

# Los beneficios fiscales y su control externo

## 1. INTRODUCCIÓN

La Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias<sup>1</sup>, en su artículo 2 describe el ámbito de actuación de la Institución dedicando la letra e) de manera exclusiva a las “exenciones y bonificaciones fiscales directas y personales”, lo que constituye una novedad en la legislación del control externo, que cuando ha hecho referencia a las mismas las ha tratado conjuntamente con otras figuras como las subvenciones y ayudas, los créditos y los avales<sup>2</sup>. Se trata pues de una clara alusión al ahora denominado presupuesto de beneficios fiscales (PBF), si no en su totalidad, si en cuanto a la parte cuantitativamente más importante. Por otra parte, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (TVCP) ha publicado en diciembre de 2003 un informe monográfico sobre los mismos.



<sup>1</sup> Institución no constituida en el momento de redacción de estas líneas.

<sup>2</sup> Véase como ejemplo el artículo 2.b) de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de regulación de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña o el artículo 4.b) de la Ley 6/1985, de 24 de junio, de regulación del Consejo de Cuentas de Galicia.

Desde el punto de vista teórico, los beneficios fiscales (o gastos fiscales) son una de las figuras más controvertidas en la doctrina hacendística en relación con la utilidad en la consecución de los objetivos para los que se crean, puesto que el fundamento último de su empleo reside en que la alteración que producen en el principio de equidad impositiva quede suficientemente justificada con el logro del objetivo económico que con ellos se persiga, pero no existen suficientes estudios empíricos que avalen o rebatan las teorías. En este sentido, el Prof. Gonzalo y González destaca la conveniencia de “comprobar con asiduidad y rigor la auténtica eficacia de numerosos beneficios fiscales reconocidos por nuestro ordenamiento tributario, dado el elevado coste, en términos de pérdida de recaudación, que implican”. Otros sectores doctrinales han comenzado a poner de manifiesto que en el contexto de reformas tributarias el campo de acción para la instauración de nuevos tributos o de mayores tasas impositivas es cada vez más limitado, por lo que resulta muy valioso disponer de análisis de los BF a efectos de su posible consideración como nuevas fuentes de recursos (a través lógicamente de su eliminación).

Y es que conocer en términos reales (más allá de las estimaciones presupuestarias) su cuantía, su distribución por tributos y por políticas públicas (distribución funcional) y sus efectos (al menos los más relevantes) en los ámbitos sociales y económicos en los que se enmarcan los objetivos que con ellos se persiguen, es una necesidad tan importante que justifica que se desarrolle un interés creciente por los mismos en el seno de las Asambleas Legislativas y de los Gobiernos correspondientes. Todo lo anterior nos conduce necesariamente a concluir que es ahí donde reside el mayor interés de la actuación de los Órganos de Control Externo (OCEX), pues gozan de una posición privilegiada para, en el cumplimiento de su función fiscalizadora, realizar una inestimable contribución para llenar ese vacío empírico. Desde el punto de vista del control exter-

no, el objetivo último nos debería llevar a la evaluación de la eficacia y eficiencia de estas medidas. No obstante, debemos ser realistas y tener presente que para alcanzar este objetivo queda mucho camino por recorrer.

## 2. ALGUNOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La denominación “gastos fiscales” (GF), que es la inicialmente utilizada para designarlos, es la traducción de la expresión anglosajona “*tax expenditure*”, concepto introducido en la teoría de la Hacienda Pública en 1967 por el Profesor de la *Harvard Law School* Stanley S. Surrey, cuando era Ayudante del Secretario del Tesoro del Gobierno de Estados Unidos, y nace vinculado a los estudios de los efectos de las exenciones y bonificaciones fiscales introducidas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por razones de naturaleza no fiscal, de manera que al ser ingresos dejados de percibir se asemejan en muchos aspectos a los gastos directos. No obstante, ya venían utilizándose de forma generalizada en Europa como consecuencia del desarrollo del llamado “Estado Providencia” tras la segunda guerra mundial, como elemento para desarrollar sistemas impositivos que no solamente fueran instrumentos de recaudación, sino también de redistribución de renta y de fomento de determinadas actividades necesarias para el desarrollo nacional (tales como inversiones en bienes de equipo, fomento del empleo, adquisición de viviendas, desarrollo del sistema financiero etc.). Se optó en ese momento por estos instrumentos en lugar de emplear subvenciones porque la gestión de éstas entonces era más complicada y por una cuestión de imagen (se consideró que, puesto que no todos los contribuyentes podían acogerse, resultaba más adecuado emplear mecanismos más discretos en relación con los beneficiarios).

