

Revista del Foro Canario

78

Las Palmas de Gran Canaria, 1990



Imprime: Imprenta Pérez Galdós
Prof. Lozano, 25 - Urb. Cebadal
Las Palmas de Gran Canaria

Depósito Legal G.C. 258/80
I.S.S.N. 0211-0903

*Revista del
Foro Canario*

MATERIALES PARA UNA TEORÍA DEL GASTO FISCAL

RODOLFO L. ESPINO ROMERO

PROFESOR DE ECONOMÍA POLÍTICA DESDE EL CURSO 83/84

El estudio del gasto fiscal, esto es, el gasto público realizado mediante la concesión de beneficios fiscales, ha sido una materia de trabajo tradicionalmente ignorada por la doctrina hacendística. A nuestro juicio, pueden señalarse tres factores que han influido decisivamente en esa marginación. En primer lugar, las dificultades teóricas asociadas al propio concepto de gasto fiscal, que han conducido a que en la actualidad no exista ni siquiera una definición precisa y generalmente aceptada del mismo. En segundo lugar, las dificultades teóricas y prácticas encontradas para cuantificar esa minoración de ingresos públicos, que han limitado la posibilidad de emprender un programa de investigación y profundizar en el mismo. Y en tercer lugar, las dificultades prácticas existentes para analizar el origen y la naturaleza de la concesión de tratos fiscales de favor, en la medida en que ello supone adentrarse en el conocimiento de los mecanismos que explican la actuación de los grupos de presión y, en consecuencia, en palabras de Louis Eisenstein, es necesario realizar un estudio de antropología fiscal. Como no se oculta, los tres factores citados se encuentran, a su vez, relacionados entre sí, de manera que cualquiera de ellos podría ayudar a explicar los restantes.

Las dificultades que acabamos de mencionar no han impedido, sin embargo, que en las dos últimas décadas haya empezado a prestarse atención a

la política de gasto fiscal y a manifestarse la necesidad de evaluar periódicamente sus resultados⁽¹⁾.

1. El concepto de Gasto Fiscal

Denominamos gasto fiscal al gasto público efectuado al establecer un beneficio fiscal, es decir, al introducir en el régimen general de un tributo una excepción que implique una minoración en la exacción correspondiente al mismo. En consecuencia, el elemento diferenciador del gasto fiscal frente al gasto público directo se sitúa en la fase de ejecución presupuestaria, pues supone una salida de fondos públicos sin que concurra su desembolso efectivo. En lugar del pago, en el gasto fiscal la transferencia de recursos públicos se realiza mediante la técnica de la exención tributaria.

El término *tax expenditures* fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley S. Surrey⁽²⁾, quien introdujo la expresión plural gastos fiscales sin aportar una definición de su significado, para referirse indistintamente a los incentivos fiscales establecidos en el impuesto sobre la renta y a los ingresos perdidos como consecuencia de los mismos, y con el propósito de enfatizar la conveniencia de limitar o suprimir algunos incentivos fiscales dado el crecimiento de dicho sacrificio recaudatorio.

La acuñación del término gasto fiscal ha sido un instrumento eficaz para llamar la atención sobre la importancia de ese efecto del establecimiento de un beneficio fiscal. En el ámbito de la Hacienda Pública, el estudio de los beneficios, excepciones, preferencias, privilegios o ventajas fiscales se dirigió inicialmente a conocer los efectos que mediante su concesión podrían obtenerse sobre la formación de capital, como variable intermedia para la consecución de la estabilidad de la demanda y el desarrollo económico. El análisis de la utilización de las excepciones fiscales como instrumento de política económica ocupó un lugar central en el trabajo de muchos hacendistas durante las décadas

(1) Este artículo es una reelaboración de una parte del trabajo *Gasto Fiscal y Desarrollo Regional: el Fondo de Previsión para Inversiones en Canarias (1964-1984)* que presentamos en la Universidad de Salamanca como tesis doctoral. Otra parte de dicho trabajo ha sido publicada por el C.I.E.S. de la Caja Insular de Ahorros de Canarias con el título *El Fondo de Previsión para Inversiones y el Régimen Especial de Canarias*.

(2) SURREY (1973) afirmó haber utilizado por primera vez la expresión *tax expenditures* en noviembre de 1967, siendo secretario adjunto para la política fiscal en el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.

de los años cincuenta y setenta, generándose un crecimiento importante de la literatura científica en torno a las ayudas, estímulos, exenciones, incentivos, subsidios o subvenciones fiscales, expresiones utilizadas indistintamente para referirse al carácter instrumental de la concesión de beneficios fiscales. Sin embargo, fueron escasas las reflexiones publicadas en dicho período que profundizaran en los demás efectos del establecimiento de ventajas o preferencias fiscales.

La atención prestada al gasto fiscal en los últimos veinte años ha conducido a un progreso notable en su conocimiento y control, pero el propio concepto de gasto fiscal todavía se encuentra en proceso de elaboración y la carencia de una definición precisa y generalmente admitida y utilizada de gasto fiscal limita la posibilidad de aprovechar esta reciente línea de investigación. En la bibliografía relacionada puede observarse la diversidad de expresiones empleadas por los estudiosos de la política fiscal al exponer sus reflexiones en torno a la introducción de excepciones fiscales. 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* ⁽³⁾.

