metodológicas para la elaboración del Presupuesto de beneficios fiscales

A menudo en los distintos países, la elaboración del Presupuesto de gastos fiscales es fruto de las prácticas y el precedente administrativo, sin reglas técnicas o normativas, que garanticen la calidad de lo presupuestado. A pesar de ello, algunos estudios internacionales demuestran que es posible hacer una lista de beneficios fiscales que pueda ser comparada con las de otros países. El elemento clave en el proceso es acordar las directrices para clasificar como gasto fiscal o como elemento estructural del sistema. Admitidas de manera uniforme, esta metodología permite realizar análisis fiables.

Entre los problemas técnicos destacan los siguientes: la definición del gasto fiscal, el campo de aplicación, la elección del método de valoración de su coste y del criterio de imputación temporal, la integración en los Presupuestos Generales, la fiabilidad de los datos de partida —pues, como indica Tobes Portillo, si la brecha entre el gasto fiscal presupuestado y el liquidado es relevante, el presupuesto pierde gran parte de su valor; de ahí la necesidad de estadísticas fiables—, etcétera.

Además, como consecuencia de los cambios metodológicos “silenciados” no cabe determinar si

las variaciones en el gasto fiscal presupuestado se deben a cambios normativos o a los primeros.

Básicamente existen tres métodos para calcular el coste de los gastos fiscales:

- Pérdida de ingresos: *ex post* se calcula el importe que se deja de recaudar como consecuencia de la adopción de una medida específica
- Ganancia de ingresos: *ex ante* se averigua cuánto aumentarían los ingresos si se suprimiese la ventaja fiscal. Tiene presente una estimación de los comportamientos probables de producirse este cambio. Esto conlleva dificultades de cálculo y por este motivo este método es rara vez empleado<sup>19</sup>.
- El método de los gastos equivalentes, que calcula cuánto costaría ofrecer una ventaja monetaria equivalente al gasto fiscal mediante un gasto directo, suponiendo, como en el método de pérdida de ingresos que no varían los comportamientos<sup>20</sup>.

Corella y Tobes Portillo entienden que se trata de líneas de aproximación complementarias: una acentúa los aspectos jurídicos (la que concibe el gasto fiscal como el coste asociado a la derogación de la estructura tributaria) y otra los económicos (al subrayar la importancia de los efectos económicos analizando la relación con el gasto público).

Se puede tomar como base la recaudación, que estima los efectos sobre el Tesoro “criterio de caja” (como en España, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Finlandia y Francia), o los derechos “*constatés*” sobre los créditos fiscales en un determinado período (como sucede en otros países de la OCDE). En Austria se combinan ambas modalidades, según la fuente de los datos usados para calcular el gasto fiscal.

A juicio de Carbajo, en España se usa el sistema de caja porque los ingresos en los Presupuestos

<sup>18</sup> En virtud de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos para 1995. En las memorias, en la práctica se ha contenido la delimitación conceptual, incorporación al cálculo de los cambios normativos, metodología de cuantificación y fuentes empleadas, clasificación por impuestos y por políticas de gasto, innovaciones del año en cuestión.

<sup>19</sup> Francia lo abandonó después de 1984.

<sup>20</sup> Este método es empleado en Estados Unidos y los resultados se presentan en paralelo con los obtenidos a través del método de la pérdida de ingresos.

## EL PRESUPUESTO PARA 2007

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO  
LEY 42/2006, DE 28 DE DICIEMBRE

Esta publicación recoge el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, que incluye modificaciones de carácter técnico y de procedimiento de tramitación, así como el texto de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, del Estado para el año 2007.



Generales del Estado siguen ese criterio, porque un gasto fiscal es una norma especial en el ordenamiento jurídico de los ingresos y porque no se consideran gastos fiscales los supuestos de diferimiento impositivo. Además el criterio de caja, para valorar temporalmente el impacto recaudatorio, es coherente con el método de pérdida de ingresos, ya que éstos se calculan en nuestro Presupuesto según el sistema de caja.

