

LOS GASTOS FISCALES. CONCEPTO Y APLICACIÓN EN MÉXICO

SUMARIO: I. *Consideraciones preliminares.* II. *Antecedentes.* 1. *Estados Unidos.* 2. *Alemania.* 3. *Reino Unido.* 4. *Canadá.* 5. *Francia.* 6. *España.* III. *Concepto de gasto fiscal.* IV. *Técnicas que se utilizan para conceder beneficios fiscales.* 1. *Exclusión.* 2. *Deducción.* 3. *Crédito impositivo o desgravación.* 4. *Tarifas especiales.* 5. *Aplazamientos y refugios impositivos.* V. *Clasificación de los gastos fiscales.* VI. *Gastos fiscales y gastos directos.* VII. *Aplicación en México.*

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En razón de que el término gasto fiscal es equívoco y ajeno a nuestra doctrina y derecho positivo, es pertinente indicar, previamente, que se entiende por gasto fiscal la cantidad que el Estado deja de recaudar —no ingreso— en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo.

El concepto de gasto fiscal es de suma importancia en virtud de los desequilibrios presupuestarios que caracterizan a nuestro tiempo.

Es un hecho innegable que en las últimas décadas los apoyos o beneficios fiscales han ido en aumento, pues conforme a la nueva estrategia, su utilización forma parte de la política de desarrollo económico.¹

¹ Cabe aclarar que la utilización de incentivos fiscales no sólo es parte de una política de desarrollo, sino de cualquier otra política fiscal, dado que desde que Adolf Wagner (*Lehr-und Handbuch der politischen ökonomie*, 4 volúmenes publicados entre 1886 y 1901), se opusiera al concepto exclusivamente fiscal de los impuestos y les asignara a éstos funciones político-sociales reguladoras de la distribución de los ingresos y del patrimonio nacional, diversos autores se han basado en ella para destacar esta dualidad de funciones. Tal es el caso de la diferencia que hace Gerloff entre "impuestos financieros" e "impuestos de ordenamiento". Los primeros tienen una finalidad puramente fiscal de obtener recursos para satisfacer las necesidades. Los segundos tienden a la ordenación de las actividades económicas, "En nuestros días existe una tendencia, cada vez más fuerte, que mediante medidas de la política del gasto aspira no sólo a satisfacer determinadas necesidades públicas, sino que, además, trata premeditadamente de obtener una serie de efectos sobre el conjunto económico, que se espera precisamente de esa forma satisfacer las necesidades. (...) La relación funcional que acabamos de señalar, entre las distintas clases de gastos públicos por un lado, y las 'finanzas destinadas a satisfacer las necesidades' y las 'finanzas ordenadoras' por otro, se realiza por los recursos del Estado, en primer término por impuestos". Gerloff, Wilhelm y Neumark, Fritz, *Tratado de*

La abundancia de incentivos fiscales y su pensamiento en el tiempo, origina la preocupación por su estudio y la reflexión sobre su oportunidad y conveniencia.

Por lo que se refiere a su proliferación, Enrique Fuentes Quintana, quien formula este fenómeno como ley empírica, lo denomina "ley de la proliferación de los incentivos fiscales", y señala tres motivos que la explican:

a) En primer lugar, un motivo ideológico que se fundamenta en la llamada por Louis Eisenstein,² ideología de los obstáculos y la disuasión, que hace hincapié en el tema de que la economía se deteriora debido a que los tipos impositivos de los gravámenes son demasiado altos y disminuyen la posibilidad del contribuyente para ahorrar, su interés por invertir y, en general, hasta su deseo de trabajar. Esta situación apoya la concesión de beneficios porque, en una especie de círculo vicioso, se otorgan beneficios tributarios para generar ese ahorro, para incentivar la inversión, etcétera.

b) El segundo motivo es táctico, y se refiere a la facilidad con la que se conceden los beneficios y a lo vulnerable que es la hacienda pública frente a su concesión, en tanto que se trata de un elemento híbrido, para el cual no está plenamente preparada, porque no se ubica dentro de sus funciones típicas. Esto se explica en razón de que los gastos fiscales no son ingresos, sino lo contrario: un "no ingreso" y, por lo tanto, no puede considerarse en el presupuesto de ingresos. Tampoco se trata de un gasto real en cuanto que no llevan asociados pagos en efectivo, y por el mismo motivo no están sujetos a autorización, como las obligaciones contenidas en el presupuesto de egresos.

Finanzas (trad. al español de la segunda ed. en alemán de 1952), Buenos Aires, El Ateneo, 1961, vol. I, p. 337. De acuerdo con la teoría económica clásica, en caso de absoluta libertad de competencia, el mercado hace una distribución económicamente acertada y socialmente justa de los recursos, entonces resulta obvio como ideal de la política financiera la neutralidad (Gerloff y Neumark, *op. cit.*, en esta nota, p. 342). Actualmente algunos han abandonado el esquema clásico liberal de que el impuesto, en cuanto a su fin, debería ser netamente fiscal, pero no se deja de insistir que en cuanto a su efecto debe ser neutral. Existe la tendencia de eliminar —o de mantener cuando la ausencia de un impuesto ya establecido pueda afectar— del sistema impositivo las formas y técnicas que resulten desventajosas para la economía, o que distorsionen el comportamiento de los que en ella intervienen, eliminando los conocidos como "efecto renta" y "efecto sustitución" entre otros, esto es, se está más en la línea de la neutralidad del impuesto.

² Eisenstein, Louis, *The Ideologies of Taxation*, Cambridge, Ronald Press Company. Existe versión en español: *Las ideologías de la imposición* (trad. y estudio preliminar de Juan Fernández C.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pp. 61-90.

c) El motivo institucional, esto es, la diversidad de formas que presentan los incentivos fiscales, los hacen adaptarse a cualquier necesidad.³ Por este motivo, existe una gran variedad de causas que los justifican y se conceden a través de diferentes figuras jurídicas, que pueden o no estar claramente identificadas como beneficios, por lo que en múltiples ocasiones carecen de control y tienden a la supervivencia.

Además de la proliferación, resulta más grave la tendencia que tienen los incentivos fiscales a permanecer en el tiempo, aun después de haber desaparecido la causa que los originó. Afirmamos que es todavía más complejo este fenómeno, que Fuentes Quintana denomina como "ley de la conservación de los incentivos fiscales", porque al no tener un objetivo que cumplir, una actitud o una actividad que incentivar, tienden a formar parte de la estructura del impuesto, con lo cual esa discriminación a favor, se convierte en elemento "normal", usual, con la consiguiente dificultad para identificar, cuantificar y controlar esas medidas que, no obstante, siguen siendo beneficios tributarios y siguen originando gastos fiscales.

Es tal la dificultad que entraña suprimir un beneficio fiscal, una vez que éste ha sido concedido, que se ha llegado a afirmar que la única forma de conseguirlo es suprimir el impuesto del cual depende.⁴ México no se ha sustraído ni a la proliferación, ni a la conservación de los beneficios fiscales.

Para precisar el concepto de gasto fiscal, primero se mencionarán los antecedentes del concepto de gasto fiscal en Estados Unidos, Alemania, Reino Unido, Canadá, Francia y España. Este análisis es fundamental, en virtud de que a partir de la experiencia de estos países se puede realizar el análisis comparativo con el caso de México. Posteriormente se intentará una definición lo más precisa posible del concepto de gasto fiscal, en la que se determinen sus elementos esenciales, se señalen las principales técnicas que se utilizan para otorgarlos, su clasificac-

³ Cfr. Fuentes Quintana, Enrique, "Prólogo" a la obra de Lagares Calvo, Manuel J., *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 5-21. También en el artículo de Turrent Díaz, Eduardo, "La proliferación de los estímulos tributarios", *El Trimestre Económico*, México, núm. 185, enero-marzo de 1980, pp. 85-117, se añade como factor que colabora al proceso de proliferación, el psicológico y la presión política que ejercen los beneficiarios. Añade otra característica a la proliferación y consolidación de los beneficios tributarios: la inestabilidad en los estatutos que regulan estas políticas, en tanto que sufren continuas modificaciones.

⁴ Laurè, Maurice, *Tratado de política fiscal* (trad. de Manuel García Margallo Ríaza); Madrid, Editorial Revista de Derecho Financiero, 1960, p. 364.

ción, la polémica gastos fiscales-gastos directos, para concluir con su aplicación en México.

II. ANTECEDENTES

Laurè al tratar de las reformas fiscales necesarias, se fijó como metas la sencillez y la igualdad. Llegó a la conclusión de que la complejidad en el sistema tributario no es consecuencia del número elevado de impuestos que lo integran y tampoco se debe totalmente a la excesiva extensión o minuciosidad de los textos legales.⁵ Para este autor, su causa real procede de la propensión a los privilegios.

Para contrarrestar esta complejidad, propuso ciertas fórmulas de simplificación y dentro de éstas, diversas medidas técnicas:

Una de ellas podría consistir en 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. De esta forma el Parlamento podría confirmar anualmente, con pleno conocimiento de causa y bajo su propia responsabilidad, las exoneraciones que estimase útiles y convenientes.⁶

Al proponer Laurè una evaluación del sacrificio de ingresos que suponen las exenciones, fue el primero que, sin definirlo precisamente, se aproximó al concepto de "gasto fiscal". Asimismo fue el primero en concebir la existencia de un "presupuesto de gastos fiscales" al sugerir se acompañara al presupuesto general del Estado, un cuadro estadístico en el que se consignasen los impuestos sin exenciones y otro con los ingresos que se dejasen de percibir por cada una de las que se pretendía dar. No obstante, Laurè no pudo denominarlos con ese término, pues el creador de la expresión en inglés *tax expenditures* fue Stanley S. Surrey.

1. *Estados Unidos*

Surrey utilizó el concepto de *tax expenditures* por primera vez en un discurso pronunciado en noviembre de 1967, siendo secretario asis-

⁵ *Idem*, p. 401.

⁶ *Idem*, p. 407.

tente del Tesoro de los Estados Unidos.⁷ Este antecedente propició la elaboración de una estimación de gastos fiscales cuyo resultado fue publicado como presupuesto (estimación) de gastos fiscales del año 1968, en el informe anual del secretario del Tesoro de los Estados Unidos. Así se continuaron elaborando hasta 1974.

En 1974, la Ley de Reforma Presupuestaria de los Estados Unidos —The Budget Reform Act—, incluyó el concepto de gastos fiscales como parte integral del nuevo proceso presupuestario. Impuso la obligación al presidente y a la Office of Management and Budget, de elaborar un análisis especial que se denominó “G”, sobre gastos fiscales, que define este concepto y contiene una detallada tabulación de los gastos fiscales que se causan en los impuestos directos.

