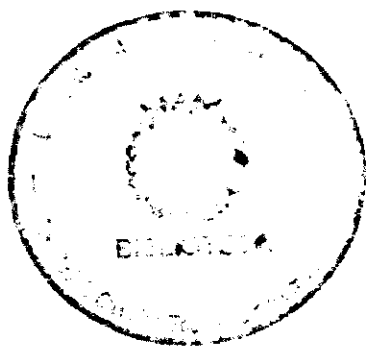


T-169

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN ESPAÑA



TESIS DOCTORAL DIRIGIDA POR
EL PROFESOR DR. D. MAXIMINO
CARPIO GARCIA

Rº. FEE. 54816
M

Paloma Tobes Portillo

1991

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN ESPAÑA

INDICE

INTRODUCCION	I
<u>PARTE PRIMERA: CONCEPTO, METODO Y EFECTOS</u>	
<u>DE LOS GASTOS FISCALES</u>	
CAPITULO I: ASPECTOS CONCEPTUALES Y METODOLOGICOS DE	
LOS GASTOS FISCALES	3
CAPITULO II: ANALISIS DE LOS EFECTOS DE	
LOS GASTOS FISCALES	
II.1. Consideraciones Generales	24
II.2. Efectos sobre los Principios Tributarios	
Ideales	33
II.3. Efectos Económicos	37
II.4. Los Efectos de los Gastos Fiscales en el	
Contexto del Mercado Unico	42
II.5. Ventajas de los Gastos Fiscales	55
II.6. Apéndice: Gastos Fiscales y Redistribución	
de la Renta	57

PARTE SEGUNDA: EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES:

ASPECTOS TEORICOS

CAPITULO III: EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES

III.1. Delimitación del Presupuesto de Gastos Fiscales	67
III.2. Causas de Aparición del Presupuesto de Gastos Fiscales	72
III.3. Ventajas y Problemas anejos al Presupuesto de Gastos Fiscales	80

**CAPITULO IV: ASPECTOS FORMALES DEL PRESUPUESTO
DE GASTOS FISCALES EN ESPAÑA**

IV.1. Normativa Básica	95
IV.2. Configuración del Presupuesto de Gastos Fiscales	102

PARTE TERCERA: EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN
ESPAÑA: ASPECTOS CUANTITATIVOS

**CAPITULO V: LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1979-1982**

V.1. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979	130
V.2. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980	148

V.3. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1981	165
V.4. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1982	187

**CAPITULO VI: LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1983-1985**

VI.1. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1983	208
VI.2. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1984	223
VI.3. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1985	236

**CAPITULO VII: LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1986-1988**

VII.1. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1986	255
VII.2. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1987	275
VII.3. El Presupuesto de Gastos Fiscales	
para 1988	289

**CAPITULO VIII: LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1989-1991**

VIII.1. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989	306
VIII.2. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990	326
VIII.3. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991	344

**CAPITULO IX: ANALISIS DE LOS GASTOS FISCALES
POR FIGURAS IMPOSITIVAS**

IX.1. Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	359
IX.2. Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Sociedades	384
IX.3. Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Sucesiones	400
IX.4. Gastos Fiscales asociados al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas	402
IX.5. Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	403
IX.6. Gastos Fiscales asociados al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas	405

IX.7. Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre el Valor Añadido	408
IX.8. Gastos Fiscales asociados a los Impuestos sobre el Consumo	410
IX.9. Gastos Fiscales asociados a los Monopolios Fiscales	414
IX.10. Gastos Fiscales asociados a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior	415
IX.11. Relación entre los Gastos Fiscales derivados de los Impuestos Directos e Indirectos	416
IX.12. Distribución Funcional de los Gastos Fiscales	419
CAPITULO X: RESUMEN Y CONCLUSIONES	424
ANEXO: CUADROS y GRAFICOS	463
BIBLIOGRAFIA	482

INTRODUCCION

El estudio del sector público en la mayoría de las ocasiones se lleva a cabo a través del análisis de los ingresos presupuestarios, o mediante el examen de la política de gasto. Sin embargo, rara vez se tiene en cuenta la importancia que los gastos fiscales pueden ejercer sobre las cuentas presupuestarias.

El gasto fiscal tiene su origen en el sistema tributario, de tal forma que, a través de la minoración de los ingresos fiscales, se convierte indirectamente en gasto público. Así pues, el gasto fiscal estrecha la relación existente entre ingresos y gastos públicos.

Sea concebido el gasto fiscal como un menor ingreso tributario o como un mayor gasto público indirecto, esta figura puede alcanzar gran relevancia como instrumento al servicio de la política económica.

Por todo ello, se eligió como objeto de este trabajo el análisis del gasto fiscal en el marco del Presupuesto de Gastos Fiscales Español.

En la primera parte de este trabajo se trata de delimitar el concepto de gasto fiscal e identificar los posibles efectos que esta figura ocasiona tanto sobre el sector público como sobre el sector privado de la economía.

El camino para alcanzar una definición de

gasto fiscal no es único, existen dos vías principales de aproximación a este concepto, aquella que recoge la dualidad existente entre gasto fiscal y gasto público, y la que concibe el gasto fiscal como el resultado de una derogación de la estructura tributaria básica. En el primer capítulo se ha realizado el estudio de estos dos planteamientos, que lejos de ser antagónicos manifiestan una gran complementariedad, de tal forma que de la conjunción de ambos se ha podido delimitar el concepto de gasto fiscal.

Asimismo, se ha recogido la relación existente entre beneficio tributario, incentivo fiscal y gasto fiscal.

Los efectos de los gastos fiscales, recogidos en el capítulo II de este trabajo, constituyen un campo de estudio muy atractivo ya que la falta de transparencia que caracteriza a esta figura dificulta la identificación de las muchas consecuencias que genera la presencia de gastos fiscales.

Se recoge en el capítulo que nos ocupa la importancia que los gastos fiscales pueden mantener sobre el déficit público, la distorsión que provocan sobre los principios tributarios ideales, dedicando especial atención al negativo efecto que producen

sobre el principio de redistribución.

Se incluye en el estudio el análisis de los efectos que los beneficios tributarios asociados a determinados activos financieros pueden ocasionar sobre los mercados de capitales.

Por último, dentro del capítulo II se ha centrado la atención en la posible influencia que los gastos fiscales pueden generar sobre la competencia empresarial europea en el marco del Mercado Único y en la necesidad de reducir o suprimir los beneficios fiscales ante el proceso de liberalización de capitales, de tal forma que la competencia entre los distintos países por atraer la inversión no se realice a través de la concesión de beneficios tributarios. Se manifiesta aquí la importancia de contar con un presupuesto de gastos fiscales uniforme a nivel europeo que permita la comparación del coste de los beneficios tributarios existentes en el sistema fiscal de cada país miembro de la Comunidad Económica Europea.

La parte segunda de este estudio se ha destinado a realizar el análisis del presupuesto de gastos fiscales. En el capítulo III se recoge la descripción formal y genérica del presupuesto de gastos fiscales, se manifiesta la importancia que la elaboración de este documento tiene en el control del

gasto fiscal, y se describen las ventajas y posibles problemas que conlleva la elaboración del presupuesto de gastos fiscales. Asimismo, se intenta demostrar la posibilidad de una cierta relación entre la aparición de este presupuesto y el segundo impacto de la crisis económica de los años setenta.

El estudio del presupuesto de gastos fiscales español realizado en el capítulo IV se lleva a cabo desde una perspectiva formal, se ponen en evidencia las numerosas deficiencias advertidas en este documento entre las que cabe señalar la falta de un concepto preciso de gasto fiscal, la ausencia de una metodología uniforme en su elaboración, etc.

La evolución de los gastos fiscales en España se ha estudiado en la tercera parte de este trabajo tomando como base la información recogida en los sucesivos presupuestos de gastos fiscales, desde que comenzaron a elaborarse (1979) hasta el último ejercicio presupuestario (1991).

Los capítulos comprendidos del V al VIII recogen el análisis individual de los gastos fiscales cuantificados anualmente desde 1979; se realiza un estudio exhaustivo de cada presupuesto, poniendo gran empeño en constatar la fiabilidad de las cifras correspondientes al gasto fiscal recogidas en estos

documentos.

En el capítulo IX el estudio del gasto fiscal se realiza por figuras impositivas y se advierte cuáles son las causas que condicionan la evolución del gasto fiscal asociado a cada impuesto.

El capítulo X recoge el Resumen y Conclusiones de este trabajo, identificando las aportaciones más relevantes de esta investigación.

Al final del trabajo se incluye un apéndice de cuadros y gráficos relativos a los gastos fiscales presentes en el sistema impositivo estatal. La fuente básica de este apéndice es el Presupuesto de Gastos Fiscales de cada ejercicio.

PARTE PRIMERA

CONCEPTO, METODO Y EFECTOS DE LOS GASTOS FISCALES

CAPITULO I

**ASPECTOS CONCEPTUALES Y METODOLOGICOS
DE LOS GASTOS FISCALES**

Aspectos Conceptuales y Metodológicos de los Gastos Fiscales

Para iniciar todo trabajo de investigación, la primera tarea a abordar consiste en la delimitación del objeto de estudio. Por tanto, nuestra primera misión consistirá en determinar el concepto de gasto fiscal.

El camino para llegar a definir el gasto fiscal no es único, destacando dos vías principales de acercamiento: aquella que recoge las tesis sobre la dualidad existente entre gasto fiscal y gasto público, a través de la merma de ingresos tributarios, y la que concibe el gasto fiscal como una derogación de la estructura tributaria básica.

Los gastos fiscales, según la doctrina más extendida, son considerados "como gastos que se originan por disminuciones o reducciones en los tributos" (González Sánchez M.1980, pág.61).

En una primera aproximación al concepto de gasto fiscal, podemos destacar entre sus aspectos más relevantes los siguientes: a) esta figura puede afectar a todos los tributos, es decir impuestos, tasas, y contribuciones especiales; b) existe en las

distintas esferas impositivas o Haciendas territoriales; c) su vía de expansión es el sistema tributario, bien porque esté integrado en la estructura propia del tributo, como sería el caso de las desgravaciones, o porque modifique la estructura impositiva inicial, a través de una ley sustantiva, como sería el caso general de las exenciones.

El deslizamiento de los gastos fiscales a través del sistema tributario es advertido por los profesores McDaniel y Surrey (1985), al considerar que en el sistema fiscal coexisten dos tipos de elementos, el primero comprende todos los elementos estructurales necesarios para la aplicación práctica del mismo, y el segundo, el conjunto de gastos fiscales que tienen vida propia en la estructura del tributo.

La tesis del profesor Calle y otros (1986, pág.3) sigue esta misma línea al establecer que "el gasto fiscal puede definirse como una medida derogatoria de la estructura del sistema fiscal (considerada como básica) que concede un régimen fiscal favorable a determinadas actividades o grupos de contribuyentes". De esta definición interesa señalar que implícitamente se considera el carácter excepcional del gasto fiscal y se hace referencia a la

relación entre gasto fiscal y beneficio tributario. Sin embargo, no existe referencia alguna a la vertiente presupuestaria del gasto fiscal.

Evidentemente, la presencia de gastos fiscales en el sistema tributario origina una pérdida de "potenciales" recursos públicos. Esta relación, entre gasto fiscal y pérdida de ingresos tributarios, es señalada también por el profesor C. Albiñana(1979, pág.45), quien explícitamente establece dicha relación al afirmar: "desde el punto de vista presupuestario los gastos fiscales tienen el mismo efecto que los gastos directos, pues representan ingresos perdidos para la Administración General".

N. Brooks (1979, pág.31) amplía el concepto de gasto fiscal, al relacionar gastos fiscales, gastos directos, y pérdida de recaudación. Así, este autor considera gasto fiscal cualquier fórmula tributaria, siempre que ésta suponga al contribuyente un pago impositivo menor, y destaca también la analogía existente con la subvención directa, en cuanto que ambas técnicas ejercen el mismo efecto económico sobre el contribuyente.

El estudio del profesor Surrey (1971) aún cuando se centra principalmente en los gastos fiscales existentes en el impuesto sobre la renta, nos permite

conseguir por extrapolación otra definición general de gasto fiscal. En ésta los gastos fiscales son considerados gastos públicos dirigidos a través del sistema tributario, con el fin de alcanzar determinados objetivos de carácter social y económico. Aparecen, por tanto, en este concepto los objetivos del gasto fiscal, que constituyen el pilar de su nacimiento y en ocasiones la "disculpa" para su persistencia.

En esta línea se encuentra la tesis de A. Cayón (1988, pág.235), para quien los beneficios fiscales son considerados como "una técnica alternativa de la subvención, sólo que con la diferencia jurídica de que aquélla supone un gasto público, o mejor, una técnica de fondos públicos mientras que éstos no llegan a producir tal relación jurídica de pago, sino que acortando el ciclo financiero sitúan estos recursos tras los fines deseados". En estas líneas podemos destacar tres notas: 1- el paralelismo entre subvención y gastos fiscales, 2- la diferencia en su fórmula jurídica, 3- el distinto ciclo financiero de ambas figuras.

La estrecha relación existente entre gastos fiscales, ingresos tributarios y gastos directos es también recogida por Herrera Nieto (1981, pág.89).

Para quien, los gastos fiscales son: "las cantidades que al Estado le supone cuantitativamente toda la serie de incentivos y ayudas fiscales que no son cubiertos de una manera concreta por los gastos directos. El gasto fiscal nace así de los ingresos fiscales, para insertarse en la categoría de los gastos y tiene los mismos efectos que los gastos directos, ya que representan la cantidad que el Estado gasta al renunciar a los ingresos que le corresponderían por los impuestos existentes en su sistema tributario".

Los profesores Surrey y Sunley (1976, pág.153) recogen explícitamente la relación entre gasto fiscal y gasto directo al definir el gasto fiscal como "un pago implícito del gobierno efectuado por una disminución en la obligación específica de pagar impuestos"

En estas manifestaciones se pone de relieve el paralelismo entre gasto fiscal y gasto directo, destacando los efectos presupuestarios de los mismos. Ahora bien, como ya hemos advertido anteriormente, esta relación se produce también en cuanto que los gastos fiscales son un instrumento más al servicio de la política económica global.

En este sentido, es de destacar la posición

mantenida por el profesor C. Albiñana (1982) quien incluye entre los mecanismos de auxilio financiero al sector privado, tanto los gastos presupuestarios, como las minoraciones de ingresos por beneficios fiscales

La aportación de A. Melguizo (1979, pág.48) sobre los fines de los gastos fiscales se aparta de la tendencia mayoritaria. A juicio de dicho autor, los gastos fiscales son: "el conjunto de exenciones y bonificaciones que yo definiría como el instrumento fiscal por el que el Estado capitalista concilia y armoniza (intenta amortiguar) la contradicción entre su función legitimadora -que requiere no transgredir visiblemente el supuesto principio de reparto de la carga tributaria-, y la función de acumulación que exige favorecer el capital. Y es idóneo (útil) porque evita la publicidad del apoyo que se realizaría a través del gasto". Nos parece que implícitamente en esta definición se recoge la importancia del gasto fiscal como instrumento de política económica, en cuanto que a través de este mecanismo se puede "favorecer el capital".

Podemos decir, por tanto, que la consecución de determinados objetivos macroeconómicos a través del gasto fiscal, y la instrumentación práctica de la política económica convierten a esta figura en un

mecanismo de intervención pública, paralelo al gasto público directo.

De lo recogido hasta el momento, se desprende que las dos líneas generales de definición de gasto fiscal son complementarias y sólo de la conjunción de ambas podemos obtener una delimitación completa de esta figura.

Un rasgo adicional (1), que aporta una mayor claridad sobre el concepto que tratamos de definir, supone la menor transparencia de la actividad financiera del sector público ante la presencia de gastos fiscales. Esta menor claridad favorece su proliferación, por dos causas principalmente: por una parte, es más difícil ejercer un control efectivo sobre los mismos y calcular su verdadero coste y, por otra, es más fácil modificar indirectamente sus objetivos.

Muchos autores destacan los peligros que sobre el sistema tributario supone la proliferación de los gastos fiscales. Este tema lo desarrollaremos en páginas posteriores, pero ya señalamos, como una de las más graves acusaciones que pesan sobre el gasto fiscal, la posibilidad de reducir la progresividad del sistema tributario.

En este repaso a las distintas posturas

doctrinales, sobre el concepto de gasto fiscal, es imprescindible reflejar la opinión de la O.C.D.E. a este respecto.

La O.C.D.E.(1984) recoge la definición más completa de gasto fiscal. Mantiene la elaborada por el profesor Surrey. Es decir, considera gasto fiscal a aquellos gastos públicos efectuados a través del sistema tributario, con el fin de alcanzar determinados objetivos sociales y económicos e identifica el gasto fiscal con una derogación de la estructura fiscal "básica", de "referencia", o "normal"

Por otra parte, la O.C.D.E. (1984, pág.9) ofrece paralelamente una aplicación práctica del concepto genérico a través de la enumeración de las distintas figuras tributarias que originan un gasto fiscal. En esta línea se reseñan las siguientes:

- Exenciones fiscales o rentas que quedan excluidas de la base imponible del impuesto.

- Deducciones en la base o cantidades deducidas de la renta bruta para obtener la renta imponible. Estas deducciones pueden ser función de la renta positiva o negativamente, o independiente de ésta.

- Desgravaciones fiscales: cantidades

deducidas del impuesto, pudiendo o no superar la cuantía de éste.

- Tipos impositivos especiales o reducidos, con el fin de favorecer a determinados grupos o actividades económicas

Hasta el momento, la mayoría de las posturas recogidas ofrecen un contenido económico del gasto fiscal. Desde una perspectiva jurídica, las principales notas que delimitan el concepto de gasto fiscal son:

- legalidad: deben ser concedidos por una norma
- excepcionalidad: se apartan de la norma general o básica
- declaración expresa o intencionalidad unívoca
- finalidad o consecución de unos objetivos predeterminados (Braña Pino F. 1980)

Otro de los argumentos sobre la naturaleza jurídica de los gastos fiscales es el ofrecido por González Sánchez M. (1980). Para este autor, los beneficios fiscales provocan una verdadera relación jurídica de gasto público, aunque no se aprecie una manifestación explícita.

Esta relación jurídica se fundamenta en

distintos ámbitos.

- Para que exista la relación jurídica, es necesario que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, a través de la realización del hecho imponible.

- El disfrute del beneficio fiscal, una vez se haya realizado el hecho imponible, está condicionado a los requisitos que la ley de concesión del beneficio fiscal exija, convirtiendo el beneficio tributario concedido en menores ingresos públicos.

- En esta relación existe un sujeto activo y otro pasivo. El sujeto activo es titular de un derecho de crédito exigible al sujeto pasivo. El sujeto activo puede ser persona física y jurídica, pública y privada, y el sujeto pasivo sólo puede ser ente público.

- La materialización del gasto fiscal en gasto público se produce a través del "no ingreso tributario". Existiendo la relación siguiente:

GASTO FISCAL- NO INGRESO TRIBUTARIO- GASTO PUBLICO

La primera relación la podemos considerar explícita, a través, generalmente, de la ley de concesión del beneficio tributario. La segunda tiene un carácter marcadamente implícito.

- Aunque en el plano presupuestario existe

una total identidad entre el gasto fiscal y el gasto público, en el ámbito jurídico esta identidad desaparece, al existir dos relaciones jurídicas distintas, con causas de origen y extinción perfectamente diferenciadas.

Al hilo de la exposición anterior, encontramos otras posturas que estudian la identidad entre los gastos fiscales y los beneficios tributarios.

La teoría hacendista acepta, con carácter general, la equivalencia de estos términos, si bien con un signo contrario. Estamos, pues, ante una misma operación con dos imágenes distintas. Buena prueba de ello nos la ofrecen las afirmaciones siguientes: "en todo beneficio tributario existirá su correlativo gasto fiscal" (Braña J. 1981b, pág.87). "Los gastos fiscales son el resultado de una actuación indirecta del Estado por medio de la concesión de beneficios fiscales" (Revilla M.C. 1987, pág.113). "Los gastos fiscales no son más que los beneficios tributarios considerados desde una perspectiva económica: su efecto negativo sobre los ingresos del Estado" (Herrera Molina P.M. 1990, pág.58).

Con carácter general, podemos decir que se trata de la misma operación considerada como gasto fiscal por el sector público y como beneficio

tributario por el sector privado, al ser éste su último receptor.

Ahora bien, esta identidad entre gasto fiscal y beneficio tributario no es mantenida por todos los autores. En este sentido, es de destacar la posición mantendida por García Carrera (1984, pág.XII) sobre las notas distintivas de los beneficios tributarios.

Según este autor los beneficios fiscales se caracterizan por:

- Ser un medio fiscal para conseguir el desarrollo de un sector determinado.

- Al que puede accederse cuando previamente se ha dictado una calificación administrativa sobre el sector a desarrollar y en el que el contribuyente puede encontrarse incluido.

- Que precisa petición del contribuyente.

- Se concede mediante orden singular, en la que constan los beneficios y plazos de disfrute.

- La concesión puede ser específica para un acto determinado, conociéndose previamente por la Administración la base a incentivar o bonificar, o genérica sobre un impuesto determinado a utilizar por el contribuyente, dentro del plazo de disfrute concedido, cada vez que se dé el acto que establezca

una base del impuesto que produzca cuota sobre la que aplicar la bonificación.

Respecto a estas características de beneficio fiscal, hemos de mostrar un cierto desacuerdo, ya que en nuestra opinión estos rasgos parecen identificar principalmente beneficio o gasto fiscal con exención tributaria y, como posteriormente veremos, si bien esta figura mantiene un "status" primordial dentro de los gastos fiscales, existen otras que, tanto por su instrumentación como por su volumen, ocupan dentro de este concepto posiciones nada desdeñables.

En nuestra opinión existe una relación estrecha entre beneficio tributario y gasto fiscal, relación que se traduce en identidad cuando se contempla el beneficio tributario en sentido estricto. En cuanto a la relación entre gasto fiscal e incentivo tributario, se advierte que todo incentivo tributario ocasiona el correspondiente gasto fiscal, pero no todo gasto fiscal es el resultado de la presencia de un incentivo tributario.

En la relación gasto fiscal e incentivo tributario podemos destacar tres aspectos distintos:

a) En términos presupuestarios, se produce la identidad entre estos dos conceptos, al

materializarse a través de las mismas figuras tributarias, por ej. exenciones, deducciones, tipos reducidos, etc.

b) En el momento de su origen o nacimiento, también se produce esta coincidencia, ya que el gasto fiscal aparece con el fin de conseguir un determinado objetivo social o económico.

c) Por último, la fase que podríamos denominar discordante tiene lugar en el momento en que el incentivo tributario pierde su contenido. Es decir, al desaparecer el vínculo existente entre el "incentivo" y el objetivo final entonces se produce la quiebra en la identidad gasto fiscal e incentivo tributario. Este gasto seguirá calificándose como fiscal, en cuanto que supone una merma en los ingresos tributarios, pero no será incentivo fiscal, sino beneficio tributario, al desaparecer su relación con el objetivo para el que fue creado.

La inexistencia de una correspondencia total entre gasto fiscal e incentivo tributario es señalada por el profesor Surrey (1971) al establecer que muchos gastos fiscales nacieron como incentivos, por inducir a acciones calificadas de interés nacional. Sin embargo, muchos de los gastos fiscales vigentes actualmente están muy desligados de sus propósitos

iniciales.

Una forma alternativa de acercarse al concepto de gastos fiscales puede consistir en hacer un recorrido por la descripción que, a efectos prácticos, se hace de los mismos en los presupuestos de gastos fiscales de los distintos países. En el repetidamente citado informe de la O.C.D.E.(1984, págs.17-18) podemos encontrar estas definiciones.

En Estados Unidos, el primer "presupuesto" de gastos fiscales, que acompañó al informe anual del Secretario del Tesoro de 1968, consideraba gasto fiscal "los principales puntos sobre los que la base del impuesto sobre la renta en vigor deroga las definiciones ampliamente admitidas de renta, las normas de contabilidad de las empresas y las estructuras generalmente aceptadas del impuesto sobre la renta". Posteriormente, en 1982, esta definición se amplió (2), considerando como gastos fiscales las derogaciones de la estructura básica de la legislación fiscal vigente, correspondientes a la puesta en práctica de programas de gastos a través del sistema tributario y que se aplican a categorías de transacciones o de contribuyentes suficientemente limitadas para que sus efectos diferenciales sobre determinados mercados se puedan identificar y evaluar.

En Canadá, el informe o cuenta de gastos fiscales se empezó a elaborar en 1979, entendiendo por gasto fiscal las desviaciones de la estructura fiscal de referencia, ya que en esta última no cabe por ninguna razón, los tratamientos preferenciales a los contribuyentes.

En Alemania, la primera definición de gasto fiscal destacaba dos puntos principalmente: la desviación respecto a la norma general y la consiguiente minoración de ingresos. La definición práctica actual sólo identifica como gasto fiscal las ayudas establecidas a través del sistema tributario, que persiguen objetivos de diversa índole, como la adaptación de las empresas a nuevas condiciones, la mejora de la productividad, el crecimiento del sector privado, la reducción de determinados precios de bienes o servicios y el incentivo al ahorro.

Francia considera como gasto fiscal los derivados de aquellas disposiciones legislativas o reglamentarias cuya aplicación supone para el Estado una pérdida de ingresos y para el contribuyente una reducción de su carga fiscal.

España utiliza como concepto de gasto fiscal las derogaciones a la estructura fiscal normal, que constituyen incentivos o ayudas fiscales.

De las distintas posturas recogidas sobre la naturaleza de los gastos fiscales podemos obtener las principales notas, que identifican a todo gasto fiscal, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Los gastos fiscales suponen una reducción o minoración en la recaudación tributaria, por lo que su concesión puede ser interpretada como un mayor gasto dirigido al sector privado principalmente, o un menor ingreso percibido por el sector público.

- Intentan alcanzar determinados objetivos sociales y/o económicos a través del sistema tributario, convirtiendo a este último en un instrumento al servicio de la política económica, ampliando el margen de intervenciones discrecionales.

- Reducen la transparencia de los presupuestos públicos, a la vez que escapan del control con mayor facilidad que los gastos directos.

- Todo gasto fiscal es la imagen de un beneficio fiscal concedido por el sector público, por lo tanto, en todo gasto fiscal se reconocen unos beneficiarios.

- Suponen una derogación de la estructura tributaria "básica", lo que imprime a su concesión un carácter excepcional.

- Son fruto generalmente de disposiciones especiales, que afectan a la estructura del tributo.

- No son elemento exclusivo de los impuestos, ya que su presencia puede ser percibida en otros tributos.

- Pueden tener su origen en disposiciones legislativas de haciendas territoriales.

- Su proliferación hace peligrar la progresividad del sistema tributario y otros principios tributarios ideales.

Como conclusión, podemos definir los gastos fiscales como el resultado financiero de aquellas técnicas tributarias que provocan diferencias relativas de gravamen sobre iguales capacidades económicas, y su desaparición no altera la naturaleza del tributo. En cuanto a la relación existente entre gasto fiscal y beneficio tributario es necesario subrayar la existencia de dos planos de definición distintos que condicionan esta relación. Si se entiende el concepto de beneficio tributario en sentido estricto, entonces existe una perfecta identidad entre beneficio tributario y gasto fiscal, de tal forma que el gasto fiscal es el resultado presupuestario de la concesión de un beneficio tributario. Sin embargo, si se opta por una definición

amplia de beneficio tributario, entonces puede existir una disfunción entre los dos conceptos, en cuanto que no todos los beneficios tributarios se traducirán en gasto fiscal. Por lo tanto, según cual sea el criterio adoptado para definir el beneficio tributario, así será su relación con el gasto fiscal.

En estas líneas tratamos la relación entre beneficio tributario y gasto fiscal tomando como base el concepto de beneficio fiscal. Si por el contrario, tomamos como origen del estudio el concepto de gasto fiscal, entonces es evidente la estrecha relación existente entre esta figura y el beneficio tributario, en cuanto que el gasto fiscal es siempre el resultado de la concesión de un beneficio tributario.

Por último, advertimos la presencia de una correspondencia entre gasto fiscal y gasto público aunque sus vías de expansión no coincidan.

NOTAS

- (1) Una exposición más detallada sobre este tema se encuentra en: de Pablos Escobar L., Valiño Castro A. "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989", Actualidad Financiera, nº4 y 5, semana 23 de Enero-5 de Febrero 1989.

- (2) El concepto de gasto fiscal en el caso norteamericano se puede encontrar en:

.Calle R. y otros, Gastos Fiscales y Déficit Público. Teoría y Evidencia Empírica, Fundación del Banco Exterior, Colección Investigaciones, Madrid 1986.

.OCDE, Depenses Fiscales, Problèmes et Pratiques suivies par les Pays. Rapport du Comité des Affaires Fiscales, París 1984.

."Special Analysis G: The Fiscal 1989 Tax Expenditure Budget", Tax Notes volumen 38, nº9, Febrero 1989.

CAPITULO II

ANALISIS DE LOS EFECTOS DE LOS GASTOS FISCALES

Análisis de los Efectos de los Gastos Fiscales

II.1) Consideraciones Generales

El gasto fiscal es una figura muy polémica, y presenta numerosas críticas, porque parece generar un mayor número de costes que beneficios y, sin embargo, la presencia del gasto fiscal en los sistemas tributarios y presupuestarios actuales goza de una condición de perpetuidad. Como veremos a continuación, la enumeración de los costes del gasto fiscal constituye una larga lista, con problemas importantes; por lo que su utilización parece estar dirigida por principios poco ortodoxos, como pueden ser su falta de transparencia, la facilidad de escapar al control etc.

Creemos que el primer y más importante problema de los gastos fiscales es su falta de transparencia en cuanto a los sujetos beneficiarios, los objetivos perseguidos y los efectos generados. Esta invisibilidad se aprecia tanto en el momento de su concesión, como en su gran longevidad a lo largo del tiempo.

La falta de transparencia favorece la integración, implícita, en las cuentas presupuestarias de los gastos fiscales, sin que ello requiera un

fuerte control sobre los mismos, un conocimiento exacto de sus beneficiarios e, incluso una exigencia de eficacia. Se convierte así, el gasto fiscal en una técnica presupuestaria alternativa a los gastos directos con una mínima dosis de información y control.

La falta de transparencia del gasto fiscal es resaltada por numerosos autores. Así, M. Frank (1974) considera que, ante esta característica o problema, se debe sustituir los gastos fiscales por gastos directos. En este mismo sentido, se manifiesta Eiroa Villanorvo (1985), para quien el gasto fiscal supone una transferencia indirecta, a favor de un determinado beneficiario, en la que la publicidad es muy inferior a una transferencia por medio de gastos directos. La O.C.D.E. (1984, pág.14) recoge, sin embargo, un planteamiento diferente, ya que esta menor transparencia puede ser considerada como una ventaja o un inconveniente. Evidentemente, todo dependerá de la posición en la que nos encontremos frente al gasto fiscal.

La falta de transparencia e información favorece la proliferación del gasto fiscal como fruto de las presiones de los grupos de interés. Por ello, podemos decir que el gasto fiscal se puede convertir en un mecanismo más sutil, que los gastos directos,

dirigido a la compra de "potenciales" votos electorales. En este campo de estudio nos encontramos con la denominada "ley de proliferación" de los gastos fiscales (Fuentes Quintana E.1974), y el "efecto demostración" (Carbajo Vasco D. y F.1985), que en definitiva sugieren lo mismo, es decir, una vez que el beneficio tributario ha sido concedido se produce una reivindicación, por parte del resto de los sujetos pasivos, por gozar de esas mismas ventajas.

Tras la concesión de un beneficio fiscal, la falta de estudios sobre su eficacia y la lucha por mantener unos "derechos adquiridos" entorpecen e incluso hacen imposible su extinción. De tal suerte que, en ocasiones, para eliminar un gasto fiscal hay que eliminar el tributo en el cual opera (Lauré M.1960). Esta persistencia del gasto fiscal, es quizás uno de sus aspectos más criticados, porque supone un vacío de contenido y la pérdida de recursos para la Hacienda Pública, traduciéndose en un elevado coste de oportunidad.

La utilización discrecional de los gastos fiscales con los objetivos más variados y la falta de racionalidad que se advierte, tanto en su proliferación como en su persistencia, se encuentran amparados por la escasa información existente sobre

los beneficios tributarios.

Uno de los más graves inconvenientes, que plantean los gastos fiscales, es la negativa incidencia ejercida sobre el déficit público. D. Carbajo Vasco (1985, pág.370) manifiesta que "los gastos fiscales constituyen un mecanismo generador de déficit público escasamente conocido". Los gastos fiscales suponen una reducción de los ingresos potenciales del erario público. Sin embargo, la escasa publicidad sobre los mismos y su no materialización en gasto público efectivo dan lugar a que no se perciban como una de las causas del déficit, pero es más, tampoco se advierte en el presupuesto el esfuerzo público realizado por atender a determinadas demandas sociales a través de este mecanismo.

La influencia de los gastos fiscales sobre el déficit público es una de las causas que según J. Owens (1984) ha llevado a interesarse por esos gastos que no aparecen reflejados en las cuentas presupuestarias tradicionales. Como vemos la incidencia de los gastos fiscales sobre el déficit público es preocupante, y debería ser objeto de una mayor atención.

Hasta el momento, hemos visto la importancia de la relación entre el gasto fiscal y el gasto

directo, los efectos del primero sobre el déficit público, pero en ningún momento hemos advertido que la presencia de beneficios tributarios incide en la determinación del tamaño del sector público.

La importancia del gasto fiscal en el tamaño del sector público se puede determinar a través de tres aspectos distintos. En primer lugar, como ya hemos visto, el gasto fiscal se puede considerar como un gasto implícito que puede ser sustituido por gasto público directo. En segundo lugar, el gasto fiscal se puede identificar con un menor impuesto implícito, o un recorte de la recaudación tributaria potencial. Por último, en tercer lugar en la medida que la existencia de un beneficio tributario pueda suponer la presencia de una norma fiscal especial, se traduce en mayor regulación (Cullis J.G. y Jones P.R.1989).

Los efectos de los gastos fiscales no sólo se circunscriben a la esfera pública de la economía, sino que, en la medida, que su destino mayoritario es la esfera privada, los efectos de éstos deben estudiarse, si fuera posible con mayor profundidad, en el ámbito empresarial.

A este respecto, F.J. Moral Medina (1975) establece que los beneficios tributarios distorsionan la estructura de costes y precios relativos formada

por el libre juego de las fuerzas del mercado. Creemos que la obtención de una ventaja comparativa, a través del gasto fiscal, produce una alteración de la solución de equilibrio del mercado, pero no es menos cierto que la concesión de una subvención genera el mismo efecto. Sin embargo, la mayor información sobre la subvención hace que esta ayuda sea más visible, y sea más fácil, por tanto, determinar quiénes son sus beneficiarios reales.