Los primeros estudios sobre los BF en nuestro país se remontan a la época de la dictadura de Primo de Rivera (1923-1930) en la que se emplearon como incentivos para fomentar el desarrollo de

la industria nacional. Posteriormente, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1957 vuelve a potenciar su empleo como incentivos a la inversión. Durante la elaboración de la Constitución se incluye en la redacción del artículo 134.2 la integración en los Presupuestos Generales del Estado del “importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”, lo que constituye una novedad en nuestro Derecho Presupuestario y pone de manifiesto la preocupación del Constituyente por conocer y controlar la aplicación de los BE aunque algunos autores, como González García, han manifestado su desacuerdo con esta inclusión porque consideran que la Administración en ese momento no podía acometer con profundidad esta tarea, por lo que hubiera sido más prudente no mencionarlos.

En los Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 2002 se ha sustituido la expresión “Gasto fiscal” por “Beneficio fiscal”, por considerarse más acorde con el concepto que representa y con la denominación empleada en la Constitución y en las Leyes.

### 3. CONCEPTO Y NOTAS ESENCIALES

En nuestro país, como ya hemos anticipado, se utilizan otras acepciones para referirnos a los “gastos fiscales”, como Beneficios Fiscales, Incentivos fiscales, incentivos tributarios, etc.. La doctrina, con algunas excepciones, viene equiparando las expresiones beneficios fiscales y gastos fiscales al considerar que el empleo de un término u otro depende del sujeto (contribuyente o la Hacienda) e igualmente gasto fiscal se equipara a gasto público no desde un punto de vista presupuestario sino desde un punto de vista económico, ya que su finalidad es equiparable a la de las subvenciones.

Algunos autores, como Albiñana, se inclinan por preferir la denominación de gastos fiscales y postulan que deberían incluirse en el presupuesto de gastos como un crédito ampliable y contabilizarse en el mismo. Otros han preferido la expresión beneficio fiscal y han defendido desde el punto de vista de la contabilidad que el reconocimiento del derecho se

realice por su importe íntegro contabilizando en el momento del cobro la parte correspondiente como ingreso virtual, que se compensaría contablemente al aplicarlo al presupuesto de gastos en el que habría una salida de fondos también virtual. Tanto unos como otros han buscado soluciones basadas en el principio presupuestario de universalidad y su traducción contable, el principio de presupuesto bruto, y en la esencia de sus planteamientos encontramos la preocupación subyacente sobre la dificultad de su control, dando como primer paso para facilitar su incorporación a la ejecución presupuestaria. En el marco de la contabilidad pública de momento no se ha establecido ningún mecanismo contable. Desde el punto de vista etimológico, como hemos visto, se ha producido una decantación por la denominación Beneficio Fiscal. Para el TVCP “aunque los gastos fiscales reales no se registren de forma individualizada, ni sean limitativos, no dejan de constituir un gasto real para la Administración.”

En el marco teórico de los principios tributarios, todo BF es una excepción de los principios de generalidad, neutralidad y equidad, en aras de alcanzar un objetivo social o económico.

En el ámbito doctrinal, García de la Mora y Martínez-Lago definen el presupuesto de gastos fiscales como “la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del Tesoro debidas a las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento tributario se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes”. Para los mencionados autores se trata de una riqueza contributiva a la que el legislador renuncia deliberadamente por razones de política económica y social. En definitiva, es la estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social.

Desde un punto de vista práctico, el Informe que acompañó los Presupuestos de Gastos Fiscales

para 1980 establece que son “todas aquellas exenciones y bonificaciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del tributo y constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades con el objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales. En este sentido el GF supone una verdadera disminución de ingresos presupuestarios y se configura como un medio alternativo al establecimiento de una subvención o gasto directo en el Presupuesto de Gastos.” Actualmente, los documentos presupuestarios (Libros Rojos) los definen como “la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá en un ejercicio como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.” La OCDE emplea la definición más global de “gastos estatales hechos a través del sistema fiscal para conseguir objetivos económicos y sociales”.