En lo relativo a la presentación de la información, Irlanda, Holanda y el Reino Unido clasifican los gastos fiscales en función del tipo de impuesto al que afectan. Otros países, como Alemania, usan clasificaciones que permiten comparar los datos con los estados de gastos directos, señalando el sector

beneficiado y el objetivo perseguido con el otorgamiento de la ventaja. Las categorías en las clasificaciones varían de Estado en Estado: por ejemplo, en Austria (agricultura, “ménages” y empresas), en Bélgica (autoridad, social, económica). En España se suscita el problema de la incidencia al tratar de averiguar los beneficiarios en relación con las funciones presupuestarias. Nos parece certera la postura canadiense que sostiene que la clasificación en categorías funcionales no se establece más que con fines organizativos y que muchos gastos fiscales no encajan en una sola categoría. Si bien resulta especialmente útil para un ulterior análisis de eficacia. En este sentido, Tobes Portillo advierte de la “fase discordante” en la relación entre el gasto fiscal y el incentivo tributario, cuando este último pierde su contenido<sup>21</sup>.

### 2. Los problemas jurídicos surgidos a raíz de la descentralización

En el Derecho Comparado los Presupuestos de gastos fiscales básicamente recogen el coste de los principales beneficios tributarios presentes en los impuestos federales o del Estado central. Es deseable que a medida que se avance en el desarrollo del federalismo fiscal, se posibilite el control no sólo del todo, sino de las partes, también de forma integrada. El más serio obstáculo para conseguir este objetivo viene dado por el enfoque seguido en el federalismo, fundamentalmente de corte ejecutivo.

Ahora bien, si se puede conocer “a quién, cuánto y para qué de las ayudas gubernamentales”<sup>22</sup>, esto permite unas relaciones financieras interterritoriales más transparentes y más justas entre los obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En un contexto como el actual, en tránsito hacia un modelo de federalismo fiscal cooperati-

<sup>21</sup> Si el incentivo pierde su objetivo, el gasto seguirá siendo fiscal, porque tiene su origen en el sistema tributario, pero no será ningún incentivo, sino sólo un beneficio tributario vacío de contenido.

<sup>22</sup> Como manifiesta Corella: “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 realizan a través del sistema fiscal”.

vo, todavía hoy queda por desentrañar cómo compaginar eficaz y eficientemente el componente territorial -en nuestro caso, el autonómico-, con la finalidad última a la que deben servir los diversos documentos presupuestarios en un Estado social y democrático de Derecho<sup>23</sup>.

Si la relación entre ingresos y gastos, con carácter general, en la institución presupuestaria es ciertamente difusa, donde verdaderamente se hace intensa es en este pequeño apéndice. Frente a la cada vez más generalizada tendencia a la afectación de las sumas recaudadas por la aplicación de determinados recursos a la financiación de concretas necesidades públicas, cuya finalidad se detalla claramente, y que parece extremadamente criticable; llama la atención la proclividad a no cumplir con las exigencias más elementales a la hora de indicar qué fines extrafiscales se persiguen o, más concretamente, quiénes disfrutan de beneficios que suponen un gasto fiscal para el ente público que los otorga, que los gestiona y que sacrifica su recaudación de ingresos públicos. Sobre todo, cuando perfectamente pueden no coincidir todas estas competencias.

¿Cómo cohonestar la posibilidad de conceder beneficios fiscales con la reorganización territorial de los ingresos públicos? Éste es un problema pendiente de resolución. Ofrecen por el momento una buena pista, *mutatis mutandis*, el análisis de la utilización debida o indebida de los beneficios en el ámbito del Derecho internacional convencional, donde se ha reconocido la necesidad de intercambiar datos tributarios a los efectos de comprobar su justificación de manera acorde con el Derecho vigente; o la transparencia exigida en los procedimientos para el control de las ayudas de Estado en el ámbito comunitario.