Se debe también a las reformas introducidas por esta Ley, el que los gastos fiscales se especifiquen por áreas funcionales, tal como se hace con los gastos directos, lo cual es muy importante, porque de esta forma se tiene una visión de conjunto y más elementos para tomar las decisiones pertinentes sobre los ingresos fiscales reales.⁸ Esto es, una vez que se han disminuido en cada área los gastos fiscales que para esa actividad se estimen, se puede obtener una cantidad más aproximada de lo que se va a recaudar y se pueden tomar decisiones más acertadas sobre la conveniencia o no del esfuerzo fiscal que implica conceder ciertos beneficios.

La evolución que tuvo en los Estados Unidos el concepto de gasto fiscal, nos puede llevar a comprender mejor su contenido. Para Surrey y MacDaniel,⁹ primero existieron a) lagunas o vacíos impositivos —*tax loopholes*—, que significaban rutas de escape fiscal (elusión) no vistas por el Congreso, pero que fueron descubiertas por los abogados fiscalistas; b) Cuando esto fue reconocido, la mayoría de estas medidas fueron deliberadamente adoptadas por el Congreso y entonces ya no

⁷ Surrey, Stanley S., *Pathways to Tax Reform*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1973, pp. 3-4. Para Carl S. Shoup (“Surrey’s Pathways to Tax Reform. A Review Article”, *The Journal of Finance*, vol. XXX, núm. 5, diciembre de 1975, pp. 1329-1341) sólo ocasionalmente en la historia del presupuesto ha existido una innovación tan grande atribuible directamente a una idea de una sola persona. Hace un resumen de este libro de Surrey, destacando tres temas principales: 1) el concepto de gasto fiscal; 2) su utilidad; 3) cómo pueden ser, en principio, cuantificados.

⁸ Véase, sobre este punto, Corella Aznárez, Ignacio, “El presupuesto de gastos fiscales”, *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, núm. 22, 1984, p. 20.

⁹ Surrey S., Stanley y MacDaniel, Paul, *Tax Expenditures*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1985, p. 25. También de los mismos autores, “Tax Expenditures: How to Identify them; How to control them”, *Tax Notes*, mayo de 1981, pp. 595-625.

representaron escapatorias y se convirtieron, en cambio, en beneficios fiscales —*tax preferences*—; c) el concepto de gasto fiscal fue el siguiente paso en el reconocimiento de que esos beneficios fiscales eran realmente programas gubernamentales de gastos, esto es, asistencia gubernamental encubierta a través del sistema fiscal.

Para Surrey y McDaniel¹⁰ el concepto de gasto fiscal supone que el impuesto sobre la renta está compuesto de dos elementos distintos:

1) El primero se integra con las previsiones estructurales necesarias para implantar un impuesto sobre la renta normal, tales como la definición de renta neta, la especificación de las reglas de contabilidad, la determinación de las entidades sujetas al impuesto, las tarifas y niveles exentos y sobre la aplicación del impuesto a las transacciones internacionales, etcétera. Estas previsiones comprenden los aspectos del impuesto acrecentadores de los ingresos.

2) El segundo elemento se compone de los beneficios especiales que hay en todos los impuestos sobre la renta. Estas disposiciones son desviaciones de la estructura normativa del impuesto y se destinan a favorecer una determinada actividad, sector o clase de personas.

Cualquiera que sea la forma que estos tratamientos preferenciales adopten, representan gastos gubernamentales efectuados a través del sistema fiscal, por medios diferentes de concesiones directas, préstamos o cualquier otra forma de asistencia gubernamental.

De lo anterior se deduce que para reconocer un gasto fiscal, hay que hacer una clara distinción, no siempre fácil, entre las previsiones propias de la estructura técnica del impuesto y aquellas otras que constituyen un beneficio fiscal, puesto que estas últimas son las que se configuran como gastos fiscales. En este punto no se ponen de acuerdo los teóricos, abogados y economistas.

A pesar de lo sencillo de la formulación, hay casos límite que plantean problemas. Si nos colocamos en el supuesto de que el impuesto sea el adecuado, entonces sí cualquier desviación podría constituir un gasto fiscal; por el contrario, si las deficiencias propias del impuesto imponen, por ejemplo, un gravamen superior, esto obligaría a crear normas que traten de subsanar¹¹ dicho error, y en este caso esa previsión no sería un auténtico gasto fiscal.

¹⁰ *Idem*, p. 3. Sobre el concepto y otros aspectos de los gastos fiscales, existe una bibliografía considerable que ha sido recopilada por Domingo Carbajo Vasco, pero que se encuentra inédita en conjunto. Algunos de los artículos citados en este capítulo se encuentran en ella.

¹¹ Véase, por ejemplo, los casos de exceso de gravamen que se citan en "Los

Para terminar con esta breve referencia al caso de Estados Unidos, es importante destacar que desde que Surrey fijó su atención en los gastos fiscales, lo hizo siempre refiriéndose al impuesto sobre la renta. Por este motivo la definición contenida en la Ley de Reforma Presupuestaria de 1974 de los Estados Unidos concibe a los gastos fiscales como la pérdida de ingresos atribuible a previsiones que permiten una especial exclusión, exención o deducción, siempre en relación con la renta bruta, y que facilitan un crédito especial, un tipo preferencial o un aplazamiento de la obligación tributaria solamente respecto de las leyes fiscales federales.¹²

No obstante, el análisis del gasto fiscal es apropiado para otros impuestos, en tanto que siguiendo la metodología antes descrita, que exige una determinación de la estructura del impuesto y que destaca los elementos acrecentadores de ingresos, cualquier desviación que no sea de carácter técnico y que conlleve una disminución en los ingresos, se configuraría como gasto fiscal, sin importar si se trata de un impuesto sobre la renta o no.

2. Alemania

En la República Federal de Alemania la Ley de 8 de junio de 1967, sobre Estabilidad y Crecimiento de la Economía, obligó al gobierno a presentar, cada dos años —al *Bundestag* y al *Bundesrat*—, un informe que debe contener lo siguiente:

a) El importe anual de los gastos directos y de las bonificaciones fiscales, referido a los cuatro últimos años.

b) El texto jurídico que originó cada una de las ayudas, con expresión de los objetivos a alcanzar y de la fecha de entrada en vigor y tiempo previsible de duración.

c) Un breve comentario de los efectos económicos y sociales y una reflexión sobre el mantenimiento o no de la ayuda en el futuro.

d) Una clasificación en cuatro categorías en función de los objetivos a alcanzar.

Se toman en cuenta las reglas específicas que supongan una excepción a la norma fiscal general, siempre que impliquen para los poderes

gastos fiscales en el IV Informe del Consejo Francés de los Impuestos", *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, núm. 10, 1981, p. 225.

¹² Si no se puede consultar directamente esta Ley, el trabajo de Corella Aznárez, *cit.*, nota 8, contiene cita de esta definición, en la p. 19.

públicos una disminución en los ingresos. Abarca todos los impuestos federales y algunos de los estados (*Länder*).

3. Reino Unido

En el Reino Unido no existe un presupuesto de gastos fiscales. En este país no se presenta una cuenta consolidada en razón de los problemas de definición y del carácter "subjetivo" de los criterios a aplicar para identificar los beneficios no estructurales.

De ahí que se haya preferido publicar una lista de beneficios fiscales con indicación de su coste cuando ello sea posible. Esta lista fue publicada por primera vez en 1979; actualmente contiene cerca de 100 beneficios fiscales y se refiere exclusivamente a los impuestos directos centrales. No se encuentra sujeta al proceso de control presupuestario.¹³

4. Canadá

Canadá es el país que ha tratado de integrar los gastos fiscales en el procedimiento presupuestario de la forma más coherente.

En la fase de programación del presupuesto, el conjunto de gastos directos se distribuye por cantidades entre los diferentes objetivos. Los gastos fiscales se integran también en este procedimiento en función de que los ministerios podrían sobrepasar sus límites, proponiendo gastos fiscales nuevos o aumentando los existentes.

Al asimilar los gastos directos a los gastos fiscales, los ministerios se ven inducidos a recomendar una reducción de los gastos fiscales, con la finalidad de poder aumentar su propio presupuesto de gastos directos.

Los criterios adoptados en este país¹⁴ para precisar el concepto de gasto fiscal suponen una importante aportación a este tema:

1) Criterio de neutralidad. No habrá gasto fiscal cuando no exista un tratamiento preferencial del sistema fiscal con respecto a grupos de contribuyentes o actividades particulares.

¹³ Ver Willis, J. R. M. y Hardwick, P. J. W., *Tax Expenditures in the United Kingdom*, Londres, The Institute for Fiscal Studies, Heinemann Educational Books, 1978.

¹⁴ *Gouvernement du Canada. Compte des dépenses fiscales*, Ottawa, Ministère del Finances, diciembre de 1979. Véase, también, Fallis, George, "Geoin Beyond the Tax Expenditure Budget", *Canadian Taxation*, Ontario, vol. 1, núm. 3, otoño de 1979, pp. 30-33.

2) Criterio de pragmatismo. Este criterio pone énfasis en la necesidad de utilizar como referencia sistemas fiscales reales y no sistemas ideales derivados de análisis académicos.

3) Criterio de comprensión. El objetivo fundamental de los gastos fiscales es proporcionar información; por consiguiente, muchas de las dudas suscitadas acerca de la naturaleza de un beneficio en concreto, deben aclararse con más información.

4) Criterio de equivalencia funcional. Se consideran como gastos fiscales aquellos supuestos de las normas tributarias que aun siendo neutrales desde el punto de vista de los contribuyentes, sean equivalentes a un programa de gastos.

5. Francia

A partir del IV Informe del Consejo de Impuestos de Francia,¹⁵ que incluye una reflexión sobre el concepto de gastos fiscales y un análisis de los mismos, se presenta el primer Informe de Gastos Fiscales del Gobierno Francés, publicado en septiembre de 1980.

En la Ley de finanzas del mismo año se define a los gastos fiscales como toda disposición legislativa o reglamentaria cuya implantación supone para el Estado una pérdida de ingresos y para el contribuyente un aligeramiento de la carga fiscal, en relación con lo que resultaría de la aplicación de la norma general. Esta definición es importante porque vincula la idea de gasto fiscal a la de beneficio.

En este informe se comprenden tres diferentes apreciaciones:

- a) Una lista de gastos fiscales clasificados de acuerdo con la naturaleza del impuesto. Cada medida contiene una descripción.
- b) Una clasificación de los gastos fiscales de acuerdo con su objetivo.
- c) Una lista de gastos fiscales clasificados por categorías de beneficiarios.

6. España

Para el análisis del concepto de gastos fiscales en España, podemos partir del principio de legalidad en materia de beneficios fiscales, que encuentra su fundamento en el artículo 10, inciso *b*, de la Ley General Tributaria de España, en el que se establece: "Artículo 10. Se regularán en todo caso por ley (...) *b*) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones y demás bonificaciones tributarias."

¹⁵ Este informe se puede consultar en castellano, *op. cit.*, nota 11.