En nuestra opinión, la distorsión sobre el mercado, ejercida por el gasto fiscal, dependerá del marco delimitado para su estudio. Así, cabe tener en cuenta tres casos, los beneficios tributarios dirigidos a un sector empresarial concreto, los dirigidos a la promoción de una determinada área geográfica y los dirigidos a empresas puntuales.

En los dos primeros casos cabe hacer una reflexión común, si por razones de política económica, como puede ser el despegue económico de un sector o un área geográfica, se concede un beneficio tributario la competencia interna, determinada respectivamente para un sector o área territorial, no se verá distorsionada gravemente, ya que todas las empresas, de ese área o sector, gozan de las mismas condiciones. Por el contrario, si el beneficio

tributario es concedido a determinadas empresas, dentro de un mismo sector o espacio geográfico, a las unidades económicas empresariales no favorecidas por el gasto fiscal se les está ocasionando un grave perjuicio sobre sus condiciones de competencia.

En este análisis entramos en clara contradicción con la posición mantenida por Eiroa Villanorvo (1985, pág.360), para quien, el gasto fiscal mejora la competitividad de determinados sectores o empresas si se concede de forma exclusiva. En nuestra opinión el gasto fiscal no mejora la verdadera competitividad de la empresa, sino su posición frente a la competencia, porque la mejora de competitividad es totalmente ficticia.

A pesar de estas distorsiones sobre la competencia, parece que la intervención pública en la economía es menos percibida si se realiza a través del gasto fiscal que si es realizada por medio de gastos directos, pero creemos que no deja de ser una intervención.

Los efectos sobre la competencia que ejercen los gastos fiscales no son fáciles de determinar, pero es de destacar el problema que supone la concesión de medidas proteccionistas a través de los gastos fiscales (García Carrera J.1984). Las medidas

proteccionistas distorsionan claramente la competencia del mercado, y son mucho más fáciles de instrumentar, a través de la concesión de un gasto fiscal, que a través de la concesión de una subvención, ya que sobre esta última existe un mayor control y se traduce en un mayor gasto público, mientras que si se concede un beneficio tributario existe una menor percepción del sacrificio presupuestario.

Teniendo en cuenta estos argumentos, es necesario que el gasto fiscal sea un instrumento de política económica con carácter selectivo (Frank M.1974). En esta misma línea parecen pronunciarse Musgrave and Musgrave (1989, pág.603) al considerar la efectividad de los incentivos fiscales a la inversión. Según estos autores los incentivos fiscales dirigidos a determinados sectores o industrias serán efectivos para desviar el capital hacia estos sectores. El problema reside en la selección de los sectores o industrias que van a recibir ese tratamiento preferencial, ya que éstos deberían tener un papel primordial en el crecimiento y desarrollo económico, y que sin un trato preferencial seguirían sin expansionarse.

Otro de los campos donde se perciben los efectos del gasto fiscal es el sistema tributario,

aumentando su complejidad (O.C.D.E.1984, pág.15), y más en concreto sobre los principios tributarios ideales, efectos que vamos a estudiar a continuación.

II.2) Efectos sobre los Principios Tributarios Ideales

Siguiendo la tradicional clasificación de los principios tributarios de F. Neumark (1974), vamos a ver cuales de estos principios se quiebran, o se distorsionan por la existencia de beneficios fiscales.

Dentro de los principios político-sociales existe un acuerdo doctrinal unánime sobre el efecto adverso que los beneficios fiscales generan sobre el principio de generalidad e igualdad. Según C. Albiñana (1979, pág.48) los incentivos tributarios faltan a la equidad al no respetar el principio de capacidad económica. Francisco Braña (1981b, pág.98) opina que "los beneficios tributarios incumplen el objetivo tributario por antonomasia, la justicia y, dentro de él, el principio de capacidad económica. Pero también incumplen el principio de generalidad". En este mismo sentido se manifiesta F. Moral Medina (1975, pág.217) al considerar que "un beneficio total o parcialmente injustificado atenta contra los principios de igualdad y generalidad, obstaculizando el proceso de realización de la justicia a la que debe aspirar todo sistema tributario".

También la proporcionalidad o gravamen sobre

la capacidad de pago se ve distorsionada ante la presencia de beneficios fiscales, porque aumentará la presión fiscal sobre los sujetos pasivos, no beneficiados por el gasto fiscal y, sometidos a la estructura tributaria normal (Lauré M.1960).

El principio de redistribución se incumple en numerosas ocasiones, buena prueba de ello nos la ofrecen las siguientes afirmaciones:

- El gasto fiscal ejerce un efecto regresivo, al aumentar su importancia relativa, cuanto mayor es la base imponible del tributo afectado (Frank M.1974).

- Los gastos fiscales son poco equitativos porque favorecen principalmente a las rentas más altas y, no favorecen, en absoluto, a los ciudadanos que quedan fuera del sistema impositivo (Surrey S. y Sunley E.1976).

- El valor de una ayuda concedida a través de la técnica del gasto fiscal aumenta a medida que lo hace el tipo marginal de imposición (Owens J.1984).

- Podemos extender a la mayor parte de los gastos fiscales la afirmación de Musgrave and Musgrave (1989) sobre los negativos efectos de la desgravación a la inversión en relación a la distribución de la renta, al beneficiar exclusivamente a las rentas más

altas.

A pesar de estas manifestaciones, es necesario señalar que el efecto de la concesión de los beneficios tributarios, sobre la redistribución, depende de la técnica tributaria a través de la cual se instrumenten estos beneficios. Así, como queda recogido en el Apéndice a este capítulo, se advierte el efecto negativo que sobre la redistribución ejerce la presencia de exenciones y reducciones en la base, sin embargo la materialización del gasto fiscal a través de desgravaciones fijas sobre la cuota no provoca graves distorsiones sobre la redistribución, por tanto ésta debiera ser la técnica elegida para otorgar beneficios fiscales.

La necesidad de evitar el dirigismo fiscal se puede ver perturbada por la presencia de beneficios tributarios en determinados sectores o actividades económicas, al distorsionar el orden normal del mercado. Por estos mismos motivos, y como ya hemos reflejado anteriormente, se puede entrar en clara confrontación con los principios de mínima intervención tributaria en la esfera económica privada y el de evitar las distorsiones de la competencia.

Ahora bien, ante este problema, la necesidad de favorecer el crecimiento económico exige que los

beneficios tributarios sean concedidos de forma selectiva, atendiendo a aquellos sectores que favorezcan el desarrollo.

En cuanto al principio de suficiencia de ingresos tributarios, como el gasto fiscal se traduce en un menor ingreso para la Hacienda Pública, se recorta la potencia recaudatoria del sistema tributario.

De los principios técnico-tributarios el de congruencia-sistematización y la necesidad de transparencia del sistema tributario son, en nuestra opinión, los más fáciles de distorsionar por los gastos fiscales, ya que no podemos olvidar que un beneficio tributario, en el sentido más estricto, es siempre una desviación de la norma tributaria básica o de referencia, y su concesión complica las leyes fiscales (Braña Pino F.J.1982).

La transparencia del sistema tributario no es una cuestión baladí, prueba de ello es que todos los estudios sobre reformas tributarias abogan por la supresión de privilegios fiscales tanto en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como en el impuesto sobre el beneficio de las sociedades (Owens J.1987).

II.3) Efectos Económicos

Prosiguiendo el estudio de los efectos de los gastos fiscales, centramos ahora nuestra atención en sus efectos económicos (1).

En primer lugar nos vamos a referir a la influencia que los gastos fiscales pueden tener sobre la elección renta-ocio.

El aumento de los tipos impositivos en un impuesto sobre la renta de las personas físicas da lugar a una reducción de la renta neta o disponible, de tal forma que para obtener el nivel de renta inicial se tiene que producir un aumento de las horas del trabajo, provocando la sustitución de ocio por trabajo. Sin embargo, si existen beneficios tributarios la reducción de la renta disponible será de menor cuantía, dando lugar a una sustitución menor de ocio por trabajo.

Por otra parte, este aumento de tipos impositivos origina una variación en la estructura de precios relativos del trabajo y del ocio, de tal forma que produce una disminución de la ganancia por hora trabajada y ello implica la reducción del coste de oportunidad de dedicar más tiempo al ocio. Si el sujeto pasivo es un individuo racional demandará mayor

cantidad del bien cuyo precio se ha visto reducido, es decir del ocio. Sin embargo, supongamos nuevamente que este contribuyente goza de una ventaja fiscal, entonces la ganancia por hora trabajada se verá reducida pero en una cuantía menor, por lo que la posible sustitución de trabajo por ocio será menor.

El efecto total del gasto fiscal sobre la relación renta-ocio dependerá de múltiples factores, entre los que cabe destacar:

- La proporcionalidad o progresividad del impuesto donde operen.

- Su establecimiento sobre la base o sobre la cuota.

- La instrumentación a través de un porcentaje o a través de una cantidad fija.

- El predominio del efecto sustitución o del efecto renta.

Si bien no existe ninguna estimación empírica que permita determinar con exactitud la influencia de los gastos fiscales en la elección renta-ocio, hemos querido mostrar, al menos teóricamente, cómo la presencia de beneficios fiscales puede mitigar, en alguna medida, la incidencia de un impuesto sobre la renta en la elección trabajo-ocio.

La relación capital-trabajo, existente en

las unidades de producción, también podría verse alterada ante la presencia de un determinado gasto fiscal que modifique la estructura de precios relativos de ambos factores. De forma muy simple y a modo de ejemplo una deducción por creación de empleo en el impuesto sobre sociedades beneficia la utilización de factor trabajo, y una deducción por inversión en activos fijos la utilización de factor capital.

En un plano económico más general los gastos fiscales pueden afectar a relaciones económicas tales como consumo-ahorro, consumo-inversión.

El efecto de los gastos fiscales se puede apreciar, asimismo, en los mercados financieros. En este caso se asocia el gasto fiscal a las ventajas impositivas concedidas a determinados activos financieros.

En la medida en que exista una desviación entre la rentabilidad financiera de un activo y la rentabilidad financiero-fiscal creemos que el gasto fiscal puede generar un efecto financiero.

Un activo financiero que se beneficie de una ventaja fiscal puede dar lugar a dos efectos: por una parte, el agente económico, emisor del pasivo, puede reducir la rentabilidad financiera de éste al contar

con una rentabilidad fiscal. Si bien, esta reducción no será de tal cuantía que quede en línea con la rentabilidad financiera de un activo que no goce de ventajas fiscales; es decir la rentabilidad financiero-fiscal de un activo ha de ser siempre superior a la rentabilidad financiera de un activo que no conlleve ventajas fiscales. La razón para esta diferencia es la falta de liquidez de los primeros, ya que con carácter general, para contar con ese trato excepcional, existe una obligación legal de permanencia en cartera del título durante un cierto periodo de tiempo. Por otra parte, los suscriptores o adquirentes del título obtienen mejores posiciones de rentabilidad.

Por todo esto, podemos decir que la existencia de ventajas fiscales asociadas a un activo financiero permite reducir el coste y tiempo de búsqueda de financiación para la entidad emisora, de modo que se produce la transformación de un coste privado en coste público a través de la concesión de beneficios tributarios.

Sobre el desarrollo anterior es necesario realizar dos precisiones. Por una parte, dada la exigencia de permanencia en cartera del activo que cuenta con esas ventajas fiscales, éstas no suelen

estar asociadas a títulos a corto plazo. Por otra, el gasto fiscal reduce el coste de obtención de financiación casi exclusivamente para las grandes empresas, ya que las pequeñas y medianas empresas se caracterizan por la autofinanciación y el recurso al crédito bancario.

En páginas anteriores advertíamos de la incidencia de los gastos fiscales sobre el déficit público. Desde una perspectiva financiera se puede apreciar, también, un cierto efecto de "autoalimentación" del déficit. En un periodo económico marcado por el desequilibrio financiero del sector público, la concesión de beneficios tributarios, ya sean considerados mayor gasto público o menores ingresos tributarios, pueden agudizar los malos resultados de las cuentas públicas. Si la financiación de ese déficit se realiza a través de títulos públicos que gocen de ventajas fiscales, se reducirá el coste de financiación del déficit vía pago de intereses, porque el beneficio fiscal compensa el menor tipo de interés ofrecido por el sector público; pero el gasto fiscal en cuanto que supone un mayor gasto o menores ingresos impositivos incide negativamente sobre el déficit.

II.4) Los Efectos de Gastos Fiscales en el Contexto del Mercado Unico

La consecución del mercado único europeo y la necesidad de conseguir la armonización fiscal otorgan un papel primordial a los gastos fiscales; importancia que aún no ha sido reconocida.

La influencia que la concesión de beneficios tributarios puede tener sobre la competencia empresarial en el marco del mercado único europeo, es recogida implícitamente en el artículo 92.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (2). En este precepto se dispone: "Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

Por lo tanto, nos parece que en el artículo anterior se recoge la prohibición de realizar cualquier tipo de distorsión sobre la competencia comercial europea, a través de la concesión de beneficios fiscales. A tenor de esta exposición,

creemos que la consecución del mercado único europeo puede inducir o bien un proceso de limitación de los beneficios tributarios, contemplados en la legislación fiscal de los Estados miembros, principalmente de los que recaen sobre la empresa, o bien un proceso de armonización de éstos.

En nuestra opinión, la base legal que permite suponer la limitación de la concesión de beneficios tributarios se encuentra en el artículo 92.1 anteriormente citado. Por su parte, para la armonización de los beneficios tributarios, en el marco fiscal europeo, consideramos muy interesante el texto del artículo 101 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea que establece: "En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado común y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.

Si tales consultas no permitieran llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptará, por unanimidad durante la primera etapa y por mayoría cualificada

después, las directivas necesarias a este fin. La Comisión y el Consejo podrán adoptar cualquiera de las medidas apropiadas previstas en el presente Tratado". Se trataría, por tanto, de realizar una aproximación de legislaciones, acercamiento que igualmente debe producirse en las disposiciones fiscales y, en el caso que nos ocupa, de los beneficios fiscales nacionales que puedan afectar a la competencia europea.

La importancia de los beneficios tributarios no es sólo apreciada en relación a la competencia empresarial, sino también en la competencia, entre los distintos países, por atraer el ahorro o el capital.

La Directiva sobre la Liberalización de la Circulación de Capitales de 24 de junio de 1988 obliga a los países miembros de la Comunidad Económica Europea a garantizar la libertad de circulación de capitales en el marco europeo (3). Por tanto, es evidente que la distinta tributación de los capitales (intereses, dividendos e incrementos de patrimonio), condiciona a un país a ser importador o exportador neto de capitales, y es aquí donde los beneficios tributarios relativos a la fiscalidad sobre el capital constituyen un elemento importante en la localización geográfica del ahorro o de las inversiones.

En cuanto a los beneficios fiscales que

condicionan los movimientos de capital entre los países de la Comunidad Económica Europea podemos distinguir dos tipos. El primero, responde al concepto estricto de beneficio fiscal en cuanto que a través de éstos se provoca una diferencia relativa de gravamen sobre iguales capacidades económicas y su desaparición no altera la naturaleza del tributo, este sería el caso de una desgravación sobre la cuota en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por suscripción de títulos de renta fija o variable con cotización en Bolsa. Existe aquí una correspondencia entre beneficio tributario y gasto fiscal.

Frente a los beneficios tributarios en sentido estricto, existen otros beneficios fiscales que se producen, no como consecuencia de la desviación de la norma tributaria de referencia, sino que son el resultado de ventajas comparativas (economías de escala) que se derivan de la distinta estructura fiscal "inicial" sobre los capitales existente en cada país comunitario. Así, por ejemplo, se puede apreciar la existencia de un beneficio tributario o una ventaja comparativa en la obtención por las personas físicas de un incremento de patrimonio a largo plazo en Alemania, en relación a otros países de la C.E.E. al no estar en este país sometidas al impuesto sobre la

renta de las personas físicas las plusvalías a largo plazo. En este caso, parece que no se produce un beneficio tributario en sentido estricto, es decir, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas alemán no se aprecia una desviación de la norma tributaria de referencia, ya que estos incrementos patrimoniales no están sujetos y para la Hacienda Alemana no se produce ningún gasto fiscal. Sin embargo, sí se ocasiona un beneficio tributario relativo, por la menor fiscalidad que soportan, si estos incrementos son producidos en Alemania, en lugar de haberse realizado en otro país comunitario.

Por lo tanto, si la liberalización de capitales desencadena un proceso de competencia fiscal con el objetivo de atraer capital, es evidente que la concesión de beneficios tributarios, que aligeren o suavicen la fiscalidad sobre los capitales, son un elemento básico en esta competencia. De tal forma que podríamos asistir a una proliferación de beneficios fiscales, con los problemas que ello conlleva, problemas no sólo relativos a la mayor complejidad del sistema fiscal, sino también en cuanto al coste que para la Hacienda Pública supone la concesión de beneficios tributarios.

Por otra parte, creemos importante destacar

dos aspectos más relativos a la posibilidad de proliferación de beneficios fiscales a nivel internacional.

En primer lugar, se puede criticar la excesiva importancia que se otorga a la influencia de los beneficios fiscales sobre la localización del capital, ya que se puede argumentar que las inversiones se centralizarán en aquellos países donde se obtenga un mayor rendimiento. Sin embargo, el rendimiento total de las inversiones no sólo incluye el rendimiento financiero, sino también el rendimiento fiscal y es en este último donde juegan un papel primordial la concesión de beneficios tributarios. En segundo lugar, los países con centros financieros muy desarrollados pueden atraer capital sin necesidad de concentrar su competencia en la concesión de beneficios fiscales, son, por tanto, los países exportadores de capital los que van a tener que soportar un mayor gasto fiscal, si quieren contener la salida de capitales.

Este análisis lo hemos llevado a cabo bajo unas premisas extremadamente condicionantes, sin embargo, pone de manifiesto la necesidad, como señala el profesor E. Albi (1990, pág.10), de que el proceso de liberalización de capitales vaya acompañado de la

armonización fiscal correspondiente; armonización que en nuestra opinión pasa por la convergencia de los beneficios tributarios presentes en los sistemas fiscales nacionales.

Por lo tanto, la creación del mercado único europeo y la necesidad de armonización fiscal suponen como acabamos de establecer, la armonización de los gastos fiscales. Si bien, esta coordinación de gastos fiscales en la práctica es muy difícil de conseguir, por lo que quizás sea más fácil y aconsejable suprimir los gastos fiscales de los sistemas tributarios nacionales, de tal forma que la ampliación de las bases imponibles se combine con la reducción de tipos impositivos (Albi E.1989, pág.2).

Esta necesidad de reducir los gastos fiscales es señalada por la O.C.D.E.(1990b), que indica como uno de los objetivos de las reformas fiscales en la actualidad la reducción de gastos fiscales.

Por otra parte, la competencia empresarial europea también puede verse afectada como señala el profesor M. Carpio (1991) por medio de la política de gasto público adoptada por cada país miembro. Por tanto, se trataría también de conseguir la armonización de las políticas de gasto, y en cuanto

que el gasto fiscal es considerado gasto público indirecto éste debe ser de igual modo objeto de coordinación.

La necesidad de armonizar o suprimir los gastos fiscales pone de manifiesto la importancia de contar con un presupuesto de gastos fiscales referente a cada país comunitario, que responda a una definición única de gasto fiscal, mantenga la misma metodología en el cálculo del coste asociado a los distintos beneficios tributarios e incluya los mismos impuestos. Sin embargo, este presupuesto homogéneo no existe a nivel europeo, como se advierte en la información recogida en el cuadro A, no se presenta en todos los países de la C.E.E. como es el caso de Bélgica, Holanda, Italia, Luxemburgo, Dinamarca, Grecia y en algunos de los que se presenta no existe obligación legal, con lo que este documento tiene un mero carácter informativo.

Ante esta diversidad de situaciones no se puede realizar ningún análisis comparativo fiable de los gastos fiscales presentes en los sistemas tributarios nacionales. De esta forma no podemos determinar cuál de los distintos sistemas fiscales europeos puede afectar, en mayor medida, a la competencia a través de los beneficios tributarios, e

icluso esconder medidas proteccionistas, en contra del Tratado de Roma.

(CUADRO A)

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES

	Alemania	Australia	Austria
Primera aplicación	- 1959 - Ley 1967	Presupuesto 1981-82	1979
Obligación Legal	si	no	si
Ambito	Impuestos Federales y algunos de los Länder	Impuesto Federal sobre la Renta ventas salarios	Impuestos Federales
Contenido	122 gastos fiscales	160 gastos fiscales descripción de sus efectos	Análisis de las principales ayudas fiscales
Clasificación	. Tipo de Impuesto . Función . Beneficiario	Función	. Tipo de Impuesto . Función . Beneficiario
Valoración	. Bianual . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo	. Periódica . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo	. Anual . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo

	Canadá	España	EE. UU.
Primera Aplicación	- 1979	1979	- 1968 - Ley 1974
Obligación Legal	no	si	si
Ambito	Impuestos sobre la Renta. Sociedades Consumos Específicos Estado Federal	Impuestos Directos e Indirectos Admción. Central	Impuestos sobre la Renta. Sociedades Estado Federal
Contenido	220 gastos fiscales	Ppales gastos fiscales	Análisis de 87 gastos fiscales
Clasificación	. Objetivo . Beneficiario . Categoría	. Categoría de Impuestos . Función	. Categoría Impuestos . Función
Valoración	. Periódica . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo	. Periódica . Ganancia Ingresos . Criterio Caja	. Anual . Equivalencia Gastos . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo

	Francia	Irlanda	Portugal
Primera Aplicación	1981	1981	1980
Obligación Legal	si	no	no
Ambito	Impuestos Directos Indirectos del Estado	Impuesto sobre la Renta Sociedades Admción Central	Impuestos sobre la Renta
Contenido	350 gastos fiscales	Ppales desgravaciones fiscales	Ppales gastos fiscales
Clasificación	. Categoría Impuesto . Objetivo . Beneficiario	.Categoría Impuesto	. Categoría Impuesto
Valoración	. Anual . Ganancia Ingresos . Criterio Caja	. Anual . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo	. Anual . Ganancia Ingresos . Criterio Caja

	Reino Unido
Primera Aplicación	1979
Obligación Legal	no
Ambito	Impuestos Directos Indirectos de la Admción Central
Contenido	108 desgravaciones fiscales
Clasificación	Categoría Impuesto
Valoración	. Anual . Pérdida Ingresos . Criterio Devengo

Fuente O.C.D.E. 1984

II.5) Ventajas de los Gastos Fiscales

A pesar de que los costes de los gastos fiscales son muy superiores a las ventajas que ofrecen, no queremos acabar este epígrafe sin apuntar los posibles beneficios anejos a este instrumento presupuestario:

En primer lugar, presentan unos menores costes administrativos, por el menor control ejercido, y un mayor automatismo que los gastos directos (Surrey S. y Sunley E.1976). Sin embargo, esta ventaja ha de ser matizada, ya que como señala P. McDaniel (1980) pueden aumentar la burocracia fiscal.

Cuentan con una mayor flexibilidad que los gastos directos (O.C.D.E.1984, pág.15), sirviendo, en ocasiones, con gran efectividad a la política económica.

Los gastos fiscales con objetivos sociales evitan el posible sentimiento de "humillación" asociado a la ayuda social directa (Owens J.1984).

Existe una menor percepción social de la intervención pública, si una actuación, que persiga los mismos fines, se realiza a través de la concesión de beneficios tributarios que si ésta se lleva a cabo por medio del gasto directo.

Hemos visto que la falta de claridad y transparencia de los gastos fiscales constituye su principal fuente de problemas y, paradójicamente, en esta misma causa residen también sus principales beneficios. Ahora bien, los costes que genera esta técnica parecen ser muy superiores a sus ventajas y, sin embargo, existe una proliferación continua, en los países occidentales, de los gastos fiscales. Quizás esta expansión se deba, como apunta la O.C.D.E., a los caminos paralelos seguidos por gastos directos y gastos fiscales y a la difícil sustitución entre estas dos operaciones presupuestarias. Nosotros creemos que, con carácter general, sí es posible la sustitución; otra cosa muy distinta es la lucha contra los intereses escondidos detrás de cada beneficio tributario concedido.

II.6) Apéndice:

Gastos Fiscales y Redistribución de la Renta

Para llevar a cabo el estudio de los efectos de los gastos fiscales sobre la redistribución partimos de la definición siguiente: $C = BI \cdot t$

Donde $C =$ Cuota tributaria

$BI =$ Base Imponible

$t =$ Tipo impositivo

1) El primer caso que estudiamos es el de la exención.

Ante la presencia de exenciones, el gasto fiscal consecuente vendrá determinado por la fórmula siguiente:

$$GF = E \cdot t$$

donde $GF =$ Gasto Fiscal

$E =$ Exención (cuantía)

$t =$ Tipo aplicable

Las derivadas parciales de la ecuación anterior son:

$$\delta GF = \delta E \cdot t$$

$$\delta GF = \delta t \cdot E$$

Atendiendo a este análisis podemos establecer las conclusiones siguientes:

- Cuanto mayor es la cuantía exenta, permaneciendo constante el tipo, mayor es el gasto fiscal.

- Cuanto mayor es el tipo al que debería estar sometida a gravamen la exención, mayor es el gasto fiscal.

- Por otra parte, si a medida que aumenta la base imponible también, con carácter general, aumenta el tipo aplicable, relación que se demuestra de forma empírica, a medida que aumenta la cuantía exenta también crece el tipo que se debería aplicar provocando, por tanto, el avance del gasto fiscal.

2) En el estudio de las reducciones en la base cabe hacer dos análisis distintos según se trate de una reducción de cuantía fija, o ésta se materialice a través de un porcentaje sobre la base imponible.

2.1) En primer lugar, vamos a estudiar el efecto de una reducción de cuantía fija partiendo de

las dos ecuaciones siguientes:

$$1) C = BI.t$$

$$2) BI = bi - R$$

donde bi = Base inicial antes de reducción

R = Reducción

Sustituyendo la ecuación 2) en 1) obtenemos:

$$C = bi.t - R.t$$

Por lo tanto el gasto fiscal será: $GF = R.t$

Si derivamos la ecuación anterior

$$\delta GF = \delta R.t$$

$$\delta GF = \delta t.R$$

De nuevo como ocurría con la exención, obtenemos como conclusión más importante, respecto a la distribución, que a medida que aumenta el tipo impositivo mayor es el gasto fiscal asociado a la reducción, o lo que es lo mismo mayor es el beneficio tributario. Es decir, cuanto mayor sea la capacidad económica mayor es el beneficio proporcionado.

2.2) Para estudiar el efecto de una reducción establecida como un porcentaje sobre la base imponible, partimos de las ecuaciones siguientes:

$$1) C = BI.t$$

$$2) Bi = bi - T$$

$$3) T = \% bi$$

donde T = Reducción

$\%$ = Porcentaje de reducción

Sustituyendo la ecuación 3) en 2) y ésta última en la ecuación 1) obtenemos la fórmula siguiente:

$$C = (1 - \%) bi \cdot t$$

El gasto fiscal asociado a esta reducción es:

$$GF = \% bi \cdot t$$

Así pues, el gasto fiscal, en este caso, depende de tres factores: del porcentaje de reducción, de la base imponible inicial y del tipo impositivo. El análisis de la variación del tipo y del porcentaje de reducción es análogo al realizado anteriormente. La singularidad, ante esta reducción, viene determinada por la presencia explícita de la base imponible inicial (bi) en la ecuación del gasto fiscal; de tal forma que el aumento de la base imponible hincha el gasto fiscal por dos vías, una de ellas es directa y viene determinada a través de la derivada parcial ($\delta GF = \delta bi \% t$), y la otra se produciría, como en los casos anteriores, a través del tipo ya que a medida que aumenta la base también lo suele hacer también el tipo.

3) Por último, vamos a analizar los efectos de una deducción en la cuota, y para ello vamos a considerar el establecimiento de una deducción fija y de una deducción establecida como porcentaje sobre la cuota.

3.1) Deducción como porcentaje sobre la cuota

Partimos de las ecuaciones siguientes:

$$1) C = BI.t$$

$$2) CL = C - D$$

$$3) D = \% C$$

Donde CL= Cuota líquida

D= Deducción

\%= Porcentaje de deducción

Sustituyendo la ecuaciones 1) y 3) en la ecuación 2) obtenemos la fórmula siguiente:

$$CL = (1 - \%) BI.t$$

La ecuación del gasto fiscal será: $GF = \% BI.t$

Las conclusiones sobre el gasto fiscal, asociado a esta técnica tributaria, son análogas a las establecidas para la reducción en la base a través de un porcentaje, la única diferencia estriba en que en este caso se recoge, en la fórmula de gasto fiscal, la base imponible total y no la inicial.

3.2) Deducción fija

Para estudiar los efectos de esta deducción partimos del modelo siguiente:

$$1) C = BI \cdot t$$

$$2) CL = C - D$$

Sustituyendo la ecuación 1) en la 2) tenemos la siguiente fórmula:

$$C1 = BI \cdot t - D$$

El gasto fiscal consecuente será $GF = D$

Vemos por tanto que el gasto fiscal, consecuencia de esta deducción, es independiente de la base y del tipo ($\delta GF = \delta D$). Por ello, el beneficio tributario en términos absolutos es el mismo para todos los individuos. En términos relativos (Deducción\Cuota) el beneficio tributario disminuye a medida que aumenta la base imponible porque evidentemente mayor será la cuota tributaria. Ante estos argumentos, nos parece que la técnica elegida para instrumentar los beneficios tributarios debe ser ésta al no provocar distorsiones en la redistribución. Si bien es cierto que a ciertas deducciones, como puede ser el caso de las afectas a determinadas inversiones sólo tienen acceso las rentas más altas, y por tanto, el efecto regresivo de esta técnica, aunque es menor al de otras ya estudiadas, debe ser tenido en cuenta.

NOTAS

- (1) Un amplio estudio, sobre este tema, se puede encontrar en :

.Calle, R. y otros "Gastos Fiscales y Déficit Público. Teoría y Evidencia Empírica". Fundación del Banco Exterior, Colección de Investigaciones, Madrid 1986.

.Carpio García M. "Efectos fiscales sobre la capacidad productiva: Una perspectiva desde el lado de la oferta". Apuntes de Política Fiscal 2ª parte curso 1988-89. Mimeo. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid 1989.

.Contreras Gómez C. (1988): "Gastos Fiscales y Mercado Financiero: algunos comentarios sobre la economía española", Seminario: El Gasto Público en España, tendencias, efectos y racionalidad, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander 1988.

- (2) Este artículo está integrado en el capítulo de Normas sobre la Competencia perteneciente a la Tercera Parte del Tratado de Roma.

- (3) Para España e Irlanda el plazo para

garantizar la libre circulación de capitales se establece hasta el uno de enero de 1993, para Grecia y Portugal este límite se amplía hasta el uno de enero de 1996.

PARTE SEGUNDA

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES:

ASPECTOS TEORICOS

CAPITULO III

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES

El Presupuesto de Gastos Fiscales

III.1) Delimitación del Presupuesto de Gastos Fiscales

La estructura del presupuesto de gastos fiscales no es única, varía de un país a otro y admite distintas modalidades dependiendo de elementos tales como la definición utilizada de gasto fiscal, de los tributos que se integren en dicho estudio, de la regla de valoración sobre el coste de los beneficios tributarios, de la metodología utilizada, e incluso de la posibilidad de contar con estadísticas precisas y fiables.

A pesar de las diferencias anteriores el objetivo del presupuesto de gastos fiscales es común, en todos los países que se elabora, establecer un cierto control sobre los gastos fiscales que, tanto si son considerados como un mayor gasto público o un menor ingreso, inciden sobre las cuentas públicas. Por ello, todos los intentos de describir o definir el presupuesto de gastos fiscales, como veremos a continuación, presentan rasgos análogos. Ahora bien, las pequeñas diferencias existentes estriban principalmente en la distinta concepción presupuestaria de los gastos fiscales, es decir como

un menor ingreso o un mayor gasto público.

La literatura sobre este tema no es muy amplia, ya que la mayoría de los autores se han dedicado al estudio de la evolución cifrada de los presupuestos de gastos fiscales. Nosotros vamos a intentar recoger una muestra de las distintas descripciones de este presupuesto, de tal forma que podamos obtener una visión global de los objetivos que se persiguen en la elaboración de este presupuesto, y entre las que cabe destacar las siguientes:

- Según I. Corella (1984, pág.20) el presupuesto de gastos fiscales es "una relación cuantificada de las desviaciones existentes en un sistema fiscal con respecto a las características de los impuestos generales, establecidas con objeto de conceder incentivos o ayudas para superar determinadas dificultades. El objetivo fundamental pretende su identificación y valoración poniendo de manifiesto la relación existente con las partidas y clasificación del Presupuesto de gastos directos".

- El presupuesto de gastos fiscales constituye "una previsión del coste de los beneficios tributarios pero sin poder normativo" (Braña Pino J.1981 b, pág.87)

- El objetivo perseguido por el presupuesto

de gastos fiscales es establecer la cuantía del montante de los ingresos dejados de obtener como consecuencia de los beneficios tributarios concedidos (Fuentes Vega S.1984).

- El presupuesto de gastos fiscales recoge "una lista de los principales aspectos en los que la base ordinaria de la imposición sobre la renta se desvía de las definiciones ampliamente aceptadas de renta y de las normas de contabilidad mercantil, así como de la estructura generalmente admitida del impuesto sobre la renta" (Surrey S. y Sunley M.1976, pág.153).

- Herrera Nieto (1981, pág.182) define este presupuesto como "la expresión cifrada conjunta y sistemática de las cantidades que le supone al Estado toda la serie de ayudas e incentivos fiscales que no son cubiertas de una manera concreta por los gastos directos".

- El presupuesto de gastos fiscales tiene "un carácter de previsión ex-ante del sacrificio que representarán los beneficios tributarios para la Hacienda Pública" (Braña Pino F.1982, pág.208).

- Una aportación muy original sobre este presupuesto es la ofrecida por C. Argüello (1977, pág.84), para quien el presupuesto de gastos fiscales

"no pretende ser otra cosa que la rehabilitación de los principios clásicos del presupuesto universal y presupuesto bruto". Es evidente que este presupuesto recoge además otros principios presupuestarios como el de información y claridad.

- El presupuesto de gastos fiscales debe ser un instrumento más para analizar la política pública (Le Pan N.1979).