Los avances en la calidad y la cantidad de la información jurídico-financiera pública han de permitir un mejor control de la adecuación de la actuación de los poderes públicos a las pautas del Derecho

Financiero, respetando sus principios básicos. Este aspecto muestra toda su magnitud al aludir a los beneficios fiscales que se confieren para fomentar la participación privada o a las nuevas fórmulas híbridas de financiación.

Los informes elaborados por los órganos de control externo para su presentación a los Parlamentos autonómicos, o en su caso a las Cortes Generales, también cuando actúan como instructores del Tribunal de Cuentas, suponen una herramienta que puede juzgarse de extrema utilidad para estos propósitos. Es claro que resulta socialmente conveniente cuidar su calidad, que viene, desde luego, garantizada por las reglas que el Derecho marca en el proceso de su elaboración y que, además, puede potenciarse a través de las vías que el legislador abre para la cooperación entre los agentes implicados.

Tras la intensa descentralización de competencias normativas en el marco de los tributos cedidos, es preciso analizar las posibilidades reales que ofrecen los mecanismos de coordinación normativamente previstos. En concreto, desde un punto de vista institucional, debe clarificarse cuál es el papel que los OCEX pueden desempeñar a la hora de reforzar el juego de los controles ya existentes en el ámbito económico financiero.

La idoneidad de los Presupuestos de Gastos Fiscales para reflejar las desviaciones de la estructura tributaria estándar ha sido reconocida en las últimas décadas en el Derecho comparado, como avalan numerosos estudios de la OCDE. Sin embargo, los Presupuestos de Beneficios Fiscales autonómicos son, por lo general, salvo contadas excepciones, incompletos o inexistentes. A pesar de lo fundamental de esta cuestión, son muy escasos los estudios con respecto al control coordinado en la materia. Este control coordinado puede que haga realidad la deseada transparencia en el conocimiento de las excepciones al principio de la generalidad de la imposición y su correspondiente justificación. En

<sup>23</sup> La idea desarrollada en este párrafo y los que le siguen ha sido ya difundida por Grau Ruiz, M.A.: "Una propuesta de reorientación de la investigación en Derecho Financiero y Tributario", *Revista Colombiana*, No. 1, 2006.

esta línea, las Cámaras legislativas dispondrán de la información suficiente y veraz para enjuiciar la actuación de los respectivos Gobiernos. De este modo, se estará prestando un gran servicio a los principios rectores de nuestro ordenamiento: solidaridad, igualdad y seguridad jurídica.

### III. ESTUDIO DINÁMICO DE LOS PRESUPUESTOS DE BENEFICIOS FISCALES AUTONÓMICOS

Una vez realizada la aproximación conceptual a los presupuestos de beneficios fiscales, hemos considerado relevante la contrastación empírica de las hipótesis, a través de un análisis dinámico de datos.

Metodológicamente se han seguido las siguientes pautas:

1. El espacio temporal, de la muestra analizada, se ha fijado en cuatro años, que nos permite iniciar el estudio de la tendencia seguida por los beneficios fiscales autonómicos.
2. Los datos analizados son los relativos a los beneficios fiscales e ingresos consolidados autonómicos que figuran en la Ley de Presupuestos Generales de cada Comunidad Autónoma y de cada año.
3. El tamaño de la muestra está compuesta por datos pertenecientes a once Comunidades Autónomas, en función de la operatividad y disponibilidad de la información y su tratamiento, en esta fase inicial de una investigación en curso. La representatividad de la muestra es suficiente-

mente significativa, ya que representa a once sobre un total de diecisiete Comunidades y Ciudades Autónomas. (Andalucía, Asturias, Cantabria, Castilla y León, Castilla La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia y Valencia)

4. Se han fijado dos líneas de trabajo y análisis para obtener una adecuada valoración de la dimensión cuantitativa de los beneficios fiscales autonómicos. El primer eje de trabajo ha sido la medición, en términos relativos, de la tasa de los beneficios fiscales respecto a la totalidad de los ingresos, el segundo ha tratado de generar indicadores, como los ingresos per capita y los beneficios fiscales per capita, que pueden permitir la comparabilidad y el análisis de los beneficios fiscales autonómicos.