Aunque no se puede decir que éste sea el inicio de la aplicación del concepto que nos ocupa,¹⁶ lo tomamos como punto de partida, pues una vez que se cumple con el principio de legalidad, esencial en un Estado de derecho, existe una serie de obligaciones que se derivan de él.

En el artículo 14 de la misma Ley, se impone la obligación de elaborar una memoria para que sea presentada a las Cortes, acompañando a todo proyecto de ley en el cual se proponga el establecimiento, modificación, o prórroga de una exención o bonificación tributaria. Este precepto se relaciona con nuestro tema porque obliga, además, a exponer la "previsión cifrada" de las consecuencias de los beneficios fiscales en los ingresos públicos.

Acorde con la anterior normativa, se emitió la orden de 4 de febrero de 1980 en la que se especifica que la memoria económica debe contener, como mínimo, entre otros, un apartado con datos sobre los gastos fiscales.¹⁷

Es muy importante la referencia expresa de evaluar los gastos fiscales, ya que, en teoría, si esto se cumpliera, se facilitaría la cuantificación de los mismos y así el Congreso podría o no concederlos conociendo su importancia, lo cual constituye un paso más en la búsqueda de la mayor precisión que debe existir, en el momento de otorgarlos.

Es lamentable el incumplimiento de todos los artículos que facilitan el conocimiento de los gastos fiscales en este país, porque en ellos se consignan fórmulas jurídicas que permiten la cuantificación de lo que el Estado deja de percibir por "todos" los beneficios fiscales que concede y no sólo sobre los que tienen mayor trascendencia económica, como es el caso actualmente del presupuesto de gastos fiscales.

¹⁶ Dependiendo del momento histórico que se quiera tomar como punto de partida, existe, por ejemplo, un primer intento de catálogo de beneficios fiscales, cuya elaboración fue prescrita por el Decreto Ley de 30 de abril de 1924, para conocer la cuantía que suponía la aplicación de los beneficios que contenía. Sobre este punto, véase Melguizo, Ángel, "El presupuesto de Calvo Sotelo. Notas en torno a sus cifras de liquidación", *Cuadernos Económicos ICE*, Madrid, núm. 10, 1979, pp. 401-442, en especial las pp. 440 y 441. O también se puede iniciar con algunas normas de la reforma Larraz.

¹⁷ En la orden de 4 de febrero de 1980 por la que se aprueban normas para la elaboración de la memoria económica justificativa de los proyectos de leyes y disposiciones (B.O.E. núm. 35, de 9 de febrero de 1980), se dice textualmente que la memoria debe contener: "A) *Gastos presupuestarios y fiscales*, ocasionados a partir de su entrada en vigor con distinción de: gastos de personal; gastos de primer establecimiento, y además de funcionamiento, especialmente cuando deriven de la entrada en servicio de nuevas inversiones; subvenciones y demás gastos corrientes; gastos de inversión, transferencias de capital y operaciones financieras, y *gastos fiscales*."

Dos años antes de la entrada en vigor de la Constitución, se promulga la Ley General Presupuestaria (11/1977), de 4 de enero,¹⁸ cuyo proyecto tardó varios años en madurar y sustituyó a la Ley de Administración y Contabilidad, de 1911.

La elaboración del Proyecto de esta Ley constituyó un momento apropiado para resolver tres problemas ya citados: 1) la proliferación de beneficios fiscales; 2) la conservación de los mismos; 3) el concepto y valoración de los gastos fiscales. En general, la Ley declinó este cometido.

Por lo que se refiere a este tercer punto, la forma en que planteó una posible solución fue la siguiente:

En el artículo 59 del Proyecto —posteriormente artículo 58 de la Ley—, se establecía que los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarían a los presupuestos por su importe íntegro, reflejando claramente el principio del presupuesto bruto.

El Instituto de Estudios Fiscales, al recibir el anteproyecto para su informe, emitió su opinión indicando que la contabilización de los derechos liquidados por su importe íntegro, exigía, a su vez, la contabilización de todo tipo de beneficios tributarios. De esta forma, existiría la posibilidad de llevar a efecto el análisis y control de dichos beneficios, lo que podría ser el primer paso operativo de un futuro presupuesto de gastos fiscales.¹⁹ Esta opinión no fue tomada en cuenta.

En el texto definitivo de la Ley de definición de lo que se entiende por importe íntegro, rompió con el principio de presupuesto bruto: "Artículo 58.3. A los efectos del presente artículo se entenderá por importe íntegro el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes y que serán objeto de contabilización independiente."

Por lo que al concepto de gasto fiscal se refiere, no se avanzó. Por el contrario, la expresión "exenciones y bonificaciones" sugiere que pretende abarcar a todos los beneficios fiscales, o que sólo los que se conceden a través de esas dos figuras son los que merecen ser contabilizados, cuando en la realidad existen otros mecanismos a los que corresponden las cifras más altas de gastos fiscales.

¹⁸ Esta Ley fue reformada por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. En el texto refundido no varía el artículo 58.

¹⁹ Expediente de elaboración del Proyecto de Ley Presupuestaria 1975/1977, Ministerio de Hacienda, 4 ts.; p. 477 del t. II. Esta documentación se encuentra en los legajos núms. 1598 y 1599, expediente 3237 del Archivo del Congreso de los Diputados en España.

La Constitución española de 1978 es novedosa en muchos de sus aspectos, ya que incorporó algunas de las instituciones que habían surgido en la evolución del constitucionalismo moderno. En materia fiscal no fue diferente. En efecto, por primera vez se hace mención expresa de los beneficios fiscales, a la vez que se introduce la obligación de elaborar el presupuesto de gastos fiscales para su control, inquietud nacida tan sólo unos cuantos años antes.

Parece oportuno analizar, por su importancia, el apartado 3 del artículo 133 de la Constitución española, así como el apartado 2 del artículo 134, buscando en sus antecedentes el auténtico sentido de sus disposiciones.

Texto original:²⁰

“Artículo 123.4. Toda exención o desgravación fiscal que afecte a los tributos del Estado, deberá establecerse en virtud de ley votada por las Cortes Generales.”

Texto final:

“Artículo 133.3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.”

Originalmente se presentaron un voto particular y cuatro enmiendas al apartado cuatro de este artículo, que no fueron aprobadas y a las que no hacemos referencia por no estar relacionadas con nuestro tema.

En el debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, el Grupo Unión de Centro Democrático, presentó una enmienda que enfatiza el principio de legalidad sustituyendo los términos “exención o desgravación fiscal” por el de “beneficio fiscal”, pues ciertamente los beneficios fiscales no se limitan a las exenciones y desgravaciones fiscales y pueden existir otras reducciones tributarias que también deben ser materia de reserva de ley. También se modificó el orden de los apartados para hacer referencia, en primer lugar, a los beneficios fiscales y a continuación a las obligaciones de las administraciones públicas. Esta enmienda fue aprobada.

Fue en el Senado en donde se discutió sobre el tema de los gastos fiscales. La base de la propuesta fue la enmienda 626 de la Agrupación Independiente.²¹ Su contenido exige la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales. Se propuso que todo beneficio fiscal que afectara a los tributos del Estado, además de establecerse en virtud de

²⁰ Anteproyecto de Constitución, *Boletín Oficial de las Cortes*, Madrid, núm. 44, 5 de enero de 1978.

²¹ *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, Madrid, publicación de las Cortes Generales, 1980, 4 ts., pp. 2930-2931.

ley, habría de consignarse anualmente en los presupuestos generales del Estado.

Los argumentos que justificaron la enmienda fueron los siguientes:

a) La proliferación de los beneficios fiscales como un mal grave de la hacienda pública. Se fundamenta en las investigaciones realizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y por la Dirección General de Impuestos que mencionan alrededor de 700 beneficios tributarios diferentes.

b) El desconocimiento de su cuantía y efectos. Tomando en cuenta los mismos estudios, estiman un coste situado en torno al 45% de la capacidad contributiva. Sobre los efectos no se proporciona ningún dato.

c) La erosión que causa en la capacidad contributiva. El hecho de que sobre una riqueza de 100 unidades monetarias, 55 tributan y 45 quedan exentas, nos conduce al tema del déficit presupuestario.

d) La vigencia del principio de competencia presupuestaria. Al margen del presupuesto de gastos públicos que se elabora, se discute, se enmienda, se aprueba, se interviene y se descarga, el Estado español se gasta el 45% de la capacidad tributaria. Afirman que se "gasta" porque en todo beneficio fiscal existe una renuncia del Estado a un ingreso, y el gasto simultáneo que el mismo efectúa en favor del sector al que se concede el beneficio.²²

Posteriormente, en la Comisión de Constitución del Senado, Enrique Fuentes Quintana²³ defendió la enmienda 626 al apartado tres, apoyándose en las siguientes razones:

1) Los principios de publicidad y conocimiento que deben caracterizar a toda acción del sector público. Estos principios se vulneran porque se desconoce realmente cuál es el conjunto de beneficios fiscales que afectan a los distintos tributos del Estado. Con la propuesta se pretende que, por medio del examen anual del presupuesto, los ciudadanos tengan acceso, de una forma transparente, al conjunto de beneficios que se han concedido y las razones por las que se han otorgado.

2) El restablecimiento del principio de competencia, que se resquebraja cuando se conceden exenciones o desgravaciones cuya cuantía y

²² Además de la competencia presupuestaria, se hace referencia a una competencia legislativa de las Cortes para conocer todo beneficio fiscal que se conceda—principio de legalidad— como una forma de limitar la proliferación de los beneficios fiscales.

²³ *Diario de Sesiones del Senado*, sesión 14, celebrada el viernes 8 de septiembre de 1978, pp. 2488 y 2489.

efectos se ignoran en el momento de aprobar el presupuesto. Cabe aclarar que estos datos también se desconocen al aprobar las leyes que conceden los beneficios fiscales.

3) Principio de eficiencia. Se debe justificar por qué se concede cada uno de los beneficios fiscales, por qué están dentro del presupuesto y los objetivos que con ellos se pretende lograr.

En este aspecto hay que añadir que la eficiencia se debe analizar desde la perspectiva del logro de los objetivos, con el mínimo de "gastos" —no ingresos—. ²⁴

En nuestra opinión, un aspecto muy importante, que engloba los tres anteriores principios, sería que se explicara anualmente, *a posteriori*, si con los beneficios concedidos se han logrado realmente los objetivos por los cuales se otorgaron y el grado en que los beneficios han incidido en el cumplimiento de dichos objetivos. Este sería un elemento de juicio determinante para aprobar su permanencia dentro del presupuesto de gastos fiscales, con lo cual cobraría importancia y se haría efectivo este instrumento. De esta forma, se cumpliría con los principios de conocimiento y publicidad de las acciones del sector público, competencia presupuestaria y eficiencia.