De estas definiciones podemos destacar que unas ponen el acento en la cuantificación de las derogaciones de las normas tributarias de referencia, y otras en el cálculo del montante de la pérdida de ingresos producida por la concesión y supervivencia de los beneficios tributarios. En definitiva el objetivo es el mismo, el control, si bien quizás en unas posiciones se acentúa el carácter jurídico y en otras el económico.

Haciendo eco de estas dos posturas podemos decir que el presupuesto de gastos fiscales debe ser una estimación de las desviaciones legales de las normas tributarias de referencia, que generan situaciones excepcionales sobre determinados sectores económicos o sociales y áreas geográficas; dando lugar en el ámbito presupuestario a una minoración de los ingresos tributarios o e indirectamente a un mayor

gasto público. El objetivo de este presupuesto es el control de la eficacia de los beneficios tributarios concedidos y la limitación del crecimiento de los mismos sin fundamento.

III.2) Causas de Aparición del Presupuesto de Gastos Fiscales

Haciendo un breve repaso de los países de la O.C.D.E. que elaboran un informe o un presupuesto de gastos fiscales, podemos observar, que en la gran mayoría este presupuesto se empieza a elaborar en la segunda mitad de la década de los setenta. Esta coincidencia temporal, que bien pudiera parecer casual, es simultánea, a su vez, con el segundo impacto de la crisis económica de los setenta. Este breve comentario, que aún no tiene un carácter de conclusión, nos servirá a modo de guía en la exposición que realizaremos a continuación.

En Alemania, el primer informe sobre gastos fiscales se realizó en 1959 con el fin de satisfacer la demanda de información del parlamento sobre las subvenciones otorgadas, ya fueran visibles o invisibles. Pero, hasta la Ley para el Fomento de la Estabilidad y el Crecimiento de la Economía de 8 de junio de 1967 no existió obligación legal de elaborar un presupuesto de gastos fiscales. A partir de la citada ley, el gobierno federal alemán está obligado a presentar, cada dos años, un anexo al proyecto de presupuesto que permita determinar las ayudas

financieras y las reducciones fiscales que afecten al contribuyente.

En Estados Unidos, el informe sobre los gastos fiscales aparece, por primera vez, en 1968. Posteriormente, la Ley de Reforma Presupuestaria de 1974 obliga a la elaborar un presupuesto anual sobre los gastos fiscales incluido en el Presupuesto Federal.

En Austria, el primer informe anual sobre las principales ayudas fisales apareció en 1979, y la elaboración del presupuesto sobre los gastos fiscales se exige por imperativo legal.

En Francia el Informe del Consejo Francés de Impuestos de 1979 ya recogía información sobre los gastos fiscales que operaban en impuesto sobre la renta. A partir de 1981 existe obligación legal de elaborar, con carácter anual, un informe sobre los gastos fiscales que afecten a los impuestos del Estado.

En España, a partir de 1978 por mandato constitucional existe obligación de presentar, con carácter anual, un presupuesto de gastos fiscales incluido en los Presupuestos Generales del Estado.

Estos son los países de la O.C.D.E. que presentan, por imperativo legal, un presupuesto de gastos fiscales (1). En el resto, aunque se elaboran informes sobre los beneficios tributarios vigentes, no

existe obligación legal de su realización, por lo que en sentido estricto no pueden ser considerados presupuestos de gastos fiscales. Por ello, de estos países, a excepción del Reino Unido, sólo recogemos la primera fecha de presentación del correspondiente informe.

En el Reino Unido no existe obligación legal de elaborar un presupuesto de gastos fiscales; si bien, el primer informe de similares características se presentó en 1979 incluido en el informe sobre "Los Programas de Gasto del Gobierno Británico para el periodo 1979-80 a 1982-83" (White Paper).

Como vemos en el cuadro siguiente, la mayoría de los países de la O.C.D.E., que han podido resolver los problemas técnicos anejos a la elaboración del presupuesto de gastos fiscales, presentan dicho presupuesto o informe, por primera vez, en la segunda mitad de la década de los setenta.

(CUADRO B) Presupuesto de gastos fiscales

Países	Año de Presentación
Alemania	1967
EEUU	1974
Austria	1979
España	1979
Francia	1981

B) Informe de gastos fiscales

Países	Año de Presentación
Reino Unido	1979
Cánada	1979
Portugal	1980
Irlanda	1981
Australia	1981-1982

Pensamos que esta aparición, que podríamos denominar conjunta, está íntimamente relacionada con el segundo impacto de la crisis económica y ello por dos causas principalmente: tanto por la aparición generalizada del déficit en las cuentas públicas, como por el propio carácter industrial de la crisis económica.

La crisis económica de los setenta tuvo un signo bien distinto al de su predecesora, la crisis de los años treinta. Si la Gran Depresión fue el resultado de una contracción de la demanda global, y su superación exigía la adopción de políticas de estímulo de esta variable macroeconómica, la crisis del petróleo se produjo por el desequilibrio de la oferta agregada, y cuya superación sólo era posible a través de una profunda reforma estructural del tejido



productivo e incluso de las relaciones internacionales (Rojo L.A.1984). Sin embargo, las políticas adoptadas, en un primer momento, siguieron la línea de las practicadas durante la década de los treinta; políticas que intentaban moderar los costes de la crisis a través de un mayor gasto público, y a ello se unían como agravantes: el intento de cada país de salir "en solitario" de la crisis, y la errónea percepción inicial de la gravedad del desequilibrio. El resultado no se hizo esperar, recrudeciendo las tensiones inflacionistas y provocando abultados déficits en las cuentas públicas.

Ante la persistencia del déficit, con un fuerte carácter estructural, fruto del avance incontrolado del gasto público y de la reducción de la recaudación tributaria, las políticas presupuestarias al inicio de la década de los ochenta giraron hacia una mayor ortodoxia, que suponía el control efectivo sobre el crecimiento del gasto público como única vía de superación del déficit (Martínez Arévalo J.L.1986).

El control del déficit pasaba, por tanto, por el control del gasto público, entendido éste en su amplia extensión, es decir tanto gastos directos como gastos fiscales. Teniendo en cuenta estos argumentos podemos deducir que el presupuesto de gastos fiscales,

como instrumento de control de los mismos, forma parte de una política más amplia que exigía el control del gasto público total.

La segunda de las causas que percibimos como vínculo entre la crisis y la aparición generalizada del presupuesto de gastos fiscales es el carácter industrial del desequilibrio.

La crisis de los setenta ha sido calificada "industrial" porque la elevación de los costes empresariales puso fin al esquema tradicional de ventajas comparativas, supuso la destrucción del tejido productivo y provocó un proceso generalizado de quiebra empresarial con la consiguiente destrucción de empleo.

Ante el cierre empresarial en sectores hasta el momento básicos en la estructura productiva de cada país, las políticas destinadas a ayudar a esos sectores y empresas en crisis fueron muy variadas, encontrando una clara diferencia entre las adoptadas en el continente europeo y las mantenidas por los Estados Unidos.

En Europa la protección industrial se estableció a través de transferencias públicas directas y concesiones fiscales. En EEUU, por el contrario, se realizó un mayor uso de las medidas

proteccionistas sobre la producción interior (O.C.D.E.1987, pág.25).

La crudeza y gravedad de la crisis se dejó sentir con mayor profundidad en el continente europeo, no sólo por los efectos del propio desequilibrio, sino también porque Europa, por sus especiales características productivas, tardó mucho tiempo en salir de la crisis. Esta lentitud europea en retomar el pulso a la crisis es conocida con el nombre de "euroesclerosis" (Martínez Estevez A.1985, pág.149).

En definitiva la "euroesclerosis" no fué más que el resultado de una política económica equivocada. Mientras que Estados Unidos apostó por los nuevos sectores competitivos, las ayudas estatales en Europa se destinaron a intentar sanear un sector industrial marcado por una gran debilidad productiva y lejos de reducir la obsolescencia del capital, fueron dedicadas a la cobertura de pérdidas empresariales.

La dispersión de ayudas estatales en forma de subvenciones, transferencias y gastos fiscales en un momento en que el gasto había de ser controlado, requería un control efectivo. Este control se extendía a su cuantificación, al estudio de la eficacia en la consecución de los objetivos propuestos, y por último a la identificación de sus beneficiarios. Además, era

necesario que el control de gastos directos y fiscales fuera paralelo, con el fin de evitar que la vía de escape al control del gasto directo fuera la utilización masiva de los gastos fiscales. Bien, pues este control sobre los gastos fiscales sólo era posible realizarlo a través de la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales.

Por tanto, según nuestra opinión se debe incluir entre las causas, que determinan la aparición del presupuesto de gastos fiscales, la necesidad de controlar el avance del gasto público ante la crisis económica.

III.3) Ventajas y Problemas anejos al Presupuesto de Gastos Fiscales

La principal ventaja atribuible al presupuesto de gastos fiscales es la de establecer un control efectivo sobre los beneficios tributarios, para ello es necesario que este presupuesto no se limite a recoger en una larga lista los gastos fiscales existentes, sino que siga el mismo proceso que un presupuesto ordinario, sobre todo en la fase de control a posteriori.

Este presupuesto facilita el conocimiento de la estructura fiscal de un país en cuanto que supone la cuantificación de las desviaciones de las normas tributarias de referencia, y permite la identificación de los beneficiarios últimos del gasto fiscal ofreciendo una base para contrarrestar la fuerza de los intereses creados.

Constituye un instrumento básico para el estudio de la eficacia de determinadas prácticas de política económica que utilizan como vía de instrumentación la concesión de beneficios tributarios; por otra parte, es un mecanismo efectivo para controlar el desarrollo de la política fiscal de un país, tanto en lo referente a los ingresos como a

los gastos públicos.

Como bien establece la O.C.D.E. (1984, pág.10), un examen de la política gubernamental es más eficaz si todas las formas de intervención son evaluadas, por tanto es necesario que los gastos fiscales y los gastos directos sean examinados o evaluados por medio de técnicas presupuestarias análogas.

En las líneas siguientes, vamos a repasar las principales ventajas del presupuesto de gastos fiscales recogidas en la literatura económica.

Los beneficios que se desprenden de la elaboración de este presupuesto son reflejados en la literatura económica, por primera vez, por M.Lauré (1960). Este autor señala que la elaboración del presupuesto de gastos fiscales conduce a una simplificación de la legislación tributaria y al conocimiento de la efectividad de los gastos fiscales.

La necesidad de elaborar un presupuesto de gastos fiscales se apoya, por tanto, en las ventajas derivadas del mismo. M. Lauré señala el beneficio que supondría la elaboración de un estado que recogiera el rendimiento de los impuestos si las exenciones quedasen totalmente suprimidas; este estado o cuenta debería acompañar al presupuesto de cada año. Se trata

con ello de cuantificar el volumen de los gastos fiscales y comprobar si sus resultados responden a los objetivos perseguidos.

Dos de las razones de mayor fuerza, para elaborar el presupuesto de gastos fiscales, son las denominadas leyes de "proliferación" y "persistencia" de los beneficios tributarios (Fuentes Quintana E.1974). La primera de ellas recoge la utilización abusiva de los gastos fiscales, con el objeto de conseguir los fines más variados. La segunda supone que, a pesar de la pérdida de relación entre el beneficio tributario y el objetivo final, el gasto fiscal permanece en la legislación tributaria.

La efectividad de la política fiscal es otra de las razones, que los profesores Surrey y Sunley (1976, pág.178) apuntan, para ensalzar la conveniencia de elaborar un presupuesto de gastos fiscales, "parece que el conocimiento de los aspectos relativos a los gastos fiscales de un sistema fiscal es indispensable para la gestión ordenada de este sistema y de la política impositiva general. Un gobierno que no está en condiciones de determinar y cuantificar los gastos fiscales incluidos en su sistema fiscal ha perdido realmente el control de un importante aspecto de la política fiscal. Por ello es indispensable que los

gobiernos se esfuercen en preparar cuadros de gastos fiscales".

Una sistematización de las ventajas, que ofrece la elaboración de una cuenta de gastos fiscales, la recoge la O.C.D.E. (1984, pág.10). El estudio al que nos referimos esgrime las siguientes razones sobre la necesidad de elaborar un presupuesto de gastos fiscales:

- Si los gastos fiscales, al igual que los gastos directos, persiguen determinados objetivos finales, éstos deben también ser evaluados y controlados.

- El coste de los gastos fiscales y los gastos directos se debe evaluar por medio de técnicas presupuestarias análogas. Sin embargo, hemos de decir que tanto por insuficiencia estadística, como por la propia naturaleza de los gastos fiscales, su cálculo se realiza, en múltiples ocasiones, a través de estimaciones. Conociendo una cifra "cierta" de gastos directos y una cifra "probable" de gastos fiscales, que dificultan el análisis comparativo de estos dos tipos de operaciones.

- Dada la facilidad de sustitución de los gastos directos por fiscales. El control del gasto público exige el total seguimiento de los gastos

fiscales. Tenemos que tener en cuenta, que la estabilidad de los saldos presupuestarios no sólo depende del mayor gasto realizado, sino también de los menores ingresos públicos.

El profesor Fuentes Quintana (1974, pág.6) propone la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales que siga el mismo ciclo que el presupuesto ordinario, es decir que a su elaboración prosiguiera la discusión y aprobación, la ejecución y por último el control.

Parece lógico, que si el presupuesto de gastos fiscales tiene un objetivo de control debería seguir las distintas fases presupuestarias ante el peligro de convertirse en un mero documento informativo sin ningún poder normativo.

Las ventajas que el profesor Fuentes Quintana atribuye al presupuesto de gastos fiscales son:

- Publicidad: conocimiento de las verdaderas cifras, que se enmascaran, tras las figuras que constituyen los gastos fiscales.

- Racionalidad: conocimiento de su efectividad en relación a los objetivos predeterminados.

- Competencia presupuestaria: los gastos

fiscales, al igual que los gastos directos, deben ser aprobados por el legislativo.

- Simplicidad y claridad de la estructura fiscal de un país: deben ser controladas todas aquellas disposiciones excepcionales, que suponen una desviación de la norma básica y , generan distorsiones en los principios tributarios generales.

Otra serie de ventajas, sobre este presupuesto, han sido apuntadas por el profesor Surrey (1973), entre las que cabe destacar las siguientes:

- Para determinar la complejidad de un sistema tributario es necesario contar con una valoración de los gastos fiscales, ya que éstos suponen una desviación de la norma tributaria de referencia.

- Para realizar un análisis de la eficacia del gasto público es necesario elaborar un presupuesto de gastos fiscales, que proporcione una base de control sobre los mismos.

- El presupuesto de gastos fiscales constituye una base de estudio no sólo para los beneficios tributarios vigentes, sino también para la posibilidad de concesión de nuevos incentivos tributarios.

- La comparación entre gastos fiscales y

directos hace necesario conocer la estructura de los gastos fiscales existente en cada país.

Todas las ventajas que hemos recogido, sobre este presupuesto, ha llevado como ya hemos visto a muchos países a elaborar una cuenta de tales características. Sin embargo, aquellos que aún no cuentan con un estado consolidado de los beneficios tributarios existentes es debido a los importantes problemas técnicos que es necesario salvar.

Entre estos problemas podemos destacar la insuficiencia operativa del concepto de gasto fiscal, de tal suerte que, en ocasiones, sea difícil determinar qué tratamiento fiscal "especial" forma parte de la estructura básica del tributo y cual es el verdadero gasto fiscal.

La precariedad estadística existente sobre los gastos fiscales conduce a una utilización abusiva de métodos de estimación indirectos, que en muchos casos produce una pérdida de conexión con la realidad que se trata de cuantificar.

La profusión de la normativa tributaria es, quizás uno de los más importantes obstáculos, en cuanto que obliga a sucesivas modificaciones metodológicas que impiden una elaboración homogénea del presupuesto de gastos fiscales.

Todos estos problemas dificultan la comparación internacional, por lo que creemos acertado establecer una mayor uniformidad de criterios en la elaboración del presupuesto.

Una vez que han sido salvados los diferentes problemas técnicos y se cuenta con un presupuesto de gastos fiscales, sería necesario que éste se utilizara como un auténtico mecanismo de control.

Retomando la exposición anterior, los diferentes métodos de estimación del coste de los gastos fiscales los vamos a incluir en los problemas anejos a este presupuesto, porque la adopción de distintas técnicas de estimación, por parte de los distintos países, dificulta y entorpece todo intento de comparación internacional. Por ello vamos a exponer dentro de este epígrafe los tres métodos distintos, que utilizan los países de la O.C.D.E. (1984), en la elaboración del presupuesto.

Los tres métodos aludidos son :

- a) El método de pérdida de ingresos.
- b) El método de ganancias de ingresos.
- c) El método de gastos equivalentes.

Ad. a) Pérdida de ingresos:

Hemos visto que los gastos fiscales suponen un coste para la Hacienda Pública, en cuanto que los

beneficios tributarios concedidos se traducen en una minoración de los ingresos fiscales.

El método de pérdida de ingresos cuantifica la pérdida de ingresos fiscales producida como consecuencia de una determinada disposición. A través de esta técnica se realiza un análisis comparativo ex-post, entre la recaudación tributaria que se obtiene existiendo los beneficios tributarios correspondientes y la que se podría obtener si la disposición especial no existiera. Es decir, supone un análisis comparativo entre recaudación real o efectiva y potencial, entendida esta última como la recaudación que se podría obtener sin la presencia de beneficios tributarios.

Ad. b) Ganancia de ingresos:

Esta técnica conceptualmente es "la cara opuesta" del método anterior, pero en su instrumentación guardan una gran semejanza. En el primer caso se hace referencia a la pérdida de ingresos que origina la existencia de beneficios tributarios; en este caso, se intenta estimar el aumento del ingreso tributario que se podría conseguir si desapareciera el beneficio fiscal.

Esta técnica es, de las tres principales, la

que entraña una mayor dificultad, porque además de recoger el efecto directo que supondría el mayor ingreso, se realiza paralelamente una evaluación de los efectos indirectos o secundarios provocados por la supresión del beneficio tributario en cuestión. La O.C.D.E. (1984, pág.20) señala como principales efectos secundarios: - los efectos sobre el comportamiento de los contribuyentes, - el efecto feed-back, - la interacción entre los impuestos.

Los efectos sobre el comportamiento de los contribuyentes son muy difíciles de determinar, porque dependen, en gran medida, de cuestiones sociológicas. Sin embargo, al igual que los impuestos pueden ejercer distintos efectos sobre el esfuerzo laboral, el ahorro familiar, y la inversión privada (Musgrave and Musgrave 1989), también los beneficios tributarios inciden en estos tres campos y con una mayor amplitud sobre la inversión privada, ya que la mayoría de los beneficios fiscales nacen como incentivos a la inversión.

El efecto feed-back se define como "el impacto de la eliminación de las disposiciones en materia de gastos fiscales sobre el nivel general de actividad económica y el efecto subsiguiente que se deriva sobre el volumen de ingresos públicos" (Calle

R.y otros 1986, pág.142).

En cuanto a la interacción entre los impuestos, es evidente que en un sistema tributario existe una integración y conexión entre todos sus impuestos, por ello un gasto fiscal que afecte a una determinada operación puede incidir, de distinta forma, sobre una pluralidad de impuestos. Por lo tanto, a la hora de eliminar un beneficio tributario no sólo hay que valorar la incidencia directa, que ejerce sobre un determinado impuesto, sino también la incidencia indirecta que pueda extenderse a otros tributos.

Ad. c) Gastos Equivalentes:

Esta técnica valora la cuantía de gastos directos que serían necesarios para mantener los mismos beneficios que genera el gasto fiscal. Se trata, en suma, de una sustitución de gastos fiscales por gastos directos, pero que aunque parezca, en principio, fácil de calcular, es difícil por los efectos indirectos o secundarios inherentes a los gastos fiscales.

Una vez determinado el método de estimación del coste de los beneficios tributarios, es necesario establecer el criterio de imputación temporal de los

gastos fiscales, se trata, en suma, de elegir entre el criterio de devengo o el criterio de caja.

En el criterio de devengo se hace referencia al ejercicio en que se produce el beneficio tributario, con independencia de que el gasto fiscal consecuente se produzca en el mismo ejercicio o en el posterior. Es decir, en el caso de los impuestos directos los efectos de los gastos fiscales sobre la recaudación tributaria se producen en el ejercicio siguiente al de imputación de los beneficios fiscales. Por el contrario, en los impuestos indirectos se produce la coincidencia temporal entre beneficio y gasto fiscal.

El criterio de caja atiende al ejercicio en que el beneficio tributario se traduce en gasto fiscal, con la consiguiente minoración de la recaudación tributaria, independientemente del ejercicio en que se haya producido el devengo del beneficio tributario. Así pues, el gasto fiscal adscrito a los impuestos directos procede de beneficios tributarios devengados en el ejercicio anterior.

En nuestra opinión, en cuanto que el gasto fiscal es concebido como un mayor gasto público, o una minoración de los ingresos tributarios, parece más

coherente la adopción del criterio de caja, como criterio de imputación temporal de los gastos fiscales.

NOTAS

- (1) Una exposición más detallada, sobre este tema, se puede encontrar en :

.Calle, R. y otros, "Gastos Fiscales y Déficit Público. Teoría y evidencia empírica", Fundación del Banco Exterior, Colección de Investigaciones, Madrid 1986.

.Carbajo Vasco D. y F., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986", Hacienda Pública Española n^o97, 1985.

.Corella Aznarez I., "El Presupuesto de Gastos Fiscales", Presupuesto y Gasto Público n^o22, 1984.

. OCDE, "Depenses Fiscales, Problèmes et Pratiques suivies par les Pays, Rapport du Comité des Affaires Fiscales, París 1984.

CAPITULO IV

**ASPECTOS FORMALES DEL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES
EN ESPAÑA**

Aspectos Formales del Presupuesto de Gastos Fiscales en España

IV.1) Normativa Básica

La elaboración del presupuesto de gastos fiscales en España se inicia en 1979 por mandato constitucional. Así, el artículo 134.2 de la Constitución Española señala: "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado".

Ahora bien, antes de 1978 podemos encontrar en la legislación española distintas disposiciones legales que podrían ser consideradas antecedentes de este particular mandato constitucional. Nosotros no vamos a entrar en el estudio de textos legales lejanos en el tiempo (1), y nos vamos a centrar, principalmente, en la legislación vigente sobre los gastos fiscales.

La Ley General Tributaria contiene un gran número de preceptos que establecen un cierto control sobre los gastos fiscales, que es en definitiva el

objetivo perseguido por el presupuesto de gastos fiscales.

Esta Ley en su artículo 10 dispone: "Se regularán en todo caso por Ley: el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias". En este precepto se contempla la reserva de ley para los beneficios tributarios, otorgando una competencia directa, sobre los mismos, al poder legislativo. Esta disposición se complementa con el artículo 14 de la citada ley, que prohíbe la analogía de ley en el ámbito de las exenciones o bonificaciones.

Un control más concreto sobre los gastos fiscales, lo encontramos en el artículo 14 de este mismo texto legal. Este artículo dispone:

1- "Todo proyecto de ley por el que se proponga el establecimiento, modificación o prórroga de una exención o bonificación tributaria, requerirá que, previamente el Ministro de Hacienda haya expuesto en Memoria razonada:

- a) la finalidad del beneficio tributario; y
- b) la previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos.

2- La Memoria se unirá al proyecto de Ley para su presentación en Cortes".

Este precepto intenta establecer un control efectivo sobre el gasto fiscal ya que:

- 1) se controla cualquier modificación del beneficio tributario, es decir, establecimiento, modificación o prórroga;
- 2) se estudia la finalidad perseguida;
- 3) y por último, se exige la cuantificación de su efecto sobre los ingresos.

El artículo 15 de la Ley General Tributaria realiza un recorte temporal sobre los gastos fiscales al disponer: "Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un periodo de cinco años, salvo que expresamente se establezcan a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.

El Gobierno, por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban sustituir".

Las disposiciones incluidas en este artículo han sufrido numerosos avatares legislativos, como prueban las normas siguientes:

- El Decreto Ley 15/1967, de 27 de noviembre, sobre "Ordenación económica y medidas complementarias de la nueva paridad de la peseta"

facultaba al gobierno a revisar, en el plazo de seis meses, las exenciones y bonificaciones vigentes para adecuarlas a los objetivos socio-económicos.

- La Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de junio de 1973 establecía que el plazo de cinco años, contenidos en el artículo quince de la Ley General Tributaria, debería empezar a contar a partir del uno de Julio de 1969, por lo que su expiración se produciría el uno de Julio de 1974.

- El proyecto de ley de Revisión de Exenciones y Bonificaciones Tributarias (1974), que si bien nunca llegó a convertirse en ley, fué una buena prueba de la preocupación existente, en el momento, sobre la proliferación y persistencia de los gastos fiscales.

El artículo 17 de la Ley General Tributaria mantiene la tendencia de control sobre los gastos fiscales; así establece que las reglamentaciones sobre exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias adoptarán necesariamente la forma de Decreto a propuesta del Ministro de Hacienda.

El Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria en el artículo 30.2, ratifica la prohibición de extensión por analogía de ley en la concesión de beneficios tributarios y el principio de

competencia del legislativo reflejados en el artículo 24 de la L.G.T. (2). El artículo 30.2 de la Ley General Presupuestaria dispone: "Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas, ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes". De cualquier modo, no hay que infravalorar la competencia del ejecutivo, en esta materia, ya que el artículo 8.c de esta ley dispone: "corresponde al Gobierno en materias de esta Ley: c) La presentación de proyectos de ley que impliquen aumentos de gasto público o disminuciones de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario".

En el artículo 48.2 se plasma la obligación de elaborar un presupuesto de gastos fiscales, incluido en los Presupuestos Generales del Estado, al establecer: " En los Presupuestos Generales del Estado se consignará de forma ordenada y sistemática, el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado".

Del mandato anterior nos parece importante destacar los puntos siguientes:

- Refleja implícitamente el principio de competencia del Legislativo, al incluir el coste de los beneficios tributarios en los Presupuestos

Generales del Estado.

- Hace referencia al principio presupuestario de claridad, al ordenar la sistematización de los beneficios fiscales.

- Tiene una extensión parcial ya que, incluye sólo los beneficios tributarios afectos a los tributos del Estado, y no dispone una mayor extensión al Sector Público.

- Por último, este artículo pierde en cierta medida su contenido; porque el presupuesto de gastos fiscales sólo recoge los beneficios tributarios que afectan a los impuestos estatales.

De relevante importancia cabe calificar al artículo 58 de la Ley General Presupuestaria, pues de la lectura de esta disposición parece deducirse la necesidad de determinar con exactitud las cifras correspondientes a la liquidación de los gastos fiscales. Es decir, según este mandato no basta con la existencia del presupuesto de gastos fiscales elaborado, en la mayoría de las ocasiones, con cifras estimadas; es necesario conocer la cuantía exacta de los datos correspondientes a su liquidación. Este precepto en su párrafo primero establece: "Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro,

quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la Ley lo autorice de modo expreso". En el párrafo tercero dispone: " 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".

Esta serie de normas que regulan los gastos fiscales se cierra con la Constitución Española de 1978.

El artículo 133.3 del texto constitucional dispone: "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley". Se prohíbe, por tanto, la analogía de ley en la concesión de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

El artículo 134.2, al que anteriormente nos hemos referido, recoge explícitamente la obligación de elaborar un presupuesto de los gastos fiscales, con carácter anual, que afecten a los tributos del Estado. Este artículo en nuestra opinión no se ve cumplido, porque el presupuesto de gastos fiscales español sólo recoge el coste de algunos de los beneficios fiscales anejos a los impuestos estatales.

IV.2) Configuración del Presupuesto de Gastos Fiscales

Hemos visto la normativa "marco" que regula en España el presupuesto de gastos fiscales. A partir de 1979, contamos con un presupuesto de gastos fiscales anual, y vamos a intentar establecer cual es la naturaleza y configuración de este presupuesto.

Con el fin de determinar los objetivos que persigue el Presupuesto de Gastos Fiscales español, vamos a realizar un breve repaso de estos documentos.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 (pág.1) encontramos como objetivo de este informe "la delimitación y cuantificación de los llamados gastos fiscales que tienen lugar en el ámbito del presupuesto de ingresos tributarios".

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 pretende dar respuesta a la creciente sensibilidad por la existencia de los gastos fiscales, así como facilitar la información necesaria para valorar sus efectos sobre la equidad del sistema tributario y su efectividad como incentivos.

El Presupuesto de Gastos Fiscales de 1984 se define como "previsión cifrada de la disminución de ingresos fiscales en virtud de la existencia de cualesquiera beneficios tributarios"; recogiendo

también, la consecución, por parte de éstos de determinados objetivos de política económica o social.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 (pág.3) establece que este documento constituye "la expresión cifrada de la previsible disminución de ingresos como consecuencia de la concesión de beneficios tributarios orientados al logro de determinados objetivos de política económica o social".

Por lo tanto, podemos señalar, con carácter general, como objetivos de nuestro presupuesto los siguientes:

- cuantificar los gastos fiscales en relación, tanto a los tributos afectados, como a la distribución funcional de los mismos, es decir actividades de carácter general, sociales y económicas;

- ofrecer publicidad y transparencia sobre la evolución de los gastos fiscales;

- ejercer un control sobre los costes que genera la presencia de beneficios tributarios en el sistema fiscal;

- cuantificar la minoración que se produce en los ingresos tributarios como consecuencia de los beneficios fiscales concedidos;

- valorar la efectividad de los gastos fiscales.

Como vemos, los objetivos de nuestro presupuesto son muy amplios y en la práctica se han visto seriamente incumplidos, de tal forma que este presupuesto se ha convertido en un mero informe que recoge una lista de algunos de los beneficios tributarios presentes en los impuestos estatales y el previsible coste de los mismos para la Hacienda Pública.

Una vez presentadas las características generales de este presupuesto, el primer tema a abordar, en el estudio, es la delimitación del objeto de estudio, es decir de los gastos fiscales, entendidos éstos como el resultado de la concesión de beneficios tributarios. Por lo tanto, en nuestro presupuesto se advierte la identidad entre beneficio tributario y gasto fiscal, es decir se trata de la misma operación considerada como gasto fiscal para el Estado y como beneficio tributario para el perceptor de la ventaja fiscal.

Ahora bien, el presupuesto de gastos fiscales no sigue una definición uniforme del concepto de gasto fiscal.

Así, en el informe correspondiente a 1979 (pág.2) se entiende por gasto fiscal a "las minoraciones tributarias que son el resultado de una

disposición que discrimina favorablemente por razones de política económica o social unas determinadas rentas o actividades", definición a nuestro juicio sumamente genérica.

El presupuesto de 1980 (pág.2) define como gasto fiscal a "todas aquellas exenciones y bonificaciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del tributo y constituyen discriminación a favor de determinadas rentas o actividades con objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales". Parece que en este presupuesto se intenta conseguir una mayor precisión al incluir determinadas figuras que pudieran dar origen a un gasto fiscal.

En los presupuestos de 1981-83 se repite la definición anterior, y a partir de 1984 ya no se ofrece un concepto genérico de gasto fiscal, sino un detalle de los gastos fiscales particulares que afectan a cada impuesto contemplado. Es importante precisar, que, si bien en algunos de estos documentos se ha recogido una definición de gasto fiscal, en la práctica, se advierte un gran desorden, en cuanto que muchos de los beneficios tributarios que provocan un importante gasto fiscal, como veremos posteriormente, nunca han sido incluidos en el presupuesto de gastos

fiscales. Por lo tanto, el presupuesto de gastos fiscales en España siempre ha sido un presupuesto incompleto.

El vacío que existe en España sobre el concepto de gasto fiscal, advertido en el presupuesto, ha dado una gran relevancia a la posición de la doctrina sobre las técnicas tributarias que pueden constituir un gasto fiscal. Apoyándonos en estos estudios y en el ordenamiento tributario español vamos a intentar delimitar las técnicas tributarias, que según nuestra opinión, debieran estar incluidas en el presupuesto.

En ningún caso, se debe considerar a los supuestos de "no sujeción" como gasto fiscal, ya que esta figura recoge según C. Albiñana (1979, pág.49) "los actos, negocios, actividades, comportamientos, etc. situados a extramuros del objeto o materia de gravamen". Es decir, la no sujeción recoge determinados supuestos no incluidos en el hecho imponible, pero en los que puede existir cierta confusión (Sainz de Bujanda F.1963). Los profesores Pérez de Ayala, J.L. y González, E. (1986) mantienen que los supuesto de no sujeción tienen como función limitar el hecho imponible.

Si atendemos a las posiciones anteriores y

al artículo 29 de la Ley General Tributaria que establece: "La ley , en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción", vemos que la no sujeción implica la inexistencia de la obligación tributaria, y sirve para delimitar con precisión el hecho imponible del tributo. En este caso, no se producirán situaciones excepcionales, es decir desviaciones de la norma, se trata de un elemento inherente a la estructura del tributo y por tanto no existe posibilidad alguna de la materialización en gasto fiscal de la no sujeción.

La principal vía de expansión de los beneficios tributarios son las exenciones. Con carácter general, esta figura se define como una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, que ejerce un efecto neutralizador del hecho imponible (Calvo R.1971, pág.115).

La exención puede afectar a todos los elementos estructurales del tributo, es decir al hecho imponible, base, tipos, cuota etc. y provoca un efecto desgravatorio, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos (Sainz de Bujanda F.1963, pág.427). La anterior definición pone de manifiesto que la técnica de la exención produce

"actos" o "sujetos" privilegiados.

Otra de las claves para considerar la exención causa virtual de un beneficio tributario nos la proporciona F. Moral Medina (1975, pág.197). Según este autor, la exención supone una exoneración de gravamen por razones ajenas a la estructura propia del tributo.

Si consideramos gasto fiscal a las desviaciones de la norma tributaria "básica" o de "referencia", evidentemente la exención se identifica con el gasto fiscal.

Ahora bien, existe una excepción a la afirmación anterior, el caso de las exenciones técnicas, porque esta técnica tributaria "no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inmerso" (Albiñana C.1986, pág.74). Teniendo en cuenta la definición anterior, creemos que las exenciones técnicas se encuentran más próximas al concepto de no sujeción, que al de exención. Si la exención técnica es primordial para la estructura del sistema fiscal de un país, y no da lugar a discriminaciones fiscales, creemos que no se debe incluir dentro del concepto de gasto fiscal.

La doctrina tributaria realiza una triple clasificación de las exenciones, soslayando las exenciones técnicas, y a su descripción vamos a dedicar las líneas siguientes.