Por tanto, del estudio dinámico de los datos relativos a los beneficios fiscales contenidos en las Leyes de Presupuestos cada autonomía analizada, se puede afirmar que los beneficios fiscales totales (BFT) muestran un comportamiento diferente en cada Comunidad Autónoma (ver ANEXO 1), al igual que la Tasa de Beneficios Fiscales Totales, magnitud que relaciona el Total de Beneficios Fiscales (BFT) respecto a los Ingresos Totales (IT). La tendencia común a ambos es el crecimiento que experimenta anualmente, como se puede apreciar en el siguiente cuadro.

CUADRO 1: TASA DE BFT (%)

	% BFT/IT			
	2003	2004	2005	2006
Andalucía	2,05%	2,12%	2,21%	2,24%
Asturias	18,41%	21,62%	21,29%	20,35%
Cantabria	1,50%	2,09%	2,02%	1,87%
Castilla y León	0,57%	15,92%	16,28%	20,47%
Castilla-La Mancha	-	0,50%	1,38%	1,55%
Cataluña	8,57%	8,27%	8,05%	7,53%
Extremadura	0,59%	1,32%	1,87%	2,08%
Galicia	0,54%	0,57%	0,56%	0,53%
Madrid	2,26%	33,78%	33,64%	36,13%
Murcia	1,17%	1,19%	2,87%	2,98%
Valencia	2,95%	3,22%	3,55%	3,62%

Fuente: elaboración propia

Con el objeto de profundizar en el análisis del comportamiento cuantitativo de los beneficios fiscales se proponen otras dos medidas que van a medir las tasas de ingresos y de beneficios fiscales

per capita. Para la confección de estas dos ratios se han utilizado los datos relativos al Padrón de habitantes que figuran en el Instituto Nacional de Estadística (ver ANEXO 2).

	TASA DE INGRESOS PER CAPITA (€)			
	2003	2004	2005	2006
<b>Andalucía</b>	2.466,27	2.637,01	2.897,16	3.240,41
<b>Asturias</b>	2.855,86	2.976,59	3.191,28	3.465,31
<b>Cantabria</b>	2.968,29	3.223,01	3.420,98	3.820,46
<b>Castilla y León</b>	2.231,10	2.409,39	2.586,94	2.765,37
<b>Castilla-La Mancha</b>	2.362,07	2.565,88	2.781,16	3.084,14
<b>Cataluña</b>	3.375,00	3.897,25	4.428,93	4.878,65
<b>Extremadura</b>	2.230,88	2.374,31	2.586,82	2.858,19
<b>Galicia</b>	2.708,32	2.861,68	3.191,10	3.488,02
<b>Madrid</b>	3.366,66	3.678,43	3.920,52	4.253,33
<b>Murcia</b>	2.262,77	2.452,55	2.700,31	2.981,79
<b>Valencia</b>	3.203,86	3.387,45	3.630,15	3.963,64

Fuente: elaboración propia

	TASA DE BENEFICIOS FISCALES PER CAPITA (€)			
	2003	2004	2005	2006
<b>Andalucía</b>	50,54	55,84	64,04	72,68
<b>Asturias</b>	525,75	643,63	679,43	705,36
<b>Cantabria</b>	44,45	67,28	69,27	71,43
<b>Castilla y León</b>	12,72	383,46	421,18	566,09
<b>Castilla-La Mancha</b>	-	12,89	38,44	47,86
<b>Cataluña</b>	289,22	322,49	356,73	367,52
<b>Extremadura</b>	13,06	31,26	48,42	59,58
<b>Galicia</b>	14,72	16,43	18,02	18,42
<b>Madrid</b>	76,12	1.242,65	1.318,78	1.536,74
<b>Murcia</b>	26,45	29,08	77,63	88,86
<b>Valencia</b>	94,67	108,95	128,71	143,62

Fuente: elaboración propia

Las dos tasas permiten la relativizar los datos y por tanto la comparabilidad, aunque, igualmente, pone de manifiesto la necesidad de continuar en la búsqueda de las variables explicativas del comportamiento de los datos. Variables como el entorno económico, social o geoestratégico de la propia Comunidad Autónoma, o el impacto de la normativa en materia de impuestos cedidos o la propia configuración de la financiación autonómica –medidas fiscales y administrativas derivado de la Ley de

Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)– y la paulatina concesión de competencias derivadas de los propios estatutos. En consecuencia, la comparabilidad de la información sobre los beneficios fiscales autonómicos requiere la puesta en equivalencia de los diferentes desarrollos estatutarios, competenciales y financieros y tributarios.