En el marco de nuestro Ordenamiento jurídico la Constitución determina los rasgos esenciales de la institución presupuestaria, utilizando además para denominarla la expresión en plural que tradicionalmente se ha empleado en nuestro Derecho y mostrando una voluntad de configuración de un presupuesto trifronte, pues el mismo debe contener todos los ingresos y gastos del sector público estatal y los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (la forma en la que las tres vertientes contempladas se reflejen presupuestariamente es cuestión de técnica presupuestaria). Los Estatutos de Autonomía de nueve Comunidades Autónomas recogen expresamente el presupuesto de beneficios fiscales en términos muy parecidos<sup>3</sup>.

No obstante, no existe una definición legal del concepto, ni en el Derecho Presupuestario ni en el Tributario, lo que tiene por consecuencia que para definirlos generalmente se recurre a establecer una tipología de los mismos acudiendo a la normativa tributaria, ya sea la general (aunque ésta es escasa en la materia), ya sea la propia de cada tributo, y de la misma inferir los elementos comunes. Estos elementos pueden resumirse en:

- a) Son figuras fiscales y no pueden acogerse a las mismas la generalidad de los contribuyentes. Implican una reducción de la base imponible o de la cuota de determinados sujetos pasivos beneficiados.
- b) Son desviaciones de la estructura normal de un impuesto, insertadas directamente en la norma reguladora y por tanto sometidas al principio de Legalidad.

Como señala el Informe del TVCP, es en el momento de establecer cuál es la estructura normal de un impuesto cuando surge la controversia. Algunos países como Canadá, Estados Unidos o Alemania sitúan en un segundo plano la discusión teórica (aunque no prescinden de efectuar clasificaciones) dando primacía a una solución práctica: la información aparece muy desglosada, abarcando la mayor cantidad posible de figuras fiscales, mientras que en otros casos, entre los que se incluirían las Haciendas Forales del País Vasco (los sujetos de la fiscalización), la información viene condicionada por la facilidad o dificultad de obtención de datos a partir de las liquidaciones presentadas por los contribuyentes, por lo que algunos elementos ampliamente reconocidos como GF no se cuantifican. Esta situación también se produce en el ámbito de los PGE.

---

<sup>3</sup> Andalucía (artículo 63.2 de la LO 6/1981, de 30 de diciembre), Cantabria (artículo 56 de la LO 8/1981, de 30 de diciembre), La Rioja (artículo 56 de la LO 3/1982, de 9 de junio), Murcia (artículo 46.3 de la LO 4/1982, de 9 de junio), Comunidad Valenciana (artículo 55.3 de la LO 5/1982, de 1 de julio), Castilla-La Mancha (artículo 51 de la LO 9/1982, de 10 de agosto), Extremadura (artículo 60.a de la LO 1/1983, de 25 de febrero), Madrid (artículo 61.2 de la LO 3/1983, de 25 de febrero) y Castilla y León (artículo 50.1 de la LO 4/1983, de 25 de febrero).



El reconocimiento expreso de su sometimiento al principio de legalidad tributaria se recoge, en primer lugar, en el artículo 133.3 de la Constitución, al establecer que todo BF que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley. Este precepto se transcribe en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al igual que ocurría con su predecesora, contemplando la reserva de Ley tributaria para su establecimiento, modificación, supresión y prórroga (artículo 8.d). El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) también señala que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales que los expresamente

previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. No obstante podrán reconocerse en las Ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos en la ley (artículo 9). En el ámbito autonómico aparece reconocido expresamente en algunos Estatutos de Autonomía, que no necesariamente coinciden con los que recogen su existencia<sup>4</sup>, y en las Leyes de Hacienda, si bien bajo distintas fórmulas<sup>5</sup>.