En una primera clasificación, las exenciones se consideran objetivas y subjetivas. Las primeras se producen "cuando se priva a la norma definidora del presupuesto de hecho de eficacia constitutiva de obligaciones respecto a ciertos hechos que, estando lógicamente comprendidos en el ámbito de sujeción del impuesto no se reputan idóneos para generar la obligación tributaria" (Sainz de Bujanda F.1987, pág.186). Esta figura es considerada por C. Albiñana (1986, pág.73) como "una excepción al régimen general del respectivo tributo, que opera como instrumento al servicio de los fines de utilidad pública o de interés colectivo".

Con las exenciones subjetivas "se pretende que ciertas personas o categorías de personas no queden obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación nazca" (Sainz de Bujanda F.1987, pág.186).

Teniendo en cuenta el pensamiento doctrinal, nos parece casi irrelevante emitir nuestro juicio

sobre si las figuras analizadas son consideradas gasto fiscal. Creemos que son gasto fiscal porque pueden ser sustituidas por un gasto público directo y suponen una desviación de la norma tributaria básica

Dentro de este análisis merece especial consideración el "mínimo exento". Si atendemos a la opinión de F. Braña (1981b, pág.107) esta figura quedaría incluida en el concepto de gasto fiscal, ya que según este autor: "Los gastos fiscales resultado de la consideración de la situación familiar corresponden, por lo general, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pueden instrumentarse a través de los mecanismos de exclusión, deducción o desgravación. Incluimos dentro de este apartado la técnica del "mínimo exento", refiriéndonos al conjunto como "exenciones personales"".

En el ordenamiento tributario español, el artículo 34 de la Ley 44\1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluido en el capítulo IX de Gestión del Impuesto, exime de la obligación de declarar a aquellos sujetos pasivos que cumplan las condiciones establecidas en el mismo. En este caso, la relajación de una obligación formal se ha convertido en una condición material interpretada como el establecimiento de un mínimo exento. Ahora bien, este

mínimo exento "desnaturalizado" no altera formalmente la obligación tributaria.

En la Ley del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas el artículo 7.1 contempla una reducción de la base imponible, en concepto de mínimo exento, para los sujetos pasivos por obligación personal.

Por tanto, en nuestra opinión el "mínimo exento" en la legislación tributaria española no constituye gasto fiscal por ser un elemento estructural de los impuestos que implícita o explícitamente lo han adoptado, porque se presenta como condición necesaria para garantizar el carácter personal de determinados tributos, y porque en ningún caso debe ser sustituido por un gasto directo, sino que debe ser una medida complementaria, tal que se garantice un nivel mínimo de renta libre de cargas directas.

En una segunda clasificación las exenciones se dividen en temporales y permanentes.

Según el profesor Sainz de Bujanda (1987, pág.186) son exenciones permanentes aquellas "exoneraciones fiscales cuyo periodo de vigencia no aparece de antemano, al ser establecidas, determinado por la ley"; son exenciones temporales "aquellas que

sólo excluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante el plazo que se fija por la norma jurídica en el momento de establecer la exención".

La Ley General Tributaria no ofrece una definición precisa del concepto de exención. Sin embargo, como ya hemos visto esta técnica constituye el núcleo de numerosas disposiciones incluidas en esta norma. Queremos destacar aquí el artículo 15, de la citada ley, en el que se dispone: "Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un periodo de cinco años, salvo que se establezcan a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.

El Gobierno por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de aquellas que deban subsistir".

Este artículo nos parece importante porque si la norma de exención no contiene una delimitación temporal, con carácter general, sólo tendrá vigencia por un periodo de cinco años. Por lo tanto, la exención considerada permanente, por la doctrina tributaria, se convierte en temporal (cinco años) por la aplicación de esta disposición.

Tanto las exenciones temporales como las permanentes merecen la consideración, en nuestra opinión, de gasto fiscal, y es de destacar la mayor necesidad de cuantificar estas últimas, en cuanto que se debe realizar un análisis continuado de su efectividad.

Por último, se distingue entre exenciones totales y parciales, según la cuantía de la deuda tributaria afectada por la exención. En el primer caso la deuda tributaria será cero, en el segundo simplemente será reducida sin llegar a ser nula. También ambas figuras son gasto fiscal, participando de este carácter con mayor intensidad la exención total, al ser mayor la consecuente pérdida de ingresos tributarios.

La bonificación tributaria es definida como una exención parcial. Según J.L. Herrera Nieto (1981, pág.100) la bonificación tributaria "no es más que una exención parcial, dicho en términos tributarios lo que sucede es que en vez de provenir la exención por la vía del presupuesto de hecho, que ocasionaría, la exención total, la exención viene por la vía de la base, de la cuota, o del tipo".

El profesor García Ariznavarreta también identifica la bonificación tributaria con la exención

parcial, al igual que se desprende del análisis de la Ley General Tributaria (3).

Por tanto, si la bonificación tributaria, ya sea en base, tipo o cuota, se considera una exención parcial se debe incluir en la relación de gastos fiscales, teniendo presente que siempre debe suponer una desviación de la norma tributaria básica.

La reducción supone una minoración de la base imponible, de tal suerte que la práctica de reducciones en la base imponible da lugar a la base liquidable, la traducción de este concepto si se gira sobre la cuota se denomina deducción. Si sobre estas dos técnicas se apoya la personalización de los tributos de tal naturaleza, y por tanto son elementos inherentes a la estructura del tributo no deben ser considerados en nuestra opinión gasto fiscal.

La desgravación es una minoración realizada sobre la cuota tributaria y se gira sobre un acto o negocio tributario gravado por el tributo. Es decir, primero se computa un rendimiento determinado que se integrará en la base imponible, y posteriormente se reduce la fiscalidad sobre ese rendimiento, a través de una deducción en la cuota. Creemos que esta figura concede ciertos privilegios y por tanto se debe incluir entre los gastos fiscales.

La Ley General Tributaria no recoge de forma sistemática los distintos modos de extinción de la obligación tributaria, ya que éstos aparecen dispersos en su articulado. Dentro de los distintos modos de extinción nos parece importante destacar, aquellos que pueden ser considerados excepcionales, las condonaciones y amnistías, la prescripción, y la insolvencia probada.

Es en este campo de la extinción donde no existe un acuerdo unánime en relación a la consideración de las distintas figuras que deben ser consideradas gasto fiscal.

Según M. González Sánchez (1980, pág. 66) la condonación y la amnistía se podrían incluir en un concepto amplio de beneficio tributario. Pero creemos que es necesario distinguir entre estas dos figuras.

La condonación viene regulada en el artículo 69 de la Ley General Tributaria que recoge: "Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley, y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen". Esta técnica tributaria confiere un privilegio relativo al sujeto pasivo beneficiario de la condonación, y provoca una pérdida de ingresos tributarios, por todo ello consideramos que la condonación origina un gasto fiscal, si bien dada su

escasa habitualidad no es muy importante su exclusión del presupuesto de gastos fiscales.

En el caso de la amnistía no la incluiríamos en el concepto de gasto fiscal porque carece de regularidad, es insustituible por un gasto directo, no supone una desviación de la norma tributaria básica sino la superación de la misma, no produce una discriminación a favor de determinados sujetos pasivos al afectar a todos aquellos que se encuentren sometidos a tributo, siendo esta última característica la que marca la clara diferencia con la condonación.

La prescripción y la insolvencia probada reguladas respectivamente en los artículos 64-67 y 70 de la Ley General Tributaria, tampoco se pueden considerar gasto fiscal, ya que si bien suponen una merma de ingresos públicos no participan de ninguna de las características del beneficio tributario.

Nuestra posición, sobre la consideración de gasto fiscal, recogida en el cuadro C, se fundamenta sobre las dos circunstancias simultáneas que han de concurrir para que una técnica tributaria tenga tal naturaleza. Por una parte, debe ser posible, al menos en teoría, su sustitución por un gasto público directo. Por otra, es necesario que exista una desviación de la norma tributaria de referencia, tal

que se produzca una discriminación fiscal sobre iguales capacidades económicas.

(CUADRO C)

Figuras Tributarias- Gasto Fiscal

- No Sujeción.....No Gasto Fiscal
- Exención Técnica.....No Gasto Fiscal
- Exenciones:
 - Temporales/Totales/Objetivas.....Gasto Fiscal
 - Temporales/Totales/Subjetivas.....Gasto Fiscal
 - Temporales/Parciales/Objetivas.....Gasto Fiscal
 - Temporales/Parciales/Subjetivas.....Gasto Fiscal
 - Permanentes/Totales/Objetivas.....Gasto Fiscal
 - Permanentes/Totales/Subjetivas.....Gasto Fiscal
 - Permanentes/Parciales/Objetivas.....Gasto Fiscal
 - Permanentes/Parciales/Subjetivas.....Gasto Fiscal
- Bonificaciones.....Gasto Fiscal
- Reducciones en Base (personales)...No Gasto Fiscal
- Deducciones en Cuota (personales)..No Gasto Fiscal
- Desgravaciones en Cuota.....Gasto Fiscal
- Prescripción.....No Gasto Fiscal
- Insolvencia Probada.....No Gasto Fiscal
- Condonación.....Gasto Fiscal
- Amnistía.....No Gasto Fiscal

El Presupuesto de Gastos Fiscales en España recoge el coste de algunos de los beneficios tributarios, presentes en los impuestos estatales, que se deslizan a través de exenciones, desgravaciones y bonificaciones. Si bien, existe una primacía

indiscutible de las desgravaciones como vía de expansión de los gastos fiscales.

Una vez que hemos definido el objeto de estudio, pasamos a delimitar el campo de estudio incluido en el presupuesto de gastos fiscales, estudio introductorio para el posterior análisis de la evolución que han experimentado las cifras sobre los gastos fiscales en España.

El artículo 38.2 de la Constitución es, como hemos señalado anteriormente, la primera referencia al presupuesto de gastos fiscales, al obligar a la consignación sistemática de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

Se establece, por tanto, en este artículo una exigencia que comprendería a todos los tributos del Estado, es decir: impuestos, tasas, y contribuciones especiales. El presupuesto de gastos fiscales sin embargo, sólo contempla algunos de los beneficios tributarios afectos a los impuestos estatales.

Los impuestos contemplados en el presupuesto han ido variando a lo largo del tiempo, tanto por el proceso de reforma fiscal iniciado con la Ley 50/1977 sobre "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", como por nuestra integración en la Comunidad Económica Europea

que ha supuesto la adopción del Impuesto sobre el Valor Añadido con la consiguiente reestructuración de la imposición indirecta.

En este análisis no vamos a contemplar toda la transformación de nuestro sistema tributario y por ende del presupuesto de gastos fiscales, ya que estas modificaciones son fundamentales para explicar la variación de algunas de las cifras recogidas en el presupuesto y ello será objeto de un estudio posterior, pero queremos destacar ya que en el presupuesto de gastos fiscales no se recoge ningún gasto asociado al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta 1991.

En el cuadro siguiente recogemos los impuestos contemplados en el presupuesto de gastos fiscales español.

(CUADRO D)

IMPUESTOS-PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES

I) Impuestos Directos

I.1 Sobre la Renta

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Otros Impuestos sobre la Renta

I.2 Sobre el Capital

- Impuesto General sobre las Sucesiones
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas

II) Impuestos Indirectos

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuestos Especiales
- Impuesto sobre el Lujo
- Monopolios Fiscales
- Renta de Aduanas

Respecto al método utilizado para cuantificar los gastos fiscales en este presupuesto, según el informe de la O.C.D.E. (1984), es el de "ganancia de ingresos". Ahora bien, el presupuesto de gastos fiscales español no incluye ningún estudio de los efectos secundarios derivados, por lo que el método de "ganancia de ingresos", en este caso, se convierte en el método de "pérdida de ingresos" (Revilla Pedraza C.1987).

Pero es más, consideramos que el método de estimación es directamente el de "pérdida de ingresos" teniendo en cuenta la definición del Presupuesto de gastos fiscales recogida en el informe de 1988 (pág.3), en el cual se define a este presupuesto "como la expresión cifrada de la previsible disminución de ingresos como consecuencia de la concesión de beneficios tributarios orientados al logro de

determinados objetivos de política económica o social". Como vemos no se hace referencia a un estudio de los efectos secundarios derivados de la concesión de beneficios tributarios.

Por último, y como ya hemos apuntado, consideramos que el presupuesto de gastos fiscales español no alcanza a ser un verdadero presupuesto, por las distintas razones que ofrecemos a continuación:

- A pesar de que el presupuesto de gastos fiscales, en España, tiene ya una gran importancia cuantitativa, este documento no presenta el ciclo presupuestario tradicional, es decir ni se discute, ni se aprueba y tampoco es objeto de control a posteriori (Herrera Nieto J.L.1981). Por ello, parece tener un mayor carácter informativo que verdaderamente presupuestario y normativo.

- La falta de información estadística veráz y fiable da lugar al cálculo del volumen de gastos fiscales, presentes en nuestro sistema tributario, a través de métodos de estimación indirectos. Esta estimación constituye un verdadero obstáculo para calcular el coste efectivo de los gastos fiscales.

- Los continuos cambios metodológicos realizados en el presupuesto dificultan el estudio del gasto fiscal, de tal forma que en ocasiones es muy

difícil determinar si el avance del gasto fiscal obedece a cambios normativos o a modificaciones metodológicas.

- Las continuas modificaciones que viene sufriendo la legislación tributaria española hacen muy difícil conseguir una serie homogénea sobre la evolución de los gastos fiscales ya que ante estos cambios es necesario también modificar los criterios metodológicos (Carbajo Vasco D. y F.1985).

- La falta desde 1979 a 1986 de un criterio de imputación temporal de los gastos fiscales uniforme: hasta 1986 el gasto fiscal asociado a los impuestos directos mantenía el criterio de devengo, a partir de ese año se adopta el criterio de caja.

- Es necesario contar con un concepto de gasto fiscal más depurado y preciso, de tal forma que el presupuesto no se convierta en una lista de exenciones, reducciones, deducciones etc. (Corella Aznarez I.1984).

- Nuestro presupuesto se caracteriza por ser más extensivo que intensivo, es decir, recoge los gastos fiscales existentes en los impuestos estatales directos e indirectos, pero la información desaqregada que proporciona es insuficiente.

- A nuestro juicio, quizás el problema más

importante de este informe es la falta de un control efectivo, ya que no se realiza ningún análisis coste-beneficio o coste-eficacia sobre estos gastos, lo que impide una valoración adecuada de su coste.

- Por último, nuestro presupuesto presenta las mismas deficiencias que los existentes en la mayoría de los países de la O.C.D.E., al no facilitar la comparación internacional.

NOTAS

- (1) Una amplia referencia de la legislación española sobre los beneficios tributarios se puede encontrar en :

Herrera Nieto J.L., "El presupuesto de gastos fiscales en España", Monografía nº13, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1981

- (2) Abreviatura de "Ley General Tributaria".

- (3) Vease los artículos 10,15,17,24, y 57 de esta disposición.

PARTE TERCERA

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES EN ESPAÑA:

ASPECTOS CUANTITATIVOS

En esta tercera parte vamos a realizar el análisis detallado de los distintos presupuestos de gastos fiscales presentados en España desde 1979.

Para ello, nos ha parecido conveniente dividir en cuatro etapas el estudio de éstos; una primera abarca el examen de los presupuestos de gastos fiscales desde 1979 a 1982, en ésta se manifiesta los problemas de este documento al inicio de su andadura. La adopción del criterio de caja como criterio de imputación temporal de los beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, frente al criterio de devengo utilizado en el periodo 1979-82, determina el inicio de un nuevo periodo que comprende los años 1983 a 1985.

El tercer periodo de estudio (1986-1988) viene determinado por las profundas transformaciones que se observan sobre la imposición indirecta con motivo de nuestra incorporación como miembros de pleno derecho a la Comunidad Económica Europea desde uno de enero de 1986.

Por último, la cuarta etapa comprende los presupuestos de gastos fiscales desde 1989 hasta nuestros días; en este periodo se observa la decadencia de este documento marcada por la falta de

rigor e información sobre el coste de los beneficios tributarios que afectan a los impuestos del Estado.

CAPITULO V

**LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1979-1982**

La evolución de los Gastos Fiscales en el Periodo 1979-1982

V.1) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979

El documento, objeto de análisis, es el primer informe sobre los gastos fiscales con carácter presupuestario; si bien es de alabar el intento de cuantificar el coste de los beneficios tributarios existentes en los impuestos estatales, no es menos cierto, que este documento presenta graves deficiencias, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La falta de una información estadística fiable que sirva de base para el cálculo del coste de los beneficios tributarios.

- La escasa información sobre los métodos de estimación indirecta utilizados.

- No se ofrece una estimación del coste de todos los beneficios tributarios presentes en el sistema impositivo estatal.

- Se adopta como criterio de imputación temporal de los gastos fiscales asociados a los impuestos directos el criterio de devengo, por lo que los beneficios tributarios cuyo devengo se produce en

el ejercicio presente se traducen en gasto fiscal en el ejercicio siguiente, es decir en 1980.

V.1.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 recoge el importe de los beneficios tributarios existentes en el I.R.P.F.(1) atendiendo a la normativa vigente para efectuar la declaración, de este impuesto, correspondiente al ejercicio 1979.

La aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas originó una profunda transformación en el sistema impositivo español, ya que con la entrada en vigor, el día uno de enero de 1979, de la citada ley se suprimieron muchos de los tributos vigentes hasta el momento, y otros se convirtieron en impuestos locales. En cuanto a los impuestos suprimidos la Disposición Transitoria Primera de la Ley 44/1978 establece la supresión, a partir del uno de enero de 1979, de los siguientes tributos:

- La cuota por beneficios del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

- La cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- La cuota proporcional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
- El Impuesto sobre las Rentas del Capital.
- El Impuesto General sobre las Rentas de las Personas Físicas.

Esta misma disposición establece la transformación de las distintas figuras impositivas, que se detallan a continuación, en tributos locales de carácter real:

- La cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- La Contribución Territorial Urbana.
- La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.
- La Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

Para 1979, los impuestos anteriores, aún presentan gastos fiscales por un importe de 34.124 millones, esta cifra la hemos incluido en "otros impuestos sobre la renta", si bien dada su inmediata desaparición no analizaremos los beneficios tributarios correspondientes.

Una vez que hemos centrado el I.R.P.F. en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979, vamos a

iniciar el estudio del coste de los beneficios tributarios, existentes en este impuesto, y para los que existe estimación.

El P.G.F.1979 (2) ofrece como cifra global de los beneficios tributarios anejos al I.R.P.F. la cuantía de 73.567 millones, esta cifra sólo incluye tres incentivos fiscales que tiene como denominador común hacer más "atractivas" determinadas inversiones.

1) Primas de Seguros

En primer lugar, se recoge el coste de la deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez, no sabemos si bajo este epígrafe se recoge también el coste del beneficio tributario asociado a las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte o invalidez.

El porcentaje de desgravación es del 15% sobre la prima satisfecha con el límite de 45.000 pts. y la obligación de justificación documental; a falta de ésta es posible practicar una deducción fija y conjunta, de 10.000 pts. para el conjunto de gastos personales.

El coste de este beneficio asciende, según las estimaciones incluidas en el presupuesto, a 3.815 millones.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

En principio, el I.R.P.F. sólo contempla la desgravación por adquisición de vivienda habitual sin determinar si es o no de nueva construcción; como posteriormente veremos, en ejercicios sucesivos los supuestos para proceder a la desgravación por adquisición de vivienda se ven claramente ampliados, por ello ya advertimos que el gasto fiscal asociado a esta deducción presenta una tendencia creciente.

El porcentaje de desgravación de las cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual asciende al quince por ciento, originando un gasto fiscal, según el P.G.F. 1979, de 62.252 millones. Por el contrario, la Memoria de la Administración Tributaria 1982-83 (pág.89) recoge como coste de esta deducción la cifra de 31.633 millones, se advierte pues una sobrevaloración de los datos presupuestados frente a los liquidados de 30.619 millones.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

Bajo este epígrafe se recoge la deducción del quince por ciento de las inversiones realizadas en títulos de renta fija o variable, públicos o privados, con cotización en Bolsa. La aplicación de la deducción anterior está sometida a dos limitaciones:

- El mantenimiento de los títulos durante un periodo de tres años.
- El límite para las inversiones, de esta naturaleza, del 25% de la base imponible.

El gasto fiscal asociado a esta desgravación, según el presupuesto de gastos fiscales, representa 7.500 millones, según la Memoria de la Administración Tributaria 1982-83 (pág.89) supone 8.701 millones.

V.1.2) Impuesto sobre Sociedades

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre las Sociedades entró en vigor el día uno de enero de 1979. La aprobación de este impuesto supuso la supresión del Impuesto General sobre las Rentas de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, por ello el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 recoge unicamente el coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Sociedades.

El coste fiscal de los beneficios tributarios, incluidos en la estimación, existentes en el Impuesto sobre Sociedades representa en 1979, 74.400 millones.

Para realizar una valoración del coste anterior es necesario actuar con gran cautela ya que,

por una parte se ha realizado una extrapolación para calcular la carga de determinados beneficios de los datos correspondientes a 1977, y ante el cambio legislativo se debe cuestionar la fiabilidad de este método de estimación. Por otra parte, se ha trabajado con el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades restando, por tanto, veracidad a la estimación.

Por último, queremos destacar en primer lugar que al igual que en el I.R.P.F. se adopta, también en este tributo, el criterio del devengo para la imputación de los gastos fiscales a un año determinado, y en segundo lugar, la escasa información existente sobre los beneficios fiscales afectos al Impuesto sobre Sociedades.

Los beneficios tributarios para los que se ha realizado una estimación son: aquellos que incentivan determinadas inversiones, la exención del pago de la cuota correspondiente a las cantidades dotadas al Fondo de Previsión para Inversiones, y los beneficios fiscales de las Cooperativas fiscalmente protegidas, sin embargo sobre estos dos últimos conceptos no se proporciona ninguna información.

1) Incentivos a la Inversión

Bajo este concepto se ha contemplado la deducción del diez por ciento para las inversiones

realizadas en activos fijos nuevos, y en la suscripción de valores mobiliarios de sociedades con cotización en Bolsa. También se ha contemplado parcialmente la deducción por inversiones prevista en el artículo 32 de la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979. En este sentido, se recoge la deducción del quince por ciento sobre las inversiones efectuadas en activos fijos nuevos que vayan acompañadas de creación de empleo. Esta deducción junto a la de los sueldos, salarios y cargas sociales del nuevo personal, no recogida en el P.G.F.1979, tendrá como límite el cuarenta por ciento de la cuota líquida. Sin embargo, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 (pág.22) recoge como límite el cincuenta por ciento.

Por todo ello, podemos decir que el P.G.F.1979 no ofrece una estimación exacta del coste de los incentivos a la inversión previstos en el Impuesto sobre Sociedades, y es evidente que no recoge la carga total que para la Hacienda Pública supone la deducción por inversión empresarial.

V.1.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

La pérdida de ingresos tributarios en 1979,

por este impuesto, se estima en 2.531 millones (3).

El P.G.F.1979 recoge el coste de las exenciones y reducciones establecidas en los artículos 19 y 20 del Texto Refundido del tributo (4), referentes a las cantidades obtenidas de las compañías aseguradoras por los beneficiarios de las pólizas de seguros sobre la vida, representando el importe de este beneficio tributario 820 millones.

Se estima, asimismo, de forma indirecta, el coste de la exención de las adquisiciones por herencia o legado de obligaciones y bonos de caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocios, y de cédulas para inversiones; se recoge, también, la carga que supone la exención por transmisión mortis-causa del patrimonio familiar agrícola o mobiliario. El gasto fiscal asociado a estos conceptos supone aproximadamente 1.630 millones.

V.1.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Para determinar el coste fiscal de los beneficios tributarios existentes en este impuesto, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 contempla separadamente los asociados al Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y los existentes en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

El gasto fiscal global asciende a 71.663 millones, de los cuales 68.735 tienen su causa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y los 2.928 restantes corresponden a los beneficios fiscales integrados en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Es evidente, por tanto, la mayor importancia, a este respecto, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

a) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Los beneficios tributarios, para los que se ha procedido a realizar una estimación de su coste, son exclusivamente determinadas exenciones recogidas en el artículo 65 del Texto Refundido del impuesto (5), y en particular las siguientes:

1) La primera transmisión "inter vivos" del dominio de las viviendas de protección oficial.

2) La primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior.

3) Los préstamos representados por obligaciones y bonos de caja emitidos por los Bancos

Industriales y de Negocios.

4) Los préstamos otorgados por las Entidades Oficiales de Crédito y su modificación, amortización y extinción.

5) Las emisiones interiores de bonos, cédulas y obligaciones realizadas por el Estado, el Instituto Nacional de Industria y las Corporaciones Públicas.

6) Los préstamos concedidos por las Cajas de Ahorro siempre que se otorguen a los tipos de interés, en las condiciones y por la cuantía fijada por el Ministerio de Hacienda.

7) La ampliación de capital de las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable.

8) La emisión de obligaciones de la Compañía Concesionaria de Autopistas.

9) La ampliación de capital de la Compañía Telefónica Nacional de España.

Creemos que los datos proporcionados sobre el coste de los beneficios fiscales, existentes en este tributo, están infravalorados, al ser muchas las exenciones y reducciones no incluidas en la estimación del gasto fiscal.

b) Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

Al igual que en el tributo anterior es de

destacar la insuficiencia y precariedad que presiden la estimación del gasto fiscal anejo al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, prueba de ello es que sólo se recoge el coste relativo a la exención de las escrituras públicas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial que reúnan determinadas condiciones. Por lo tanto parece claro que el gasto fiscal asociado a este tributo también está infravalorado.

V.1.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El gasto fiscal estimado para el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas asciende a 61.474 millones, este coste corresponde a algunas de las exenciones y bonificaciones recogidas en el Texto Refundido del impuesto (6). Ahora bien, es necesario tener presente que los datos de partida para calcular este gasto fiscal corresponden a distintos años, en concreto a 1975, 1977 y 1978, por lo que se ha realizado, en primer lugar, una homogeneización de estos datos y posteriormente se ha extrapolado el valor obtenido para 1979. Este método de cálculo, con escasa "ortodoxia", unido al gran número de exenciones no incluidas en la estimación, ponen en duda la

fiabilidad de las cifras recogidas como gasto fiscal en este impuesto.

Las exenciones incluidas en el estudio realizado en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 son las siguientes:

- Las ventas, entregas y transmisiones de artículos de primera necesidad.

- Las ventas, transmisiones y entregas por precio realizadas por los agricultores, ganaderos y pescadores o armadores de buques de pesca, de los productos que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas y que sean destinados al consumo para la alimentación.

- Las operaciones de venta, compra, transmisión y entrega o servicios realizados con sus respectivos miembros por cooperativas fiscalmente protegidas.

- Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción de viviendas de protección oficial.

- Los servicios prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España.

- En cuanto a la exención por operaciones de

seguros recogidas en el artículo 18 del Texto Refundido del impuesto sólo se ha estimado el coste de la exención que alcanza a los seguros sociales obligatorios.

Por último, la única bonificación recogida en el P.G.F.1979 se refiere al beneficio fiscal (50%) con que cuentan las primeras ventas, transmisiones o entregas de carbón mineral de hulla, antracita o lignito.

V.1.6) Impuestos sobre el Consumo

Bajo este título genérico hemos incluido los impuestos especiales y el Impuesto sobre el Lujo. La razón que nos ha llevado a esta consolidación estriba en la continua reforma, que a lo largo de la serie que vamos a estudiar, se advierte en la imposición indirecta.

Impuestos Especiales

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 recoge el coste de algunos de los beneficios tributarios existentes en los impuestos especiales regulados por el Decreto 511/1967 de dos de marzo (7).

El gasto fiscal global se cifra en 21.199 millones, cuyo desglose por impuesto y concepto es el siguiente:

- El gasto fiscal anejo al Impuesto sobre el Alcohol asciende a 33 millones que corresponden al régimen especial de tributación concedido a los aguardientes de orujo obtenidos en las provincias gallegas.

- En el Impuesto sobre la Fabricación de Azúcar se ha estimado el coste fiscal originado por la exención de la producción de melazas que contengan menos del 50% del azúcar cristalizable, cuando salgan de las fábricas con destino a la obtención de piensos para el ganado. El gasto fiscal consecuencia de la exención anterior (8) supone diez millones.

- La exención de las bebidas refrescantes cuyo precio de venta en origen no supere las ocho pesetas/litro, es el único beneficio fiscal del Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes para el que tenemos información sobre sus coste, en concreto según los datos del P.G.F.1979 éste supone 536 millones.

- El Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares presenta como gasto fiscal 20.620 millones, el mayor de todos los impuestos especiales, resultado de las exenciones por consumo de

carburantes, combustibles y lubricantes recogidas en el artículo 36 del Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Especiales.

Impuesto sobre el Lujo

El gasto fiscal adscrito al Impuesto sobre el Lujo asciende a 7.196 millones y corresponde a las exenciones siguientes:

- Adquisición de vehículos para inválidos, del Cuerpo Diplomático, de emigrantes, de eclesiásticos, y de transporte colectivo para viajeros.
- Adquisición de discos que no tengan más finalidad que la pedagógica.
- Magnetófonos adquiridos por invidentes.
- Adquisición de equipos destinados exclusivamente a la enseñanza de idiomas.
- Adquisición de cámaras y complementos de fotografía para fotógrafos profesionales.

V.1.7) Monopolios Fiscales

La información que el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 recoge sobre el coste de los

beneficios tributarios asociados a los Monopolios Fiscales es infima, sólo se ofrece la cifra de 14.201 millones como gasto fiscal asociado al Monopolio de Petróleos que básicamente corresponde a subvenciones otorgadas con cargo a la Renta de Petróleos a distintos sectores como es el caso del agrícola.

V.1.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 señala que el gasto fiscal asociado a los impuestos que componen la Renta de Aduanas se ha obtenido, para este año, por extrapolación de datos referidos a ejercicios anteriores, sin embargo no se recoge ninguna información sobre los beneficios tributarios que han servido de base para determinar el gasto fiscal consecuente.

El gasto fiscal global correspondiente a la Renta de Aduanas asciende a 85.135 millones, de los cuales el 74,9% es decir 63.843 millones corresponden a los Derechos Arancelarios a la Importación, y el resto (21.292 millones) son consecuencia de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Evidentemente, al no existir ninguna información sobre los beneficios

tributarios contemplados no podemos determinar el grado de fiabilidad de los datos recogidos.

V.2) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 adolece de una información veráz y fiable sobre el coste de los beneficios fiscales existentes en el sistema tributario estatal, no recoge con detalle los gastos fiscales asociados a cada impuesto, ni facilita ningún soporte metodológico sobre las estimaciones realizadas.

Por otra parte, en lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades se refiere se sigue manteniendo el criterio de devengo, como criterio de imputación temporal del gasto fiscal asociado a estos impuestos; paralelamente no podemos determinar el criterio adoptado en la estimación del coste de los beneficios tributarios presentes en los impuestos especiales al no considerar la nueva normativa establecida por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales que entró en vigor el día uno de enero de 1980.

V.2.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se mantiene el cálculo del coste de los tres beneficios tributarios recogidos en el presupuesto anterior, es decir: la deducción por primas de seguros de vida, la correspondiente a la adquisición de vivienda habitual y la relativa a las inversiones realizadas en valores mobiliarios.

El gasto fiscal presupuestado por los tres conceptos anteriores asciende a 75.855 millones, se advierte, por tanto, un incremento de tres puntos porcentuales respecto al ejercicio anterior. Atendiendo a los datos liquidados estas tres deducciones representan un coste de 76.936 millones (9).

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 no aporta gran información sobre los beneficios fiscales asociados a este impuesto y cuyo coste ha sido estimado, por ello nuestra primera tarea consiste en estudiar las posibles causas que impulsan el gasto fiscal asociado al I.R.P.F.

1) Primas de Seguro

La deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez se mantiene en los mismos términos

que en el ejercicio anterior, es decir el porcentaje de deducción sigue siendo el quince por ciento con el límite de 45.000 pts. siempre que exista justificación documental, y a falta de ésta se puede deducir la cuantía de 10.000 pts. en concepto de gastos personales.

Seguimos sin poder determinar, por falta de información, si ha sido incluida en la estimación de este gasto fiscal la deducción sobre las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades cuando, entre otros, amparen el riesgo de muerte o invalidez.

Si bien, el presupuesto no recoge el coste desglosado de esta deducción, la Memoria de la Administración Tributaria de 1984 (pág.119) establece como valor de la deducción por primas de seguros de vida la cuantía de 23.748 millones.

Al no contar con datos liquidados para el ejercicio anterior, ni presupuestados para este ejercicio no podemos realizar un análisis comparativo fiable. Ahora bien, si a pesar de la escasa ortodoxia de esta técnica, comparamos el coste presupuestado de esta deducción para 1979 (3.815 millones) y el coste liquidado para el ejercicio 1980 (23.748 millones), la tasa de variación se sitúa en torno al 500%

evidentemente esta tasa, dada su configuración, no tienen ninguna validez pero nos sirve para establecer la clara divergencia existente, para este concepto, entre los datos liquidados y los presupuestados.

Conviene destacar, sin embargo, que atendiendo a las cifras liquidadas el importe de esta deducción es mayor que el asociado a las inversiones en valores mobiliarios. La razón podría encontrarse en que la deducción por gastos personales se ha podido convertir en una deducción general por declaración de 10.000 pts. al no exigir justificación documental.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

Al igual que en el concepto anterior, la desgravación por adquisición de vivienda habitual no presenta ningún cambio normativo, es decir se mantiene el porcentaje del quince por ciento sobre la inversión efectuada, durante el ejercicio, en la adquisición de vivienda habitual.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 (pág.8) se establece que el coste por la aplicación de esta deducción supone más del ochenta por ciento del gasto fiscal global estimado para el I.R.P.F. es decir más de 60.684 millones, recordemos que este concepto para 1979 ascendía a 62.252 millones, por lo que según los datos presupuestados

parece que el coste de este beneficio tributario se mantiene en términos semejantes a los del ejercicio anterior.

Si por el contrario, atendemos a los datos liquidados facilitados en la Memoria de la Administración Tributaria 1982-1983 (pág.89), sobre este concepto, se observa que entre los ejercicios 1979 y 1980 ha existido un avance del 21% que quizá pueda ser explicado por la incidencia, sobre la adquisición de viviendas, de las distintas medidas normativas de apoyo a la vivienda (10). De cualquier forma, es necesario subrayar la diferencia en términos absolutos sobre el coste de esta desgravación, según trabajemos con datos liquidados o presupuestados, ya que los primeros suponen 38.252 millones, y los segundos, como ya hemos señalado anteriormente, más de 60.684 millones.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

El avance del gasto fiscal total asociado al I.R.P.F. de tres puntos porcentuales, ya comentado al inicio del estudio de este impuesto, creemos que tiene como causa la deducción por inversiones en valores mobiliarios, al ser éste el único de los tres conceptos estudiados que presenta una ampliación normativa. Ahora bien, no sabemos si en el Presupuesto

de Gastos Fiscales para 1980 se ha tenido en cuenta esta modificación.