Esta enmienda contó con el apoyo suficiente para ser aprobada; sin embargo, el grupo Unión de Centro Democrático consideró por razones de sistemática que no encajaba en el artículo 127, relativo a la potestad tributaria, por lo que propuso se incluyera en el apartado 2 del artículo 128. Se retiró entonces la enmienda y en el apartado 3 del artículo 133 quedó consignado exclusivamente el principio de legalidad en materia de beneficios tributarios.

Texto original:

"Artículo 124.2. Los presupuestos generales del Estado incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y tendrán carácter anual, salvo en lo relativo a inversiones. En este caso, las anualidades deberán constar expresamente."

Texto final:

"Artículo 134.2. 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 todos los beneficios que afecten a los tributos del Estado."

²⁴ Para Surrey la utilidad real de los gastos fiscales es lograr la eficiencia presupuestaria. Ver "Tax Expenditure Analysis: The Concept and its Uses", *Canadian Taxation*, Ontario, vol. 1, verano de 1979. pp. 3-14.

Los debates desarrollados en la Cámara de Diputados carecen de relevancia para nuestro tema. El artículo fue aprobado en los términos de la redacción inicial, suprimiéndose, solamente, el último inciso relativo a las inversiones.

En el Senado fueron presentadas varias enmiendas.²⁵ La enmienda al artículo 133.3 propuesta por la Agrupación Independiente, que se refería a los gastos fiscales, se convirtió en una enmienda *in voce* del grupo Unión de Centro Democrático al artículo 134.2 —entonces 128.2—, que culminó, en el debate de la Comisión de Constitución del Senado, con la aprobación de la actual redacción de este artículo.

Los beneficios fiscales quedaron regulados a nivel constitucional en los artículos 133 y 134 de la Constitución. En el primero se establece el principio de legalidad. El segundo constituye el fundamento del presupuesto de gastos fiscales.

A partir de la promulgación de la Constitución, en 1978 se elaboró el primer Presupuesto de Gastos Fiscales, para el siguiente año de 1979. En cumplimiento a las normas que antes se han citado, anualmente, como parte de los proyectos de presupuestos generales del Estado, se presenta una estimación denominada presupuesto de gastos fiscales.

En los presupuestos de gastos fiscales no se aclaran los casos límite que sirven para precisar este concepto, ni se proporcionan elementos determinantes para caracterizarlos. A continuación haremos una referencia al concepto de gasto fiscal que en ellos se da para cuantificarlos.

1) La metodología que se utiliza para definir los gastos fiscales, en el informe sobre esta materia, que se incluye en el presupuesto español para 1979, es de carácter negativo, en el sentido de que va eliminando las figuras que no se comprenden en el concepto de gasto fiscal.²⁶

Se afirma que no todas las exenciones, bonificaciones, reducciones y desgravaciones constituyen gastos fiscales y, en primer lugar, no lo son los casos en que la persona no se encuentra sujeta al impuesto, esto es, los casos de “no sujeción” en sentido técnico.

También se toman en cuenta ciertas partidas o clases de ingresos que no se incluyen en el concepto de renta o beneficio bruto, o en la

²⁵ La enmienda núm. 550 del grupo mixto, que fue desechada, proponía que se sustituyera la frase “presupuestos generales del Estado” por “presupuestos generales confederados”. Otras enmiendas se referían al orden de los párrafos sin alterar el texto. Este es el caso de la enmienda núm. 627 de la Agrupación Independiente que fue aceptada.

²⁶ *Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979*, Madrid, Ministerio de Hacienda, pp. 1-3.

base del impuesto, porque corresponden a la estructura propia del tributo. Se citan como ejemplos que existen en el impuesto general sobre la renta de las personas físicas, los mínimos exentos, pero posteriormente se hacen referencias muy vagas —“unas” deducciones por gastos, “unas” desgravaciones por la naturaleza de la renta del trabajo personal, o por razones familiares—, que no permiten avanzar en la comprensión de los gastos fiscales, pues éste es precisamente el punto de partida que marcaba Surrey.

Al determinar la base en el impuesto sobre beneficios, toman en consideración el concepto de amortización como gasto deducible, para determinar la auténtica base gravable, siempre y cuando éste se corresponda con la realidad. Por lo tanto, solamente las amortizaciones excesivas o aceleradas constituyen gastos fiscales.

No consideran gastos fiscales las exenciones que han sido concedidas, en razón de estar gravadas por otro tributo distinto.

El Ministerio de Hacienda pretendió adoptar un concepto estricto de gasto fiscal que, en sus palabras,²⁷ incluía todas las disminuciones que tienen lugar como parte de la política económica general, a consecuencia de una norma de política fiscal que afecta de modo particular a determinados hechos imposables.

2) En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 se parte de una definición similar. Se toman en cuenta elementos comúnmente aceptados. Se afirma que el concepto de gasto fiscal se refiere a todas aquellas exenciones, bonificaciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del tributo y constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades, para facilitar el logro de objetivos económicos y sociales, con lo cual no se añade ninguna característica nueva.

3) Los Presupuestos de Gastos Fiscales para 1981, 1982, 1983 y 1984, se elaboraron siguiendo los criterios generales utilizados en los años anteriores, sin variación alguna en lo que se refiere al concepto de gasto fiscal, a excepción de la introducción de algunos beneficios que antes no eran considerados.

4) En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985, como innovación se incluye un catálogo con especificaciones de los beneficios tributarios que son considerados como gastos fiscales. En este inventario se toman en cuenta, como base, siete impuestos, y cada uno de ellos cuenta con diversas partidas.

²⁷ *Idem*, p. 2.

5) En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986, aparte del catálogo antes elaborado, se incorporaron nuevos conceptos, como el IVA y otros que existían anteriormente, pero que no eran valorados como gastos fiscales. Esta es también la metodología —en cuanto al concepto se refiere— que se ha utilizado en los tres últimos presupuestos de gastos fiscales, el de los ejercicios económicos de 1987, 1988 y 1989.

Aunque se ha ido mejorando la técnica para hacer más precisas las estimaciones indirectas que se realizan sobre los gastos fiscales, realmente no se ha avanzado mucho en la precisión del concepto. Se dice lo comúnmente aceptado, sin profundizar en ello, esto es, que se trata de una desviación de la estructura normal del impuesto, pero no se explica cuál es ésta, salvo en algunos aspectos en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979.

El catálogo de gastos fiscales, a pesar de que se ha ido perfeccionando, no es exhaustivo, pues en él sólo se comprenden los gastos fiscales de mayor importancia por su magnitud económica. En este punto se incumple el mandato de la Constitución en el que se prescribe que debe incluirse el importe de “todos” los beneficios.

En los presupuestos de gastos fiscales tampoco se proporcionan elementos para conocer con qué criterios se seleccionan los gastos fiscales que aparecen en ellos.

Otros países que evalúan los gastos fiscales son Australia, Austria, Irlanda y Portugal. En el siguiente cuadro se proporcionan algunos datos comparativos de estos países y de los antes mencionados.²⁸

²⁸ La OCDE reconoce tres métodos indirectos de estimación: 1) Pérdida de ingresos. Este método consiste en evaluar la cantidad en la que los ingresos fiscales se reducen por una medida que implique un beneficio fiscal. Este cálculo se hace *a posteriori*, y se realiza por medio de una comparación entre la legislación existente y una legislación ideal en la cual exista el beneficio en cuestión, tomando en cuenta además el comportamiento de los contribuyentes en el año en que se hace la evaluación. 2) Ganancia de ingresos. Se basa en el círculo de los ingresos que se obtendrían si la disposición que contiene el beneficio fuese derogada. Para obtener una estimación más exacta del aumento esperado que se produciría en los ingresos públicos, a consecuencia de la retirada de la medida, es preciso que sean tomados en cuenta los efectos secundarios asociados con el cambio. Entre otros efectos, deben valorarse: a) el efecto en la conducta de los contribuyentes, al suprimirse la medida que generalmente era de incentivo, y su posible orientación hacia otros beneficios; b) el efecto o impacto sobre el nivel de la actividad económica en general; c) la interacción entre los impuestos. De cualquier forma, en la práctica, las estimaciones hechas por este método no toman en cuenta estos efectos secundarios, por la dificultad que supone su medición. 3) Desembolso equivalente (método de “equivalencia aproximada de gastos”). Consiste en estimar —antes de impuestos— la cantidad que se requeriría en gastos directos para lograr el mismo beneficio —después de impuestos— que se alcanzaría a consecuencia del estímulo tributario que origina el gasto fiscal, reemplazando éste por un programa de subsidios equivalente

GASTOS FISCALES EN

	<i>Alemania</i>	<i>Australia</i>	<i>Austria</i>	<i>Canadá</i>
Primera aplicación	1959 (ayudas directas). 1967, Informes bianuales sobre ayudas directas y ayudas fiscales	Presupuesto 1981-1982	Informe anual sobre ayudas, 1979	1979, actualización al presentar el presupuesto
Obligación legal	Sí	No	Sí	No
Ambito de cobertura	Impuestos federales y algunos de los <i>Länder</i>	Impuesto federal sobre la renta, ventas y salarios a cargo del empresario	Impuestos federales	Impuestos sobre la renta, ventas y "compras" federales
Contenido	Análisis detallado de 122 gastos fiscales y relación con los gastos directos	160 gastos fiscales. Descripción de los grupos beneficiados	Análisis de las principales ayudas y relación con el gasto público	220 gastos fiscales. Datos cuantitativos y descripción de las principales disposiciones
Clasificación	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto	Por función	Por tipo de impuesto, por función y por beneficiarios	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto
Cuantificación	Evaluación bianual y agregación por sectores	Evaluación periódica sin agregación	Evaluación anual y agregación	Evaluación periódica sin agregación
Reglas de cálculo	Pérdida de ingresos en términos de devengo	Pérdida y ganancias de ingresos en términos de devengo	Pérdida de ingresos en términos de devengo	Pérdida de ingresos en términos de devengo

FUENTE: *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices*, París, OCDE, 1984, p. 16.

ALGUNOS PAÍSES DE LA OCDE

<i>Estados Unidos</i>	<i>Francia</i>	<i>Irlanda</i>	<i>Portugal</i>	<i>Reino Unido</i>
1968. Ley de 1974, Informe anual dentro del presupuesto	Ley de 1981, anexo al Proyecto de Presupuestos enviado al Parlamento	Informe anual de 1981	1980	Primer Informe 1979. Publicación anual del Libro Blanco
Sí	Sí	No	No	No
Impuesto sobre la renta y sociedades del Estado federal	Impuestos directos e indirectos del Estado	Impuesto sobre la renta e impuesto sobre sociedades de la administración central	Impuestos sobre la renta	Impuestos directos de la administración central
87 gastos fiscales. Cuantificación y descripción de las principales disposiciones	350 gastos fiscales, datos analíticos y descripción de las disposiciones	Lista y evaluación de los principales beneficios fiscales.	Lista y evaluación de los principales gastos fiscales	108 gastos fiscales. Datos cuantitativos y análisis de las disposiciones
Por categoría de impuesto y por función	Por objetivo, por beneficiario y por categoría de impuesto	Por categoría de impuesto	Por tipo de ayuda e impuesto	Por categoría de impuesto
Evaluación anual por elementos y agregación	Evaluación anual sin agregación	Evaluación anual sin agregación	Evaluación anual con agregación	Evaluación anual para los datos disponibles sin agregación
Equivalencia de gastos y pérdida de ingresos en términos de devengo	Ganancia de ingresos en términos de recaudación	Pérdida de ingresos en términos de devengo	Ganancia de ingresos en términos de devengo	Pérdida de ingresos en términos de devengo

III. CONCEPTO DE GASTO FISCAL

Iniciaremos este apartado con una referencia general a los beneficios fiscales. El beneficio fiscal es importante para el concepto de gasto fiscal porque forma parte esencial del mismo. No hay gasto fiscal sin beneficio fiscal, ya sea éste concedido intencionadamente, o como vía alternativa descubierta por los contribuyentes.