(3) Sin embargo, la carencia de definiciones generalmente admitidas, la no explicitación del significado atribuido por cada autor y las relaciones existentes entre las expresiones mencionadas —que han favorecido su empleo como sinónimos—, son algunos de los factores que no solamente han mantenido latente cierta confusión en esta materia, sino que en la actualidad han propiciado su aumento al introducirse en la literatura hacendística el término *gasto fiscal*, que nosotros utilizamos para referirnos a la minoración de ingresos tributarios derivada de la concesión de un beneficio fiscal, según se expone en el texto. Los investigadores de este fenómeno de las preferencias fiscales parecen haber seguido la lección de principios formulada por Sir Dennis Robertson: no han concedido importancia a la terminología y han procurado conocer la naturaleza del pastel comiéndolo; los resultados de ese proceso han sido tan sugerentes como en ocasiones ambiguos, y constituyen un ejemplo más que confirma la observación de Henry L. Moore —“Paradoxes of competition”, en *Quarterly Journal of Economics*, vol. XX, febrero de 1906, p. 211, citado por MACHLUP (1967, pp. 8-9)— cuando señalaba que “los términos económicos, en su desarrollo histórico, parecen pasar por una serie de etapas que, sin pretensión de rigidez, pueden ser descritas así: primero, no se ofrece ninguna definición sino que se da por sentado que todo el mundo tiene una idea lo bastante clara de la materia que hace que toda definición sea innecesaria; segundo, se intenta dar una definición y se encuentra un número excepcional de

La definición de gasto fiscal que utilizamos se encuentra implícita en buena parte de la bibliografía consultada en torno a esta materia y permite establecer el significado del término frente a otros conceptos afines al delimitar su naturaleza como categoría de gasto público⁽⁴⁾ y expresar su contenido en referencia a la introducción de excepciones tributarias, fenómeno que, a nuestro entender, constituye el elemento central a partir del cual debe iniciarse la aproximación al concepto de gasto fiscal. Así lo han advertido SURREY y McDANIEL (1985, p. 3) al señalar 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 (...). Cualquiera que sea su forma, estas desviaciones de la estructura normativa fiscal representan gastos gubernamentales dirigidos a favorecer actividades o grupos, efectuados a través del sistema fiscal a diferencia de las subvenciones directas, créditos, u otras formas de ayuda gubernamental”⁽⁵⁾.

... formas; tercero, con el continuo aumento de datos, cambia la relativa importancia de las diversas formas, se introduce la confusión en la discusión, y la logomaquia pasa a ocupar el puesto de la investigación constructiva; cuarto, se efectúa una clasificación completa de las formas que abarcaba el término original y se investigan problemas con referencia a estas clases. La vaguedad desconcertante de la teoría económica se debe en gran parte a que los términos usados están en todas estas etapas de desarrollo”.

- (4) “Auténticos gastos públicos aunque sean gastos fiscales”, indicaba FUENTES QUINTANA (1974a, p. 8, y 1974b, p. XXXIV), quien explicaba: “es un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso del Tesoro supone una inmediata aplicación en favor de quien disfruta el incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo del Tesoro”. La aceptación de su naturaleza de gasto público es reciente, de manera que las clasificaciones tradicionales de este último comprenden únicamente gastos directos. Diversas interpretaciones acerca de los beneficios fiscales y su función financiera o relación jurídica de gasto público en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979ab y 1985ab) y GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1980 y 1982). Otras reflexiones sobre la naturaleza jurídica de los beneficios fiscales en SÁINZ DE BUJANDA (1963a), TEJERIZO LÓPEZ (1976), PALAO TABOADA (1982, pp. 164-167), SOLER ROCH (1983), FERNÁNDEZ FARRERES (1983 y 1987) y DÍAZ LEMA (1985).
- (5) Siguiendo a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979b y 1985ab), utilizamos la expresión régimen general de un tributo para designar al primer elemento que McDaniel, Surrey y otros autores denominan estructura fiscal normal, ya que esta última puede inducir a confusión por sugerir impropriamente la referencia a un sistema fiscal ideal, mientras que el concepto de excepción fiscal adquiere sentido únicamente en relación al régimen vigente de un tributo. De cualquier forma, aunque en alguna ocasión pueda ser polémica la identificación de un supuesto como beneficio fiscal, lo cierto es que se ha avanzado notablemente en la elaboración de unos criterios objetivos —véase SURREY (1969), AARON (1969)

La introducción de desviaciones o excepciones en el régimen general de los tributos, es decir, el establecimiento de beneficios tributarios, es uno de los elementos definitorios de la política fiscal. El efecto inmediato derivado de su concesión se concreta, para el beneficiario, en la disminución o supresión de las cuotas que resultarían si se aplicaran las disposiciones que conforman el régimen general del tributo correspondiente; y para la Hacienda Pública, en idéntica reducción de los ingresos fiscales. Sin embargo, como hemos apuntado, el examen de su eficacia como instrumentos de política económica constituyó la línea de investigación predominante en los trabajos sobre las preferencias fiscales publicados entre los años cincuenta y principios de los setenta. Precisamente las críticas efectuadas en ese período a los incentivos o estímulos fiscales condujeron a la introducción de la expresión gasto fiscal e impulsaron el que desde entonces se haya prestado atención a esta variedad de gasto público.

Durante la década de los años cuarenta, al revisarse la concepción tradicional acerca de la función de los ingresos y gastos públicos en la actividad económica, comenzó a considerarse la oportunidad de emplear instrumentos fiscales para favorecer la estabilidad de la demanda efectiva⁽⁶⁾. Posteriormente se amplió el ámbito de los objetivos atribuidos a la política fiscal, afirmándose que el establecimiento de preferencias tributarias podía ser eficaz para estimular el crecimiento económico, principalmente en países subdesarrollados y mediante la concesión de ventajas fiscales a la formación de capital⁽⁷⁾. A pesar de la carencia de una teoría de los determinantes de la inversión que permitiera

... y las ponencias y comunicaciones recogidas en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), SURREY y SUNLEY (1976), McDANIEL y SURREY (1985), FRANK (1985) y las ponencias del *Symposium* sobre *Emerging Issues in Tax Policy* contenidas en el monográfico de *National Tax Journal*, vol. XXXVIII, n° 3 (sept. 1985)—, de manera que, como ha observado el CONSEJO FRANCÉS DE LOS IMPUESTOS (1979, ap. 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”.