La deducción por inversiones en valores mobiliarios, para el ejercicio 1980, consta de dos tramos:

- Por una parte, la deducción del quince por ciento de las inversiones efectuadas en títulos de renta fija o variable con cotización en Bolsa, con la exigencia de permanencia en cartera de los títulos durante tres años y teniendo como límite para la base de la deducción total el 25% de la base imponible.

- Por otra, se produce, para determinados títulos, la ampliación del porcentaje de desgravación recogida en el artículo 28 de la Ley 42/1979, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1980 en los siguientes términos:

"De la cuota del impuesto se deducirá el veintidós por ciento de las inversiones realizadas durante el año 1980 en la adquisición o suscripción de Deuda Pública del Estado o del Tesoro o de deuda y empréstitos emitidos por las Comunidades Autónomas y el veinte por ciento de las cantidades satisfechas durante este periodo por la suscripción o adquisición de deuda y empréstitos emitidos por las provincias o municipios, de cédulas emitidas por el Instituto de

Crédito Oficial y de títulos de renta fija emitidos por el Instituto Nacional de Industria, R.E.N.F.E. Compañía Telefónica Nacional de España o Compañías de producción y distribución de energía eléctrica con cotización calificada en Bolsa". Se mantiene la exigencia de permanencia de los títulos en cartera durante tres años y el límite de la inversión a desgravar, junto con el resto de las inversiones en títulos de renta fija y variable con cotización en Bolsa, en el 25% de la base imponible.

El coste total de la deducción por inversión en valores mobiliarios, según los datos de la Memoria de la Administración Tributaria 1982-83 (pág.89), asciende en este ejercicio a 14.936 millones, frente a 8.071 millones en 1979, existe por tanto un avance, en términos liquidados, del 85 por ciento, creemos consecuencia de la ampliación introducida en esta deducción por la Ley de Presupuestos.

V.2.2) Impuesto sobre Sociedades

El coste estimado de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre Sociedades asciende a 94.230 millones, con un avance relativo, respecto a 1979, del 26,7% Sin embargo, este

crecimiento se puede calificar de ficticio, en cuanto que se ha incluido en la estimación del gasto fiscal asociado a este impuesto, un nuevo concepto y se han ampliado los ya existentes.

El nuevo beneficio fiscal recogido son los tipos especiales aplicables a determinadas entidades, y la ampliación se refiere a la estimación total de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y a la suscripción de valores mobiliarios.

1) Incentivos a la Inversión

La deducción por suscripción de valores mobiliarios no presenta modificaciones sustanciales respecto a 1979. Los principales cambios se recogen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1980 y se refieren a la posibilidad de practicar la deducción por inversión en valores mobiliarios para las emisiones de Deuda Pública del Estado y a la exigencia del mantenimiento de los valores mobiliarios con derecho a deducción durante tres años. A tenor de esta limitación, creemos que el gasto fiscal asociado ha tenido que moderar su avance, aunque no disponemos de datos que permitan ratificar o rectificar esta impresión.

Se ha recogido, aunque no se ofrece de forma

individual, el coste de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos tal y como se reguló en el artículo 32 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1979 posteriormente prorrogada por el artículo 34 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1980. Es de destacar que el porcentaje de desgravación se establece en tres tramos atendiendo a los supuestos siguientes:

- El diez por ciento de las inversiones efectuadas en bienes de esta naturaleza con carácter general.

- El quince por ciento de la inversión si se mantiene el empleo.

- El quince por ciento de la inversión y el veinticinco por ciento de los sueldos, salarios y cargas sociales que por un periodo de dos años se abonen en relación al nuevo personal.

2) Tipos Especiales

Los tipos aplicables en el Impuesto sobre Sociedades no presentan ninguna modificación respecto a 1979, por lo que si en este último periodo se hubiera realizado la estimación del coste que supone la presencia de estos tipos el gasto fiscal asociado habría experimentado escasas modificaciones.

El tipo general del impuesto es el 33% por

lo tanto cualquier desviación a la baja supone un trato preferencial y en consecuencia debe considerarse gasto fiscal.

Estos tipos para este ejercicio son:

- Para las Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas, Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca el 18%

- Para las entidades exentas (11) la renta gravada percibida por estas entidades tributará al quince por ciento.

El coste individualizado de los beneficios tributarios anteriormente descritos lo desconocemos al no proporcionar la información necesaria el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980. Ahora bien, creemos, como hemos señalado en páginas anteriores, que el avance del coste global relativo al Impuesto sobre Sociedades se debe principalmente a cuestiones metodológicas, al incluir en la estimación el coste asociado a estos tipos especiales.

V.2.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El gasto fiscal relativo al Impuesto General sobre las Sucesiones asciende a 2.600 millones y

presenta un avance relativo, respecto a 1979, del 2,7 por ciento.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 no recoge ninguna información desglosada respecto a este tributo, pero dado que el incremento relativo asciende a 2,7% no parece que se hayan incluido en la estimación nuevos conceptos.

Por tanto, creemos que los beneficios tributarios incluidos en la estimación siguen siendo los establecidos a favor de las cantidades obtenidas de las compañías aseguradoras por pólizas de seguros de vida, las exenciones sobre la transmisión mortis-causa del patrimonio familiar mobiliario y agrícola, y sobre la herencia o legado de obligaciones y bonos de caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocios.

V.2.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados presenta como gasto fiscal, para 1980, 41.233 millones, se produce por tanto una reducción respecto a 1979 de 42 puntos porcentuales.

La menor cuantía del coste estimado de los beneficios tributarios presentes en este impuesto no tiene explicación en el documento presupuestario, máxime cuando , en 1980, no se ha tenido en cuenta en la valoración del coste de los beneficios tributarios la modificación sobre los mismos introducida por la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que tiene plena eficacia en el segundo semestre del año.

Parece que en 1980 sólo se ha estimado el coste de las exenciones existentes por la primera transmisión "inter-vivos" del dominio de las viviendas de protección oficial y la de edificios que se construyan en polígonos de nueva urbanización, ello explicaría la reducción del gasto fiscal asociado a este tributo, sin embargo el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 nada dice al respecto.

V.2.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El coste de los beneficios tributarios asociados al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas experimenta, respecto a 1979, una clara reducción estimada en torno a veintiún puntos

porcentuales, con una cifra global de 48.299 millones.

Este menor gasto fiscal puede ser explicado por la modificación establecida en el artículo primero de la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, sobre el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Esta modificación supone que las ventas, transmisiones o entregas por precio realizadas por agricultores, ganaderos o armadores de buques de pesca de los productos que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas, cuando los enajenantes no hubiesen sometido a los citados productos a algún proceso de transformación dejan de tener la consideración de operaciones exentas y se articulan como supuestos de no sujeción quedando, por tanto, excluidas del concepto de gasto fiscal.

Podemos decir que a partir de la Ley 41/1980, de 5 de julio, sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda, surge en la escena de este impuesto otro gasto fiscal, ya que desde el día uno de julio de 1980, las ventas empresariales de bienes inmuebles que en principio están sujetas a este impuesto al tipo del seis por ciento, se gravarán al tipo del tres por ciento, es por tanto en esta diferencia de tipos impositivos donde podemos apreciar

la existencia del gasto fiscal.

Si bien el gasto fiscal por diferencia de tipos ha sido recogido normativamente en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980, no parece que se haya realizado una estimación cuantitativa del coste de este beneficio tributario.

En cuanto a los restantes beneficios fiscales, asociados a este tributo, se sigue advirtiendo la importancia de la exención a favor de artículos de primera necesidad y la existente sobre determinadas operaciones de seguros.

V.2.6) Impuestos sobre el Consumo

Los impuestos sobre el consumo presentan como gasto fiscal la cifra de 54.887 millones, con una tasa de variación de 93.3% respecto al año anterior.

Si bien como se advierte el coste de los beneficios tributarios existentes en estos impuestos ha crecido de forma espectacular, la escasa información proporcionada por el presupuesto no permite extraer las posibles causas de este notable avance.

Por otra parte, no parece que se haya contemplado la nueva normativa establecida por la Ley

39/1979, de 30 de noviembre, sobre Impuestos Especiales, que entró en vigor el día uno de enero de 1980, por lo que podemos extender una cierta sombra sobre la fiabilidad de las cifras de gastos fiscales correspondientes a estos tributos.

Impuestos Especiales

- El Impuesto sobre el Alcohol presenta un gasto fiscal de 36 millones, frente a los 33 millones de 1979. Parece que se sigue recogiendo el coste anejo al régimen especial de tributación de los aguardientes de orujo obtenidos en las provincias gallegas.

- El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Fabricación de Azúcar supone, en 1980, once millones; El año anterior, esta cuantía fue de diez millones. Al no existir una gran variación entre estas dos cifras creemos que se sigue estimando exclusivamente la exención sobre la producción de melazas con destino a la obtención de piensos para el ganado, al abono de tierras, o con la finalidad de combatir enfermedades del olivo y la vid.

- El Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes presenta como gasto fiscal 640 millones, parece que se sigue estimando el beneficio asociado a

las bebidas refrescantes cuyo precio de venta en origen no supere las ocho pesetas/litro.

- En el Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados se recoge como coste de las exenciones por consumo de carburantes, combustibles y lubricantes la cifra de 22.621 millones. La exención más importante es la establecida a favor del consumo de carburantes en los sectores agrícola y pesquero.

Impuesto sobre el Lujo

El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre el Lujo asciende a 31.579 millones, frente a 7.196 millones en 1979, de ello se desprende que el avance del gasto fiscal asociado a los impuestos sobre el consumo se deriva de este tributo. Sin embargo, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 no recoge las causas que pueden originar el crecimiento anterior, lo único que este documento refleja es la importancia de los beneficios tributarios establecidos a favor del sector automovilístico.

V.2.7) Monopolios Fiscales

El gasto fiscal asociado a los Monopolios Fiscales supone 300 millones, fruto exclusivamente de

los beneficios tributarios existentes en la Renta de Tabacos, ya que este año no se incluye, como ocurrió en 1979, las subvenciones con cargo a la Renta de Petróleos al no constituir gasto fiscal.

V.2.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El gasto fiscal asociado a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior se caracteriza en 1980 por la moderación, de forma que se reduce su importancia, respecto a 1979, en torno a trece puntos porcentuales. El coste global de los beneficios tributarios asociados a la Renta de Aduanas supone, para este año, 73.922 millones y destaca la mayor importancia del gasto fiscal derivado de los Derechos Arancelarios a la Importación (54.922 millones); los 19.000 millones restantes corresponden al Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 (pág.11) señala como causa principal del gasto fiscal relativo a estos impuestos, los beneficios tributarios concedidos a favor de importaciones de bienes de inversión en sectores y áreas preferentes.

V.3) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981

La falta de información que viene caracterizando a los presupuestos de gastos fiscales parece constituir ya un mal endémico, este problema se agrava en este presupuesto al existir un posible cambio metodológico (12) que sin embargo no ha sido recogido de forma explícita en este documento. Los distintos problemas que habíamos señalado anteriormente en otros presupuestos son comunes también al Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981, por ello ante el riesgo de ser reiterativos no vamos a señalarlos de nuevo, sin embargo si vamos a destacar que a pesar de los años de andadura de este documento no se aprecia una mejoría en la información que proporciona.

V.3.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La información presentada en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 sobre los beneficios tributarios existentes en el I.R.P.F. es absolutamente nula (13); ello unido a la gran divergencia existente entre los datos presupuestados y liquidados, para los que existe estimación, cuestiona en gran medida la

fiabilidad de los datos recogidos en este presupuesto.

Se sigue manteniendo para la estimación de los beneficios tributarios asociados a este impuesto el criterio del devengo y suponemos que se sigue estimando el coste de los mismos beneficios fiscales que los recogidos en presupuestos anteriores, es decir la deducción por primas de seguros, por adquisición de vivienda habitual y por inversiones realizadas en valores mobiliarios.

La cuantía del gasto fiscal asociado al I.R.P.F. supone, en términos presupuestarios 56.000 millones, existe por tanto una reducción relativa de su importancia, en relación a 1980, de 26,2 puntos porcentuales. Si por el contrario, atendemos a los datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág.119) el gasto fiscal, por las tres deducciones recogidas en este presupuesto, supone 91.440 millones, con una tasa de crecimiento relativa, respecto a 1980, de 18,85%

Existe pues una diferencia, tanto en términos absolutos como en términos relativos, del coste de los beneficios tributarios existentes en este impuesto, según se atienda a datos liquidados o a datos presupuestados. Pero lo más importante de esta diferencia, es el distinto signo de la variación del

gasto fiscal según atendamos a los datos recogidos en el presupuesto o en la memoria.

1) Primas de Seguro

La deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez, así como las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales cuando amparen entre otros el riesgo de muerte o invalidez permanece sin alteraciones desde el ejercicio 1979, es decir el porcentaje de deducción aplicable se mantiene en el quince por ciento con el límite de 45.000 pts. o 10.000 pts. para el conjunto de los gastos personales sin necesidad de justificación documental.

Al no presentar el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 el coste desglosado de este beneficio tributario, el único análisis posible se realiza atendiendo a los datos liquidados. Según este último criterio, la Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág.119) cifra el gasto fiscal correspondiente a esta deducción en 26.229 millones, frente a los 23.748 millones registrados en el ejercicio anterior, el avance relativo representa el 10.44% crecimiento que se explicaría por la aplicación de esta deducción con carácter general sin necesidad de justificación documental.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

El coste de la deducción por adquisición de vivienda habitual es, de los tres beneficios tributarios asociados al I.R.P.F. y estudiados hasta el momento, el más importante. En términos liquidados este gasto se cifra en 44.488 millones, con un avance relativo del 16,03%

En el ejercicio 1981 no se produce ninguna modificación normativa sobre esta deducción, por ello creemos que la razón del crecimiento de este gasto fiscal estriba en el mayor número de contribuyentes que se han visto favorecidos por esta desgravación. En este sentido, la Memoria de la Administración Tributaria 1982-1983 (pág.88) recoge que el 25% de las declaraciones presentadas por este impuesto se benefician de esta deducción.

Por lo tanto, podemos señalar como causa principal del avance de este gasto fiscal el mayor número de sujetos pasivos beneficiados por esta deducción.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

La deducción relativa a la adquisición de valores públicos y privados de renta fija o variable con cotización en Bolsa se amplió para determinados títulos por la Ley de Presupuestos Generales del

Estado para 1980. La Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981 en el artículo 35 recoge la ampliación efectuada anteriormente por la Ley de Presupuestos de 1980 con las siguientes modificaciones:

- Se excluye del porcentaje de deducción del 22% a las Letras del Tesoro.

- Se incluye en el porcentaje del 20% la adquisición exclusivamente por suscripción de valores de renta fija y variable, con cotización en Bolsa, emitidas por empresas para la financiación de inversiones relativas a determinadas actividades (14).

La deducción por inversiones en valores mobiliarios, en 1981, es verdaderamente amplia y supone un importante incentivo a la inversión para las rentas más altas, pero se sigue manteniendo la exigencia de permanencia en cartera de los títulos durante tres años, y la base de esta deducción no puede exceder del 25 por ciento de la base imponible, siendo éstos los únicos elementos que pueden limitar el avance del gasto fiscal correspondiente a esta deducción.

El coste de la deducción por inversión en valores mobiliarios, según datos liquidados, representa 26.229 millones (15) con una tasa de

crecimiento de 10,44 por ciento. Por otra parte, es necesario destacar el aumento de contribuyentes, que en el ejercicio 1981, se han acogido a esta deducción cifrado en 34,5% respecto a 1980.

Al inicio del estudio de los gastos fiscales existentes en el I.R.P.F. correspondiente al ejercicio 1981, poníamos de manifiesto la diferencia existente en el signo de la modificación relativa del gasto fiscal correspondiente, según atendiéramos a datos liquidados o presupuestados, ya que si tomamos como referencia los datos presupuestados existe una disminución relativa del gasto fiscal, por el contrario tomando como base los datos liquidados se advierte un incremento relativo. Una vez que hemos estudiado los tres beneficios tributarios para los que existe una estimación de su coste, parece evidente el ascenso del gasto fiscal, ya que si en la deducción por primas de seguros y adquisición de vivienda habitual no existe ninguna modificación normativa, la deducción por inversiones en valores mobiliarios se ha ampliado respecto al ejercicio precedente.

V.3.2) Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades representa 127.784 millones con una tasa de

variación de 35,6 por ciento. La información recogida en el presupuesto de gastos fiscales sobre esta cifra es nula. Por ello, en el intento de verificar la realidad de este crecimiento, partimos de la hipótesis de que se ha estimado el coste de los mismos beneficios tributarios que en años precedentes, es decir tipos especiales e incentivos a la inversión y es necesario señalar que se sigue atendiendo al criterio de devengo como criterio de imputación temporal del gasto fiscal.

1) Incentivos a la Inversión

La deducción por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa no sufre modificaciones para el ejercicio 1981, se mantiene la aplicación para este ejercicio de esta deducción a las emisiones de Deuda Pública del Estado. Por otra parte, en virtud del Real Decreto 2.226/1982, de 27 de agosto, por el que se desarrollan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1981 y 1982, se sigue recogiendo la exigencia de permanencia en cartera de los títulos durante un plazo de tres años. Exigencia que no ha sido contemplada en el presupuesto de gastos fiscales.

La deducción por inversiones en activos

fijos nuevos se amplía por el artículo 41 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981 en los términos siguientes:

a) Doce por ciento del importe de las inversiones en activos fijos nuevos, con el límite del 30% sobre la cuota líquida.

b) Quince por ciento de las inversiones en activos fijos nuevos si el sujeto pasivo no reduce por decisión propia la plantilla durante los dos ejercicios posteriores, con el límite del 30% de la cuota líquida.

c) Quince por ciento de las inversiones en activos fijos nuevos y el 25% de los sueldos, salarios y cargas sociales que por un periodo de dos años se abonen en relación con el nuevo personal, con el límite del cuarenta por ciento de la cuota líquida.

Si la letra c) de este artículo parece recoger dos deducciones simultáneas, es decir la aplicable a las inversiones realizadas en activos fijos nuevos y la aplicable a la creación de empleo, de tal forma que se podría interpretar que la deducción por creación de empleo sólo es factible si además se invierte en activos fijos nuevos. El Real Decreto 2.226/1982, de 27 de agosto, (16) en su artículo primero establece claramente una separación entre las

distintas deducciones de la forma siguiente:

a) Deducción del doce por ciento de las inversiones en activos fijos nuevos situados en territorio español.

b) Deducción del quince por ciento de las inversiones en activos fijos nuevos si el sujeto pasivo no reduce por decisión propia su plantilla durante los dos ejercicios posteriores.

c) Deducción del veinticinco por ciento de los sueldos, salarios y cargas sociales que por un periodo de dos años se abonen en relación al nuevo personal. Esta plantilla habrá de mantenerse durante dos ejercicios.

El límite de estas deducciones cuando se apliquen aisladamente será del 30% de la cuota líquida, por el contrario será del 40% cuando se apliquen conjuntamente las establecidas en las letras b) y c).

No podemos determinar, si esta deducción ha sido incluida en las estimaciones del presupuesto, creemos que dada su mayor complejidad es posible que no haya sido incluida de forma total, pero es evidente que respecto al ejercicio 1980 esta deducción se ha incrementado y por ende también el gasto fiscal correspondiente a la misma.

2) Tipos Especiales

Los tipos especiales aplicables en el ejercicio 1981 no difieren de los vigentes en el ejercicio anterior. Así, frente al tipo general del 33% se mantienen paralelamente los tipos siguientes:

- Dieciocho por ciento para Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas, Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca.
- Quince por ciento para las entidades exentas.
- Veinticuatro por ciento para determinados tipos de rendimientos obtenidos por sociedades no residentes.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 no recoge el coste desglosado de los tipos especiales, pero al no existir modificación normativa respecto al ejercicio anterior, no parece que este concepto sea el principal causante del avance del gasto fiscal asociado a este tributo.

Al inicio del estudio de este tributo, establecíamos que la tasa de variación del coste de los beneficios fiscales asociados a este impuesto suponía el 35,6 por ciento. Si tenemos en cuenta que no se ha producido ninguna modificación en cuanto a los tipos especiales aplicables, que la deducción por

inversiones en valores mobiliarios se mantiene en los mismos términos, y que la deducción por inversiones en activos fijos nuevos se ha elevado, con carácter general, en dos puntos porcentuales, parecería lógico señalar como causa del avance del gasto fiscal asociado a este impuesto a la deducción por inversión en activos fijos nuevos. Sin embargo, parece excesivo que el crecimiento de 35,6 puntos porcentuales se deba principalmente a esta deducción, por lo que creemos que el gasto fiscal estimado no debe responder fielmente a la realidad.

Es evidente que el presupuesto de gastos fiscales no recoge el coste de todos los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Sociedades, por ello es necesario señalar que en este ejercicio el gasto fiscal no sólo tiene como origen la normativa propia del impuesto o la Ley de Presupuestos, sino una serie de normas de carácter coyuntural que establecen un gran número de beneficios tributarios anejos a este impuesto (17).

V.3.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 recoge como coste de los beneficios tributarios

presentes en este impuesto la cifra de 2.600 millones, cuantía exactamente igual a la recogida en el presupuesto de 1980. Por otra parte, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 nada explica sobre este tributo, es más en las páginas dedicadas a explicar someramente las líneas generales del presupuesto no se menciona el Impuesto General sobre las Sucesiones.

Por todo ello parece que se ha realizado, sin más, el traslado de la cifra de gasto fiscal para 1980 al ejercicio 1981.

V.3.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El gasto fiscal originado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados asciende a 13.530 millones para 1981, lo que supone una importante reducción del coste, de los beneficios tributarios existentes en este impuesto, de 67 puntos porcentuales.

La minoración del gasto fiscal asociado a este tributo parece tener como causas fundamentales la nueva regulación del impuesto establecida por la Ley 32/1980, de 21 de junio, que recorta los beneficios tributarios y la existencia de un cambio metodológico

(18).

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981, como ocurrió en el año anterior, no establece cuales han sido los beneficios tributarios incluidos en las estimación. Por ello, cualquier análisis que realicemos estará sometido a un gran número de limitaciones; pero vamos a intentar establecer los distintos beneficios tributarios que han sido recogidos en el P.G.F.1981 y para ello partiremos de aquellos que se incluyeron en el presupuesto anterior y que subsisten con la nueva legislación.

Siguiendo el criterio anterior, parece que sólo se han debido incluir en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 las exenciones siguientes:

- La relativa a los préstamos representados por bonos de caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocios.

- La establecida sobre la transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primera transmisión intervivos del dominio de las viviendas de

protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos, hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de su calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, transformación y fusión de sociedades que tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Así pues, la reducción del gasto fiscal asociado a este tributo es consecuencia de los menores beneficios tributarios permitidos por la nueva legislación, reducción que no refleja totalmente la realidad ya que el presupuesto de gastos fiscales no contempla todos los beneficios tributarios presentes en este impuesto.

Por otra parte, no todos los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentran recogidos en la normativa básica del tributo. A título de ejemplo señalamos la exención sobre la emisión, transmisión, cancelación y reembolso de los títulos hipotecarios regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, sobre Regulación del Mercado Hipotecario, beneficio fiscal que no se ha

integrado en este presupuesto.

V.3.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El coste de los beneficios tributarios asociados al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas se sitúa en 74.872 millones, con una tasa de crecimiento relativo del 55%

Este avance parece ser el resultado de las modificaciones introducidas, sobre los beneficios tributarios contemplados, por la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta. Recordemos, que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1980 ya se había tenido en cuenta la inclusión como supuesto de no sujeción a las transmisiones, ventas realizadas por agricultores, ganaderos y armadores de buques de pesca de los productos que no hubiesen estado sometidos a procesos de transformación.

Teniendo en cuenta las modificaciones normativas vigentes, y los beneficios tributarios para los que en 1979 se realizó una estimación de su coste, creemos que las exenciones incluidas en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 podrían ser:

- Las ventas entregas y transmisiones de

artículos de primera necesidad.

- Las ventas, compras, transmisión y entrega o servicios realizados con sus respectivos miembros por cooperativas fiscalmente protegidas.

- La primera transmisión de viviendas de protección oficial.

- Las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, consecuencia de los contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción de viviendas calificadas como de protección oficial.

- Los servicios prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España, sin que la exención afecte a las operaciones gravadas por este impuesto en las que deba repercutirse el mismo a dicha compañía, que deberá soportar la repercusión.

- De las exenciones que afectan a determinadas operaciones de seguros, creemos que se sigue estimando únicamente el coste de la establecida a favor de los seguros obligatorios.

Por lo tanto, la única novedad en relación al presupuesto anterior sería la inclusión de la exención de la primera transmisión de viviendas de protección oficial. Ahora bien, no parece lógico que un crecimiento de 55 puntos porcentuales sea debida

exclusivamente a esta exención. Puede ser que en este presupuesto se haya incluido también la exención contemplada anteriormente en el Impuesto especial sobre la Fabricación de Azúcar, ya que a partir del día uno de enero de 1980 por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales las operaciones gravadas por el impuesto anterior quedan sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. De todas formas, nada se puede afirmar con rotundidad ya que el P.G.F.1981 no nos proporciona información sobre las posibles causas del avance del gasto fiscal asociado a este impuesto. En este sentido, sólo se recoge en este documento (pág.9) como única referencia a este tributo el texto siguiente: "Los gastos fiscales del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas pasan a representar el 38,6 por ciento de los ingresos presupuestados, siendo de destacar las exenciones a favor de los seguros obligatorios y de los productos naturales".

V.3.6) Impuestos sobre el Consumo

El gasto fiscal relativo a los impuestos sobre el consumo supone 56.254 millones y presenta una tasa de variación, respecto a 1980, de 2,5 puntos

porcentuales.

Impuestos Especiales

Este año se recoge por primera vez la nueva legislación sobre estos impuestos establecida por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales que entró en vigor el día uno de enero de 1980. A pesar de enfrentarnos a un nuevo cambio normativo, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 no ofrece ninguna información sobre los beneficios tributarios que se están contemplando (19).

- El Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas presenta un gasto fiscal de 276 millones. En 1980, al Impuesto sobre el Alcohol se asociaba como coste de los beneficios tributarios 36 millones. Por lo que la nueva normativa provoca un avance del gasto fiscal superior al 500 por cien.

Si en los presupuestos anteriores se recogía el régimen especial de los aguardientes de orujo gallegos. Con el nuevo impuesto, se sigue manteniendo un régimen especial para los aguardientes de orujo gallegos, al que se suman como beneficios tributarios la exención sobre alcoholes y aguardientes obtenidos en centros oficiales docentes o de experimentación, salvo que dichos productos salgan de los citados

centros; y la establecida sobre los productos sujetos a este impuesto que vayan directamente a exportación, así como los que se adquirieran por otros fabricantes para su empleo en productos que vayan a ser exportados.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 no nos proporciona información sobre los beneficios tributarios que han sido recogidos en la estimación.

- El Impuesto sobre Bebidas Refrescantes presenta un gasto fiscal de 700 millones. Con la nueva legislación sólo subsisten las dos exenciones siguientes:

a) Sobre los jarabes medicinales de empleo exclusivamente terapéutico, así como los elaborados y empleados en la economía doméstica. b) Sobre las bebidas refrescantes elaboradas con frutas naturales en cafés, bares y establecimientos similares abiertos al público para consumo exclusivo en dichos centros.

- El coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares asciende a 20.210 millones.

Las exenciones de este tributo están recogidas en el artículo veinte de la Ley 39/1979. No sabemos cual de éstas se está contemplando en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981, quizás puede ser la exención de las ventas a la Compañía

Administradora de Petróleos, por ser ésta de la que presumiblemente mayor información se disponga.

Impuesto sobre el Lujo

El gasto fiscal que genera el Impuesto sobre el Lujo asciende a 35.068 millones, representando el 62,33 por ciento del gasto fiscal total asociado a los impuestos sobre el consumo.

La Ley 6/1979 sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta establecía modificaciones sobre el Impuesto sobre el Lujo. En 1981, se aprueba el Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo. Sin embargo, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 no encontramos una referencia explícita a estas dos normas.

Si bien el avance del gasto fiscal asociado a este tributo se produjo en 1980, ya que prácticamente se multiplicó por cinco respecto a 1979. El crecimiento de este gasto fiscal se estima en este ejercicio en el once por ciento.

Parece que los beneficios tributarios más importantes en este impuesto son las exenciones recogidas en el artículo dieciséis B) del Real Decreto

Legislativo 875/1981, de 27 de marzo (20), a favor de los vehículos de tracción mecánica.

V.3.7) Monopolios Fiscales

En los Monopolios Fiscales existe un gasto fiscal de 13.125 millones, cifra muy similar a la recogida en 1979, pero bien distinta a los 3.000 millones presupuestados en 1980. La causa de esta diferencia es que nuevamente se han incluido como gasto fiscal a las subvenciones con cargo a estas Rentas. En este sentido, es de destacar la importancia de la subvención a favor del butano de uso doméstico.

V.3.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 no proporciona información sobre los beneficios tributarios que originan el gasto fiscal asociado a estos impuestos. Por ello, sólo podemos establecer las cifras de gasto fiscal, pero sin determinar su origen. El gasto fiscal total correspondiente a los impuestos integrantes en la Renta de Aduanas asciende a 80.339 millones, supone por tanto un crecimiento en torno a

ocho puntos porcentuales, respecto a los datos de 1980. Como en años anteriores, la mayor importancia del gasto fiscal asociado a estos tributos la registra los Derechos Arancelarios a la Importación (65.518 millones), manteniendo un segundo plano el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (14.821 millones).

V.4) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982

Al analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 nos enfrentamos a un gran número de problemas que cuestionan la fiabilidad del estudio, entre éstos podemos destacar: - La posible existencia de un cambio metodológico en la elaboración del presupuesto (21).

- El cambio de criterio en cuanto a las normas recogidas que inciden sobre los gastos fiscales. Es decir, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 se estimó la incidencia de la Ley de Presupuestos para 1981 sobre los gastos fiscales (22), por lo que cabría esperar que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 se recogiera el efecto de la Ley de Presupuestos para 1982 sobre éstos (23), sin embargo esto no ha sido así. Esto nos plantea un grave problema principalmente en los gastos fiscales asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, ya que los beneficios tributarios asociados a estos impuestos para los que existe una estimación de su coste, se modifican principalmente a través de las leyes de presupuestos. Por lo tanto, las cifras de gasto fiscal en estos dos impuestos para 1982 habrían de ser muy

próximas a las recogidas en el presupuesto anterior, sin embargo como posteriormente veremos nos encontramos con tasas de variación realmente importantes.

- Por último la información ofrecida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 es prácticamente nula (24), lo que dificulta aún más la posibilidad de aislar las causas que han provocado el crecimiento del gasto fiscal en 1982.

V.4.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El gasto fiscal consecuencia de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se sitúa en 64.000 millones, con una tasa de variación relativa del 14,3 por ciento.

Como hemos advertido al inicio del estudio de este presupuesto, no se contemplan las modificaciones tributarias contenidas en la Ley de Presupuesto Generales del Estado para 1982, por ello no entendemos el origen de un incremento relativo del 14,4 por ciento, ya que si en el P.G.F.1981 se estimó el coste de la deducción por primas de seguros de vida, por adquisición de vivienda habitual y por

inversión en valores mobiliarios atendiendo a la normativa vigente para realizar la declaración correspondiente al ejercicio 1981. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 se estima los mismos beneficios anteriores atendiendo a la misma normativa y ejercicio que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981.

Ahora bien, pudiera ser que se haya realizado una estimación de los mismos beneficios fiscales, atendiendo a la misma normativa y sin embargo se cuente con una información más precisa; o bien exista un posible cambio metodológico que pudiera dar lugar a una tasa de crecimiento "ficticio" del 14,3 por ciento.

Evidentemente, el estudio que podemos realizar, en el marco de este presupuesto, sobre los gastos fiscales correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es muy limitado y estará sometido a todo tipo de interrogantes. Pero dentro de las escasas posibilidades que este documento nos ofrece, vamos a intentar analizar el gasto fiscal asociado a este tributo.

La única cifra desglosada que aparece en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 se refiere a la desgravación por adquisición de vivienda propia,

según este documento (pág.4) esta deducción representa el 67,5% del total de los gastos fiscales correspondientes al I.R.P.F., es decir ascendería a 43.200 millones. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 se recoge como gasto fiscal, asociado a esta deducción, la cifra de 32.872 millones. Si atendemos a los datos ofrecidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág.119) esta deducción, en términos liquidados, supone, en el ejercicio 1981, 44.488 millones. De todo ello podemos concluir que el gasto fiscal, estimado en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982, correspondiente a la deducción por adquisición de vivienda habitual está más cerca de la raealidad fiscal que el establecido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981, por el mismo concepto y ejercicio.

V.4.2) Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades representa en 1982, 158.000 millones, con una tasa de variación respecto al ejercicio anterior del 23,6 por ciento.

Al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tampoco en el estudio de este

impuesto se ha tenido en cuenta las modificaciones establecidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 (pág.4) establece que el gasto fiscal derivado de los incentivos a la inversión empresarial supone el 23,2 por ciento del total de los gastos fiscales atribuidos al Impuesto sobre Sociedades, es decir 36.656 millones.

Asimismo, este presupuesto recoge la carga de los beneficios tributarios derivados de actividades de financiación que gozaban de un favorable tratamiento en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital. El coste anterior supone el 61,8% del gasto fiscal adscrito al Impuesto sobre Sociedades, en términos absolutos ascendería a 97.644 millones. Estos beneficios tributarios cuyo coste fue recogidos en el P.G.F.1979, en los presupuestos de gastos fiscales para 1980 y 1981 no aparecieron explícitamente, y nuevamente en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 se vuelven a incluir en la estimación.

En los presupuestos anteriores se recogían básicamente como gasto fiscal asociado al Impuesto sobre Sociedades el coste de los incentivos a la inversión y el relativo a la existencia de tipos especiales. Si bien el Presupuesto de Gastos Fiscales

para 1982 nada dice respecto a este último concepto, por diferencia podemos establecer que el quince por ciento del gasto fiscal correspondiente al impuesto que estamos estudiando se deriva de los tipos especiales, es decir 23.700 millones.