La anterior LGT mostraba una concepción más excepcional de los GF, puesto que exigía que en todo proyecto de Ley por el que se propusiera su establecimiento, modificación o prórroga se elaborara una Memoria previa por el Ministro de Hacienda en donde se razonara la finalidad del beneficio tributario y la previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos, que se uniría al Proyecto de Ley para su presentación a las Cortes.

- c) Persiguen objetivos de política fiscal y el instrumento alternativo para el logro de los mismos es una subvención directa. No obstante observamos que algunos de los actualmente vigentes en si mismos tienen naturaleza confusa (por ejemplo los 100 euros al mes para madres trabajadoras se pueden considerar subvención si se ingresan mensualmente en una cuenta bancaria o BF si se opta por una deducción en la declaración del IRPF).
- d) Su carácter debe ser coyuntural (no estructural). Esta excepción al principio de vigencia indefinida de las normas se contemplaba expresamente en la anterior LGT, señalando un periodo máximo de 5 años salvo que se estableciese expresamente otra

<sup>4</sup> Así por ejemplo, el Estatuto de Galicia recoge la Reserva de Ley (artículo 51.a de la LO 1/1981, de 6 de abril), o el Estatuto de Autonomía de la Ciudad de Melilla (artículo 39 de la LO 2/1995, de 13 de marzo), que no hacen mención al presupuesto de beneficios fiscales. Mencionan ambos extremos el Estatuto de Cantabria (artículo 54.a) y el de Madrid (artículo 59.a).

<sup>5</sup> En algunos casos de forma específica (Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias), en otros dentro de la regulación de los tributos (como el Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia o la Ley 9/1999, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid) y en muchos casos de manera genérica (las demás materias que según la normativa deban regularse mediante Ley), como por ejemplo la Ley 3/1985, de 19 de abril, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

cosa. No obstante, aunque legalmente no se recoge esta nota, desde el punto de vista hacendístico es consustancial al concepto mismo de BF, y queda recogido en el Informe del TVCP cuando indica que existe la posibilidad administrativa de eliminarlo. Cuando se incorporan de manera indefinida a la estructura de un tributo el contribuyente deja de percibirlos como excepcionales y el coste político de su supresión se incrementa.

#### 4. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS PGE

El PGF se elabora en España desde 1979, si bien hasta 1995 proporcionaba una información muy limitada que se reducía a señalar su impacto en la recaudación de algunos conceptos tributarios. Desde el punto de vista cuantitativo su evolución ha sido creciente desde 1987. En 1995 se produce un salto cualitativo al establecer la DA 24ª de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de PGE para 1995 la obligación de incorporar al Informe Económico-Financiero que acompaña a los PGE una Memoria explicativa de su cuantificación. Entonces se puso en marcha un grupo de trabajo que fue determinando el contenido de la Memoria, de acuerdo con el documento de la OCDE *Tax expenditures. Rent experiences* con el objetivo de convertirlos en un instrumento apto para la toma de decisiones públicas. En 2000 el contenido de la Memoria estaba establecido en:

- Delimitación del concepto de gasto (o beneficio) fiscal.
- Efectos que sobre los mismos se derivan de los cambios habidos en la normativa tributaria para el periodo de aplicación.
- Descripción de hipótesis de trabajo, fuentes estadísticas y metodologías de cuantificación.
- Innovaciones incorporadas con respecto al ejercicio anterior.
- Otras cuestiones de interés.

Este contenido se mantiene actualmente en los Libros Rojos de Presupuestos. En cuanto a su reflejo normativo, éste se limita a un artículo de la LPG que cita su cuantía para el ejercicio y unos anexos numé-

ricos que recogen su estimación por tributos siguiendo la clasificación económica y por políticas de gasto.

Actualmente el procedimiento que se emplea para cuantificar los BF es el llamado “método de la pérdida de ingresos”, es decir, cuánto pierde la hacienda en la recaudación impositiva por su existencia. Si los contribuyentes afectados son pocos, se puede calcular uno por uno, pero en general se emplean métodos estadísticos de selección muestral y técnicas de microsimulación que consideran una serie de premisas.

En los impuestos directos, las estimaciones se realizan en función de su repercusión recaudatoria en el momento de liquidar el tributo, por lo que los cambios normativos tienen su reflejo en el PBF del ejercicio en el que se produce la liquidación del tributo (el siguiente).