(6) La práctica de la introducción de beneficios fiscales ya contaba entonces con algunas experiencias, como los fondos anticíclicos para inversiones establecidos en Suecia en 1938 —antecedentes del Fondo de Previsión para Inversiones español—, o en España la Ley de 24 de octubre de 1939, de fomento y protección a las industrias de interés nacional, aunque como ha señalado LASARTE ÁLVAREZ (1968, p. 1.300) para el caso español, “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”.

(7) Así lo defendió, entre otros, HELLER (1954, pp. 521 y 531), quien explicaba que “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 impuestos en general con un tratamiento preferente de las categorías deseables de actividad de desarrollo (...). 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 favoritismo políticos y una administración fiscal competente”; Heller reconocía que “aunque el tratamiento fiscal preferente no aparece en ninguna de las partidas del pre-

fundamentar adecuadamente la supuesta eficacia estimuladora de los beneficios fiscales⁽⁸⁾, al amparo de aquellas propuestas —y del aparente éxito de las políticas de incentivos iniciadas en 1949 en Jamaica y en 1950 en Puerto Rico—, 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⁽⁹⁾, 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, la atracción de capital extranjero o el desarrollo regional.

A su vez, la proliferación de los incentivos fiscales ha llamado la atención de muchos investigadores sobre la necesidad de evaluar su eficacia, y los resultados de sus trabajos han coincidido generalmente al plantear dudas racionales sobre su capacidad para cumplir los objetivos asignados⁽¹⁰⁾. Junto a los interrogantes abiertos sobre la supuesta eficacia incentivadora de la concesión de preferencias fiscales, se han extendido las críticas a otros efectos derivados de la misma, de manera que 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 tributaria, discriminación fiscal, fomento de la formación de grupos de presión fiscal, quiebra de la moral tribu-

... supuesto del Gobierno, en realidad se trata de un gasto público disimulado”, y afirmaba que el fundamento para la concesión de ventajas fiscales consistía en “minimizar la interferencia de la imposición en los incentivos a absorber estos ahorros (personales y de sociedades) en inversiones productivas”, es decir, el argumento de “la ideología de las barreras y frenos” que posteriormente denunció EISENSTEIN (1961). Más referencias sobre esta materia en los ensayos de ÁLVAREZ RENDUELES (1970) y CANSECO CANSECO (1980).

- (8) La falta de una teoría sobre el comportamiento de la inversión y la carencia de información estadística adecuada han sido señaladas repetidamente como factores que han impedido o limitado la posibilidad de encontrar un fundamento científico riguroso a la hipótesis de la eficacia general de los estímulos fiscales a la inversión. Las referencias disponibles al respecto son muchas, como puede comprobarse en el trabajo de LAGARES CALVO (1974).
- (9) En cuanto a las razones que explican el proceso de multiplicación de los beneficios fiscales, conservan su actualidad las reflexiones de FUENTES QUINTANA (1974a) cuando formulaba las leyes empíricas que denominaba “ley de la proliferación de los incentivos fiscales” y “ley de la conservación de los incentivos concedidos”. También deben destacarse las sugerencias de TURRENT DÍAZ (1980) al interpretar los factores que propician su mantenimiento, y en especial la competencia entre naciones o regiones para atraer capital y la presión política ejercida por los empresarios buscadores de rentas, e incluso la realizada por los órganos burocráticos encargados de su administración.
- (10) La bibliografía sobre evaluación de resultados de las políticas de beneficios fiscales es abundante. Tres trabajos de síntesis al respecto son los realizados por DE FIGUEROA (1964), TURRENT DÍAZ (1980) y BRAÑA PINO (1982).

taria, distorsión en los mercados de capitales e insuficiencia recaudatoria y déficit público que su existencia ciertamente plantea. Como consecuencia, dichos *Informes* se han inclinado normalmente por afirmar la necesidad de revisar, seleccionar y reducir la concesión de beneficios tributarios⁽¹¹⁾.

Las propuestas de revisión contenidas en los *Informes* referidos no han conseguido detener la proliferación de los beneficios fiscales, pero a partir de las mismas ha comenzado a racionalizarse su concesión y conservación y a profundizarse en el estudio de los efectos que su introducción puede causar sobre la Hacienda Pública, y no solamente sobre la actividad empresarial⁽¹²⁾.

El primer paso en ese proceso consiste en conocer los beneficios fiscales establecidos, y el segundo en cuantificar el correspondiente gasto fiscal. Ambas cuestiones, que en principio parecen de fácil resolución, plantean sin embargo algunos problemas, tanto al precisar el concepto de beneficio fiscal como al determinar el criterio para medir el gasto fiscal. En el siguiente apartado señalaremos los diversos métodos utilizados para efectuar dicha medición, pero antes parece conveniente comentar algunas ideas finales respecto al significado de los conceptos beneficio y gasto fiscal sobre las cuales existen o han existido diferencias entre las personas que han trabajado esta materia.