Este estudio dinámico ha permitido una aproximación multidisciplinar y novedosa al análisis de los beneficios fiscales autonómicos, generando un “estado



de la cuestión” de partida necesario, para posteriormente abordar conceptualmente los aspectos jurídicos y contables de una porción significativa de los Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas.

#### IV. CONCLUSIÓN

El Presupuesto de gastos fiscales es una institución clave en nuestro Ordenamiento jurídico, refuerza la unidad entre ingreso y gasto en el actuar de la Hacienda pública. Cuando el gasto fiscal refleja la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo, por supuesto, es admisible siempre que esos fines ambientales, de promoción del empleo, etcétera, estén tutelados por los principios constitucionales rectores de la Política económica y social.

Nuestra postura es claramente favorable a la utilización de los beneficios fiscales, en la medida en

que estén justificados. Para ello es imprescindible mejorar las posibilidades de control democrático. Si no puede instrumentarse un control a priori, sí, al menos, debería articularse a posteriori. Por este motivo, deben desarrollarse las técnicas jurídicas y contables que permitan la rendición de cuentas sobre los costes y ventajas de las medidas fiscales. Más de veinticinco años después de su aparición en la escena financiera española, no es aceptable mantener un Presupuesto de Gastos fiscales, sin que este instrumento de política fiscal y presupuestaria cuente con el suficiente respaldo jurídico y contable. Es perfectamente comprensible su trascendencia en momentos de reforma del sistema tributario, cuando éste se encuentra sometido a la presión de intereses sectoriales y territoriales<sup>24</sup>

<sup>24</sup> Conforme ha destacado Corella: “se producen los debates más intensos entre los beneficiarios y los grupos de presión, que favorecen la permanencia de los gastos fiscales, y aquellos sectores preocupados por la equidad, la reducción del gasto público y una

## BIBLIOGRAFÍA

**Albiñana García-Quintana, C.** (1979): “El Presupuesto de gastos fiscales”, *Presupuesto y Gasto Público*, Nº. 1, 1979, p. 45 y ss.

- (1981) “Los gastos fiscales: naturaleza y evolución”, *Presupuesto y Gasto Público*, Nº.10, p. 213 y ss.

**Bayona de Perogordo, J.J.** (1995): Voz “Gasto público (D.º Financiero y Tributario)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1995, pp. 3239 – 3240.

**Braña, F.J.** (1986): “El Presupuesto de gastos fiscales en España. Un estado de la cuestión”, comunicación al Seminario *Opciones fiscales de los 80*, UIMP, Santander.

**Carbajo Vasco, D.** (1991): *Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español*, Fedea, Madrid.

- (1992) “El Presupuesto de gastos fiscales en España: situación actual y perspectivas”, *Presupuesto y Gasto Público*, Nº.7, 1992, p. 229 y ss.

**Encabo Rodríguez, I.** (1993): “El Presupuesto de gastos fiscales del Estado para 1993: una breve panorámica”, *Actualidad Tributaria*, Nº. 8, D-149.

**Enciso, V. y Roche, C.** (2005): “Los beneficios fiscales como políticas públicas para el desarrollo rural en España” en *Desarrollo rural y economía social: resúmenes de conferencias y comunicaciones* / coord. por VVAA. Pp. 163-167.

**Fernández Espinosa, M.G.** (2005): “Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría Pública*, Nº. 35, p. 91 y ss.

**Falcón Y Tella, R.** (1987): \*La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

- (200) “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”. *Papeles de Economía Española*, nº 83, pp- 118-126.