En el IRPF la mayor parte de las cifras se obtienen por un sistema de microsimulación, a partir de un colectivo de contribuyentes sobre el que se aplican diversos índices demográficos y económicos de proyección temporal. Se efectúan una serie de estimaciones a partir de los datos del último periodo impositivo para el que se dispone de información completa (suele ser el ejercicio X-3). En el Impuesto sobre Sociedades (ISS), para los que operan por la vía del diferimiento del pago del impuesto mediante ajustes negativos en la base imponible se emplean cálculos actuariales. Para el IVA se utiliza un enfoque macroeconómico desde la perspectiva de la demanda de bienes y servicios del conjunto de sectores que soportan el impuesto sin derecho a deducción.

En la Presentación de los Presupuestos Generales del Estado se incluyen los cambios normativos y metodológicos más relevantes que se han incorporado con relación al ejercicio anterior, indicando la comparabilidad de las cifras con las de presupuestos anteriores.

Se presentan dos clasificaciones: por tributos y por políticas de gasto, distinguiendo ésta última entre las políticas según clasificación de los PGE y según una



clasificación propia de BF. La clasificación por políticas de gasto ha de interpretarse con cierta cautela, ya que muchos incentivos tributarios persiguen una diversidad de objetivos, de manera que podrían tener varios encuadres, situándose en general en aquélla a la que se encuentran más directamente asociados. En las tablas 1 y 2 se indican los datos según las dos clasificaciones para los tres últimos ejercicios.

Como ya anticipamos, la LPGE para 2002 cambió la denominación a PBF. Este PBF además incorporó los efectos de los nuevos acuerdos de cesión de ingresos tributarios a las Comunidades Autónomas, por lo que en general sus cifras, tanto globales como intermedias, no resultan comparables con las de ejercicios anteriores. En consonancia con el peso relativo de IRPF e IVA en el sistema fiscal, la mayor pérdida recaudatoria en el ejercicio 2002 se producía en estos dos tributos. El importe total estimado de BF ascendía a 40.041,14 millones de euros. En cuanto a las políticas de gasto, las prioridades se centraron en: redistributiva (17,31%), de comercio, turismo y PYMEs (14,25%), de vivienda (13,84%) y de fomento de inversiones (11,55%).

El PBF para el ejercicio de 2003 incorpora de forma plena los efectos del nuevo sistema de financiación, completado el proceso de cesión tributaria a las Comunidades Autónomas. Como primera consecuencia, se produce una disminución del 11% en su importe total, pasando a 35.600,49 millones de euros. Por otra parte, el segundo lugar en importancia cuantitativa pasa a ocuparlo el ISS. Por políticas de gasto, el primer lugar lo ocupa Comercio, Turismo y PYMEs (15,45%), seguida de la política Redistributiva (14,99%) y de Fomento de Inversiones (14,63%).

En el ejercicio 2004 se incorpora como principal novedad la adaptación a los cambios introducidos mediante la reforma parcial del IRPF que se llevó a cabo en 2002 y cuya entrada en vigor se produjo a comienzos de 2003. Entre los nuevos incentivos fiscales solamente se evalúa la deducción por maternidad, debido a que los restantes conceptos o bien no

se califican como BF o bien no se dispone de suficiente información estadística para efectuar los cálculos. No obstante, los datos ofrecen mayor comparabilidad que en ejercicios anteriores. Como puede observarse en la tabla anexa, de nuevo se produce un incremento global (del 6% en relación con el ejercicio anterior) y el IVA recupera el segundo lugar en importancia. Por políticas de gasto, en este ejercicio destacan el fomento de inversiones (con casi el 16%), seguida de la vivienda (14,55%) y la política redistributiva (14,43%).