- (11) Véase una exposición sistemática de dichas propuestas en el ensayo de FUENTES QUINTANA (1986, p. 273), quien ha insistido en la necesidad de racionalizar y “evitar el mal fiscal de la década, que es la proliferación de excepciones a la norma fiscal y tratos generalizados de favor fiscal”. Véase también el artículo de ALBI IBÁÑEZ (1987).
- (12) Racionalizar la aplicación de beneficios fiscales puede implicar sencillamente su desaparición. En este sentido se expresa, entre otros, MELGUIZO SÁNCHEZ (1979, p. 438), quien siguiendo a O’CONNOR (1973) los define “como 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 (directo)”. Otros autores afirman que racionalizar significa observar ciertos requisitos en su concesión y en su conservación. En la medida en que existe cierto acuerdo al considerar que los beneficios fiscales deben ser sencillos, selectivos y temporales, que no deben establecerse de manera aislada sino formando parte de un plan general, sectorial o espacial, que debe analizarse previamente con detenimiento la adecuación de la técnica desgravatoria utilizada y que deben controlarse sus resultados evaluando periódicamente sus efectos sobre los agentes económicos y sobre la Hacienda Pública, en buena lógica las posiciones anteriores tienden a coincidir al proponer la sustitución del gasto fiscal por la concesión de subvenciones o cualquiera otra técnica de gasto público directo. Desde una tercera posición —por ejemplo, CUERVO-ARANGO MARTÍNEZ y TRUJILLO DEL VALLE (1986, p. 139)— se ha propuesto que la supresión de los beneficios fiscales se acompañe de una disminución general en los tipos impositivos. Finalmente, otros autores niegan que pueda realizarse una crítica indiscriminada a la política de gasto fiscal y argumentan que algunos beneficios tributarios han mostrado su efectividad para la obtención de los objetivos asignados —es el caso de STEINMO (1986) al defender la permanencia de los fondos de reserva para inversiones en Suecia—. Otra exposición de las diferentes actitudes existentes ante el gasto fiscal puede encontrarse en los trabajos de BRAÑA PINO (1982), CALLE, PI y VICENTE-TUTOR (1986, pp. 45-105) y SCHICK (1986).

En primer lugar, y conforme a lo ya expuesto, 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⁽¹³⁾. Además, entendemos que el concepto de beneficio fiscal debe aplicarse a las excepciones normativas establecidas en cualquier tributo, y no debe limitarse a las contenidas en el sistema impositivo y mucho menos reducirse a las existentes en la imposición sobre la renta⁽¹⁴⁾. A su vez, en la medida en que la noción de excepción tributaria se expresa como desviación respecto del régimen general de un tributo, consideramos que no constituyen beneficios fiscales ni generan gasto fiscal los supuestos de no sujeción tributaria ni el mínimo exento⁽¹⁵⁾, y denominamos exención a la técnica mediante la cual se ejercita un beneficio fiscal pues todo mecanismo desgravatorio puede reconducirse a esa categoría⁽¹⁶⁾. Por último, la expresión

- (13) Algunas personas han intentado descalificar el concepto de gasto fiscal partiendo de implicaciones sorprendentes. Así Reginald H. Jones —“Sunset-Legislation”, en *Tax Review*, dic. 1978, p. 53, citado por ROSEN (1984, p. 324)— ha criticado que “el concepto de gasto fiscal implica que toda la renta pertenece por derecho al gobierno y que lo que éste decide, por medio de una exención o matización, no recaudar, constituye una subvención. Eso... va en contra de una convicción ampliamente compartida, arraigada en los principios políticos norteamericanos, de que el gobierno es el servidor y no el amo de las personas (...)”. Más sutil es la falacia que han compuesto WONNACOTT y WONNACOTT (1987, p. 97): “La expresión ‘subterfugios tributarios’ claramente implica que las provisiones fiscales son injustas y, como puede haber un gran desacuerdo acerca de lo que es justo, lo hay también sobre lo que es un subterfugio tributario”. En el trabajo de BRANA PINO (1981, pp. 73-112) pueden obtenerse otras referencias de autores que intentan negar la validez de los conceptos de beneficio y gasto fiscal.
- (14) El concepto restrictivo fue utilizado inicialmente por SURREY (1973), quien más adelante admitió su extensión a “cualquier tributo proyectado para tener aplicación general”, según explica en SURREY y McDANIEL (1985, p. 3).
- (15) Por definición, los supuestos de no sujeción tributaria no tienen sentido desgravatorio al ser normas que conforman los tributos, y no excepciones al régimen general de los mismos. Tampoco la figura del mínimo exento puede considerarse que constituye un beneficio fiscal, ya que se asimila a la no sujeción tributaria conforme han explicado 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”— y NÚÑEZ PÉREZ (1986, p. 328): “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” (subrayado y comillas del original). Y los supuestos de prescripción de la obligación tributaria y de insolvencia probada del deudor tampoco pueden asimilarse a beneficios fiscales ya que, siguiendo a GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1980, p. 66), “suponen una minoración en los ingresos públicos, pero entendemos que no representan efectividad alguna en el campo del gasto público, pues en tales casos puede hablarse de auténticos ingresos perdidos sin afectación alguna a la satisfacción de necesidades o conveniencias públicas”.
- (16) Seguimos en este punto la interpretación de SÁINZ DE BUJANDA (1963a, pp. 427 y 459) cuando explicaba que la exención “aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria —al presupuesto ...

plural gastos fiscales hace referencia a la minoración de ingresos que corresponde a la desgravación tributaria derivada de la aplicación de varios o de todos los beneficios fiscales concedidos, y consideramos que no cabe emplearla como sinónimo de beneficios o incentivos fiscales.

2. El Presupuesto de Gastos Fiscales

El Presupuesto de Gastos Fiscales podría definirse, a partir de las características generales de todo presupuesto señaladas por Fritz Neumark, como el resumen sistemático, confeccionado en períodos regulares, de las previsiones de los gastos fiscales proyectados. El Presupuesto de Gastos Fiscales es —o debería, o podría ser— el instrumento contable mediante el cual se estima, ejecuta y controla la cuantía del gasto público efectuado mediante la concesión de beneficios fiscales⁽¹⁷⁾.

... 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”, y en especial cuando examinaba 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”. Por otra parte, CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO (1977, p. 308) han señalado que “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”.