**Giménez, A.** (1995): “Desequilibrios fiscales, financiación de las comunidades autónomas y participación en los ingresos del Estado: situación actual y perspectivas”. *Perspectivas del sistema financiero*. Nº 51, pp. 47-78

**Giménez-Reyna Rodríguez, E.;** Carbajo Vasco, D. (2000): “El Presupuesto de gastos fiscales para el año 2000”, *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 23, pp. 77-92.

**González Blanch, F.** (1984): “Los problemas de evaluación de los gastos fiscales en los países miembros de la OCDE”, *Presupuesto y Gasto Público*, No. 20, p. 43 y ss.

**González García, E.** (2005): “Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo”. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega / coord. por Antonio Vaquera García, Gerardo Menéndez García, Isidoro Martín Dégano*. Vol. 1, pp. 275-316

**Guervós, M.A.** (2005): “Beneficios fiscales: ¿uso o abuso?”. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega / coord. por Antonio Vaquera García, Gerardo Menéndez García, Isidoro Martín Dégano*. Vol. 1, pp. 317-350

**Herrera Molina, P.M.** (1995): Voz “Beneficios fiscales”, *Enciclopedia jurídica básica*, vol. II, Cívitas, Madrid, pp. 779-780.

**Laure, M.** (1960): *Tratado de política fiscal*. Traducción por Garcia Margallo, M. Editorial de Derecho Financiero. Madrid.

**Marti, C.** (2004): “Hacia el Presupuesto por devengo en las administraciones públicas”. *Auditoría Pública*. Nº 34, pp. 87-94

**Mc Daniel, P.R.** (1987): Capítulo 12 “Personal income taxes: the treatment of tax expenditures”, p. 319 y ss.

- “Introduction” en *International aspects of tax expenditures*, p. 3 y ss.

**Montesinos Julve, V.** (2005): “Hacia la coordinación de la información financiera a presentar por los diferentes niveles de la Administración pública en Europa”, en AA.VV.: *El Control del Gasto Público en Europa. La coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea* (Dir. M. García Crespo), Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, pp. 278-279.

- (1998): “La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales” *Presupuesto y Gasto Público*, No. 20, pp. 61-75.

**OCDE** (1986): *Informe*, Parte I “Main policy issues”, París.

- (1996) *Dépenses Fiscales. Experiences récentes*, París.

**Prebble, J.** (2006): “El Impuesto sobre la Renta: una estructura construida sobre la arena, *Crónica Tributaria*. (Traducido por M.A. Grau Ruiz).

**Secretaría de Estado de Hacienda** (1996): *Unidad familiar y Presupuesto de gastos fiscales*, 4/96, Madrid.

**Revilla, M.C.** (1990): “Política fiscal y gastos fiscales en la última década”, *Información Comercial Española, ICE*, nº 680, pp. 127-140

**Sánchez, J.A.; López Hernández, A. y Pallares, R.** (1997): “La reforma de la financiación autonómica: el nuevo modelo de cesión de tributos”. Ponencia en el *I Congreso de Ciencia Regional de Andalucía: Andalucía en el umbral del siglo XXI*.

**Soler Roch, M. T.** (1983): *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cívitas, Madrid.

**Sosa Wagner, F.** (2005): “Estudio introductorio: El Estado se desarma”, en Darnstädt, T.: *La trampa del consenso*, Editorial Trotta, Madrid.

**Surrey, S.S.; Mc Daniel, P.** (1985): *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, Mass.

**Tobes Portillo, P.** (1993): “El Presupuesto de Gastos Fiscales en España”, *Hacienda Pública Española*, No. 125-2, p. 109 y ss.

**Valiño, A. Y Pablos, L.** (1993): “Análisis de los gastos fiscales y los gastos directos en el desarrollo regional”. *Hacienda Pública Española*. Nº 125, pp.77-107.

**Zamit, J.**: Traducción de “Los gastos fiscales en el IV Informe del Consejo Francés de los Impuestos”, p. 221 y ss.