## 5. ¿ES POSIBLE EL CONTROL EXTERNO DE LOS BENEFICIOS FISCALES?

Surrey explicó que había elegido la expresión “gasto fiscal” para hacer énfasis en las similitudes que estas figuras fiscales tienen con el gasto directo y señaló que una de las consecuencias que se desprende de las mismas es que los gastos fiscales deberían ser objeto de procedimientos de control como ocurre con cualquier otro gasto público. Sin embargo sigue existiendo de manera generalizada un menor seguimiento por parte del control. Algunos autores vinculan esta situación con el hecho de que el tratamiento de los BF no ha estado siempre unido a los presupuestos de gastos, a las deficiencias de su estructura y a que los procedimientos de cálculo y estimación varían mucho de unos países a otros. La Comisión Nacional de Auditoría de Australia puso de manifiesto en 1996 que parte de estas dificultades se deben a que los recursos dedicados al seguimiento de los BF son escasos. Esta Institución defiende que deberían incorporarse contablemente a la ejecución presupuestaria para precisamente facilitar su control y recomienda que se traten, en la medida de lo posible, como gastos presupuestarios. En definitiva, se subraya la necesidad de un buen diseño del contenido de los PBF, ya que de esta manera es posible que aporten información sobre el coste de las medidas permitiendo comparar con alternativas de gasto directo y justificando las reformas fiscales. La información así provista contribuye

a la disciplina fiscal, a la asignación eficiente de los recursos y en definitiva a mejorar la gestión pública. Una conclusión en este sentido sería probablemente la que se obtuviera en cualquier fiscalización que realizáramos y está en consonancia con los resultados y las consiguientes recomendaciones que formula el TVCP.

Sin embargo, desde el punto de vista del control externo nuestra meta final sería el análisis de la eficacia y la eficiencia de los BF, puesto que su razón de ser estriba en que la alteración que producen en los principios de justicia tributaria quede suficientemente justificada con el logro del objetivo económico para el que se establecieron. En definitiva, son el marco ideal (aunque sólo sea a nivel teórico), junto con los programas presupuestarios, para aspirar a desarrollar plenamente una fiscalización operativa (entendida en el sentido de evaluar el grado de eficacia alcanzado en el logro de los objetivos previstos).

La Comisión Nacional de Auditoría de Australia ha puesto de manifiesto que el paso previo para una adecuada implementación de un sistema de seguimiento y control regular es realizar una revisión exhaustiva de los BF ya existentes. El primer objetivo de fiscalización se concretaría en conocer los BF vigentes, pero ya hemos visto que actualmente existen grandes dificultades tanto teóricas como prácticas, por lo que no es descartable adoptar el criterio extensivo de otros países, sin olvidar la importancia de la participación del gestor en esta tarea, que no puede ser un proceso cerrado puesto que requiere una actualización periódica. En este sentido el TVCP ha realizado un análisis del concepto de GF.

En un segundo escalón, perseguiríamos determinar los sectores económicos o sociales a los que afectan y evaluar si los objetivos que se persiguen están definidos de manera clara y precisa y además se pueden expresar en términos cuantitativos. El TVCP llega a la conclusión de que no se establecen ni evalúan con carácter previo los objetivos que se pretenden conseguir. En consecuencia, no puede existir

constancia de los mismos en los Presupuestos. Desde el punto de vista de la fiscalización operativa la falta de definición de objetivos supone una limitación importantísima para su desarrollo pleno, porque es el punto de partida de la evaluación posterior.

En tercer lugar, comprobaríamos los sistemas de estimación de su coste, que deberían incluir el coste social de su empleo y los costes administrativos que generan al hacer más complejos los sistemas fiscales. El TVCP pone de manifiesto que no se calculan estimaciones. Es necesario que las haciendas correspondientes tengan definido un procedimiento de cálculo sujeto a continua actualización en función tanto de la evolución normativa como de la información disponible en cada momento y del desarrollo de las técnicas de tratamiento de la misma. En este sentido, el desarrollo de la Sociedad de la Información y de las nuevas tecnologías es fundamental en la puesta a punto de potentes instrumentos tanto de recogida de datos (como la presentación telemática de las declaraciones tributarias) como de análisis (ya que permite procesar gran cantidad de información en poco tiempo).