- (17) FUENTES QUINTANA (1974a, p. 19) explicaba: “El *presupuesto de gastos fiscales* (...) debería prepararse, al igual que el presupuesto ordinario, por una 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”. CORELLA AZNAREZ (1984, p. 20) lo ha definido de la siguiente manera: “El Presupuesto de Gastos Fiscales es una relación cuantificada de las desviaciones existentes en un sistema fiscal con respecto a las características de los impuestos generales, establecidas con objeto de conceder incentivos o ayudas para superar determinadas dificultades. 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”. En los últimos *Informes*

Normalmente se atribuye a Maurice Lauré ⁽¹⁸⁾ la primera propuesta de elaborar un presupuesto de gastos fiscales, pero existen referencias menos recientes de la preocupación por cuantificar el gasto fiscal, siendo la más remota que conozcamos un informe oficial español fechado en 1927⁽¹⁹⁾.

La primera estimación relevante de unas cuentas de gastos fiscales fue incluida en el *Informe Anual* de la Secretaría del Tesoro de los Estados Unidos de América en 1968, y desde entonces se han realizado varias estimaciones de gastos fiscales en otros países. Según el estudio preparado en 1983 por el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. (1984), los resultados de esa experiencia han sido desiguales⁽²⁰⁾ pues en Canadá y en los Estados Unidos de América se ha avanzado en la integración del gasto fiscal en el procedimiento presupuestario normal —y en Alemania, Francia y España se han utilizado las estimaciones para revisar los beneficios fiscales vigentes—, mientras que en otros países como Holanda, Irlanda, Portugal y Reino Unido, el proceso se ha detenido al

... Económico-Financieros relativos a las cuentas de gastos fiscales presentados en España junto a los Presupuestos Generales del Estado se expresa lo siguiente: “El Presupuesto de Gastos Fiscales constituye la expresión cifrada de la previsible disminución de ingresos derivada de la concesión de beneficios tributarios orientados al logro de determinados objetivos de política económica o social”.

- (18) LAURE (1956, p. 407) señalaba “la propensión a los privilegios como fuente principal de la complejidad” de un sistema fiscal, y como fórmula de simplificación proponía “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”.
- (19) La referencia es de MELGUIZO SÁNCHEZ (1979, p. 439): “en el informe de la Subcomisión que dictaminó, en la Asamblea Nacional (en noviembre de 1927), 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. En efecto, tras exponer, en nota introductoria al dictamen, un resumen del número de peticiones de protección amparadas en la Ley de 1917, y otro reseñando las de protección otorgadas (su número) hasta 1927, anuncia la preparación por la subcomisión 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’. No sé que esta estimación exista, pero sí muestra la justeza del criterio de la Subcomisión, y la importancia del tema, ya que, como más adelante señalaba, al contrastar que entre las ayudas otorgadas las de mayor aceptación eran las exenciones tributarias y arancelarias, ‘su eficacia tiene que acusar, en igual grado, una carga para el Tesoro y, en todo caso, una infracción del principio de igualdad, que debe ser básico de todo tributo e impuesto’ (subrayado y comillas del original).
- (20) En el *Informe* de la O.C.D.E. (1984, pp. 22-23 y 71) citado se examina la evolución en materia de gasto fiscal de los siguientes países (entre paréntesis el año en el que se inició la experiencia según dicho *Informe*): Australia (1981), Austria (1979), Canadá (1979), Francia (1981), Alemania (1959), Irlanda (1981), Portugal (1980), España (1978), Reino Unido (1979), Estados Unidos de América (1968) y Holanda (en fase de estudio). McDANIEL y SURREY (eds.) (1985) han realizado otro estudio comparativo del gasto fiscal en Estados Unidos de América, Canadá, Reino Unido, Suecia, Holanda y Francia. Respecto a la experiencia de Bélgica véase el artículo de FRANK (1985).

plantearse problemas respecto a los métodos a utilizar para cuantificar el gasto fiscal, e incluso para definir y distinguir los conceptos de gasto, beneficio e incentivo fiscal, al no adoptarse un criterio positivo para determinar su significado.

La cuantificación del gasto fiscal puede realizarse teóricamente de tres maneras: computando la pérdida de ingresos tributarios derivada de la existencia de un beneficio fiscal, estimando la ganancia de ingresos tributarios que se obtendría tras la supresión de un beneficio fiscal y calculando el gasto directo que sería necesario para conceder una ayuda equivalente. Los tres métodos han sido aplicados en la experiencia internacional⁽²¹⁾, pero el único que realmente se ajusta con precisión a los conceptos de gasto fiscal y de presupuesto de gastos fiscales que utilizamos es el cómputo de la minoración de ingresos tributarios en términos de derechos reconocidos por la concesión de un beneficio fiscal⁽²²⁾.

(21) Según el *Informe* de la O.C.D.E. (1984, pp. 22-23), el método de medición del gasto fiscal más aceptado en 1983 era el de la pérdida de ingresos en términos de derechos reconocidos (Australia, Austria, Canadá, Alemania, Irlanda, Reino Unido y Estados Unidos de América); el método de la ganancia de ingresos en términos de recaudaciones de impuestos se había admitido en Francia, Portugal y España; y la equivalencia de gastos directos se había empleado en Estados Unidos de América en 1983. Una revisión de las limitaciones teóricas y prácticas que plantean los dos últimos métodos de cuantificación del gasto fiscal puede encontrarse en el trabajo de CALLE, PI y VICENTE-TUTOR (1986, pp. 127-150), quienes extraen de la experiencia de los países de la O.C.D.E. las dificultades técnicas encontradas para valorar los efectos indirectos de la supresión de un beneficio fiscal o de la sustitución por gastos directos (efectos sobre el comportamiento de los contribuyentes, efectos *feedback* y efectos de interacción impositiva).