Lo anterior se explica porque sólo en los supuestos en los que existe un beneficio tributario se produce una verdadera excepción a la estructura propia de cada impuesto. Esto es, se trata de la figura opuesta a la finalidad recaudatoria del tributo.

En este sentido, los objetivos de política económica o social del gobierno a los que se vincula el estímulo, son también a los que corresponden los gastos fiscales.

El concepto de "beneficio fiscal" no está claramente delimitado de los términos "incentivo" y estímulo, aunque hay autores que los han distinguido.²⁹ Tanto el incentivo como el beneficio, originalmente asumen una función de estímulo. Sin embargo, en el incentivo, en sentido estricto, el supuesto de hecho exige un comportamiento concreto del sujeto destinatario del beneficio, y en el resultado de ese comportamiento radica la actividad que se pretende estimular. Por el contrario, en el beneficio fiscal su concesión se produce de modo automático, en relación a supuestos vinculados a requisitos subjetivos u objetivos, sin que se tenga que realizar alguna actividad, anterior o posterior para su obtención. El estímulo es a la actividad que constituye el supuesto de hecho de la norma.

En este artículo se utilizarán los conceptos de beneficio, estímulo e incentivo en su acepción común, coloquial. Se parte de la base de que

(de aquí el nombre). Existen además dos variaciones en la forma de realizar los cálculos cuantitativos de los gastos fiscales: a) estimaciones según el criterio de caja *versus* estimaciones según el criterio de devengo. En efecto, las estimaciones de los gastos fiscales pueden ser realizadas atendiendo a su impacto sobre la recaudación efectiva, o tomando en cuenta sus efectos sobre la deuda devengada; b) efectos en el primer año *versus* efectos a largo plazo. En el sistema del primer año los costes se refieren al aumento en los ingresos que se podrían originar durante el año fiscal en el que el beneficio fiscal fuese retirado. Por el contrario, los efectos a largo plazo toman en cuenta el aumento en los ingresos públicos que pudieran ocurrir durante el primer año en el que la retirada del beneficio se hace plenamente efectiva. La distinción supone que los "efectos plenos" de ciertas medidas ocurren con retraso, esto es, solamente después de uno o más años.

²⁹ Véase, por ejemplo, Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1983, p. 50.

tanto en el beneficio fiscal como en el caso del incentivo, existe un "beneficio", por lo cual esta idea comprende ambas figuras.

También, en ambos casos, ese beneficio ejerce o puede ejercer la función de estímulo. Aquí hay que precisar que cuando el beneficio perdura más allá de las causas que lo justificaron, en los términos antes mencionados, pierde su capacidad incentivadora y se concede únicamente por la costumbre, con el riesgo de pasar a formar parte de la estructura básica del impuesto.

El análisis de los beneficios tributarios puede hacerse desde diferentes perspectivas. Una de ellas se refiere al conflicto que producen en los principios de generalidad e igualdad del sistema tributario.³⁰ También se puede abordar el problema desde el punto de vista de la capacidad de pago;³¹ sin embargo, para el tema de los gastos fiscales es mejor hacerlo desde el punto de vista del principio de legalidad, porque además de ser el soporte del estado de derecho, es el origen de la responsabilidad en esta materia y por consiguiente del control.

De la experiencia de los países que comentamos en los antecedentes, se puede concluir que existen cuatro aspectos fundamentales para definir el concepto de gasto fiscal:

- 1) Reducción en los ingresos públicos.
- 2) La existencia de un beneficio fiscal que favorece a ciertos contribuyentes.
- 3) Ese beneficio supone una desviación de la estructura del impuesto. La cuestión fundamental se centra en determinar la estructura normal, esto es, sin desviaciones —discriminaciones a favor de personas o actividades—. Este análisis debe realizarse caso por caso.

Para delimitar el campo de los gastos fiscales son útiles los criterios que hemos señalado para el presupuesto canadiense y otros:

- a) La antigüedad de la medida, pues esto hace suponer que se ha convertido en norma general, y por tanto, no es gasto fiscal. Sin embargo, es relativo porque hay beneficios que tienden a permanecer en

³⁰ Fritz Neumark en su formulación del sistema fiscal justo —ideal—, señala tres zonas principales de conflicto. Al referirse al conflicto de la generalidad e igualdad del sistema tributario, hace referencia al grave problema que implica la multiplicación de exenciones, desgravaciones y bonificaciones fiscales de todo tipo. Ver Neumark, Fritz, *Principios de la imposición* (trad. de José Zamit Ferrer), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974. Véase, también, la introducción a la obra de Neumark, realizada por Enrique Fuentes Quintana, en especial las páginas XXX, XXXIV y XXXV.

³¹ Eisenstein, Louis, *op. cit.*, nota 2, hace referencia a este punto, sobre todo en el capítulo titulado "la disolución de un ideal", que se refiere precisamente a la capacidad de pago.

el tiempo y la excepción no debe convertirse en regla, más bien se pretende que se tenga un conocimiento de ellos y de su utilidad para cuestionar su permanencia.

b) La generalidad de la medida, pues cuando tiene carácter general, normalmente no será gasto fiscal.

c) El carácter neutral de la medida, esto es, si la medida no distorsiona el comportamiento de los contribuyentes; si por el contrario, produce algún efecto, generalmente será gasto fiscal. Hay que tener cautela al evaluar la neutralidad o no de la medida, pues puede ser que la misma esté tan arraigada en los contribuyentes que no incite a una cierta conducta, y que más bien su ausencia sea la que pueda provocar distorsiones.

d) Se consideran como gastos fiscales aquellas disposiciones fiscales que, con independencia de su neutralidad, sean equivalentes a un programa de gastos directos.

e) Existe un criterio muy importante que se refiere a las exenciones y desgravaciones de carácter técnico. Por ejemplo, las exenciones que han sido concedidas porque un mismo hecho imponible está gravado por otro tributo. En general todas las medidas de carácter técnico, acordes con la naturaleza del impuesto, como el "mínimo exento" en los impuestos sobre la renta, no constituyen gastos fiscales.

4) La existencia de un objetivo de política que se pretende lograr a través del establecimiento del beneficio.

Podemos entonces definir a los gastos fiscales como aquella reducción en los ingresos del Estado que es consecuencia de una desviación en la estructura del impuesto, que se da a través de diversas instituciones tributarias, en atención al cumplimiento de objetivos de política económica o social, que implican un beneficio para el contribuyente.

IV. TÉCNICAS QUE SE UTILIZAN PARA CONCEDER BENEFICIOS FISCALES

En este apartado se describirán las técnicas que se utilizan para conceder gastos fiscales, con base en la clasificación que hace Surrey.³²

³² Surrey, Stanley S., *op. cit.*, nota 7, pp. 92-125. Se mencionan aquí como motivos adicionales para la descripción de las técnicas que se utilizan en la concesión de beneficios tributarios, la utilidad que puede tener su análisis para descubrir soluciones, con el fin de reducir o eliminar los que sean considerados innecesarios o inapropiados. Además es útil para comprensión por parte del Congreso de la Unión y de los ciudadanos en general, que ciertos mecanismos implican beneficios fiscales, sobre todo en el caso de los refugios impositivos.

Este análisis es importante porque frecuentemente es difícil reconocer un gasto fiscal cuando se ve una ley, ya que no tienen una identificación especial, en virtud de que en la estructura básica del impuesto también se utilizan exenciones, deducciones, etcétera. Gracias a esta similitud, obtienen una protección que hace necesario analizar cada figura para detectar en ellas, con relativa certeza, si son gastos fiscales.

1. *Exclusión*

En este punto nos referiremos concretamente a las exenciones.³³ Existe una exención cuando por mandato imperativo de una norma no se aplican los supuestos de hecho que establece otra norma, o se impide que se realicen los efectos jurídicos contenidos en esta última para los sujetos fijados en la norma de exención.³⁴ De aquí puede inferirse que hay exenciones objetivas que impiden el nacimiento de la obligación tributaria y exenciones que excluyen de la obligación tributaria correspondiente al sujeto exento.³⁵

³³ Es necesario aclarar la terminología utilizada, pues la palabra "exclusión" nos puede referir a la idea de "no sujeción" y plantear la tradicional polémica doctrinal entre "no sujeción" y "exención". Einaudi se muestra escéptico sobre la existencia de las exenciones y señala que "si se puede demostrar que tienen un fundamento, siempre pueden ser reducidas al otro concepto de la 'exclusión' por inexistencia de materia imponible" [*Mitos y paradojas de la justicia tributaria* (trad. de Gabriel Solé Villalonga), Barcelona, Ariel, 1983, p. 183; en general el capítulo ¿Existen verdaderas exenciones de impuestos?, pp. 155-184]. Sin discutir esta opinión no compartida, lo que hay que destacar primero, es la idea de que el término exclusión se puede tomar como sinónimo de no sujeción, puesto que, de acuerdo con los artículos 28 y 29 de la Ley General Tributaria, la no sujeción del impuesto implica la falta de realización del presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar el tributo, esto es, del hecho imponible. Reconduciendo este tema a la materia que nos ocupa, Surrey al utilizar el término anglosajón "exclusión" quiere hacer referencia a la figura de la exención, pues al desarrollar ese apartado menciona conceptos que de no estar exentos, estarían sujetos al impuesto y aquí se le enlaza con el segundo punto que es la confusión entre no sujeción y exención. Este tema ha sido ampliamente debatido entre los tratadistas, pero baste mencionar la opinión que José Luis Pérez de Ayala señala como mayoritaria en el sentido de que a diferencia de la no sujeción, "La exención presupone la previa sujeción (es decir, sólo procede declarar exento a un hecho sujeto al tributo), únicamente es posible una construcción satisfactoria conectando las normas de exención con las que tipifican hechos imponibles" (Pérez de Ayala, José Luis y González, E., *Curso de derecho tributario*, 2a. ed., Madrid, EDERSA, 1978, t. I, p. 236. Véase, también, Pérez de Ayala, José Luis, "Prólogo" al libro de Banacloche, J., *Las exenciones en el impuesto de tráfico*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974, pp. VII-XV).