A continuación verificaríamos que existe un procedimiento de retroalimentación. En definitiva, debe producirse sistemáticamente una comparación de la realidad (sin olvidar que será a través de una estimación a posteriori) con los objetivos previstos para la determinación de las desviaciones y el posterior estudio de sus causas. El establecimiento del seguimiento periódico debería proporcionar a los gestores una información necesaria para la toma de decisiones. Algunos autores indican que si no existe un procedimiento de monitoreo su utilización se incrementa en detrimento de las subvenciones cuyo control es más fácil, mientras que en países como Canadá, se observa un declive en su utilización desde que se integraron en el ciclo presupuestario.

A partir de los resultados obtenidos en relación con el logro de objetivos, deberíamos poder concluir si la duración del beneficio fiscal ha sido la correcta o se ha extendido más allá del momento



temporal que fundamentó su aplicación, riesgo que a priori no debe existir en el caso de emplear subvenciones. La reforma de sistemas muy establecidos no es fácil y tiene un coste político derivado de su impopularidad, por lo que contar con análisis fiables emitidos por instituciones de prestigio supone un elemento imprescindible para argumentar su mantenimiento o eliminación.

El objetivo último sería evaluar la eficacia en el logro de sus finalidades y, en su caso, si los mismos fines pueden alcanzarse con otros instrumentos. En particular, evaluar la mejor elección entre BF y subvención o bien una combinación de ambos. Este es uno de los aspectos sin duda más difíciles. Sin embargo es necesario realizar avances en este sentido porque algunos hacendistas del Reino Unido ya han señalado que, bajo determinadas circunstancias, es posible que produzcan efectos desincentivadores contrarios a los perseguidos, los cuales se pondrían de manifiesto y se cuantificarían en un análisis de estas características.

Es innegable que cumplimentar en una fiscalización los objetivos anteriormente descritos es hoy por hoy, si no imposible, muy difícil. No obstante, no por ello debe dejar de aspirarse a avanzar en este sentido. Coincidimos con Cubillo Rodríguez cuando afirma que “la eficacia, la eficiencia, la evaluación de las políticas públicas, la ecología, la equidad y la ética pública siguen siendo “la Leyenda de El Dorado” para los órganos de control externo en general”, pero ello no debe suponer renunciar a avanzar por nuevos caminos de fiscalización que la hagan más útil para el Sector Público y para la sociedad en general, y logros concretos, como también hemos visto, son factibles actualmente.

## 6. CONCLUSIONES

La Ley de Creación de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias incorpora por primera vez de manera individualizada el control por los OCEX de los BF, competencia que en realidad forma parte de la general de control de la gestión económico

financiera de las Comunidades Autónomas y que se ha venido incluyendo dentro de un apartado conjunto con otras figuras como las subvenciones, los créditos o los avales. Esta nueva formulación destaca o resalta por primera vez una materia que, salvo el novedoso Informe del TVCP, no ha sido abordada con profundidad por los OCEX.

Los beneficios fiscales son una figura controvertida de la teoría de la Hacienda Pública, pues suponen una alteración del principio de equidad impositiva que debe quedar suficientemente justificada no sólo con la consecución de los objetivos perseguidos sino también con su eficacia y eficiencia, que debe ser mayor que la estimada con el mecanismo alternativo (las subvenciones). No existe una definición universalmente aceptada y precisa de qué es (y por tanto qué no es) un beneficio fiscal. No obstante, desde sus primeras formulaciones teóricas modernas se ha puesto de manifiesto la necesidad de que no estuvieran exentos de control.

Desde el punto de vista práctico, el PBF tiene carácter orientativo y complementario, y su cuantificación no carece de dificultades, pero esta situación no debe obstar para que sigamos manteniendo inquietudes, efectuando nuevos planteamientos y propuestas para que se realice cada vez con mayor rigor, e intercambiando experiencias y puntos de vista. El desarrollo técnico de los PBF debe continuar, profundizando en su elaboración para mejorar la información. En los países en los que existe un mayor desarrollo, los Informes relativos a los mismos constituyen importantes publicaciones que permiten efectuar comparaciones con gastos directos. Algunos países los emplean para debatir en las comisiones parlamentarias el desarrollo de los sistemas tributarios. Alemania incluso los emplea para examinar las subvenciones sectoriales y en Bélgica pueden llegar a ser un elemento de negociación en materia laboral. El desarrollo de los PBF corresponde esencialmente al gestor público, pero los órganos de control externo pueden realizar importantes aportaciones y no deben renunciar a ello.