(22) Los dos últimos métodos se aplican al estimar indirectamente el gasto fiscal. Para conocer con exactitud la pérdida recaudatoria derivada de los beneficios fiscales vigentes, es decir, para elaborar un verdadero presupuesto de gastos fiscales, debería seguirse la propuesta del profesor ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1979a, p. 50): “Según el expresado principio presupuestario (de “presupuesto bruto”, versión contable del postulado presupuestario de “universalidad” o “integridad”), las cuotas o deudas tributarias deben ser aplicadas al Presupuesto de ingresos y contraídas en la contabilidad ejecutiva o presupuestaria por sus importes ‘íntegros’ —recuérdese el artículo 58-1) de la Ley General Presupuestaria— con objeto de que refleje la 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. Según se acaba de exponer, 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 permitiría conocer el importe de las ‘subvenciones’ implícitamente concedidas por la Hacienda Pública según sectores productivos, unidades familiares, territorios o regiones, etc. Sólo operando como queda dicho puede hablarse con propiedad del Presupuesto para gastos fiscales” (comillas del original). Véanse también los comentarios que realiza en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1981 y 1985b).

En España la obligación de elaborar un presupuesto de gastos fiscales se encuentra recogida en el artículo 134 de la Constitución de 1978, que establece lo siguiente⁽²³⁾:

“2. 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 afectan a los tributos del Estado”.

A partir del mandato constitucional se ha iniciado 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 gasto fiscal en la imposición estatal⁽²⁴⁾. En las tablas adjuntas se resume la evolución del gasto fiscal en la imposición estatal española, según las estimaciones contenidas en los sucesivos *informes* presentados hasta la actualidad. En la primera

- (23) La inclusión del párrafo citado fue propuesta por el senador Enrique Fuentes Quintana, quien ha explicado 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”). La elaboración de los presupuestos de gastos fiscales en nuestro país, a partir de esa obligación constitucional, ha sido muy imperfecta, pero ofrecen una información importante sobre el elevado coste fiscal de muchos incentivos de dudosa eficacia, pero que maltratan la estructura del impuesto personal sobre la renta y su justicia y eficacia”. La elaboración de un presupuesto de gastos fiscales ya había sido considerada por el MINISTERIO DE HACIENDA (1976, p. 66) en el *Libro Blanco* de la Reforma 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”. Véase FUENTES QUINTANA (1976 y 1986, enc.), y también ARGÜELLO REGUERA (1977), RODRÍGUEZ BEREIJO (1979, pp. 203-206) y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985b, pp. 285-288).
- (24) Anteriormente se realizaron en España dos estimaciones referidas a los años 1967 y 1971. Un resumen de la primera se encuentra en DE LUIS DÍAZ MONASTERIO (dir.) (1970). La relativa a 1971 fue elaborada por la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda y, aunque no fue publicada, sus resultados se recogen en muchos trabajos como por ejemplo en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973, tomo IV, p. 21), en MORAL MEDINA (1975, p. 201), en BRAÑA PINO (1981, p. 187) y en CALLE, PI y VICENTETUTOR (1985, p. 189). Además de la estimación elaborada por LAGARES CALVO (1974, pp. 206-219), en España se han realizado estudios del gasto fiscal derivado de beneficios aislados, como 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), al sector eléctrico por TORRERO MAÑAS (1977), y a los incentivos a la inversión y a la creación de empleo por TRUJILLO DEL VALLE (1985). Otras referencias en torno a la evolución de la experiencia española en esta materia en los ensayos de HERRERA NIETO (1981, pp. 159-181), CORELLA AZNAREZ (1984) y los ya citados.

tabla se muestra la evolución de las estimaciones del gasto fiscal en miles de millones de pesetas corrientes, en la segunda se recoge su evolución en *ratios* de gasto fiscal que indican el cociente entre la cuantía estimada de gasto fiscal y la cuantía del presupuesto de ingresos correspondiente a cada uno de los conceptos que se señalan, y en la tercera se recoge la evolución de la participación del gasto fiscal en el total del gasto público de la Administración Central y la Seguridad Social.

Como características más relevantes de la evolución de dichas estimaciones pueden señalarse la multiplicación de la cuantía del gasto fiscal total y la participación creciente en la generación de gasto fiscal por parte de los beneficios tributarios comprendidos en la imposición directa. Mayor interés presenta la observación de los *ratios*, ya que (al margen de las oscilaciones en sus valores, derivadas en parte de la aplicación de criterios diferentes en las sucesivas estimaciones) indican una tendencia decreciente en la participación del gasto fiscal en todos los capítulos y la continuidad de los valores altos de los *ratios* correspondientes a los beneficios fiscales existentes en el Impuesto sobre Sociedades.

A pesar de sus limitaciones⁽²⁵⁾, los *informes* hasta ahora presentados en España constituyen una experiencia que merece atención en tanto que pueden facilitar la reforma fiscal⁽²⁶⁾ y quitar fundamento a las explicaciones simplistas del déficit público⁽²⁷⁾. Sin embargo, no pueden considerarse propiamente como presupuestos de gastos fiscales según el concepto que hemos expuesto. El mayor interés de estos *informes* se encuentra, pues, en que constituyen precedentes de dos retos importantes de la Hacienda española: la necesaria integración del gasto fiscal en el sistema general de gestión de la política presupuestaria

(25) 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”, y para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1985b, p. 288) “cumplir el mandato constitucional con un mero informe adosado al proyecto de Presupuestos Generales del Estado de cada año, con estimaciones que carecen de todo rigor, incluso empírico, equivale a malograr el propio precepto de nuestra Constitución”. Véase en TRUJILLO DEL VALLE (1985) una corrección de la estimación contenida en el *Informe*, y en HERRERA NIETO (1981, pp. 206-215) y CORELLA AZNAREZ (1984) otras sugerencias relativas al perfeccionamiento del mismo.

(26) Su elaboración facilita la reforma, pero no la determina. Véanse por ejemplo las críticas de McINTYRE y TIPPS (1985), BENKER (1986) y HILDRED y PINTO (1986) a los resultados de la experiencia en los Estados Unidos de América.