³⁴ Véase Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 3a. ed., Madrid, Civitas, 1977, p. 370.

³⁵ Véase, al respecto, además de los libros antes citados, Garza, Sergio F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa; Sainz de Bujanda, Fernando, "Teoría

En el caso de las primeras, su utilización para el logro de objetivos de política económica es clara; en el segundo caso es más discutible y deben tomarse en cuenta otras circunstancias. Para César Albiñana³⁶ estas últimas corren el riesgo de basarse en consideraciones personales, subjetivas, lo que las haría asemejarse a los beneficios tributarios, lo cual hace necesario fundamentarlas en situaciones objetivas de las que sean titulares las personas o entidades. Para el citado autor esta situación objetiva se encuentra en el destino de los recursos de que dispongan los beneficiarios, que debe ser público y controlado.³⁷

José Luis Pérez de Ayala califica a la fundamentación de las exenciones en el principio de capacidad contributiva, como actual pero angosta.³⁸ Ciertamente, la perspectiva que este autor nos ofrece de la exención³⁹ como una solución al conflicto de intereses que se superpone al que la norma de imposición pretende resolver, es mucho más amplia, pero no por ello opuesta a la relación entre exenciones subjetivas y capacidad económica, más aún cuando este principio se encuentra consagrado constitucionalmente como criterio rector de la justicia tributaria.

jurídica de la exención tributaria", *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, vol. III, y Pont Clement, Joan Fransc, *La exención tributaria*, Madrid, EDESA, 1986, esp. pp. 15-36.

³⁶ Albiñana García-Quintana, César, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1982, vol. 1, p. 281.

³⁷ Esto es válido si se entiende al "destino de los recursos" como parte de la definición por vía positiva del principio de capacidad económica, que en el caso, por ejemplo, de las entidades no lucrativas, está en relación con los ciudadanos que se benefician de los servicios y prestaciones gratuitas que les proporcionan estas entidades. Es decir, tienen capacidad económica en la medida en que no se perjudique a las personas destinatarias de su objeto social. Véase Pérez de Ayala, José Luis, "Comentario al artículo 1", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Madrid, EDESA, 1986, t. IV, vol. 1: *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, pp. 21 y 22.

³⁸ Pérez de Ayala, José Luis, "Prólogo", *cit.*, nota 33, p. XI.

³⁹ El desarrollo de esta propuesta se encuentra en *idem*, pp. VII-XV. Se basa en que en toda norma de exención hay dos conflictos. El primero surge fuera del ordenamiento fiscal y se resuelve cuando se convierte en hecho imponible y se establece el impuesto para dirimirlo; por eso se denomina pretributario y está poco relacionado con la exención. Este conflicto puede ser: a) colisión de intereses privados y públicos respecto del empleo de unos mismos y escasos recursos; b) un conflicto en la base y el tributo se utiliza para corregir o atenuar estos defectos. Se crea el tributo y se tipifica el hecho imponible con objetivos político-económicos; c) el conflicto que surge entre sujetos privados respecto de la titularidad de los recursos escasos. El segundo es consecuencia de la solución fiscal que se le dio al primero; por eso se le puede calificar de intratributario. Se trata de una colisión entre los intereses y valores que la norma de imposición favorece, y los intereses de que es soporte el presupuesto de exención, y se resuelve con la norma de exención.

Por el contrario, este principio es uno de los intereses de que es soporte el presupuesto de la exención y entra en conflicto con los intereses que con el impuesto se protegen. Es decir, en la terminología que utiliza el citado autor, estaríamos inmersos en el "segundo conflicto" de la exención que se genera a consecuencia de la solución fiscal que se le da a los conflictos de intereses —clasificados en tres categorías—, convirtiendo la situación social en hecho jurídico-tributario.

Enlazado lo anterior con nuestro tema, podemos decir que si los intereses soporte del presupuesto de exención tienen como finalidad lograr un mayor perfeccionamiento del sistema fiscal, nos encontramos frente a una exención técnica⁴⁰ y, por lo tanto, en ausencia de gastos fiscales. Si por el contrario, estos intereses tienen una finalidad extrafiscal, generalmente identificada con objetivos de política económica y social, se trataría de exenciones en sentido amplio y aquí sí existirían gastos fiscales.

El caso de las exenciones mixtas por su finalidad, esto es, que tienen por una parte un objetivo político-económico o político social y por la otra un fin con contenido técnico, es muy interesante. Si tomamos como ejemplo la doble imposición, podemos suponer un caso en el que aunque el legislador sea consciente de la existencia de este defecto técnico, sólo lo corrige en algunos supuestos que considera importantes, de acuerdo con los objetivos de la política económica y social. Aquí existe un fin último —el objetivo que se pretende lograr— y un fin próximo —constituido por el defecto técnico que se elimina—, que en este ejemplo es la doble imposición.

Las exenciones mixtas deben considerarse como exenciones técnicas y aunque su utilización para objetivos económicos o sociales nos pueden confundir, no implican gastos fiscales. Más aún, estamos en el caso opuesto, toda vez que al no ser eliminado el defecto técnico con carácter general, las actividades que no se encuadran en el supuesto de la norma que lo elimina, en este ejemplo, siguen tributando doble, con

⁴⁰ César Albiñana García-Quintana considera exenciones técnicas a aquellas que establecen la racionalidad del sistema tributario, y que, por lo tanto, no constituyen una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo (*op. cit.*, nota 36, p. 325). Sin embargo, de acuerdo con la perspectiva de las exenciones como soluciones a los conflictos, todas ellas, incluyendo las no técnicas, tratan de racionalizar el sistema impositivo, resolviendo el conflicto que nace desde el ordenamiento jurídico-tributario. Por ende, es mejor definir a la exención técnica como lo hace Pérez de Ayala, esto es, como aquella que tiene la finalidad de lograr una mayor perfección en el sistema tributario (véase "El concepto de exención técnica en la orden de 19 de octubre de 1976", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, núm. 127, enero-febrero de 1977, p. 12).

lo cual no sólo no se da una disminución en los ingresos —característica del gasto fiscal— sino que se obtienen algunos que técnicamente no deberían haberse causado.

La diferencia entre exenciones permanentes y exenciones temporales no tiene, por lo que a los gastos fiscales se refiere, mayor relevancia. No obstante, cuando al concederse una exención ésta tiene un plazo determinado de caducidad, es más probable que implique un gasto fiscal.

A este respecto, no constituyen gastos fiscales, en el caso del impuesto sobre la renta, el "mínimo exento" y los gastos necesarios para la obtención de la renta. Por el contrario, el mecanismo de la exclusión caracteriza a la mayoría de las partidas de gastos fiscales que benefician a los individuos como receptores de pagos de transferencias de rentas, tales como pensiones de jubilación a la seguridad social, beneficios de la asistencia pública y los intereses de ahorros para seguros de vida.⁴¹

Por último, existen diferencias entre la concepción jurídica y económica al analizar la no sujeción y la exención, pues dadas las diferencias entre las legislaciones de los países, puede suceder que en un país un hecho forme parte de la base imponible, en otro se encuentre exento, y tal vez en otro no esté sujeto al impuesto. Desde el punto de vista económico, los dos últimos casos suponen una pérdida de ingresos, y se les puede considerar como gastos fiscales, más aún cuando los dos se dan en virtud de la decisión de un legislador. Sin embargo, jurídicamente y dentro de una formalidad técnica, solamente el caso de la exención sería un gasto fiscal.

2. Deducción

Deducciones son todas aquellas reducciones propias de cada tributo que se restan de la base imponible para obtener la base liquidable.

Para Surrey,⁴² en este punto se comprenden casi todas las partidas de gastos fiscales que benefician a las personas, físicas o jurídicas, en tanto son consumidores o inversionistas. De este modo, una considerable parte de los gastos se asienta dentro de las deducciones comunes para la renta, con el fin de obtenerlas. Estas deducciones no tienen consecuencias futuras, de ahí que la reducción que implican en la re-

⁴¹ Véase Surrey, Stanley S., *op. cit.*, nota 7, p. 54. Estas consideraciones están hechas con base en las normas que regulan el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los Estados Unidos.

⁴² *Idem*, pp. 96 y 97.

caudación se dé en un sólo momento, y, por lo tanto, no implican aplazamientos impositivos (*tax deferral*).

Este mecanismo también es utilizado en la asistencia que se da al inversionista, pues puede ir acompañado de un efecto especial, como es el aceleramiento de las deducciones que, de otra manera, serían repartidas en el futuro sobre la vida de la inversión; esto es, el gasto fiscal se produce en virtud del acercamiento, para el contribuyente, del gasto de capital que realizó en la inversión, acortando las deducciones que tendría que realizar posteriormente, e incluyéndolas en una sola y especial deducción con un impacto inmediato.

La deducción se utiliza, también, para fomentar las actividades relacionadas con la exportación, el ahorro y otras, aunque también hay algunas deducciones que pueden considerarse técnicas, como las que se realizan por la doble imposición.

3. Crédito impositivo o desgravación

Son las partidas que se sustraen de la cuota tributaria (del monto a pagar), es decir, del resultado de la aplicación de la tarifa o tipo impositivo a la base imponible previamente determinada. La diferencia con las deducciones es que éstas se restan de la base imponible. Dentro de las desgravaciones se incluyen también a las bonificaciones porque aunque la ley las señale como deducciones, técnicamente no lo son.

Para Surrey,⁴³ *a priori*, el crédito contra impuestos es el mecanismo más apropiado para los gastos fiscales; sin embargo, aunque es mejor respecto a otras figuras que también configuran gastos fiscales, no lo es frente a los gastos directos, pues el crédito impositivo sólo es útil cuando el contribuyente tiene que pagar impuestos por una cantidad mayor que el crédito, a menos que éste se convierta en reembolsable,⁴⁴ pues entonces es semejante a una concesión directa del gobierno.

⁴³ *Idem*, pp. 97-100.

⁴⁴ En México existen dos mecanismos, uno que consiste en la concesión de certificados de devolución de impuestos y otro que es el otorgamiento de certificados de promoción fiscal; estos últimos se conceden a determinadas actividades (por ejemplo la exportación, inversión, etcétera) a determinadas industrias (verbigracia la computación), o en circunstancias específicas, como el traslado de una industria de un lugar saturado demográficamente, a una zona económicamente deprimida. Una vez que se realiza el supuesto de la norma que contiene el incentivo, se otorga el certificado por el importe de la bonificación y éste se puede hacer efectivo contra cualquier impuesto de carácter federal. Este mecanismo tiene la ventaja de conocer exactamente cuál es el gasto fiscal que implica para la administración y por qué tipo de beneficio se dio.