Como graves problemas encontrados en el estudio del gasto fiscal adscrito al Impuesto sobre Sociedades podemos citar:

- El coste de los beneficios tributarios se ha realizado atendiendo a la normativa prevista para 1981, sin embargo las cifras no coinciden con las establecidas para el mismo ejercicio en el presupuesto de gastos fiscales anterior.

- Existe una gran laguna informativa.

- No se tiene en cuenta el coste de determinados beneficios tributarios otorgados mediante normas especiales de carácter coyuntural(25).

V.4.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El gasto fiscal derivado del Impuesto General sobre las Sucesiones supone 2.500 millones. Respecto al ejercicio anterior, se produce una variación negativa de -3,8 por ciento.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982

nada dice respecto a este impuesto, por ello no podemos determinar la causa del menor gasto fiscal asociado a este tributo.

V.4.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados supone 12.300 millones, con una reducción respecto a 1981 de nueve puntos porcentuales. El menor gasto fiscal por este impuesto se deriva de la aplicación de la Ley 32/1980, de 21 de junio, que regula este tributo y establece un recorte de los beneficios tributarios en vigor.

A parte de la normativa básica de este tributo, existen otra serie de normas que recogen beneficios fiscales afectos a este impuesto y cuyo coste no ha sido incluido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982. En este sentido, es de destacar el mantenimiento de la exención que afecta a los títulos hipotecarios establecida por la Ley 2/1981, de 25 de marzo, sobre Regulación del Mercado Hipotecario; las bonificaciones recogidas en el Real Decreto Ley

9/1981, de 5 de junio, sobre Medidas para la Reconversión Industrial etc.

V.4.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El gasto fiscal correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas asciende a 154.100 millones, y presenta una tasa de variación del 105,8 por ciento.

Los beneficios tributarios para los que se ha estimado su coste son básicamente los mismos que los recogidos en años anteriores, siendo los conceptos que provocan un mayor gasto fiscal las exenciones asociadas a determinadas operaciones de seguros obligatorios y las relativas a los productos de primera necesidad transformados o no. Sin embargo, la causa del espectacular avance del gasto fiscal puede residir en que se ha considerado a las exportaciones como operaciones exentas, mientras que son operaciones no sujetas por lo que no dan lugar a gasto fiscal.

Es importante destacar que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 tampoco se ha incluido el coste de los beneficios tributarios establecidos en normas de carácter coyuntural.

V.4.6) Impuestos sobre el Consumo

El gasto fiscal que se deriva de los Impuestos sobre el Consumo asciende a 55.500 millones, con una tasa de variación relativa de -1,3 por ciento.

Impuestos Especiales

La información sobre los impuestos especiales es nula, por lo que seguimos sin poder determinar los beneficios tributarios que se están incluyendo en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982.

- El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas representa 300 millones, se produce por tanto un avance sobre los datos recogidos en el ejercicio anterior de 8,6 puntos porcentuales.

Seguimos sin poder determinar los beneficios tributarios presentes en este impuesto que han sido incluidos en la estimación del presupuesto. Pero parece que a raíz de la aprobación de la Ley 39/1979 se ha producido un avance de los gastos fiscales asociados al alcohol.

- El Impuesto sobre Bebidas Refrescantes presenta como coste de los beneficios tributarios correspondientes 700 millones, cuantía igual que la recogida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981.

- El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares supone 20.400 millones, con una tasa de variación del 0,9 por ciento.

Impuesto sobre el Lujo

Dentro de los impuestos sobre el consumo es este tributo el que mantiene un mayor gasto fiscal. En 1982, éste asciende a 34.100 millones produciéndose una reducción respecto al año anterior de 2,8 puntos porcentuales. Los beneficios tributarios, asociados a este impuesto, más importantes siguen siendo las exenciones concedidas a favor de determinadas adquisiciones de vehículos.

V.4.7) Monopolios Fiscales

La absoluta falta de información en estos documentos presupuestarios sobre los Monopolios Fiscales representa un problema ya habitual. En lo

referente al año 1982, sólo podemos decir que se ha atribuido 3.000 millones como coste de los beneficios tributarios correspondientes al Monopolio de Tabacos.

V.4.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 no proporciona ninguna información sobre los beneficios tributarios relativos a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior, esta laguna informativa es especialmente grave en este año, ya que nos enfrentamos a un avance del gasto fiscal correspondiente del orden del 32% crecimiento que no es explicado. La única información recogida en el presupuesto se refiere a las cifras globales de gasto fiscal correspondientes a estos impuestos. Así, se establece la cuantía de 90.800 millones como gasto fiscal correspondiente a los Derechos Arancelarios a la Importación y la cifra de 15.600 millones como coste de los beneficios tributarios asociados al Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.

NOTAS

- (1) Abreviatura del "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

- (2) Abreviatura de "Presupuesto de Gastos Fiscales".

- (3) El coste global de los beneficios tributarios asociados al Impuesto General sobre las Sucesiones supondría, según la agregación de los datos desglosados, 2.450 millones. El Presupuesto de Gastos Fiscales 1979 (pág.6) recoge como gasto fiscal total por este tributo 2.531 millones, existe por tanto una diferencia de 81 millones que probablemente se deba a las exenciones relativas a las obligaciones y bonos de caja emitidas por Bancos Industriales y de Negocios, y a la transmisión mortis-causa del patrimonio familiar agrícola o mobiliario, ya que su estimación ha estado determinada por la insuficiencia de datos.

- (4) Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y las Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- (5) Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y las

Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- (6) Decreto 3.314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

- (7) Aunque en 1979 se aprobò la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuesto Especiales, ésta no entró en vigor hasta el día uno de enero de 1980. Por ello, la legislación aplicable a los Impuestos Especiales en 1979 es la contenida en el Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuesto Especiales.

- (8) Esta exención aparece regulada en el artículo 19.b) del Decreto 511/1967, de 2 de marzo, Texto Refundido de los Impuestos Especiales. El texto íntegro del precepto es: " Está exenta la producción de las melazas que contengan menos del 50 por ciento del azúcar cristalizabile, así como de las pulpas, espumas y demás residuos de la fabricación, cuando salgan con destino a la obtención de piensos para el ganado, al abono de tierras o para combatir enfermedades del olivo y la vid, en los casos en que su utilización esté autorizada por el Ministerio de Agricultura". Por lo tanto, la exención recogida en el

Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 es una parte de la regulada en el artículo anterior, en concreto sólo las melazas destinadas a piensos para el ganado.

- (9) El gasto fiscal liquidado se ha obtenido por agregación del importe de las tres deducciones señaladas. En concreto, la deducción por adquisición de vivienda habitual asciende a 38.252 millones (Memoria de la Administración Tributaria 1982-1983 pág.89), la correspondiente a la adquisición de valores mobiliarios representa 14.936 millones (ibidem.) y la deducción por primas de seguro supone 23.748 millones (Memoria de la Administración Tributaria 1984, pág.119).

- (10) Estas medidas están contenidas en el Real Decreto-Ley 15/1979, de 21 de septiembre, sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda y en la Ley 41/1980, de 5 de julio, sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda que deroga el Real Decreto-Ley 15/1979.

- (11) Entidades a las que se refiere el artículo 5 apartado 1.e-2 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- (12) Este posible cambio metodológico debe estar recogido el siguiente documento "Nota sobre la Metodología utilizada en la elaboración del

Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981", Secretaria General Técnica, Ministerio de Hacienda

AL documento anterior no hemos tenido acceso por ser un documento interno del Ministerio de Economía y Hacienda, la cita la hemos obtenido del artículo publicado por Carbajo Vasco D. y F., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986", Hacienda Publica Española nº97, 1985.

- (13) Toda la información recogida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contiene en la página ocho de dicho documento en los siguientes términos: "En la Imposición Directa, los Gastos Fiscales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas representan un porcentaje del 7,9 por ciento de la recaudación prevista en dicho impuesto para 1981. Los valores reflejados se han obtenido mediante una mejor estimación de los Gastos Fiscales correspondientes, al disponerse de una información más adecuada. Tiene gran importancia la deducción por inversiones en vivienda propia, que supone el 58,7 por ciento del total de Gastos Fiscales del Impuesto sobre la Renta".

- (14) Estas actividades son:

GRUPO C.N.A.E.

111. Extracción, preparación y aglomeración de hulla (excepto aglomeración)

112. Extracción, preparación y aglomeración de antracita (excepto aglomeración)

113. Extracción, preparación y aglomeración de lignito (excepto aglomeración)

121. Prospección de petróleo y gas natural

122. Extracción de crudos y petróleos

123. Extracción y depuración del gas natural

130. Refino de petróleos (sólo craqueo de las fracciones pesadas de los crudos petrolíferos, para su conversión en productos ligeros)

140. Extracción y transformación de minerales radioactivos

151. Producción, Transporte y Distribución de energía

151.1. Producción de energía hidroeléctrica

151.2. Producción de energía termoeléctrica a carbón

151.3. Producción de energía nuclear

151.4. Transporte y distribución de energía eléctrica

151.9. Producción y distribución de energía n.c.o.p. construcción de las instalaciones complementarias para la transformación a carbón de las

centrales que consumen actualmente combustible líquido.

152. Fabricación y distribución del Gas

153. Producción y distribución de vapor y agua caliente a carbón

242.1. Fabricación de cementos artificiales (inversión en instalaciones complementarias para la transformación a carbón de las fábricas que consumen actualmente fuel-oil)

762. Servicios privados de telecomunicación (sólo Compañía Telefónica Nacional de España)

- (15) Datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág.119)

- (16) Real Decreto 2.226/1982, de 27 de agosto, por el que se desarrollan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1981 y 1982. En la Disposición Final de esta norma se recoge que algunos de sus preceptos surtirán efecto desde el día uno de enero de 1981, este es el caso de la deducción excepcional por inversiones y creación de empleo.

- (17) No pretendemos realizar un listado exhaustivo de la normativa que contiene beneficios fiscales aplicables al Impuesto sobre Sociedades por eso a título de ejemplo señalamos las dos siguientes:

* Real Decreto 247/1981, de 5 de febrero, sobre Régimen Fiscal de la Inversión Empresarial.

* Ley 2/1981, de 25 de marzo, sobre Regulación del Mercado Hipotecario.

- (18) A este respecto sería muy interesante tener acceso al documento: "Notas sobre la Metodología utilizada en la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981", Secretaria General Técnica, Ministerio de Hacienda.

- (19) En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981 (pág.9) la única referencia a los Impuestos sobre el Consumo realizada es: " En el reparto de los Gastos Fiscales correspondientes a los Impuestos sobre Consumos se manifiesta la mayor racionalidad de las modificaciones introducidas en los Impuesto Especiales y el Impuesto sobre el Lujo, destacando los Gastos Fiscales del Impuesto sobre Bebidas Refrescantes que representan el 23,3 por ciento de los ingresos presupuestados, y los Gastos Fiscales del Impuesto sobre el Lujo, que suponen el 18,6 por ciento de los respectivos ingresos".

- (20) Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo.

- (21) Este cambio metodológico debe estar recogido en el documento "Nota sobre la Metodología

utilizada en la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982", Secretaria General Técnica, Ministerio de Hacienda.

AL documento anterior no hemos tenido acceso por ser un documento interno del Ministerio de Economía y Hacienda, la cita la hemos obtenido de Carbajo Vasco D.y F., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986", Hacienda Publica Española nº97, Madrid 1985.

- (22) Prueba de ello es que en la página 9 del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades se recoge el texto siguiente: " Las modificaciones incluídas en la Ley de Presupuestos de 1981, como medidas fiscales coyunturales, flexibilizando los incentivos del año anterior, persiguen la superación de las discriminaciones desfavorables a algunas inversiones, con lo que se espera facilitar el proceso inversor de las empresas".

- (23) En El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 (pág.3) se establece: "El importe total de los Gastos Fiscales para 1982 supone el 19,6% de los Ingresos Presupuestados, participación ligeramene superior a la obtenida en 1981. Este importe no incluye el valor de los Gastos Fiscales derivados de

las medidas de política tributaria contenidas en el proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 1982 que producirán sus efectos en 1983".

- (24) La información sobre la evolución de los gastos fiscales recogida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982, se ofrece en tres páginas, desde la página 4 a la página 6 de este documento.

- (25) A título de ejemplo podemos citar:

* Real Decreto 247/1981, de 5 de febrero, sobre régimen fiscal de la inversión empresarial.

* Real Decreto-Ley 9/1981, de 5 de junio, sobre medidas para la reconversión industrial.

* Ley 2/1981, de 25 de marzo, sobre regulación del mercado hipotecario.

* Ley 21/1982, de 9 de junio, sobre medidas para la reconversión industrial.

CAPITULO VI

**LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1983-1985**

**La Evolución de los Gastos Fiscales
en el Periodo 1983-1985**

VI.1) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983

El gasto fiscal recogido en este documento se estima atendiendo al criterio de caja, lo que supone una ruptura con los presupuestos anteriores, en cuanto al criterio de imputación de los beneficios fiscales asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, en este presupuesto no se ha contemplado las modificaciones introducidas por la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, probablemente debido a su tardía aprobación. No se contempla, por tanto, las modificaciones realizadas sobre los tipos impositivos de los impuestos indirectos, desvirtuando con ello el coste de los beneficios tributarios asociados a los mismos.

Por último, es necesario subrayar la escasa información ofrecida en este presupuesto y la posible existencia de un cambio metodológico sobre el que no se proporciona información alguna(1).

VI.1.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El gasto fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha estimado atendiendo al criterio de caja, es decir se atiende a la normativa vigente para efectuar la declaración correspondiente al ejercicio 1982. Este cambio de criterio nos parece oportuno ya que los beneficios tributarios asociados al I.R.P.F. en 1982, se traducen en gasto fiscal en 1983.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 establece en 147.600 millones el coste de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, presentando una tasa de variación del 130,6 por ciento. Esta tasa de crecimiento no debe alarmarnos ya que, como posteriormente veremos, es consecuencia principalmente de la introducción de un nuevo beneficio tributario.

1) Primas de Seguros

La deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez, así como de las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades laborales cuando amporen entre otros el riesgo de muerte o invalidez no sufre ninguna modificación normativa. Se mantiene tanto el

porcentaje del quince por ciento, como el límite máximo de desgravación (45.000 pts.) y la exigencia de soporte documental. A falta de justificación, como ya ocurría en ejercicios anteriores es posible practicar una deducción de 10.000 pts para el conjunto de determinados gastos personales. El coste de esta deducción según la Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág. 119) asciende a 32.078 millones, frente a los 26.229 correspondientes al ejercicio de 1981. El avance de este gasto fiscal se debe, como ya hemos reitarado anteriormente, a que esta deducción se convierte en una desgravación general sin necesidad de justificación documental.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

Según el Presupuesto de Gastos Fiscales 1983 (pág.2) la desgravación por inversión en vivienda propia representa el 40,9% de los gastos fiscales correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo tanto, en términos presupuestarios, el coste de la deducción anterior supone 60.368,4 millones. Atendiendo a los datos liquidados (2) este coste asciende a 49.849 millones.

A pesar de la diferencia entre estas dos cifras, consideramos más relevante destacar el avance de la carga del beneficio tributario asociado a la

adquisición de vivienda habitual, avance que en términos presupuestarios representa el 39,74% y en términos liquidados el 12,05 por ciento.

El mayor peso de la desgravación por vivienda habitual creemos que sigue teniendo como causa el elevado número de contribuyentes acogidos a esta deducción.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

El coste de la deducción por adquisición o suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable supone, para el ejercicio 1982, 18.202 millones (3); advierte por tanto una minoración respecto al ejercicio anterior de doce puntos porcentuales.

La razón del retroceso del coste de la desgravación por inversión en valores mobiliarios estriba principalmente en modificaciones normativas. Si en ejercicios precedentes esta deducción para una amplia gama de títulos se establecía en el 20 y 22 por ciento. En 1982, estos porcentajes desaparecen, quedando sólo el general del quince por ciento. Asimismo, se mantiene la exigencia de permanencia en cartera de los títulos durante tres años. Por otra parte, el límite de la base de esta deducción se restringe al incluir a las inversiones realizadas en

cuentas fiscales de ahorro en el porcentaje del veinticinco por ciento de la base imponible.

4) Discriminación de Rentas

El artículo treinta de la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982 recoge la nueva deducción del uno por ciento sobre los rendimientos netos del trabajo personal.

El coste de esta deducción es verdaderamente elevado, dado que afecta a la gran mayoría de los sujetos pasivos del impuesto, así según datos presupuestados supone 50.184 millones, en términos liquidados asciende a 54.602 millones (4).

Esta deducción es la causa principal del espectacular avance que ha experimentado el gasto fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

VI.1.2) Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal consecuencia de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre Sociedades supone, para el ejercicio 1982, 165.900 millones, el avance respecto al ejercicio anterior se sitúa en una tasa del cinco por ciento.

1) Incentivos a la Inversión

- La deducción por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa o representativos de Deuda Pública presenta algunas modificaciones recogidas en el artículo 35 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982. El porcentaje de deducción aplicable se mantiene en el diez por ciento, sin embargo aumenta la exigencia de mantenimiento de los títulos a cinco años y se establece como límite de esta deducción el veinte por ciento de la cuota líquida. Por otra parte, es de destacar que se toma como base de la deducción la inversión neta realizada en la suscripción de valores mobiliarios.

- Las deducciones correspondientes a inversiones en activos fijos nuevos y por creación de empleo se mantienen en los mismos términos que en el ejercicio 1981.

Se establece además, una deducción adicional en la cuota del cinco por ciento sobre la inversión neta realizada en activos fijos materiales nuevos. Beneficio que no se ha debido recoger en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983, o al menos no se proporciona ninguna información al respecto.

El presupuesto de gastos fiscales establece que el coste de los beneficios tributarios que

incentivan la inversión empresarial representa el 24,2% del total de gastos fiscales correspondientes al Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, el gasto fiscal derivado de incentivos a la inversión empresarial supondría 40.147,8 millones. Parece, sin embargo, que este gasto fiscal está infravalorado al no efectuar una estimación completa del coste de las distintas deducciones asociadas a la inversión empresarial.

2) Tipos Especiales

Si bien el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 no ofrece una valoración explícita del coste que supone la existencia de tipos especiales en el Impuesto sobre Sociedades. Dado que se establecen como porcentajes de participación en el gasto fiscal de este impuesto, el 24,2% correspondiente a los incentivos a la inversión y el 60,8% anejo a los incentivos a la financiación. Por exclusión, el coste de los tipos especiales supone el quince por ciento del gasto fiscal existente en el Impuesto sobre Sociedades, en términos absolutos este coste ascenderá a 24.885 millones.

El tipo general aplicable en el ejercicio 1982 sigue siendo el 33%, por tanto todos los tipos que difieran de éste originan una menor recaudación y

constituyen gasto fiscal.

Respecto al ejercicio 1981, la única modificación existente en 1982 en cuanto a los tipos especiales es la recogida en el artículo 36 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982. Por este artículo, el tipo aplicable a las Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito y Mutuas de Seguros pasa del dieciocho al veintidós por ciento. En el resto de los tipos no existen modificaciones.

Evidentemente la aproximación de este tipo especial al general ha tenido que reducir el coste de los tipos especiales, ahora bien dado que el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 no nos proporciona ninguna información al respecto, no podemos determinar cual ha sido la consecuente limitación del gasto fiscal.

3) Incentivos a la Financiación

En cuanto a los incentivos a la financiación, éstos representan el 60,8% del gasto fiscal anejo a este tributo, es decir 100.867,2 millones. Este gasto es consecuencia, principalmente, del favorable tratamiento otorgado a la Deuda Exterior, tanto pública como privada.

La tasa de crecimiento del gasto fiscal

atribuible al Impuesto sobre Sociedades es la menor de las recogidas desde el año 1979. Este menor crecimiento se puede explicar por la elevación del tipo aplicable a las Cajas de Ahorro, Rurales, Cooperativas de Crédito y Mutuas de Seguros; por la exigencia del mantenimiento de los títulos durante cinco años para poder practicar la deducción por suscripción de valores mobiliarios; y porque la deducción por inversiones en activos fijos nuevos no ha experimentado ninguna variación respecto al ejercicio 1981.

Como ya habíamos advertido, creemos de todas formas que el coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Sociedades se encuentra infravalorado al no reflejar la carga que para la Hacienda Pública supone la deducción por inversión neta en activos fijos nuevos, y porque tampoco se tiene en cuenta los beneficios tributarios concedidos a través de las leyes de reconversión.

VI.1.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

En El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 no se proporciona ninguna información sobre el gasto fiscal correspondiente al Impuesto sobre

Sucesiones, de tal forma que sólo conocemos la cifra global del gasto fiscal correspondiente a este tributo, ésta asciende a 2.700 millones, presentando un crecimiento relativo, respecto a 1982, de ocho puntos porcentuales.

Suponemos que la estimación del gasto fiscal originado por este tributo es consecuencia de las exenciones sobre las adquisiciones por herencia o legado de obligaciones y bonos de caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocios, de las establecidas por la transmisión mortis-causa del patrimonio familiar mobiliario o agrícola, así como de los beneficios fiscales afectos a determinadas operaciones seguros.

VI.1.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El coste de los beneficios tributarios, incluidos en la estimación, existentes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados asciende, en 1983, a 12.500 millones, presentando un avance relativo del 1,6 por ciento.

Si bien, el P.G.F.1983 no establece cuales son los beneficios tributarios para los que se ha

realizado una estimación de su coste; dada la consonancia entre las cifras de gasto fiscal correspondientes a 1982 y 1983. Podemos suponer que los beneficios tributarios incluidos en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 son los mismos que los recogidos en 1982 es decir, los relativos a préstamos representados por bonos de caja emitidos por Bancos Industriales y de Negocios, los relativos a viviendas de protección oficial.

Al igual que ha ocurrido en años anteriores, el gasto fiscal estimado para este impuesto no incluye los beneficios tributarios recogidos en distintas normas de carácter especial. En este sentido, nos parece importante destacar la existencia de beneficios fiscales incluidos en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, para los que no existe una estimación de su coste.

VI.1.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El gasto fiscal asociado al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas supone, en 1983, 166.300 millones, y presenta un crecimiento relativo del 7,9

por ciento.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 nos encontramos con una tasa de crecimiento del gasto fiscal relativo a este tributo de 105,8%. Nosotros creíamos que este "espectacular" avance se debía a la consideración de la no sujeción de las exportaciones como beneficio tributario. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983, los datos sobre el coste de los beneficios fiscales anejos a este tributo son muy parejos a los recogidos para 1982. Sin embargo, en 1983 se establece como causas principales del gasto fiscal asociado a este impuesto, las exenciones a favor de determinadas operaciones de seguros, de los productos de primera necesidad, y de las viviendas de protección oficial. Ello nos hace dudar de la fiabilidad de los datos sobre el gasto fiscal derivado de este tributo para 1983. Las únicas explicaciones posibles sobre el avance de este gasto fiscal sería que se hubiera contemplado la elevación de los tipos impositivos establecida en el Real Decreto 24/1982, de 29 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria Financiera y Tributaria, o bien que exista un cambio metodológico que suponga la inclusión de nuevos beneficios fiscales no contemplados hasta el momento.

Al igual que ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en este impuesto no se ha practicado una estimación del coste de los beneficios otorgados por la Ley 18/1982 (5).

VI.1.6) Impuestos sobre el Consumo

El gasto fiscal derivado de los impuestos sobre el consumo representa, en 1983, 56.600 millones, y presenta una tasa de crecimiento del dos por ciento.

Impuestos Especiales

No existe en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 ninguna información sobre los beneficios tributarios afectos a estos impuestos, por ello sólo podemos ofrecer las cifras globales del gasto fiscal correspondientes a cada tributo.

- El Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas presenta un gasto fiscal de 600 millones, lo que supone un avance respecto a 1982 del cien por cien, crecimiento del que no podemos determinar sus causas.

- El gasto fiscal derivado del Impuesto

sobre Bebidas Refrescantes asciende a 900 millones, mostrando un avance respecto a 1982 de veinte puntos porcentuales.

- En el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares el gasto fiscal asciende a 23.200 millones, frente a los 20.400 millones recogidos en el presupuesto anterior.

Impuesto sobre el Lujo

Si bien sigue siendo este tributo, dentro de los impuestos sobre el consumo, el que provoca un mayor gasto fiscal. En 1983, se advierte una reducción del gasto fiscal asociado, frente al existente en 1982. Prueba de ello es que para 1983 el gasto fiscal asciende a 31.900 millones frente a los 34.100 millones en 1982.

VI.1.7) Monopolios Fiscales

En cuanto al gasto fiscal correspondiente a los Monopolios Fiscales no existe ninguna información.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983 se recoge la cuantía de 3.000 millones como coste de los beneficios integrados en el Monopolio de

Tabacos, no existiendo, por tanto, ninguna modificación respecto al año anterior.

VI.1.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

Al igual que ocurre con los Monopolios Fiscales, la información sobre el coste de los beneficios tributarios asociados a estos tributos sigue siendo nula, únicamente se detallan la cifras de gastos fiscales, sin ofrecer ningún soporte informativo. Así, corresponden 111.100 millones como gasto fiscal relativo a los Derechos Arancelarios a la Importación y 25.000 millones como coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.

VI.2) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 se caracteriza, como ya viene siendo habitual, por la falta de información sobre los beneficios tributarios para los que se ha procedido a realizar una estimación del gasto fiscal correspondiente.

En este documento se advierte, también, un cambio metodológico que afecta al Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares. Modificación que puede desvirtuar el análisis comparativo realizado sobre los impuestos sobre el consumo.

VI.2.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este documento carece de información sobre los beneficios tributarios correspondientes a este impuesto y para los que se ofrece una estimación de su coste. En este presupuesto se establece que su elaboración sigue los mismos criterios que los utilizados en los documentos presupuestarios anteriores, por ello suponemos que los beneficios contemplados son los mismos que los incluidos en el presupuesto anterior, y el ejercicio de referencia es el de 1983 a declarar en 1984, es decir creemos que se

mantiene el criterio de caja para contabilizar los gastos fiscales.

El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas representa, en 1984, 170.180 millones y el crecimiento, respecto al año anterior, asciende a quince puntos porcentuales. Como posteriormente veremos, el avance registrado es consecuencia de la tendencia creciente que manifiesta la deducción por inversión en valores mobiliarios, y principalmente de la deducción por discriminación de rentas.

1) Primas de Seguros.

La deducción correspondiente a las primas de seguros de vida, muerte o invalidez permanece sin modificaciones. Se mantiene incluida en el conjunto de la deducción por gastos personales, con la posibilidad de consignar una deducción de 10.000 pts., para un conjunto de éstos, a falta de justificación documental.

La Memoria de la Administración Tributaria de 1984 (pág.119) recoge como coste de esta deducción la cuantía de 31.074 millones, se produce por tanto una reducción de la carga asociada a este beneficio, en términos liquidados, respecto al ejercicio anterior, del 1,1 por ciento.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

El gasto fiscal de la deducción por adquisición de vivienda habitual representa, en términos liquidados, 46.142 millones (Memoria de la Administración Tributaria 1984, pág.119). Advertimos, por tanto, una reducción del coste asociado a este beneficio de 7,43 puntos porcentuales.

La reducción del gasto fiscal anterior se debe a la introducción como límite de la base, para las deducciones por inversión, el treinta por ciento sobre la base imponible total (6).

3) Inversión en Valores Mobiliarios

Esta deducción presenta importantes modificaciones para el ejercicio 1983, debido a la aprobación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

Como en el ejercicio anterior, se mantiene el porcentaje único de desgravación del quince por ciento, si bien para este ejercicio sólo es aplicable a la adquisición por suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable con cotización en Bolsa y a la Deuda Pública Interior. Desaparece la exigencia de mantenimiento de los títulos durante tres años. Por otra parte, el límite de la base de esta

deducción pasa del veinticinco por ciento de la base imponible al treinta por ciento para una serie de deducciones por inversión.

El gasto fiscal consecuencia de esta deducción representa 26.038 millones (Memoria de la Administración Tributaria 1984, pág.119), se produce por tanto un avance relativo del 43%

La razón del crecimiento anterior podría tener su causa en el mayor atractivo de la inversión en Bolsa, unido a la desaparición de la exigencia de mantenimiento de los títulos en la cartera, durante tres años, lo que posibilita un mayor dinamismo de las inversiones.

4) Discriminación de Rentas

Se mantiene para el ejercicio 1983 la deducción del uno por ciento sobre los rendimientos netos del trabajo personal sin límite alguno.

El coste de esta deducción, en términos liquidados (7), asciende a 65.965 millones, con un crecimiento relativo del 20,8 por ciento. Evidentemente, la mayor importancia de esta deducción es debida al elevado peso que los rendimientos del trabajo mantienen sobre el total de la renta declarada.

VI.2.2) Impuesto sobre Sociedades

El coste de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre Sociedades se estima en 158.600 millones, con una tasa de variación negativa, respecto al ejercicio precedente, de 4,4 por ciento.

El presupuesto de gastos fiscales no proporciona ninguna información sobre los beneficios tributarios de los que se deriva el gasto fiscal anterior. Suponemos que se mantiene la estimación del coste asociado a los tipos especiales, a la deducción por determinadas inversiones, y a los incentivos a la financiación. Por ello, intentaremos recoger las modificaciones normativas realizadas sobre estos tres conceptos, que hayan podido ser la causa del retroceso del gasto fiscal correspondiente a este tributo.

1) Incentivos a la Inversión

- La deducción por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa, establecida en el artículo veintiséis de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades desaparece conforme a lo previsto en el artículo dieciséis de la Ley 5/1983 de 29 de junio. Como consecuencia de esta supresión, desaparece el gasto fiscal asociado a la

deducción por suscripción de valores mobiliarios.

- En cuanto a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos se prorroga el régimen establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982 (8).

La deducción excepcional del cinco por ciento de la inversión neta realizada en la adquisición de activos fijos materiales y nuevos sigue existiendo para 1983 (9). Sin embargo, parece que el coste de esta deducción no ha sido recogido en el presupuesto de gastos fiscales.

2) Tipos Especiales

En el ejercicio 1983, el tipo impositivo aplicable con carácter general es del 35%. Frente a este tipo, las Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y Mutuas de Seguros pasan a estar sometidas al tipo del veintiséis por ciento, se reduce por tanto la diferencia entre este tipo y el general a nueve puntos, frente a los once puntos del ejercicio 1982.

Las entidades exentas tributan al tipo del dieciocho por ciento, frente al quince por ciento, tipo aplicable en el ejercicio precedente.

En cuanto a las rentas sometidas al impuesto obtenidas por no residentes, el tipo aplicable con carácter general para este ejercicio se sitúa en el

dieciséis por ciento en virtud de lo dispuesto en la Ley 5/1983 de 29 de junio.

Por tanto, si en términos generales se produce la aproximación de los distintos tipos especiales al general, creemos que la consecuencia directa será la limitación del gasto fiscal asociado a este concepto.

Una vez expuestas las distintas modificaciones normativas sobre los beneficios tributarios estudiados, podemos decir que el menor gasto fiscal que, para este año, presenta el Impuesto sobre Sociedades podría ser consecuencia de la aproximación de los distintos tipos impositivos al general, y de la desaparición de la deducción por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa. Por otra parte, nada se puede establecer sobre los incentivos a la financiación ya que el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 no proporciona, a este respecto, ninguna información.

VI.2.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El gasto fiscal adscrito al Impuesto General sobre las Sucesiones representa, en 1984, 2.850

millones, y experimenta un avance de cinco puntos porcentuales respecto al periodo impositivo anterior.

A pesar de la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas, esta cesión no parece tener reflejo en este presupuesto.

VI.2.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados asciende a 13.700 millones, con un avance de 9,6 puntos porcentuales. De la cifra global de gasto fiscal provocado por este impuesto, 12.000 millones corresponden a transmisiones inter-vivos y 1.300 millones a actos jurídicos documentados.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 no proporciona información sobre los beneficios tributarios incluidos en la estimación. Este hecho es verdaderamente grave ante la concesión de determinados beneficios fiscales a los sectores en reconversión por la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización. Pudierá ser, que el coste de estos beneficios tributarios se hubieran incluido parcialmente en el presupuesto, ello

explicaría la presencia de una tasa de variación del nueve por ciento.

Por otra parte, es de destacar que no se contempla el proceso de cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

Por todo lo anterior, creemos que el gasto fiscal imputado a este impuesto no responde a la realidad.

VI.2.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El gasto fiscal correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas representa, en 1984, 191.245 millones y experimenta un avance relativo del quince por ciento.

El crecimiento observado del gasto fiscal asociado a este tributo puede ser consecuencia del aumento de los tipos impositivos recogido en el artículo treinta y cuatro de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984. Como los beneficios tributarios que se recogen en el presupuesto de gastos fiscales por este impuesto corresponden a operaciones exentas, cuanto mayor es el tipo impositivo, mayor es el coste correspondiente a la exención.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 no proporciona información alguna sobre los beneficios tributarios, asociados a este impuesto, e incluidos en este documento. Por ello, creemos que se debe seguir estimando el coste asociado a las exenciones relativas a productos de primera necesidad, a la primera transmisión de viviendas de protección oficial y a determinadas operaciones de seguros, no incluyéndose por tanto los beneficios fiscales afectos a este impuesto concedidos por la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

VI.2.6) Impuestos sobre el Consumo

El coste de los beneficios tributarios presentes en los impuestos sobre el consumo supone 117.582 millones y manifiesta un crecimiento respecto al año anterior del 107,7 por ciento. Advertimos ya, que esta tasa no refleja realmente el avance experimentado por el gasto fiscal correspondiente a estos tributos, ya que recoge parcialmente un cambio metodológico existente en el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.

Impuesto Especiales

- El Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas presenta un gasto fiscal de 620 millones, lo que supone un avance, respecto a 1983, de 3,2 por ciento.

- El coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes asciende a 1.000 millones; el avance relativo se cifra en el once por ciento.

- En el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares se ha realizado un cambio metodológico que explica la existencia de una tasa de variación de 259,9%. El gasto fiscal asociado a este tributo representa 83.500 millones, y el 71 por ciento del gasto fiscal total atribuido a los impuestos sobre el consumo.

En cuanto a las modificaciones metodológicas es de destacar:

- La exención de los suministros de productos gravados para su utilización como materia prima en la industria. El coste de esta exención se había infravalorado en ejercicios precedentes.

- Los tipos especiales para el gasóleo B utilizado en los sectores agrícola y pesquero, cuyo

coste no se había incluido en anteriores presupuestos.

Impuesto sobre el Lujo

El gasto fiscal derivado del Impuesto sobre el Lujo supone 32.462 millones, consecuencia principalmente de los beneficios fiscales concedidos a favor de las adquisiciones de determinados vehículos.