(27) En palabras de GIMENO ULLASTRES (1984, p. 94), “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”. Véanse también GIMENO ULLASTRES y RUIZ-HUERTA CARBONELL (1981), CARBAJO VASCO (1985) y EIROA VILLARNOVO (1985).

y la confección de un verdadero presupuesto de gastos fiscales que dé cumplimiento efectivo al mandato del artículo 134 de la Constitución.

CUADRO N° 1

ESTIMACIÓN DEL GASTO FISCAL EN LA IMPOSICIÓN ESTATAL ESPAÑOLA (en miles de millones de pesetas)

Año	I. Sociedades	I. Directos	I. Indirectos	Total Impuestos
1977	40,6	93,9	174,5	268,4
1978	46,9	118,1	218,7	336,8
1979	74,4	184,6	260,9	445,5
1980	94,2	172,7	221,3	394,0
1981	127,8	217,4	237,1	454,5
1982	158,0	224,5	331,3	555,8
1983	165,9	316,2	375,0	691,2
1984	158,6	331,7	478,5	810,2
1985	160,0	354,6	552,6	907,2
1986	170,8	472,7	402,7	875,4
1987	185,4	538,8	360,0	898,8
1988	185,2	548,1	485,5	1.033,5
1989	160,5	504,4	510,1	1.014,5

FUENTE: *Informes económico-financieros presentados junto a los Proyectos de Presupuestos Generales del Estado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley General Presupuestaria (años 1979 a 1989).*

CUADRO N° 2**RATIOS DE GASTO FISCAL EN LA IMPOSICIÓN ESTATAL ESPAÑOLA**

Año	I. Sociedades	I. Directos	I. Indirectos	Total Impuestos
1979	.430	.253	.376	.313
1980	.596	.201	.269	.234
1981	.600	.217	.239	.229
1982	.705	.188	.301	.242
1983	.570	.206	.290	.245
1984	.496	.184	.290	.234
1985	.386	.171	.272	.221
1986	.378	.212	.168	.189
1987	.340	.217	.123	.166
1988	.256	.176	.147	.161
1989	.161	.126	.136	.131

FUENTE: *Informes económico-financieros presentados junto a los Proyectos de Presupuestos Generales del Estado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley General Presupuestaria* (años 1979 a 1989).

NOTA: Los *ratios* de gasto fiscal indican el cociente entre la cuantía estimada de gasto fiscal y la cuantía del presupuesto de ingresos correspondiente a cada uno de los conceptos que se señalan.

CUADRO Nº 3**PARTICIPACIÓN DEL GASTO FISCAL EN EL GASTO
PÚBLICO ESPAÑOL**

(en miles de millones de pesetas)

Año	Gasto Fiscal	Gasto Directo	Gasto Público	GF / GP
1977	268,4	2.300,4	2.568,8	.104
1978	336,8	3.026,1	3.362,9	.100
1979	445,5	3.668,4	4.113,9	.108
1980	394,0	4.520,7	4.914,7	.080
1981	454,5	5.392,0	5.846,5	.078
1982	555,8	6.313,7	6.869,5	.081
1983	691,2	7.272,3	7.963,4	.087
1984	810,2	8.029,9	8.840,1	.092
1985	907,2	9.331,7	10.238,9	.089
1986	875,4	10.655,6	11.531,0	.076
1987	898,8	11.608,6	12.507,4	.072

FUENTE: Elaboración propia a partir de los *Informes económico-financieros* ya citados y de las cifras de gasto público elaboradas por la Fundación FIES y recogidas por ALCAIDE INCHAUSTI (1988, pp. 39-40).

NOTA: Las cifras del gasto público directo corresponden únicamente a la Administración Central y a la Seguridad Social.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARON, Henry (1969): "Inventory of Existing Tax Incentives-Federal", en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), pp. 39-49.
- ALBI IBÁÑEZ, Emilio (1987): "Propuestas tributarias actuales: la experiencia internacional", en *Papeles de Economía Española*, nº 30/31, pp. 37-54.
- 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.
- ALCAIDE INCHAUSTI, Julio (1988): "El gasto público en la democracia española. Los hechos", en *Papeles de Economía Española*, nº 37, pp. 2-41.
- ÁLVAREZ RENDUELES, José R. (1970): "Política fiscal y desarrollo económico", en *Boletín de Estudios Económicos*, nº 54, pp. 7-74.
- ALZAGA VILLAAMIL, Oscar (dir.) (1985): *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española de 1978*. Ed. Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.
- ARGÜELLO 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.
- BRAÑA PINO, Francisco J. (1981): *La función económica del Estado capitalista. Contribución al análisis del proceso de industrialización dependiente en España (1964-1977)*. Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Ed. Universidad Complutense, Madrid.
- BRAÑA PINO, Francisco J. (1982): "Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas", en *Hacienda Pública Española*, nº 74, pp. 191-236.

- CALLE SÁIZ, Ricardo; PI ANGUITA, Joaquín, y VICENTE-TUTOR GARCÍA, María C. (1986): *Gastos fiscales y déficit público. Teoría y evidencia empírica*. Ed. Fundación Banco Exterior, Madrid.
- CANSECO CANSECO, José E. (1980): “Política Fiscal General”, en GAMIR CASARES (coord.) (1980), pp. 179-250.
- 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.
- CONSEJO FRANCÉS DE LOS IMPUESTOS (1979): “Los ‘gastos fiscales’ en el IV Informe del Consejo Francés de los Impuestos”, publicado en el *Journal Officiel* el día 19 de octubre de 1979. Parcialmente en *Presupuesto y Gasto Público*, n° 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*, n° 15, pp. 193-213.
- CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1984): “El Presupuesto de Gastos Fiscales”, en *Presupuesto y Gasto Público*, n° 22, pp. 17-34.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, y MARTÍN DELGADO, José M. (1977): *Ordenamiento tributario español*. Ed. Civitas, Madrid (3ª ed.).
- 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 FIGUEROA, Emilio (1964): “Aspectos económicos de la exención y otros estímulos fiscales. Planteamiento general”, en Varios Autores (1964), vol. II, pp. 661-677.
- DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, Félix (dir.) (1970): “Notas sobre la valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español”, en *Hacienda Pública Española*, n° 4, pp. 13-34.
- DÍAZ LEMA, José M. (1985): *Subvenciones y crédito oficial en España*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Instituto de Crédito Oficial, Madrid.
- 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.
- EDO HERNÁNDEZ, Valentín; PABLOS ESCOBAR, Laura de, y VALIÑO CASTRO, Aurelia (1988): “Los gastos fiscales”, en *Papeles de Economía Española*, n° 37, pp. 460-463.