Un gran número de propuestas de gastos fiscales están estructuradas actualmente como créditos; más concretamente, el mecanismo que se prefiere es el de la bonificación. Este es el caso de los Certificados de Promoción Fiscal (CEPROFIS). Se sostiene que son más adecuados que las deducciones porque permiten el conocimiento más preciso de lo que se deja de recaudar, toda vez que se sustraen de la cuota impositiva y como ya se ha aplicado tarifa, se conoce lo que le hubiera correspondido tributar de no existir el beneficio.

4. *Tarifas especiales*

Este mecanismo no exige explicación, pues es fácilmente reconocible en tanto supone la aplicación de una tarifa o tipo impositivo diferente al establecido de forma general por la norma propia del tributo, y por lo regular comprende un gasto fiscal.

5. *Aplazamientos y refugios impositivos*

Estas figuras no se identifican con ninguna institución del sistema impositivo en concreto, más bien pueden darse en muchos de los casos que hemos citado cuando concurren con otras circunstancias o se encuentran en otros supuestos que aparentemente no implican un beneficio fiscal. El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación faculta al Ejecutivo federal a autorizar el pago diferido o parcial de las contribuciones, en caso de catástrofes o cuando se afecte la situación de alguna región, rama de actividad, etcétera.

Surrey,⁴⁵ al referirse a los aplazamientos —*tax deferral*— y refugios impositivos —*tax shelters*— en general, considerará a la amortización acelerada de las inversiones, como lo que mejor caracteriza a este tipo de gastos fiscales.

La amortización acelerada es una de las formas más comunes de incentivar las inversiones, pues al deducirse más rápidamente que lo que realmente se ha depreciado el bien, se está en mejores condiciones de reinvertir, además de que supone un aplazamiento en el pago del impuesto.

Por otra parte, la aceleración en las deducciones puede llevar a que se presenten “pérdidas fiscales” que se puedan compensar con la renta que se obtiene de otras fuentes. Esto es lo que se considera un refugio

⁴⁵ Surrey, Stanley S. *op. cit.*, nota 7, pp. 100-125.

fiscal. En este sentido, otro efecto que tiene la amortización acelerada es el apoyo o apalancamiento —*leverage*— de la inversión. Esto se da cuando el inversionista pide como préstamo el dinero a invertir, deduciendo el crédito principal y los intereses, con lo cual obtiene un rendimiento que hace más atractivo el refugio fiscal, que si sólo constituye la amortización acelerada. En todos estos casos se trata de gastos fiscales.

V. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES

Existen pocas clasificaciones de los gastos fiscales, tal vez por lo relativamente novedoso del concepto, o por lo confuso del mismo; a pesar de ello se hará referencia a algunas de ellas.

1) La primera clasificación se refiere a las técnicas que citamos en el apartado anterior y que Surrey⁴⁶ comprende en cinco mecanismos:

- A) Exclusión;
- B) Dedución;
- C) Créditos impositivos o desgravaciones (incluyendo a las bonificaciones);
- D) Tipos especiales;
- E) Aplazamientos y refugios impositivos.

2) Existe una segunda clasificación⁴⁷ que es un catálogo en el que se seleccionan los beneficios existentes, atendiendo a los beneficios que persiguen. Así, tenemos beneficios:

- A la inversión;
- Al empleo;
- A la localización;
- Al ahorro;
- En atención a los gastos de enfermedad y conexos;
- A la educación;
- Por donaciones;
- Por razones sociales;

⁴⁶ *Idem*, cap. IV: "Operational Aspects of Tax Expenditures: Tax Deferral and Tax Shelters", pp. 92-125. Véase para una glosa de esta clasificación, el "apéndice" al presente capítulo.

⁴⁷ Véase Braña Pino, Francisco, *La función económica del Estado capitalista. Contribución al análisis del proceso de industrialización dependiente en España 1964-1977*, tesis doctoral, Madrid, Editorial de la Universidad Complutense, 1981, pp. 91-110 y Herrera Nieto, José Luis, *Análisis jurídico y de eficacia de los gastos fiscales desde la perspectiva del control*, Madrid, tesis doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1982, pp. 140-148.

- Por simplificación administrativa;
- Por convenios internacionales;
- Por actuar sobre la balanza de pagos.

En esta relación hace falta añadir los gastos fiscales que se conceden para el logro de objetivos de política industrial, en virtud de que no todos los beneficios que se otorgan por este concepto se refieren a la inversión o al empleo.

3) Una tercera clasificación, aunque no sea propiamente de gastos fiscales, es la que elabora George Break⁴⁸ para los subsidios en general, a los cuales ordena según los objetivos de política económica hacia los que se orientan:

<i>Objetivo</i>	<i>Incentivo</i>
Pleno empleo	Ayuda al mantenimiento y creación de puestos de trabajo
Crecimiento económico	Ayudas a la educación, al fomento de la inversión (dentro de este objetivo se incluirían los beneficios para la reconversión industrial)
Distribución de la renta	Ayudas para alimentos, para cuidados médicos, para consumos necesarios, contribuciones caritativas
Uso eficiente de los recursos	Ayudas para la educación, ayudas contra la contaminación
Equilibrio de la balanza de pagos	Ayudas a la investigación, al transporte, a la exportación

4) Una cuarta clasificación es la que se realiza desde el año 1979 en el presupuesto de gastos fiscales en España, que implica una distri-

⁴⁸ George Break, en un artículo publicado en *Joint Economic Committee, 1972*, vol. I, p. 3, *cit.* por Braña Pino, Francisco, *op. cit.*, nota anterior, p. 110 y en Break, George y Pechman, Joseph A., *Federal Tax Reform. The Impossible Dream?*, Washington, Brookings, 1975, pp. 44-90, sobre los incentivos a la inversión y el impuesto sobre sociedades.

bución funcional de los mismos con base en las categorías utilizadas en el presupuesto de gastos. La clasificación que se hace es la siguiente:

- A) Actividades del sector general:
 - a) Servicios.
 - b) Defensa.
 - c) Varios (el gasto fiscal que afecta a más de uno de los sectores).
- B) Actividades sociales y para la comunidad:
 - d) Educación.
 - e) Sanidad.
 - f) Vivienda y bienestar comunitario.
 - g) Varios (el gasto fiscal que afecta a más de uno de los sectores).
- C) Actividades económicas:
 - h) Servicios económicos.
 - Administración general.
 - Agricultura, ganadería, silvicultura, caza y pesca.
 - Minería, construcción e industrias varias.
 - Energía.
 - Transportes y comunicaciones.
 - Comercio.
 - Turismo.
 - Varios (el gasto fiscal que afecta a más de uno de los sectores).

En esta distribución funcional se comprenden algunos aspectos de las clasificaciones que citamos en segundo y tercer lugar. No obstante, hace falta que se especifique con una mayor precisión, posiblemente con subsectores y otros criterios.

Es importante que se determine, claramente, el objetivo de política económica que se persigue, pues con esta distribución funcional que realiza el Ministerio no se responde a la pregunta ¿para qué los gastos fiscales?

Esto se conecta con lo antes dicho acerca de una posible evaluación *a posteriori* de la eficiencia de los incentivos, confrontando objetivos con resultados. En este sentido, es útil la creación de un organismo como el Consejo de Impuestos que existe en Francia,⁴⁹ o como el Con-

⁴⁹ El Consejo de Impuestos en Francia fue creado en 1971 para que proporcionara datos sobre la distribución real del impuesto sobre la renta en ese país. Posteriormente ha ido ampliando sus funciones y en el cuarto informe en el año 1979, examinó entre otras cuestiones los gastos fiscales. (Los apartados 245 a 321 de este informe, que se refieren a los gastos fiscales fueron traducidos por José Zamit y

sejo cuya creación se prescribe en el artículo 131.2 de la Constitución española, para que se ocupe, entre otros muchos aspectos, de esta evaluación, y por lo tanto, de la utilidad y necesidad en cada caso de los gastos fiscales, de su evolución y, en general, de todo lo que le afecte.

VI. GASTOS FISCALES Y GASTOS DIRECTOS

En general, los países combinan dentro de su política económica la utilización de ayudas o gastos directos y de beneficios fiscales —con el consiguiente gasto fiscal—.

No es posible manifestarse *a priori* a favor o en contra, de uno o de otro. En los beneficios existentes es necesario que cada caso sea examinado, y que se determine si los objetivos que se buscan se pueden lograr más fácilmente a través de gastos fiscales o de gastos directos.

Antes de conceder nuevos incentivos es necesario preguntarse qué ventajas se van a obtener, que no se lograrían con otros mecanismos alternativos. Puede ser que el debate acerca del uso de uno u otro instrumento, sea en el fondo una discusión acerca de programas diferentes.⁵⁰

Los principales argumentos en contra de los gastos fiscales y sus inconvenientes,⁵¹ son los siguientes:

publicados en el número 10 de la revista *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, 1981, pp. 221-254). Es un organismo de la administración pública y los informes que presenta al presidente de la República y al ministro de Economía y Hacienda no son vinculantes; sin embargo, toda vez que se publican pueden ser conocidos por los ciudadanos y principalmente por los parlamentarios que pueden obtener de ellos una apreciación real de lo que se deja de ingresar. Sobre este punto, véase Viot, Pierre, "Una nueva institución fiscal en Francia: El Consejo de Impuestos", *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 23, 1973, pp. 77 y ss, y Albiñana García-Quintana, César, "Los gastos fiscales: naturaleza y evaluación", *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, núm. 10, 1981, pp. 213-219.

⁵⁰ Ver McDaniel, Paul R., "Evaluation of Particular Tax Expenditures", *Tax Notes*, Arlington, Virginia, mayo de 1981, pp. 619-625.

⁵¹ La bibliografía sobre los inconvenientes de los gastos fiscales y su posible sustitución por gastos directos, es muy amplia, Surrey, desde el principio, trata este tema en sus artículos: "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct, Government Expenditures", *Harvard Law Review*, Cambridge, Massachusetts, vol. 83, núm. 4, febrero de 1970, pp. 705-738; "Federal Income Tax Reform. The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Government Assistance", *Harvard Law Review*, Cambridge, Massachusetts, 1970, pp. 352-408. El citado autor incorpora este tema también en su libro *cit.*, nota 7. Además de la bibliografía citada en cada punto, se puede consultar a Frank, Max, "Non-taxation, budget de reductions d'impôts, et réforme fiscale", *Bulletin de Documentation*, Bruselas, septiembre de 1975; *idem*, "Dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et solutions alterna-

1) La transparencia de los gastos fiscales es menor que la de los gastos directos.

2) Los gastos fiscales son de difícil control y por este motivo suelen perdurar por un plazo superior al que inicialmente se fundamentó en su establecimiento.

3) Agrava el punto anterior, el hecho de que el coste de un gasto fiscal es más difícil de cuantificar, pues el valor de la ayuda concedida al contribuyente varía; entre otros aspectos en función de su tipo efectivo de gravamen.