## BIBLIOGRAFIA

- Albiñana García-Quintana, César.** “El Presupuesto de gastos fiscales”. *Revista Presupuesto y Gasto Público*. Núm. 1, 1979.
- Blas López, Alberto de.** “Los gastos fiscales. Una aproximación”. En <http://www.injef.com/php>.
- Carbajo Vasco, Domingo.** “El presupuesto de gastos fiscales en España: situación actual y perspectivas”. *Revista Presupuesto y Gasto Público*. Núm. 7. 1992.
- Collier, Paul y Luther, Robert.** “The use of tax expenditures by the Thatcher Governments:1979 to 1990”. Disponible en [www.uwe.ac.uk/bbs/acad/luth.pdf](http://www.uwe.ac.uk/bbs/acad/luth.pdf).
- Cubillo Rodríguez, Carlos.** “El futuro de la fiscalización de la gestión pública”. *Revista Aeca n<sup>o</sup> 64*. Disponible en <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista64/21artrev64.htm>
- Department of Finance. Canada.** “Tax evaluations and research reports”.
- Fernández Espinosa, M<sup>a</sup> Guadalupe.** “El Presupuesto de gastos fiscales en España: presente y retos para el control”. *Revista OLACEFS*. Abril 2001.
- García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel:** *Derecho Financiero y Tributario*. J. M. Bosch, Editor. Barcelona, 1999.
- Giménez-Reyna Rodríguez, Enrique y Carbajo Vasco, Domingo.** “El presupuesto de gastos fiscales para el año 2000”. *Revista Presupuesto y Gasto Público*. Núm. 23. 2000.
- González García, Eusebio.** “La Ley del Presupuesto en la Constitución española de 1978”. *Revista Presupuesto y Gasto Público*. Núm. 3.
- Gonzalo y González, Leopoldo.** *El sector público en España. Sujeto y campo de la actividad financiera pública. Régimen presupuestario*. Ed. Dykinson. Madrid 2003.
- Libro Rojo de Presupuestos Generales del Estado para 2002.** Disponible en [www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo2](http://www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo2).
- Libro rojo de Presupuestos Generales del Estado para 2003.** Disponible en [www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo3](http://www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo3).
- Libro rojo de Presupuestos Generales del Estado para 2004.** Disponible en [www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo4](http://www.sepg.minhac.es/presup/LibroRojoo4).
- Martire, Ralph.** “State must take control of costly business tax breaks”. Publicado el 1 de marzo de 2003 en *el Chicago Sun Times*. Disponible en [www.ctbaonline.org/busbreaks.htm](http://www.ctbaonline.org/busbreaks.htm).
- Mikesell, John.** “Tax Expenditure Budgets, Budgets Policy and Tax Policy: Confusion in the States”. *Public budgeting and Finance/winter 2002*. Disponible en [www.urban.csuohio.edu/budget/taxexpend.pdf](http://www.urban.csuohio.edu/budget/taxexpend.pdf).
- OCDE.** *Tax Expenditures, a Review of the Issues and Country Practices. Committee on Fiscal Affaires*. Paris, 1984
- Pascual García, José.** *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, ejecución y control*. B.O.E. Estudios Jurídicos. Madrid, 1999.
- Pérez Royo, Fernando.** *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 9<sup>a</sup> Edición. Editorial Civitas. Madrid, 1999.
- Simonit Subarroca, Silvia.** *Diálogo entre cooperación internacional y política fiscal (AR)*. Disponible en <http://www.realinstitutoelcano.org/analisis/425.asp>.
- Smith, Julie.** “Tax expenditure: the \$30 billion twilight zone of Government Spending” *Research Paper* no. 8 2002-03. Librería del Parlamento de Australia. Disponible en [www.aph.gov.au/LIBRARY/pubs/rp/2002-03/03rpo8.htm](http://www.aph.gov.au/LIBRARY/pubs/rp/2002-03/03rpo8.htm).
- Surrey, S. S.** *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditure*. Cambridge. Massachussets. Harvard University Press. 1973
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.** *Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal*. 2000.