- 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).
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (1983): *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (1987): "De nuevo sobre la subvención y su régimen jurídico en el Derecho español", en Varios Autores (1987), pp. 85-119.
- FRANK, Max (1985): "Considérations 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 (1976): *Prólogo*, en SOLER AMARO (1976), pp. 11-23.
- FUENTES QUINTANA, Enrique (1986): "Opciones fiscales de los años 80", en *Papeles de Economía Española*, nº 27, pp. 194-277.
- GAMIR CASARES, Luis (coord.) (1980): *Política Económica de España*. Ed. Alianza, Madrid (4ª ed.).
- GIMENO ULLASTRES, Juan A. (1984): "Las causas del déficit público", en *Hacienda Pública Española*, nº 88, pp. 85-105.
- GIMENO ULLASTRES, Juan A., y RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús (1981): *El nuevo Estado fiscal español. Reforma fiscal y financiación de las autonomías*. Ed. H. Blume, 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.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1982): "El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Cuentas", en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (1982), vol. I, pp. 673-700.
- HELLER, Walter (1954): "Política fiscal y desarrollo económico", en OKUN y RICHARDSON (eds.) (1964), pp. 520-543.
- 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.

- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1973): *Informe sobre el Sistema Tributario Español* (Libro Verde). Mecnografiado.
- 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).
- MACHLUP, Fritz (1967): *Semántica Económica*. Ed. Siglo XXI, México (1974).
- McDANIEL, Paul, y SURREY, Stanley S. (eds.) (1985): *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*. Ed. Kuwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- 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.
- MINISTERIO DE HACIENDA (1976): *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma* (Libro Blanco). Mecnografiado.
- MORAL MEDINA, Francisco (1975): “Exenciones tributarias: su problemática”, en Varios Autores (1975), vol. I, pp. 195-220.
- NEUMARK, Fritz (1970): *Principios de la Imposición*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1974).
- NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo G. (1986): *Poder Tributario y no sujeción tributaria*. Ed. Universidad de La Laguna.
- O’CONNOR, James (1973): *La crisis fiscal del Estado*. Ed. Península, Barcelona (1981).
- 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. O.C.D.E., París.
- PALAO TABOADA, Carlos (1982): “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 43, pp. 163-179.

- RAFOLS ESTEVE, Juan (1977): "Evaluación económica de los incentivos fiscales a las viviendas de protección oficial", en *Hacienda Pública Española*, n° 47, pp. 131-146.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro (1979): "La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978", en Varios Autores (1979), pp. 155-241.
- 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); también en SÁINZ DE BUJANDA (1963b), vol. III, pp. 385-463.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1963b): *Hacienda y Derecho*. Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- SÁNCHEZ-CORTÉS Y DÁVILA, Juan (1974): "Los incentivos fiscales", en Varios Autores (1974), pp. 675-699.
- SCHICK, Allen (1986): "Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans", en *Public Budgeting & Finance*, vol. 6, n° 1, pp. 3-19.
- SOLER AMARO, Ramón (1976): *Régimen tributario de la concentración de empresas*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SOLER ROCH, María T. (1983): *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*. Ed. Civitas, Madrid.
- STEINMO, Sven (1986): "So What's Wrong with Tax Expenditures? A Reevaluation Based on Swedish Experience", en *Public Budgeting & Finance*, vol. 6, n° 2, pp. 27-44.
- SURREY, Stanley S. (1969): "Tax Incentives. Conceptual Criteria for Identification and Comparison with Direct Government Expenditures", en TAX INSTITUTE OF AMERICA (ed.) (1971), pp. 3-38.
- 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. (1985): *Tax Expenditures*. Ed. Harvard University Press, Cambridge.
- SURREY, Stanley S., y SUNLEY, Emil M. (1976): "Ponencia General" del XXX Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Jerusalem, 1976, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXIa, pp. 151-192.
- 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.
- TEJERIZO LÓPEZ, José M. (1976): "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", en *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, n° 11, pp. 375-400.

- TORRERO MAÑAS, Antonio (1977): “Tarifas eléctricas y proteccionismo industrial”, en *Investigaciones Económicas*, n° 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.
- TURRENT DÍAZ, Eduardo (1980): “La proliferación de los estímulos tributarios. Evaluación crítica”, en *El Trimestre Económico*, n° 185, pp. 85-117.
- ARIOS AUTORES (1964): *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1963. Ed. de Derecho Financiero, Madrid.
- ARIOS AUTORES (1974): *XXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1974. Ed. de Derecho Financiero, Madrid.
- ARIOS 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.
- ARIOS AUTORES (1977): *Análisis de la Ley General Presupuestaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ARIOS AUTORES (1979): *Hacienda y Constitución*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ARIOS AUTORES (1987): *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albina García-Quintana*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- WONNACOTT, Paul, y WONNACOTT, Ronald J. (1987): *Economía*. Ed. McGraw-Hill, Madrid (3ª. ed.).