4) Tiene efectos negativos sobre la equidad horizontal y vertical. Los gastos fiscales tienen un efecto regresivo respecto a los ingresos, por lo que las desgravaciones aumentan en valor absoluto a medida que la base es más elevada y al mismo tiempo aumentan su valor relativo en relación con la base neta; esto es, benefician proporcionalmente más a los grupos de rentas altas que a los de rentas bajas y no benefician a los que están fuera del sistema fiscal, ya sea porque tienen rentas bajas, pérdidas, etcétera.⁵²

En este punto el mecanismo de la imposición progresiva, como instrumento redistribuidor de la renta, carece de sentido, al no respetar el principio de capacidad económica.

5) Es un instrumento no selectivo, por lo tanto se pueden otorgar beneficios injustificados para ciertos contribuyentes e insuficientes para otros.

De acuerdo con Surrey,⁵³ los gastos fiscales permiten obtener un beneficio inesperado, ya que los contribuyentes son remunerados por realizar lo que normalmente hacen.

tives", *Finances Publiques/Public Finance*, La Haya, vol. XXX, núm. 1, 1980, pp. 13-32; Lahey, Kathleen A., "The Small Business Credit: A Tax Expenditure Analysis", *Canadian Taxation*, Ontario, vol. 1, núm. 2, verano de 1979, pp. 29-34. En España, un artículo clásico sobre el tema es el de Albiñana García-Quintana, César, "El presupuesto de gastos fiscales", *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, núm. 1, pp. 45-51.

⁵² Véase Maslove, Allan M., "The Distributive Effects of Tax Expenditures: A Suggested Methodology and an Example", *Canadian Taxation*, Ontario, vol. 2, núm. 4, invierno de 1985, pp. 225-227. La metodología que utiliza para hacer este análisis es comparar el efecto distributivo de un gasto fiscal en particular con el efecto distributivo de un instrumento alternativo de política, como un gasto directo que pretenda lograr el mismo objetivo al mismo coste. Otro análisis es la comparación entre la distribución de la renta con y sin el gasto fiscal. Este autor escogió un grupo de cuatro gastos fiscales en el impuesto sobre la renta, que tenían el objetivo de promover el desarrollo económico en Canadá. El resultado fue que en ambos casos reciben mayores beneficios los que se encuentran en las categorías más altas de renta.

⁵³ Surrey, Stanley S., "Tax Incentives...", *cit.*, nota 51, pp. 705-738.

6) Los incentivos fiscales distorsionan las elecciones del mercado, en tanto que determinados contribuyentes pueden verse incitados a modificar su comportamiento y beneficiarse así de ventajas que no tenían previstas. No son neutrales en la asignación de recursos.

7) Su amplia utilización aumenta la complejidad del sistema fiscal y aumenta la diferencia entre recaudación efectiva y recaudación potencial. Si no existe una contabilización precisa de los gastos fiscales, no se conoce el sacrificio recaudatorio y se atenta contra la justicia tributaria.

Las ventajas son las siguientes:

a) Evitan la humillación de las ayudas directas y pueden servir para limitar los "efectos de umbral" que se producen cuando la renta de asalariado traspasa el umbral impositivo y el límite fijado para recibir ayudas.

b) Son más flexibles porque los medios que pueden utilizarse son diversos, y porque a diferencia de los gastos presupuestarios directos, permiten a las personas —físicas y jurídicas— fijar ellas mismas el nivel de ayuda que deben recibir.

Surrey señala algunas "falsas virtudes" de los beneficios fiscales, que denomina así porque encubren algún aspecto negativo. Son las siguientes:

c) Los gastos fiscales alientan al sector privado a participar en los programas sociales. Aunque la realidad es que los grupos empresariales presionan para lograr el otorgamiento de más incentivos.

d) Los gastos fiscales son simples e implican menos supervisión y justificación por parte del gobierno. Esta ventaja, aunque en principio es cierta y se debe a deficiencias en los controles, a largo plazo es falsa porque la administración de los beneficios fiscales es complicada y genera burocracia.

e) Los incentivos fiscales promueven la adopción privada de decisiones, en lugar de determinaciones tomadas centralmente por el gobierno.

f) Los fracasos de las empresas subsidiadas pueden ser imputados directamente al gobierno, y no ocurre lo mismo con las empresas que se benefician de importantes incentivos tributarios.

Aunque reiteramos que cada caso requiere de un estudio concreto, existen diversas categorías de gastos fiscales, según puedan o no ser sustituidos por gastos directos.⁵⁴

⁵⁴ Véase Surrey, Stanley S., *op. cit.*, nota 7, pp. 75 y ss. En Estados Unidos existen modelos como el de M. Feldstein, que analiza los costes-bienestar de un gasto fiscal, que este autor denomina "subsidio impositivo" y de un gasto directo. También hace referencia al "subsidio impositivo máximo óptimo". Feldstein, Martin, "A Contribu-

Cabe hacer un breve comentario acerca del caso del Reino Unido, en donde en los años cincuenta se utilizaban incentivos fiscales para alentar la adquisición de maquinaria y equipo, inclinándose posteriormente por la alternativa de pagos directos. En 1979 se volvió al sistema inicial.⁵⁵

VII. APLICACIÓN EN MÉXICO

Como es de todos conocido, en México no existe un presupuesto de gastos fiscales. Nuestra Constitución vigente consagra en su artículo 72, inciso h, la obligación de que la Ley de Ingresos sea discutida en primer lugar por la Cámara de Diputados y posteriormente por la de Senadores.

La ley de Ingresos debe ser aprobada con anterioridad al presupuesto de egresos (artículo 74, fracción IV), cuyo examen, discusión y aprobación es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados. Por otra parte, a esta Cámara le corresponde también la revisión de la cuenta pública, a través de un órgano dependiente de ella, denominado Contaduría Mayor de Hacienda.

Ha quedado demostrado a lo largo de este artículo que los gastos fiscales son híbridos, es decir, no son ingresos, son lo contrario: un "no ingreso" y, por lo tanto, no pueden considerarse en la Ley de Ingresos. Técnicamente tampoco se trata de gastos, y por el mismo motivo no están sujetos a autorización, como las obligaciones contenidas en el presupuesto de egresos. De ahí que surja la pregunta ¿dónde pueden incluirse los gastos fiscales?

Otros países, como los que hemos citado en el apartado II, han solucionado este problema creando un presupuesto paralelo que han denominado presupuesto de gastos fiscales. En México ni la Constitución ni la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, hacen referencia a este problema. No obstante, en el Decreto referente a la revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública del año 1981, la Cámara de Diputados, dentro de las recomendaciones que formuló al Ejecutivo federal, le propuso la elaboración de un Registro Único de Transferencia (RUT), con el objeto de poder realizar un análisis detallado de las

tion to the Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving", en Aaron, Henry J. y Boskin, Michael J. (eds.), *The Economics of Taxation*, Washington, D. C., The Brookings Institution, 1980, pp. 99-122.

⁵⁵ La Ley que contenía los incentivos era la Finance Act del año 1954, que fue revocada por la "Finance Act" del año 1966. Los subsidios fueron instituidos por una ley de fomento industrial —Industrial Development Act— de 1966.

modalidades de otorgamiento de transferencias, con la finalidad de conocer el monto de los recursos con que el Estado apoya a la economía nacional, evaluar la eficiencia de su utilización y el cumplimiento de los propósitos para los cuales fueron otorgados.

El RUT fue presentado por primera vez en diciembre de 1983, conteniendo los resultados del año 1982. En él se define a las transferencias como

un traslado de recursos, implícito o explícito, del sector público al resto de la economía y al exterior, ya sea en dinero o en especie, sin recibir por ello contraprestación directa alguna y únicamente condicionando su asignación a la consecución de determinados objetivos de política económica y social.

De esta definición se deduce que el concepto de transferencias es más amplio que el de gasto fiscal. Las primeras pueden dividirse en económicas —las cuales, a su vez, se diversifican en subsidios o aportaciones— y estatutarias —son las que financian la prestación de servicios sociales, semejantes a los prestados por el gobierno, pero realizados por instituciones sin fines de lucro, organismos descentralizados e instituciones de seguridad social—. Esto significa que no se diferencian los gastos fiscales de los gastos directos, ni los beneficios concedidos a través del sistema fiscal de los otorgados por medio del sistema financiero.

En el RUT se consideran cuatro modalidades de otorgamiento: a) gasto, b) ingreso, c) precios y tarifas, d) financiera. De estas vías, la que está relacionada con el tema de nuestro análisis es la del ingreso.

Dentro de las transferencias por ingresos se contemplan aquellas que se conceden a través de certificados de devolución de impuestos, de certificados de promoción fiscal, de franquicias, y las contenidas en las disposiciones de vigencia anual. Aquí se percibe claramente que no se toma en cuenta una gran parte de gastos fiscales; por ejemplo, todos aquellos que implican aplazamientos o refugios impositivos, como los que se otorgaron para aliviar la liquidez de las empresas productivas ante la crisis económica.

El RUT, aunque es un instrumento más amplio que un presupuesto de gastos fiscales, es, a su vez, menos perfecto por los siguientes motivos:

A) El monto estimado de las transferencias no está sujeto a la aprobación previa de la Cámara de Diputados. Tal es el caso de los estímulos fiscales en los que se autoriza a la Secretaría de Hacienda para otorgarlos. Por el artículo 15 de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1991, la citada Secretaría quedó facultada para conceder entre

otros estímulos: para la promoción de la industria de computación, los relacionados con el comercio exterior, para la adquisición o construcción de vivienda nueva de interés social y de tipo medio para arrendamiento. Esta autorización no conlleva a una estimación del monto que esto puede suponer para la hacienda pública, ni un límite máximo al que deban sujetarse, sino que, posteriormente, al ser amortizados, los certificados de devolución de impuesto (CEDIS) y los CEPROFIS se cuantifican y se registra su efecto.

Otro caso es el contenido en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que faculta a la Secretaría de Hacienda para condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios en los supuestos que se mencionan en el mismo precepto. Como el RUT no es un documento que se analice previamente a la concesión de las transferencias por ingresos, éstas se conceden sin que exista un control adecuado por parte de la Cámara de Diputados; esto deja mucho que desear respecto al carácter democrático de tales facultades. Lo anterior no sucede con el presupuesto de gastos fiscales que, como su nombre lo indica, supone una estimación cifrada de lo que esas figuras suponen, y es previamente discutido, aprobado y controlado por el Poder Legislativo.

B) El RUT no contiene un análisis detallado de todas las figuras impositivas que suponen gastos fiscales; se refiere casi exclusivamente a los estímulos y a las franquicias que son los mecanismos evidentes, con lo cual se deja de considerar a un gran número de beneficios fiscales en el orden cualitativo y cuantitativo; por ejemplo, las exenciones, desgravaciones, bonificaciones, aplazamientos, y, en general, todos los refugios impositivos.

Por estas razones resulta importante que se tenga en cuenta la experiencia de otros países y se perfeccione el RUT tomando en consideración el concepto de gasto fiscal y sus implicaciones.

María de la Luz MIJANGOS BORJA