VI.2.7) Monopolios Fiscales

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 no proporciona ninguna información sobre los beneficios fiscales asociados a estos impuestos. Por ello sólo podemos ofrecer la cifra de 3.000 millones que corresponde al gasto fiscal asociado al Monopolio de Tabacos.

VI.2.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El gasto fiscal correspondiente a estos impuestos representa en este año 153.000 millones, y manifiesta una tasa de variación del 24 por ciento, tanto sobre las cifras globales como en lo que referente a esta tasa de variación no se proporciona

en el presupuesto ninguna información.

VI.3) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 supone una ruptura con los presupuestos anteriores. Esta ruptura estriba en dos aspectos principalmente, por una parte, se aprecia una mayor información en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre las Sociedades; por otra, en estos dos impuestos se atiende al criterio del devengo como criterio de imputación de los gastos fiscales asociados. Paralelamente, el resto de los impuestos siguen conservado como criterio de imputación, del coste de los beneficios tributarios existentes, el criterio de caja.

El cambio de criterio en la estimación del coste de los beneficios tributarios señalado provoca que el coste de los beneficios tributarios correspondientes al ejercicio 1984, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el Impuesto sobre Sociedades no haya sido contemplado en la serie de gastos fiscales que estamos estudiando.

VI.3.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Si bien en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 se recoge el coste de los beneficios tributarios asociados a este impuesto atendiendo a la normativa aplicable al ejercicio 1985, nosotros vamos a realizar el análisis poniendo de relieve las grandes diferencias existentes, atendiendo a los datos liquidados, entre el gasto fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 1984 y el referido al ejercicio 1985.

El gasto fiscal derivado de los beneficios tributarios, incluidos en la estimación, correspondiente a este tributo, asciende a 191.100 millones, presenta pues un crecimiento, respecto a 1984, del 12,3 por ciento. Si bien, este avance relativo lo debemos considerar erróneo, ya que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 se atendió a la normativa vigente para realizar la declaración correspondiente al ejercicio 1983, y en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 se atiende a la declaración correspondiente al ejercicio 1985, por tanto no se ha tenido en cuenta el ejercicio 1984.

1) Primas de Seguros

La deducción por primas de seguros de vida

muerte o invalidez así como las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte o invalidez, para el ejercicio 1984 se mantiene en el quince por ciento con el límite máximo de 45.000 pts.

Sin embargo, respecto al ejercicio 1983, la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984 recoge como deducción aplicable sin necesidad de justificación documental, para el conjunto de de gastos personales la cuantía de 10.000 pts. incluyendo en este límite a la deducción por gastos excepcionales de carácter no suntuario.

La Memoria de la Administración Tributaria 1985 (pág.73) establece como coste de la deducción por primas de seguros, para el ejercicio 1984, 6.191 millones.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 recoge como gasto fiscal asociado a esta deducción la cifra de 15.000 millones. Este gasto fiscal se ha estimado atendiendo a la normativa prevista para 1985, recogida en la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985. Por esta ley, esta desgravación pasa a tener la naturaleza de deducción por inversión manteniendo el porcentaje de

desgravación en el quince por ciento y teniendo como límite para la base conjunta, de una serie de deducciones por inversión, el treinta por ciento de la base imponible.

2) Adquisición de Vivienda Habitual

Para el ejercicio 1984 la deducción por adquisición de vivienda habitual se sigue manteniendo en el quince por ciento, con el límite, para la base de un conjunto de deducciones por inversiones, del treinta por ciento de la base imponible. El coste de esta deducción para el ejercicio 1984 se estima en 51.408 millones (10).

La carga de esta desgravación, atendiendo al Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985, representa 46.800 millones; si bien no podemos determinar con total seguridad cual es la normativa de base sobre la que se ha realizado la estimación (11), ya que para el ejercicio 1985 además de la deducción del quince por ciento por adquisición de vivienda habitual, se establece una deducción del diecisiete por ciento por adquisición de vivienda de nueva construcción cualquiera que sea su destino (12). Creemos que esta última desgravación no ha sido recogida en el presupuesto.

3) Inversión en Valores Mobiliarios.

Para el ejercicio 1984 la deducción por suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable con cotización en Bolsa y de deuda pública interior desgravable se mantiene en el quince por ciento, se exige nuevamente el periodo de tenencia de tres años, y el límite conjunto del 30% sobre la base imponible. La Memoria de la Administración Tributaria 1985 (pág.73) recoge, para el ejercicio 1984, como coste de esta desgravación la cuantía de 32.920 millones.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 estima, sin embargo, que la carga asociada a esta desgravación representa 15.300 millones. Esta cifra responde al nuevo tratamiento, de la suscripción de valores mobiliarios, establecido por la Ley 50/1984 de Presupuestos Generales del Estado para 1985. Esta modificación supone la división en dos tramos de este beneficio fiscal, ya que se mantiene el porcentaje del quince por ciento para la deducción por suscripción de renta fija con cotización en Bolsa y de la deuda pública interior desgravable, y se amplía al 17% la desgravación aplicable a la suscripción de renta variable con cotización en Bolsa. Es necesario señalar que se mantiene la exigencia de permanencia en cartera

de los títulos durante tres años, así como el límite conjunto del treinta por ciento de las base imponible.

A pesar de que el Presupuesto de Gastos Fiscales recoge explícitamente la normativa referida al ejercicio 1985, nos parece que el gasto fiscal asociado a la nueva deducción por suscripción de valores mobiliarios está infravalorado.

4) Discriminación de Rentas

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 modifica la deducción sobre los rendimientos netos del trabajo personal, que si bien se mantenía en el uno por ciento, establecía un límite de 10.000 pts. por cada perceptor de esta clase de rendimientos. El gasto fiscal, según los datos de la Memoria de la Administración Tributaria 1985 (pág.73), asociado a este beneficio suponía 61.069 millones.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 recoge el coste de esta deducción atendiendo a la normativa aplicable al ejercicio 1985. El coste asciende a 114.000 millones y la nueva normativa se recoge en el artículo 53 de la ley 50/1984 de Presupuestos Generales del Estado para 1985 en los términos siguientes: "Por rendimientos del trabajo se deducirá la cantidad fija de 20.000 pesetas. Para unidades familiares con más de un perceptor de

rendimientos del trabajo, el primer perceptor en orden de cuantía de rendimientos netos tendrá derecho a la deducción fija de 20.000 pesetas; el segundo, al 1 por 100 de sus rendimientos netos del trabajo, hasta un máximo de 10.000 pts, y por los demás perceptores, en su caso, no se aplicará deducción alguna".

VI.3.2) Impuesto sobre Sociedades

La normativa base para proceder a la estimación del gasto fiscal, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, es la aplicable en el ejercicio 1985.

Si bien por agregación del coste de los beneficios tributarios para los que se ha realizado una estimación, el gasto fiscal total por este impuesto supondría 172.529 millones, de esta cifra se ha deducido la parte correspondiente al País Vasco, obteniendo así 160.000 millones como carga de los beneficios tributarios, presentes en este impuesto, para el Estado.

1) Incentivos a la Inversión

El gasto fiscal derivado de los incentivos a la inversión empresarial supone 70.000 millones.

Los incentivos a la inversión empresarial,

cuyo coste se estima en este presupuesto, se regulan en el artículo cincuenta y nueve de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985, que modifica el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades. Así, la deducción por inversión en activos fijos nuevos se establece en el quince por ciento, con un límite conjunto para determinadas inversiones del 25 por ciento de la cuota líquida. La deducción por creación de empleo se modifica en su aplicación, estableciéndose una deducción de 500.000 pesetas por cada hombre-año de incremento del promedio de la plantilla. Si bien la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 establece como límite de esta deducción el treinta por ciento de la cuota líquida, este límite desaparece en virtud de lo dispuesto en el artículo segundo del Real Decreto-Ley 2/1985 (13).

Por otra parte, es de destacar la desaparición de la deducción adicional sobre la inversión neta en activos fijos nuevos, aunque parece que el coste de esta deducción nunca había sido incluido en el presupuesto de gastos fiscales.

2) Tipos Especiales

El gasto fiscal consecuencia de la desviación del tipo general en el Impuesto sobre

Sociedades asciende a 1.279 millones, esta cifra parece que en este presupuesto sólo responde al coste ocasionado por los tipos especiales aplicables a las Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales, Cooperativas de Crédito, Sociedades de Garantía Recíproca y Fondos de Inversión Mobiliaria.

El cálculo de este gasto fiscal se ha realizado tomando como base los tipos aplicables para el ejercicio 1985. En este ejercicio, el tipo general es del 35% siendo este tipo también el aplicable a las Cajas de Ahorro y éste es la única diferencia, en cuanto a tipos se refiere, con los aplicables en los ejercicios que se iniciaron dentro de 1984.

El coste para la Hacienda Pública del tipo del 26 por ciento aplicable a las Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales, Cooperativas de Crédito y Sociedades de Garantía Recíproca supone 535 millones.

En cuanto al coste del tipo especial aplicable a los Fondos de inversión Mobiliaria, éste se cifra en 744 millones.

No existe ningún cálculo sobre el coste de los tipos especiales aplicables a Entidades no residentes, así como a determinadas Entidades exentas.

3) Incentivos a la Financiación

Bajo este concepto se recogen los distintos

incentivos a la financiación establecidos en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital, que como es lógico van perdiendo peso en el transcurso del tiempo, aún así el gasto fiscal asociado es muy importante representando para el ejercicio 1985, 79.250 millones.

4) Entes jurídicos no societarios

El gasto fiscal asociado a estas entidades se estima en 17.000 millones. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 no recoge información sobre la base de estimación de este gasto fiscal.

VI.3.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El gasto fiscal derivado de este impuesto representa para 1985, 3.500 millones, con una tasa de variación relativa del 22,8 por ciento.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 sigue sin proporcionar información sobre los beneficios tributarios incluidos en la estimación; si bien en este año, a diferencia de ejercicios precedentes, se ha tenido en cuenta el proceso de cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas. Por ello, el avance del 22,8% puede ser consecuencia de una mayor información.

VI.3.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El gasto fiscal derivado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados supone, para 1985, 16.000 millones. De éstos, 13.651 corresponden a transmisiones patrimoniales y 2.349 millones a actos jurídicos documentados; la tasa de variación total del impuesto se sitúa en 16,8 por ciento.

Los beneficios fiscales que se han incluido en las estimación son los afectos a las emisiones de cédulas, bonos y obligaciones emitidos por el Estado y el Instituto Nacional de Industria; la exención de las operaciones de constitución, ampliación de capital y fusión de las cooperativas fiscalmente protegidas y por último, las referentes a la declaración de obra nueva, constitución de la propiedad horizontal de viviendas de protección oficial.

VI.3.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

El coste de los beneficios tributarios correspondientes al Impuesto General sobre el Tráfico

de Empresas representa, en 1985, 221.200 millones, con una tasa de variación positiva del 15,7 por ciento.

La razón que impulsa, en este ejercicio, el crecimiento del gasto fiscal asociado a este tributo es la inclusión en la estimación de nuevos conceptos. En presupuestos anteriores, el análisis incluía básicamente las exenciones a favor de determinadas operaciones de seguros; sobre las ventas, entregas y transmisiones de los artículos de primera necesidad; y la establecida a favor de la primera transmisión de viviendas de protección oficial. En este presupuesto, además de los beneficios anteriores se incluyen nuevos conceptos, el desglose de los distintos beneficios es el siguiente:

- El coste de la exención relativa a las ventas, entregas y transmisiones de los productos de primera necesidad supone 45.000 millones.

- Las exenciones sobre las ventas, entregas y transmisiones de libros, revistas y periódicos generan un gasto fiscal de 5.400 millones.

- El gasto fiscal asociado a la primera transmisión de viviendas de protección oficial supone 50.000 millones.

- El coste de la exención de los servicios de enseñanza supone 6.700 millones.

- La exención de los seguros sociales obligatorios representa 95.300 millones.
- El gasto fiscal correspondiente a la exención del transporte ferroviario supone 7.500 millones.
- La exención asociada a los servicios de hostelería y restaurante representa 8.300 millones.
- Por último, se recoge la bonificación para las primeras ventas de hulla, antracita y lignito, cuyo coste ha sido estimado en 3.000 millones.

VI.3.6) Impuestos sobre el Consumo

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 recoge como coste de los beneficios tributarios correspondientes a los impuestos sobre el consumo la cuantía de 131.950 millones, esta cifra supone un crecimiento, respecto a 1984, del 12,2 por ciento.

Impuestos Especiales

El gasto fiscal asociado a estos impuestos representa 91.250 millones, de los cuales el 98% corresponden al Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.

- El Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas presenta un gasto fiscal de 665 millones, con un avance relativo del 7,2 por ciento.

- El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre Bebidas Refrescantes supone 1.071 millones.

- El Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares presenta un gasto fiscal de 89.514 millones consecuencia principalmente de la exención de los suministros gravados para su utilización como materia prima en la industria petroquímica.

Impuesto sobre el Lujo

Este tributo presenta un gasto fiscal de 40.700 millones, 8.238 millones más que los registrados en 1983. Este gasto fiscal procede de las exenciones por adquisición de vehículos autotaxis, de vehículos destinados al alquiler o enseñanza de conductores, de ciclomotores y de vehículos turismo usados; este año, se incluye además el coste de las exenciones correspondientes a armas de fuego.

VI.3.7) Monopolios Fiscales

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985, como ya viene siendo habitual, no proporciona ninguna información sobre los Monopolios Fiscales. El gasto fiscal asociado al Monopolio de Tabacos representa 3.000 millones, no existe, por tanto, ninguna modificación respecto al ejercicio anterior.

VI.3.8) Impuestos Sobre el Tráfico Exterior

La carencia de información sobre el gasto fiscal asociado a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior es realmente importante ante nuestra inminente entrada en la Comunidad Económica Europea. Sin embargo, el gasto fiscal relativo a estos tributos lejos de registrar una moderación, que facilite la adaptación del sistema tributario español, a las exigencias comunitarias, observa un crecimiento del 18 por ciento, situándose la cifra total de gasto fiscal por estos impuestos en 180.500 millones.

NOTAS

- (1) Este cambio metodológico debe estar recogido en el documento "Nota sobre la Metodología utilizada en la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983", Secretaría General Técnica, Ministerio de Hacienda.

Al documento anterior no hemos tenido acceso por ser un documento interno del Ministerio de Economía y Hacienda, la cita la hemos obtenido de Carbajo Vasco D.y F., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986", Hacienda Pública Española nº97, 1985.

- (2) Datos recogidos en la página 119 de la Memoria de la Administración Tributaria 1984, Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid 1985.

- (3) Ibidem.

- (4) Ibidem.

- (5) De 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.

- (6) Este límite se recoge en el artículo diez de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria y afecta a las siguientes deducciones:

- . adquisición de vivienda habitual.
- . suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa.
- . restauración de inmuebles histórico-artísticos.
- . Intereses de préstamos para adquisición de acciones de la empresa en la que se trabaja.

- (7) Datos obtenidos de la 1ª Memoria de la Administración Tributaria 1984 (pág.119), Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid 1985.

- (8) A su vez prórroga del tratamiento establecido por el artículo cuarenta y uno de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982.

- (9) Artículo treinta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983.

- (10) Datos obtenidos de la 1ª Memoria de la Administración Tributaria 1985 (pág.73), Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid 1986.

- (11) Sobre esta deducción en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 (no tiene paginación) se recoge: "A partir de los datos ofrecidos por el C.P.D. y teniendo en cuenta tanto la evolución de la desgravación así como el límite del 30% de la base imponible que deberá ser conjunto, como

se ha indicado anteriormente, resulta una estimación del gasto fiscal en 46.800 millones de pesetas".

- (12) Artículo 7º del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica.

- (13) de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica.

CAPITULO VII**LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1986-1988**

La Evolución de los Gastos Fiscales en el Periodo 1986-1988

VII.1) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 ofrece una mayor información que el presupuesto anterior; en lo que se refiere a la imposición directa atiende al criterio de caja para establecer el coste de los beneficios tributarios correspondientes.

A partir de 1986 contamos con una serie de gastos fiscales con mayor homogeneidad, tanto porque el criterio de caja es el que prevalece como criterio de imputación temporal de los gastos fiscales, como porque a partir de este año se estima el coste de los mismos beneficios tributarios para cada impuesto.

VII.1.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El coste de los beneficios tributarios inherentes al I.R.P.F., para 1986, se estima en 300.400 millones, esta cifra supondría un avance respecto al año anterior del 57,2 por ciento. Sin embargo, una parte de este crecimiento se debe a la

incorporación de nuevos conceptos que se traducen en gasto fiscal que, o bien anteriormente no existían, o no eran incluidos en la estimación.

Es necesario tener presente que en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 1985, a declarar en 1986, se ha producido un cambio sustancial, respecto a ejercicios anteriores, y que lógicamente también ha afectado a los gastos fiscales. Este cambio normativo se ha producido de la mano de estas tres disposiciones: Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica; Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1) y Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

1) Primas de Seguros

La pérdida de recursos que para la Hacienda Pública ocasiona la deducción por primas de seguros asciende a 7.073 millones.

La deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez sigue manteniendo el porcentaje del quince por ciento. Sin embargo, respecto al ejercicio 1984, hay una modificación sustancial ya que esta

deducción pasa de estar incluida en el concepto de gastos personales a ser una deducción por inversiones sometida, junto a otras, al límite del treinta por ciento de la base imponible como base de la deducción.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 se recogía los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas atendiendo a la normativa prevista para 1985. Es decir, para el ejercicio 1985 contamos con dos estimaciones del coste de estos beneficios distintas, una incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985 y otra incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986.

El coste de la deducción por primas de seguros correspondiente al ejercicio 1985, asciende a 46.800 millones según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985, y a 7.073 millones según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986. Por tanto, para el mismo concepto y ejercicio existe una diferencia de 39.727 millones que debe responder a una valoración más rigurosa realizada en el último presupuesto en el cual se ha tenido en cuenta el efecto que sobre este beneficio tributario ejerce el límite del treinta por ciento sobre la base imponible.

2) Adquisición de Vivienda

Aunque el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 recoge de forma nominal el sacrificio realizado por la Administración Tributaria ante la deducción por adquisición de vivienda habitual, la estimación del gasto fiscal responde al efecto de la deducción establecida, en el artículo 7 del Real Decreto-Ley 2/1985 sobre Medidas de Política Económica, del diecisiete por ciento para la adquisición de viviendas de nueva construcción cualquiera que sea su naturaleza y destino. Así pues, la desgravación por adquisición de vivienda incluye además de la relativa a la vivienda habitual (quince por ciento), la establecida a favor de la adquisición de vivienda de nueva construcción sea o no habitual (diecisiete por ciento).

El gasto fiscal asociado al beneficio tributario anterior asciende, para 1986, a 86.517 millones, frente a 46.800 millones del ejercicio anterior, esto supone, atendiendo a los datos presupuestados un avance del 84,86 por ciento.

Si, por el contrario, atendemos al coste de la deducción por vivienda según datos liquidados. La Memoria de la Administración Tributaria 1986 (pág.73) recoge, para el ejercicio 1985, 60.794 millones,

frente a 51.408 millones del ejercicio 1984, se produce por tanto un avance, según datos liquidados del 18,25%. Parece entonces que en el Presupuesto de Gastos Fiscales se está sobrevalorando el efecto del artículo 7 del Real Decreto-Ley 2/1985.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

La deducción por suscripción de valores mobiliarios ha sido regulada en artículo 53 de la Ley 50/1984, de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

Esta deducción recoge tanto la desgravación aplicable a la suscripción de títulos de renta fija con cotización en Bolsa, y de deuda pública interior (15%), como la establecida a favor de las suscripciones de títulos de renta variable con cotización en Bolsa (17%). La aplicación de este beneficio tributario está sometida al límite conjunto del 30% sobre la base imponible, y a la obligación de mantener en el patrimonio del sujeto pasivo estos valores, al menos durante tres años.

El gasto fiscal, consecuencia de esta deducción asciende a 22.740 millones según datos presupuestados. En términos de liquidación, este concepto representa 47.715 millones para el ejercicio 1985 y 32.920 millones para el ejercicio 1984. El

avance del gasto fiscal liquidado, creemos que es consecuencia de la ampliación del porcentaje de deducción aplicable a la suscripción de títulos de renta variable con cotización en Bolsa, que pasa del quince al diecisiete por ciento.

El análisis anterior no nos parece de mucha utilidad realizarlo con datos presupuestados ya que tanto en el Presusupuesto de Gastos Fiscales para 1986 como en el correspondiente a 1985 se realiza la estimación del coste de este beneficio tributario atendiendo a la normativa vigente en el ejercicio 1985, sin embargo las cifras ofrecidas en estos documentos no coinciden.

A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 se incluye en este concepto la deducción por suscripción de acciones de una sociedad por los trabajadores de la misma. Si bien, esta deducción, establecida en el Real Decreto-Ley 2/1985 sobre Medidas de Política Económica, entra en vigor el 9 de mayo de 1985 no ha sido contemplada en el presupuesto correspondiente a 1986.

4) Discriminación de Rentas

Para unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal se establece, para el primer perceptor de tales

rendimientos, una deducción de 20.000 pesetas y para el segundo el uno por ciento de los rendimientos netos del trabajo con el límite de 10.00 pesetas, para el resto de los miembros de la unidad familiar no procede la aplicación de esta deducción.

Recordemos que para el ejercicio 1984 esta desgravación se establecía en el uno por ciento de los rendimientos netos del trabajo personal de la unidad familiar, con el límite de 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar que percibiera rendimientos de tal naturaleza.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 se ha cifrado el coste de este beneficio tributario en 120.300 millones. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1985, que recoge la misma normativa y ejercicio, se establecía, por este mismo concepto, la cuantía de 114.000 millones.

Si atendemos a los datos ofrecidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1986 (pág.73) podemos observar el importante efecto que, sobre este gasto fiscal, ha ejercido la modificación normativa. Para el ejercicio 1984, el coste de la deducción por discriminación de rentas ascendía a 61.069 millones, para el ejercicio 1985 se sitúa en 122.512 millones. Esto supone un avance relativo en torno a los cien

puntos porcentuales, mientras que las rentas de trabajo declaradas sólo han aumentado doce puntos porcentuales.

5) Deducción Variable

La deducción variable aplicada por vez primera en el ejercicio 1985 y regulada en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supone un trato de favor para las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal, el límite de este beneficio se establece en 300.000 pts.

El coste de la deducción variable atendiendo a los datos consignados en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 asciende a 20.031 millones, atendiendo a los datos liquidados a 32.672 millones.

6) Coeficiente Corrector de la Deducción General

Es la primera vez que se ofrece una estimación del sacrificio que para la Hacienda Pública supone la aplicación de este coeficiente.

La deducción general no presenta ningún cambio normativo respecto al ejercicio anterior. Es decir, se mantiene con carácter general 17.000 pesetas, y en caso de que varios miembros de la unidad

familiar obtengan individualmente rendimientos netos del trabajo personal, de actividades empresariales, profesionales o artísticas superiores a 150.000 pesetas, se multiplica 17.000 por el resultado de la siguiente operación ($1,5 * n^2$ de miembros de la unidad familiar en los que concurren las circunstancias anteriormente mencionadas).

El gasto fiscal consecuencia de la aplicación del coeficiente corrector asciende a 35.980 millones.

Es de destacar que sobre este beneficio tributario sólo contamos con los datos anteriores, pues los datos liquidados se refieren de forma global a la deducción general.

7) Inmuebles Histórico-Artísticos

Las cantidades invertidas en la restauración de inmuebles histórico-artísticos realizadas desde 1 de enero a 19 de julio de 1985 se benefician de una desgravación del quince por ciento. Con posterioridad a esa fecha, el porcentaje de deducción pasa a ser el 20 por ciento.

El gasto fiscal que genera esta deducción representa 350 millones, pero no se puede determinar por falta de información si en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 se ha tenido en cuenta el

porcentaje aplicable en el segundo periodo, la ampliación de la deducción a las cantidades invertidas no sólo en restauración sino también en adquisición, conservación, ni el límite conjunto del 30% sobre la base imponible. Tampoco podemos realizar un análisis comparativo al ser la primera vez que se estima el coste que representa la aplicación de esta deducción.

8) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

La bonificación del 50% sobre la cuota por los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla origina un coste de 2.159 millones.

9) Trabajos realizados en el Extranjero

Esta deducción, incluida por primera vez en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986, sólo es aplicable a los rendimientos obtenidos por trabajadores españoles, a consecuencia de trabajos directamente realizados en el extranjero en construcciones, montajes o prestación de asistencia técnica y satisfechos por empresas mineras, de explotación de hidrocarburos, constructoras, de montajes o exportadoras de tecnología que sean residentes en territorio español. El porcentaje de desgravación aplicable a estos rendimientos es del quince por ciento.

El gasto fiscal por esta deducción se cifra,

para el ejercicio 1985, en 724 millones.

10) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

La Ley de Presupuestos para 1985 introduce un cambio sustancial en los incentivos a la inversión y al empleo existentes en el Impuesto sobre Sociedades. Separa, esta ley, las deducciones por inversión y creación de empleo, reduce los porcentajes de desgravación aplicables a la inversión y establece una cuantía fija para la creación de empleo.

En cuanto a los incentivos a la inversión en activos fijos nuevos se establece como tipo de deducción el quince por ciento frente al 25% vigente en el ejercicio anterior. Las inversiones especiales también cuentan con una desgravación del quince por ciento. Ambos tipos de deducción mantienen el límite conjunto del 25% sobre la cuota líquida.

Por otra parte, la deducción por creación de empleo se establece en 500.000 pts. hombre-año de incremento del promedio de la plantilla. Esta deducción mantenía como límite, en la Ley de Presupuestos de 1985, el 30% de la cuota líquida. Sin embargo, este límite fue suprimido, para el presente ejercicio, por el artículo 22 del Real Decreto Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política

Económica, pudiendo, por tanto, absorber esta deducción la totalidad de la cuota líquida.

VII.1.2) Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal presente en el Impuesto sobre Sociedades para 1986 asciende a 170.800 millones, con una tasa de variación de 6,8 por ciento. Esta variación tiene como posible explicación la nueva regulación de las deducciones por inversiones y creación de empleo, así como el coste de las bonificaciones en la cuota cuya estimación no había sido realizada anteriormente.

1) Incentivos a la Inversión

Este concepto es sin duda el que mayor importancia manifiesta en el conjunto de los beneficios tributarios asociados a este impuesto. El gasto fiscal derivado de los incentivos a la inversión y al empleo asciende, para 1986, a 84.600 millones.

En páginas anteriores, hemos advertido la trascendencia que sobre estos beneficios tienen la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 y el Real Decreto 2/1985 sobre Medidas de Política Económica. Esta importancia se concreta en la reordenación de las deducciones por inversión y

creación de empleo. Así, para las inversiones en activos fijos nuevos se establece como porcentaje de desgravación, al igual que para las inversiones especiales, el quince por ciento, con el límite conjunto del 25% de la cuota líquida. La deducción por creación de empleo se articula a través de la cuantía fija de 500.00 pts. hombre-año, si bien la Ley de Presupuestos mantiene para esta deducción el límite del 30% de la cuota líquida, el Real Decreto 2/1985 suprime este límite.

2) Tipos Especiales

El coste de las desviaciones del tipo general (35%) en el Impuesto sobre Sociedades supone 1.100 millones.

Para los ejercicios que se inicien dentro de 1985, los tipos del impuesto se regulan básicamente en el artículo 57 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

Se producen, respecto al ejercicio anterior, dos modificaciones importantes, las Cajas de Ahorros quedan sometidas al tipo general por la Ley de Presupuestos, y las Instituciones de Inversión Colectiva serán gravadas al tipo del 13% establecido por la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva. El resto de

Los tipos impositivos, aplicables en el impuesto, permanecen sin modificaciones respecto al ejercicio anterior.

3) Incentivos a la Financiación

El gasto fiscal correspondiente a los incentivos a la financiación existentes en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital supone 69.000 millones.

4) Bonificaciones en la Cuota

La estimación del coste de las bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades se realiza por primera vez en este presupuesto.

Creemos que las bonificaciones recogidas son exclusivamente las contempladas en los artículos 177 y siguientes del Reglamento del Impuesto (2), y en concreto las siguientes:

- Los rendimientos obtenidos por las Administraciones Públicas territoriales derivados de la explotación de servicios de su competencia (99%).

- Los rendimientos e incrementos de patrimonio de las Sociedades de tenencia de acciones de Sociedades extranjeras (99%).

- Los rendimientos de la exportación de libros (99%).

Por tanto, gran parte del gasto fiscal asociado a este impuesto no se encuentra afecto ya al Estado sino a las Comunidades Autónomas.

VII.1.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El coste de los beneficios fiscales existentes en este tributo asciende, en 1986, a 13.900 millones, supone por lo tanto una reducción respecto al año anterior de trece puntos porcentuales.

Al igual que en el impuesto sobre sucesiones, esta minoración es fruto de la progresiva cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

Es de destacar, sin embargo, la presencia de otros beneficios tributarios distintos a los recogidos en el presupuesto de gastos fiscales que, a través de distintas leyes como puede ser la Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, se han deslizado en este impuesto.

VII.1.5) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya entrada en vigor se

produjo el día uno de enero de 1986, provocó un cambio sustancial en la imposición indirecta. En el impuesto que nos ocupa, éste desaparece, sin embargo presenta aún para este ejercicio un gasto fiscal de 73.400 millones.

El gasto fiscal anterior se deriva de lo establecido en la Disposición Transitoria Primera-12 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido por la cual no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas cuyo devengo se produzca antes del día uno de Enero de 1986.

VII.1.6) Impuesto sobre el Valor Añadido

Si bien el artículo primero de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que este impuesto recae sobre el consumo. En este estudio, no ha sido incluido bajo el concepto genérico de impuestos sobre el consumo, ya que dada la gran envergadura de este tributo creemos que se debe realizar un análisis particular del mismo. Por otra parte, nos parece interesante poder determinar si la sustitución del I.G.T.E. por el

I.V.A. ha modificado de forma importante el gasto fiscal asociado a los impuestos indirectos, y sólo se puede realizar esta comparación si se dispone de información individual sobre estos dos tributos.

El ejercicio 1986 ha sido el primero en el que se aplicó el Impuesto sobre el Valor Añadido y el coste de las actividades exentas asciende a 193.800 millones según el presupuesto de gastos fiscales.

La metodología seguida en el documento presupuestario para estimar el coste de las actividades exentas tiene como base el cálculo del valor añadido de estas operaciones y la aplicación a este cálculo del tipo medio de gravamen.

Evidentemente, dado el gran número de operaciones exentas en este impuesto, es difícil realizar una estimación de su coste, pero necesitamos mayor información sobre las exenciones contempladas. Esta falta de precisión que si bien en este año, puede ser disculpada por ser el primero de aplicación del impuesto, es muy preocupante en los años sucesivos como posteriormente veremos.

VII.1.7) Impuestos sobre el Consumo

La entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido ha afectado a la imposición sobre el

consumo de forma relevante. Por una parte, desaparece el Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes. El resto de los impuestos especiales sufren una importante reforma como consecuencia de la aprobación de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales.

Los nuevos impuestos especiales son:

- El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- El Impuesto sobre la Cerveza.
- El Impuesto sobre Hidrocarburos.
- El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

No sabemos para que beneficios tributarios se ha realizado una estimación de su coste. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 sólo establece, al respecto, la pérdida de recursos cifrada en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas en 18.194 millones, para el Impuesto sobre las Labores del Tabaco en 16.380 millones y para el Impuesto sobre Hidrocarburos en 45.151 millones.

En este último tributo se destaca el menor importe de las exención de materias primas con destino a la industria petro-química.

VII.1.8) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

Nuestra adhesión a la Comunidad Económica Europea, el progresivo acercamiento de los impuestos sobre el tráfico exterior a la normativa comunitaria, la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido y la consiguiente desaparición del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores han provocado una visible reducción de los gastos fiscales asociados a estos tributos. Prueba de ello, es el importe del gasto fiscal, para 1986, cifrado en 30.300 millones, que supone un descenso relativo en torno al 83 por ciento respecto al año precedente.

VII.2) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987

La valoración de la información ofrecida en este presupuesto es bien distinta si hacemos referencia a los impuestos directos, o por el contrario a los impuestos indirectos. Si en el primer caso encontramos una mejora informativa notable, sobre todo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, en el segundo se advierte la inexistencia de un análisis riguroso sobre los gastos fiscales asociados a estos impuestos. Ello puede ser debido a la importante reforma que está sufriendo la imposición indirecta en estos años. Este problema lo consideramos especialmente grave, al no poder efectuar una valoración fiable sobre el sentido de la influencia que haya podido ejercer la entrada en vigor del I.V.A. sobre los gastos fiscales anejos a la imposición indirecta.

Por último, queremos destacar que el criterio seguido en la determinación temporal de los gastos fiscales, como en el presupuesto anterior, es el criterio de caja.

VII.2.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas representa, en 1987, 352.100 millones, supone pues un crecimiento relativo del 17,2 por ciento. Este avance, sin embargo, no es resultado de modificaciones normativas, ya que la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, no recoge ningún cambio sobre los beneficios tributarios asociados a este impuesto e incluidos en el presupuesto de gastos fiscales.

1) Primas de Seguros

El coste de esta deducción se valora en 9.500 millones. La estimación de este gasto fiscal se ha realizado teniendo en cuenta exclusivamente el porcentaje de deducción del quince por ciento sobre las primas satisfechas; excluyendo la valoración de la importancia, sobre el concepto que estamos tratando, de las cantidades satisfechas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte o invalidez; tampoco se recoge el efecto que, sobre esta deducción, ejerce su inclusión en el límite conjunto de las deducciones por inversión. Por todo ello, creemos que el coste del

gasto fiscal anejo no responde a la realidad.

Es importante señalar que si en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 se deja constancia de no recoger en las estimación ni las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales, ni el efecto del límite. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 "parece" realizarse una estimación total del gasto fiscal asociado a esta deducción.

2) Adquisición de Vivienda

La importancia de la deducción por adquisición de vivienda es distinta si atendemos a los datos recogidos en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 (pág.13), o si por el contrario, nos referimos a las cifras ofrecidas en la Memoria de la Administración Tributaria de 1987 (pág.80). Estos datos son respectivamente 99.183 millones y 72.253 millones, existe por tanto una diferencia de 26.930 millones, que no podemos explicar al no contar con una información detallada sobre las distintas modalidades de deducción por inversión en vivienda contempladas en la memoria.

El presupuesto de gastos fiscales realiza la estimación del coste de este beneficio tributario atendiendo tanto al efecto restrictivo ejercido por el

límite del treinta por ciento sobre la base imponible para determinadas inversiones, como al efecto expansivo generado por la ampliación del porcentaje de desgravación (17%) para la adquisición de viviendas de nueva construcción cualquiera que sea su uso y destino. Creemos, porque nada se dice al respecto, que no se ha incluido el coste del favorable tratamiento otorgado a la adquisición de viviendas rehabilitadas o a la rehabilitación de viviendas conforme al Real Decreto 2.329/1983, de 18 de julio, sobre Protección a la Rehabilitación del Patrimonio Residencial y Urbano, sin embargo parece que se ha ampliado el campo de estimación incluyendo, no sólo la adquisición de vivienda habitual, sino también la de vivienda de nueva construcción tanto habitual como no habitual.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

En la deducción por inversión en valores mobiliarios se ha incluido además de las deducciones por suscripción de títulos de renta fija (15%) y variable (17%) ya tradicionales, la deducción (3) del diecisiete por ciento de las cantidades satisfechas en la suscripción de acciones de una sociedad, por los trabajadores de la misma, aunque no coticen en Bolsa.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 recoge como coste de la deducción por suscripción de

valores mobiliarios la cuantía de 53.316 millones, sin estimar la influencia que sobre este beneficio fiscal puede tener el límite conjunto del treinta por ciento sobre la base imponible.

La Memoria de la Administración Tributaria correspondiente a 1987 establece como valor global de la deducción por inversión en valores mobiliarios 66.559 millones.

La tendencia al alza que manifiesta este gasto fiscal es fruto de la elevada rentabilidad financiero-fiscal que en este ejercicio han obtenido principalmente los títulos de renta variable.

4) Discriminación de Rentas

El gasto fiscal asociado a la deducción por percepción de rendimientos netos del trabajo, atendiendo al Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987, asciende a 118.519 millones, frente a 120.300 millones del ejercicio anterior. Por este mismo concepto, y referido al ejercicio 1986 la Memoria de la Administración Tributaria 1987 (pág.80) recoge la cuantía de 134.470 millones.

La estimación de la carga que para la Hacienda Pública supone el beneficio tributario anterior se ha realizado atendiendo a las siguientes posibilidades: - si existe un único perceptor de

rendimientos del trabajo personal se consigna una deducción única de 20.000 pesetas; - en el caso de que existan varios perceptores de tales rendimientos, se establece una deducción de 20.000 pts. por el perceptor con rendimientos de esta naturaleza más elevados y el uno por ciento del rendimiento neto del trabajo personal obtenido por el segundo perceptor en orden de importancia (con un límite máximo de 10.000 pesetas). No se observa, por tanto, ninguna modificación normativa en relación al ejercicio 1985.

5) Deducción Variable

En el ejercicio 1986, la deducción variable mantiene el límite máximo de 300.000 pesetas. La cuantía global del beneficio tributario, correspondiente a la aplicación de esta deducción, asciende, en términos presupuestarios, a 20.632 millones. Atendiendo a los datos liquidados esta cifra se eleva a 42.506 millones (4).

6) Coeficiente Corrector de la Deducción

General

El coeficiente corrector de la deducción general se mantiene en los mismos términos del ejercicio anterior. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 se recoge la cifra de 36.391 millones como coste asociado a este beneficio

tributario.

7) Inmuebles Histórico-Artísticos

El gasto fiscal por los beneficios tributarios relativos a los bienes de interés cultural o de inmuebles declarados histórico-artísticos supone 748 millones.

En el dato anterior se incluye la deducción del 20% de la inversión destinada a la adquisición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural y el 20% de los gastos de conservación y reparación de estos mismos bienes. Estas dos deducciones entran dentro del límite conjunto de las deducciones por inversión.

El gasto fiscal correspondiente a los bienes del patrimonio histórico español recoge, también, la deducción del 20% del valor de los bienes del patrimonio histórico español donados al Estado, entes públicos, instituciones de utilidad pública etc.

A pesar del elevado porcentaje de estas deducciones, el gasto fiscal correspondiente tiene escasa importancia; ello es debido al límite del treinta por ciento que afecta a las mismas junto a otras deducciones, y a la escasa habitualidad de las operaciones que materializan la desgravación prevista.

8) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

La bonificación en la cuota por los rendimientos o incrementos patrimoniales obtenidos en Ceuta y Melilla genera un gasto fiscal de 4.602 millones, con un margen de variación de 850 millones. Como vemos, esta deducción tiene escasa importancia en el conjunto de los gastos fiscales asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

9) Trabajos realizados en el Extranjero

En cuanto a la deducción asociada a los rendimientos derivados de trabajos realizados en el extranjero, se ha previsto como coste de la misma el importe de 1.411(-/+282) millones.

10) Aplicación de Incentivos a la Inversión y al Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

Por último, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 se incluye la estimación de los incentivos a la inversión, presentes en el Impuesto sobre Sociedades, para los sujetos pasivos que realicen actividades de carácter empresarial o profesional; el coste de la carga correspondiente asciende a 5.784 millones.

Creemos, dado que no se aprecian modificaciones importantes en las cifras del gasto fiscal correspondiente, respecto al ejercicio

precedente, que esta cuantía se ha estimado tomando la deducción del 15% para la inversión en activos fijos nuevos (excluidos los terrenos) y las 500.000 pesetas hombre-año por creación de empleo.

VII.2.2) Impuesto sobre Sociedades

El coste de los beneficios tributarios, que se deslizan a través del Impuesto sobre Sociedades, asciende a 185.400 millones, lo que supone una tasa de variación respecto al ejercicio anterior de 8,5 por ciento.

Dentro del gasto fiscal global asociado a este impuesto, son las deducciones por inversión y las bonificaciones en la cuota las que registran una mayor fortaleza. Por el contrario, el coste de los tipos especiales, como consecuencia de la aproximación de éstos al tipo general, presenta una tendencia a la moderación. Por último, son los incentivos transitorios a la financiación los que mantienen una clara evolución decreciente.

1) Incentivos a la Inversión

La deducción por inversiones es el gasto fiscal por antonomasia en el Impuesto sobre Sociedades, su coste en 1987 ha sido valorado en

100.000 millones.

Respecto al Presupuesto de Gastos Fiscales de 1986 no existen modificaciones sustanciales tanto en cuanto a la normativa vigente, como a los conceptos contemplados, excepto la deducción (15%) de las inversiones en bienes de interés cultural cuyo coste ha sido incluido en la estimación realizada para 1987 bajo el concepto genérico de deducciones por inversión.

2) Tipos Especiales

El coste que supone la existencia de tipos especiales se estima en 1.166 millones. En este concepto se recogen las desviaciones del tipo general (35%), que para este ejercicio son: - 26% para las Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito, Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca - 18% para el resto de las Cooperativas, así como para las Entidades exentas y con carácter general para las Entidades no residentes en territorio español - 13% para las Instituciones de Inversión Colectiva.

Como vemos, la desviación del tipo general se sigue produciendo en numerosas ocasiones, si bien es cierto que la tendencia registrada supone una progresiva aproximación, por lo que cabe esperar una reducción del gasto fiscal asociado a este concepto.

3) Incentivos a la Financiación

Los incentivos a la financiación, como régimen transitorio, presentan como hemos advertido anteriormente una evolución decreciente, prueba de ello es que su coste, en este ejercicio, supone 64.860 millones frente a 69.000 millones del ejercicio precedente.

4) Bonificaciones en la Cuota

Las bonificaciones en la cuota, concepto recogido por primera vez en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986, son causa de 19.690 millones del gasto fiscal anejo al Impuesto sobre Sociedades. Una vez más, es de destacar que el importe de este gasto fiscal se encuentra infravalorado al no incluir todas las bonificaciones reguladas a través de distintas normas, ya que parece recogerse exclusivamente las establecidas en el artículo 177 y ss. del Reglamento del impuesto.

VII.2.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

El gasto fiscal asociado a este impuesto, para 1987, representa 1.309 millones. La estimación de la cuantía anterior es muy imprecisa, al incluir, como se advierte en el Presupuesto de Gastos Fiscales para

1987 (pág.58), a aquellas Comunidades Autónomas en las que la cesión de este tributo se ha producido en 1986 (5).

VII.2.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 recoge como coste de los beneficios tributarios existentes en este impuesto la cuantía de 12.600 millones, de los cuales 10.405 millones corresponden a Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y el resto (2.195 millones) a Actos Jurídicos Documentados.

Se ha incluido en la estimación del gasto fiscal la reducción de tipos impositivos sobre determinadas operaciones societarias, pero no podemos determinar cuales han sido el resto de los beneficios tributarios incluidos en la estimación por falta de información.

VII.2.5) Impuesto sobre el Valor Añadido

La importancia de los gastos fiscales presentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido se

reduce en relación a 1986. En 1987, se estima como gasto fiscal la cuantía de 187.500 millones frente a los 193.800 millones del año anterior. Estas cifras significan una reducción en torno al tres por ciento.

Al igual que en el año anterior la información sobre los gastos fiscales presentes en el I.V.A. es nula, la estimación se realiza sobre las operaciones exentas genéricamente denominadas, pero no podemos determinar cuáles de éstas han sido incluidas en la estimación. Esta falta de información es especialmente grave, máxime en este año en el que se está produciendo la adaptación del Impuesto sobre el Valor Añadido a nuestro sistema tributario y estamos asistiendo a la proliferación de normativa fiscal con este objetivo.

VII.2.6) Impuestos sobre el Consumo

El Presupuesto de Gastos Fiscales no proporciona ninguna información sobre los impuestos especiales, sólo podemos determinar que para 1987 presentan un gasto fiscal de 118.700 millones con una tasa de variación del 30 por ciento, frente a la tasa de variación negativa registrada en 1986.

VII.2.7) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

No podemos facilitar ninguna información sobre estos impuestos, ante la carencia total de ésta en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987. Este documento proporciona como gasto fiscal asociado a los impuestos sobre el tráfico exterior la cifra de 41.200 millones, con una tasa de variación positiva de 36%

VII.3) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 sigue la línea iniciada por este documento en el año 1986, es decir se mantiene el criterio de caja para estimar el gasto fiscal correspondiente a los beneficios tributarios presentes en el sistema fiscal estatal.

Si bien es cierto que desde 1986 podemos contar con una serie homogénea del coste asociado a los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, es verdaderamente grave la falta de información advertida en el estudio de los impuestos indirectos. Por todo ello, parece que, desde 1986, analizar el presupuesto de gastos fiscales es sinónimo de estudiar exclusivamente la presencia de beneficios tributarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

VII.3.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El coste de los beneficios tributarios, inherentes al I.R.P.F., asciende a 361.889 millones, con un crecimiento relativo respecto a 1987 de 2,8 por ciento. Esta tasa es la que menor fuerza registra en el avance de los gastos fiscales asociados a este impuesto desde 1982.

Los beneficios tributarios analizados en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 son los mismos que fueron estudiados en años anteriores, por lo que sin más preámbulos vamos a iniciar su análisis.

1) Primas de Seguros

El importe de esta deducción, para 1988, asciende a 5.400 millones, frente a los 9.500 millones del año anterior, se advierte una reducción del gasto fiscal asociado a esta deducción de 4.100 millones.

Esta minoración se explica por la modificación del porcentaje de deducción, que pasa del quince al diez por ciento, establecida en el artículo 44 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

Sin embargo, al igual que ocurría en el año anterior, creemos que no se ha realizado la valoración

del efecto que sobre este gasto fiscal ejerce el límite conjunto del treinta por ciento de la base imponible para determinadas inversiones. Por otra parte, seguimos sin tener información sobre la inclusión en la estimación las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepíos y Mutualidades Laborales.

2) Adquisición de Vivienda

El gasto fiscal ocasionado por la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda se cifra según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 (pág.9) en 73.069 millones, según los datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1988 (pág.92) en 92.884 millones. Si revisamos las cifras recogidas en estos documentos, para el año anterior, el presupuesto consignaba 99.183 millones y la memoria 72.223. Es evidente, al realizar la comparación entre ejercicios, que se produce una modificación sustancial.

Así, la memoria explica el alza del coste de esta deducción por las restricciones que en el ejercicio 1987, a declarar en 1988, se producen en la deducción por suscripción de valores mobiliarios; realizándose un trasvase desde las inversiones en valores mobiliarios hacia las de carácter inmobiliario. Cabe preguntarse si el cambio en la

naturaleza de las inversiones se puede realizar con tal rapidez.

Por otra parte, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 se aduce como razón para explicar la reducción del importe de esta deducción, la sobrevaloración de los efectos que el Real Decreto-Ley 2/1985 sobre Medidas de Política Económica ejerce sobre la adquisición de la vivienda. Esta razón es consistente para apreciar la escasa veracidad de las cifras ofrecidas en 1987, pero no parece una explicación de los datos recogidos en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988.

Creemos que para realizar una estimación rigurosa del gasto fiscal, consecuencia de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda, habría que considerar tanto el posible desplazamiento del capital desde inversiones de carácter mobiliario, como la sobrevaloración que se venía realizando del coste asociado a la desgravación por adquisición de vivienda.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

Este beneficio fiscal comprendía en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987 tres conceptos distintos: - la deducción por suscripción de títulos de renta fija con cotización en Bolsa, - la

deducción por suscripción de títulos de renta variable con cotización en Bolsa, - la deducción sobre las cantidades que, mediante desembolso efectivo, invirtieran los trabajadores de una sociedad en la suscripción de acciones de ésta aún cuando no cotizaran en Bolsa.

El gasto fiscal que genera la deducción por inversión en valores mobiliarios, correspondiente a 1988, se cifra en 32.433 millones según el presupuesto de gastos fiscales, y en 13.934 millones según los datos de la Memoria de la Administración Tributaria 1988 (pág.92). Estos datos para el ejercicio anterior eran respectivamente 53.316 millones y 66.559 millones, lo que supone, según el presupuesto una reducción, para el presente ejercicio, del 39,16% y del 79,06 por ciento según la memoria.

La reducción del coste de este beneficio tributario, de mayor o menor amplitud según las fuentes utilizadas, es consecuencia exclusivamente de la modificación realizada sobre esta deducción por la legislación tributaria. Así, para el ejercicio 1987 se suprime la deducción por suscripción de títulos de renta fija con cotización en Bolsa, el porcentaje de desgravación por suscripción de acciones con cotización en Bolsa se reduce al diez por ciento; y se

reduce también, al diez por ciento el porcentaje de deducción aplicable a la suscripción de acciones de la empresa por los trabajadores de la misma.

4) Discriminación de Rentas

Esta deducción para el ejercicio 1987 no sufre ninguna modificación importante, se eleva a 21.000 pesetas el importe de la deducción en el caso de que exista un único perceptor de rendimientos del trabajo, y en el caso de que existan dos perceptores se establece como límite máximo, para el segundo, la cuantía de 10.500 pts (antes 10.000 pts.).

El gasto fiscal que representa esta deducción asciende a 131.280 millones según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988, según la Memoria de la Administración Tributaria 1988 a 142.268 millones. Este beneficio tributario es de los asociados al I.R.P.F. el que presenta un mayor coste, y su avance se explica principalmente por el elevado peso que las rentas del trabajo mantienen sobre la renta declarada.

5) Deducción Variable

La deducción variable no registra más variaciones que la ampliación de su límite, establecido para el presente ejercicio (1987) en 315.000 pesetas frente a las 300.000 del ejercicio

anterior.

El coste de la deducción variable, recogido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 asciende a 48.188 millones, para este mismo concepto, en la Memoria de la Administración Tributaria 1988 se establece 54.789 millones.

6) Coeficiente Corrector de la Deducción General

El gasto fiscal consecuencia de la aplicación del coeficiente corrector sobre la deducción general, en el caso de que varios miembros de la unidad familiar obtengan individualmente rendimientos netos del trabajo, profesionales o artísticos en cuantía superior a 150.000 pesetas, representa 17.850 millones.

7) Inmuebles Histórico-Artísticos

En este concepto como ya ocurría anteriormente, se recogen las deducciones previstas por adquisición, conservación, reparación etc. de bienes de interés cultural, así como la deducción por donación a determinadas Instituciones Públicas de bienes del Patrimonio Histórico Español. En el presente ejercicio la normativa que regula estos beneficios tributarios no ha sufrido ninguna modificación, se mantiene el porcentaje aplicable del

20% y el límite del treinta por ciento de la base imponible junto a otras inversiones.

El gasto fiscal asociado a estas deducciones es de 1.216 millones, siendo este concepto el de menor importancia cuantitativa de los recogidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

8) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

El coste de la deducción en cuota (50%) para los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla representa 5.115 millones en 1988.

9) Trabajos realizados en el Extranjero

Este beneficio no presenta ninguna modificación normativa y su coste asciende en 1988 a 1.530 millones.

10) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

La pérdida de recursos que ocasiona estos incentivos fiscales, para 1988, se estima en 20.890 millones.

Las deducciones que afectan a las actividades empresariales, profesionales o artísticas tanto por inversiones, como por creación de empleo, no presentan ninguna modificación normativa respecto al ejercicio anterior. Sin embargo, si atendemos a los

datos contenidos en el presupuesto de gastos fiscales se observa un importante crecimiento del coste asociado a este beneficio, ello es debido a que, en 1987, la estimación cuantitativa de estas deducciones estaba infravalorada.

VII.3.2) Impuesto sobre Sociedades

La pérdida de ingresos tributarios por el Impuesto sobre Sociedades se cifra, para 1988, en 185.242 millones, frente a los 185.400 millones estimados para el año anterior. Se aprecia la estabilidad en el coste fiscal de los beneficios tributarios asociados a este impuesto e incluidos en el presupuesto de gastos fiscales.

Esta estabilidad es fruto de la progresiva aproximación de los distintos tipos impositivos al general, y del lógico descenso del coste de los incentivos a la financiación del antiguo Impuesto sobre las rentas del capital.

1) Incentivos a la Inversión

Para el año 1987, las deducciones recogidas en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades siguen sin modificaciones, respecto al ejercicio 1986, tanto en

cuanto a los conceptos que se incluyen como al porcentaje correspondiente de deducción o en el caso de creación de empleo la cuantía fija de 500.000 pts hombre-año.

El coste de este beneficio fiscal supone, en 1987, 112.310 millones, según el presupuesto de gastos fiscales. Atendiendo a los datos proporcionados en la Memoria de la Administración Tributaria para 1988 el coste total de los incentivos fiscales a la inversión representa 242.628 millones.

2) Tipos Especiales

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987 mantiene básicamente la estructura de tipos impositivos aplicables en el ejercicio anterior, con alguna modificación al alza que reduce el gasto fiscal asociado a este concepto. En concreto, el tipo aplicable a las entidades exentas pasa del 18% al 20%, y para las entidades no residentes se produce, en los distintos conceptos, un aumento de los tipos en torno a los dos puntos porcentuales, excepto para los incrementos de patrimonio obtenidos que ya tributaban al tipo del 35%

Esta aproximación de la horquilla de tipos del impuesto al general, reduce el consecuente gasto fiscal que ha sido estimado para 1988 en 1.070

millones.

3) Incentivos a la Financiación

Bajo este concepto se incluye el favorable tratamiento concedido a los intereses de Deuda Pública Interior, de préstamos exteriores al Sector Público, de las Entidades de Crédito Oficial en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital.

El gasto fiscal provocado por estos beneficios asciende a 59.023 millones, como hemos advertido en páginas anteriores se aprecia la progresiva reducción de su importancia.

4) Bonificaciones en la Cuota

Las bonificaciones en la cuota recogidas en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 parecen ser algunas de las establecidas en la normativa básica del impuesto, aunque en este presupuesto también se incluyen otras bonificaciones reguladas en normas posteriores si bien no se proporciona información a este respecto.

El gasto fiscal generado por la existencia de bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades supone según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988, 12.839 millones. Según los datos de la Memoria de la Administración Tributaria para 1988, 13.959 millones.

VII.3.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

Las cifras presupuestadas sobre los beneficios tributarios, presentes en el Impuesto General sobre las Sucesiones, ascienden a 930 millones. Esta cuantía sólo incluye los gastos fiscales que afectan al Estado, por ello a lo largo de la serie se aprecia su progresivo descenso como resultado de la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas. Así, para 1988 la estimación realizada en el presupuesto de gastos fiscales sólo incluye a la Comunidad Autónoma de Madrid, a Ceuta y a Melilla.

Es necesario destacar que se estiman los gastos fiscales presentes en el Impuesto General sobre las Sucesiones, no en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que entró en vigor el día uno de enero de 1988.

VII.3.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este tributo, el gasto fiscal correspondiente a 1988 asciende a 11.350 millones, la tasa de variación respecto al año anterior recoge una

minoración del 9,9 por ciento.

Esta reducción no es debida a una menor presencia de beneficios tributarios en este impuesto, sino al proceso de cesión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y operaciones societarias, ya que no se ha tenido en cuenta para la estimación del coste de los beneficios tributarios, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988, el efecto de la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, por la que se amplía la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas incluyendo los actos jurídicos documentados.

VII.3.5) Impuesto sobre el Valor Añadido

Como ya habíamos señalado en el análisis del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1987, el I.V.A. carece de la más mínima información en este documento. El importe del gasto fiscal que consta en el presupuesto es de 199.329 millones, la tasa de variación respecto a 1987 es del 6,31 por ciento.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 (pág.13) se concluye que el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre el Valor Añadido responde a la cuantificación de las exenciones presentes en este tributo, no se facilita información sobre si se ha

realizado la estimación del importe de las exenciones recogidas en disposiciones normativas aprobadas con posterioridad a la entrada en vigor del impuesto y si han sido recogidas todas las exenciones incluidas en la normativa básica del impuesto.

VII.3.6) Impuestos sobre el Consumo

En los impuestos especiales nos encontramos con una falta total de información, sólo se nos proporciona las cifras de gastos fiscales sin ofrecer ninguna explicación sobre los beneficios tributarios que esconden.

El gasto fiscal asociado a los impuestos especiales representa 199.329 millones, existiendo un aumento relativo del 73,4 por ciento.

El avance de este gasto fiscal es verdaderamente sorprendente; como el presupuesto no proporciona ninguna información al respecto, se puede suponer que este crecimiento, si se han registrado los mismos beneficios tributarios que en años anteriores, obedece al aumento de los tipos impositivos recogidos en el artículo 106 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Pero también es posible que se

hayan incluido nuevos conceptos, o que se haya realizado un cambio metodológico del que no se informa.

VII.3.7) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

En estos impuestos la situación cabría calificarla de "desesperante". Nuestra integración en la Comunidad Económica Europea ha dado lugar a la proliferación de normas sobre estos tributos, que no sabemos si se han tendido en cuenta al elaborar el presupuesto de gastos fiscales. Este documento no ofrece ninguna información sobre las hipótesis de partida para realizar la estimación del coste de los beneficios tributarios asociados a estos impuestos.

Podemos decir, únicamente que el gasto fiscal asociado a estos impuestos supone 485.454 millones con un aumento relativo, respecto a 1987, del 36 por ciento.

NOTAS

- (1) De la que algunos de sus preceptos entran en vigor para el ejercicio 1985.

- (2) Real Decreto 2.631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

- (3) Establecida por el artículo tercero del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica y en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- (4) Datos recogidos de la 1ª Memoria de la Administración Tributaria 1987 (pág.80), Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid 1988.

- (5) Asturias, Baleares, Cantabria, Murcia y La Rioja.

CAPITULO VIII

**LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES
EN EL PERIODO 1989-1991**

La Evolución de los Gastos Fiscales en el Periodo 1989-1991

VIII.1) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989

La característica más relevante de este presupuesto es la falta de rigor e información sobre los beneficios tributarios afectos a los impuestos estatales. Por ello este documento no sólo se encuentra lejos de ser un presupuesto, sino que además tampoco puede ser considerado un informe en cuanto que no cumple con el objetivo primordial de informar.

En nuestra opinión, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 es el reflejo del escaso interés que este documento ha despertado a lo largo de los años, prueba de ello es que si en años anteriores el presupuesto de gastos fiscales era un documento presupuestario con nombre propio, este año ha pasado a ser un capítulo más del Informe Económico Financiero incluido en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado.

Retomando las acusaciones realizadas sobre este documento de falta de rigor e información, son muchas las pruebas que así lo atestiguan y entre las que cabe destacar las siguientes: el escaso número de

páginas, en concreto cinco, dedicadas al estudio de los beneficios fiscales, si bien esta prueba es una manera un tanto "tosca" de medir la información proporcionada por un documento, no cabe duda que la explicación de los beneficios fiscales presentes en el sistema impositivo estatal necesita de una mayor extensión. La falta de información se refleja de forma especialmente grave en lo referente a los impuestos indirectos. En este sentido, la única referencia realizada sobre los beneficios tributarios asociados a estos impuestos es recogida en el Informe Económico Financiero 1989 (pág.431) en los términos siguientes: "En beneficios fiscales por impuestos indirectos las partidas más importantes proceden de las deducciones en : Impuesto sobre el valor añadido 221.289 millones, que crece un 6 por ciento y mantiene la tendencia del ejercicio anterior; Impuestos Especiales con 216.064 millones y un 5 por ciento de incremento; y en Tráfico exterior, con 72.450 millones".

La falta de rigor, si bien afecta con carácter general a todos los tributos, es particularmente destacable en lo que al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1988 aún se hacía referencia al Impuesto General sobre las Sucesiones; con la

entrada en vigor el día uno de enero de 1988 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podríamos suponer que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 se hace referencia a este último, sin embargo existe una gran confusión debido a la variopinta denominación de este tributo en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989, así en el Informe Económico Financiero (pág.430) se recoge: "I.Sucesiones", y posteriormente en este mismo documento (pág.431) se establece "La evolución de los beneficios fiscales en Sucesiones..."

Además de los problemas señalados, la importante modificación establecida sobre el I.R.P.F. como consecuencia de la aprobación de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, supone que los datos sobre el importe de los beneficios tributarios afectos al I.R.P.F. estén muy alejados de la realidad.

Como advertíamos al inicio de este estudio no existe prácticamente información sobre el coste de los beneficios fiscales asociados a los impuestos indirectos, solamente se determinan las cifras de gasto fiscal correspondientes a cada impuesto sin

establecer sus causas.

Por todo ello, creemos que se está incumpliendo el mandato constitucional establecido en el artículo 134.2 de la Constitución Española por el que se establece que en los Presupuestos Generales del Estado se habrá de consignar el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Evidentemente, en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 se recoge el gasto fiscal afecto a los impuestos indirectos pero sin proporcionar ninguna información sobre los beneficios fiscales correspondientes, por lo que este documento en cuanto que no proporciona información tiene escasa fiabilidad.

VIII.1.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los beneficios existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 1988 a declarar en 1989, se encuentran profundamente afectados como consecuencia de las modificaciones establecidas por la Ley 20/1989, de 28 de julio. Modificaciones que no han sido recogidas en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989, por ser aprobadas con posterioridad a la publicación del

presupuesto, por ello la estimación del coste de los beneficios fiscales, afectos al impuesto que vamos a estudiar y relativos a la declaración correspondiente al ejercicio 1988, se encuentran muy alejados de la realidad. Si bien, al contar con los datos liquidados incluidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1989 podemos obtener la verdadera pérdida de recursos que se ha producido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la aprobación de la Ley 20/1989.

El importe total de los beneficios fiscales, correspondientes al I.R.P.F. representa 361.889 millones. Para los mismos conceptos, pero incluyendo en la estimación los efectos de la Ley 20/1989 el coste de las deducciones correspondientes asciende a 449.164 millones (51). Se produce por tanto una diferencia de 87.275 millones. Una vez establecida en términos generales la pérdida de recaudación asociada a los beneficios fiscales existentes en este impuesto, pasamos a considerar en detalle cada deducción.

1) Primas de Seguros

En términos presupuestarios el coste de esta deducción, para 1989, representa 6.589 millones, se produce un avance relativo respecto al año anterior de 22 puntos porcentuales. Atendiendo a los datos

liquidados el gasto fiscal asociado a la desgravación por primas de seguros de vida supone una pérdida de recursos de 11.214 millones.

El crecimiento del gasto fiscal, asociado a este beneficio tributario, es consecuencia de las importantes modificaciones normativas que sobre las deducciones por inversión se producen para el periodo impositivo de 1988.

Si atendemos al presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 (pág.428) el crecimiento del coste de este beneficio es consecuencia del trasvase de capitales que se produce desde las inversiones en valores mobiliarios hacia las inversiones en seguros al haber perdido las primeras el porcentaje de desgravación.

Sin embargo, es de destacar que la deducción por primas de seguros sufre una modificación indirecta a través de la nueva deducción por Planes de Pensiones. De tal forma, que además de la deducción por primas de seguros ya tradicional, se incluye en la base de la misma a los pagos realizados a Montepíos Laborales, Mutualidades obligatorias cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte, a Colegios de Huerfanos e Instituciones Similares, que por exceder del límite legal no hayan podido deducirse en su

totalidad en la determinación del rendimiento neto respectivo. Esta modificación no ha sido tomada en cuenta en la elaboración del presupuesto, por lo que el coste de esta desgravación debe ser mayor al consignado en el presupuesto.

2) Adquisición de Vivienda

El coste de la deducción por adquisición de vivienda supone según el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 60.067 millones, advirtiéndose una tasa de variación negativa de -5,5 por ciento. Atendiendo a los datos proporcionados por la Memoria de la Administración Tributaria 1989 (pág.105), para el mismo concepto, este coste se sitúa en 87.221 millones, reflejando una variación negativa de -6.10 por ciento.

El menor gasto fiscal asociado a esta deducción y advertido tanto en términos presupuestarios como en términos liquidados es consecuencia de las importantes restricciones que sobre la misma han sido incluidas en el artículo 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Así, los nuevos porcentajes de desgravación pasan a ser el quince y diez por ciento, frente al diecisiete y quince vigentes en los tres últimos ejercicios; es decir, a

las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual les corresponde el porcentaje del quince por ciento, sin establecer diferencias sobre si son o no de nueva construcción, y en el caso de viviendas secundarias si son de nueva construcción se establece el diez por ciento.

3) Inversión en Valores Mobiliarios

En este ejercicio, el gasto fiscal asociado a la inversión en valores mobiliarios es nulo puesto que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 no contempla ninguna deducción vinculada a la adquisición o suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable.

4) Discriminación de Rentas

La deducción por rendimientos del trabajo dependiente regulada en el artículo 91 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, ha sido modificada por la Ley 20/1989 (2). Para este ejercicio, la deducción asciende a 22.000 pts. para cada uno de los perceptores de dichos rendimientos hasta un máximo de dos por unidad familiar en el caso de declaración conjunta; en el caso de declaración separada se establece la deducción de 22.000 pts. por cada sujeto pasivo que obtenga rendimientos del trabajo.

El gasto fiscal que por esta deducción presenta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 es de 142.600 millones, con una tasa de variación del 8,6 por ciento, sin embargo estas cifras no son significativas pues en su cálculo no se ha tenido en cuenta la nueva regulación de esta deducción establecida por la Ley 20/1989.

La Memoria de la Administración Tributaria 1989 (pág.105) establece como coste de la deducción por rendimientos netos del trabajo la cifra de 169.641 millones, con una tasa de variación relativa de 19,24%. Este fuerte crecimiento es consecuencia de la nueva regulación de la deducción, así podemos decir que para las declaraciones conjuntas se establece un límite de 44.000 pts. frente a las 31.500 que tenía en el ejercicio 1987 (21.000 primer perceptor y 10.500 segundo perceptor).

5) Deducción Variable

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 recoge como coste asociado a la deducción variable la cifra de 84.200 millones, con una tasa de variación del 74,7 por ciento. Sin embargo, esta cifra es totalmente despreciable ya que su cálculo se ha realizado atendiendo a la deducción polinómica prevista en el artículo 91-A de la Ley de Presupuestos

Generales del Estado para 1988.

La deducción variable en vigor para el ejercicio 1988 es la establecida por el Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre. Esta deducción es aplicable a las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal, empresarial, profesional o artístico, sólo en el caso de realizar declaración conjunta y es incompatible con la deducción por tributación conjunta; el límite mínimo de esta deducción es de 35.000 pts. ya que si no procede la aplicación de la deducción por tributación conjunta.

El coste asociado a la nueva deducción representa según la Memoria de la Administración Tributaria 1989 (pág.105) 151.890 millones, frente a 54.789 millones del ejercicio 1987, lo que supone un crecimiento espectacular cifrado en el 177 por ciento.

6) Coeficiente Corrector de la Deducción

General

La deducción general no es aplicable en el ejercicio 1988 por lo que no existe ningún coste asociado a la misma.

7) Inmuebles Histórico-Artísticos

El gasto fiscal asociado a las deducciones vinculadas a inmuebles histórico-artísticos según los

datos ofrecidos por el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 asciende a 1.730 millones y manifiesta un crecimiento del 42,3 por ciento.

El avance que se produce en este gasto fiscal no obedece a modificaciones normativas, ya que si en el ejercicio 1987 existía un porcentaje de desgravación del 20% tanto para adquisiciones, conservación y donaciones de bienes del patrimonio histórico español, en este ejercicio este porcentaje pasa a ser el quince por ciento. Así pues, pudiera ser que se haya procedido a realizar una revisión metodológica, ya que no contamos con ninguna información sobre la existencia de una desviación de fondos hacia este tipo de inversiones.

8) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

La deducción en la cuota por los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla (50%) permanece invariable y el coste de la misma supone 5.332 millones, el 4,2 por ciento más que en el ejercicio 1987.

9) Trabajos realizados en el Extranjero

El gasto fiscal asociado a este beneficio tributario desciende en 21,6 puntos porcentuales respecto al ejercicio 1987. En términos absolutos, para el ejercicio 1988 representa 1.200 millones. Este

menor gasto no es consecuencia de modificaciones normativas.

10) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

El presupuesto recoge como gasto fiscal asociado a estas deducciones la cuantía de 32.843 millones, con una tasa de crecimiento relativo de 57,2 por ciento. Creemos que el gasto fiscal anterior está sobrevalorado por las razones siguientes:

En primer lugar, la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 en el artículo 97 modifica, de forma restrictiva, las deducciones por inversiones. Así, el porcentaje de desgravación por inversiones pasa del quince al diez por ciento, y el límite conjunto pasa del 25% al 20% de la cuota líquida. Las deducciones por inversiones recogidas en el presupuesto de gastos fiscales son normalmente la deducción por inversión en activos fijos nuevos y la establecida por creación de empleo, y es en la primera donde las restricciones se hacen más patentes ya que no sólo se reduce el porcentaje de desgravación, sino que además se excluye de la posibilidad de deducción a las adquisiciones realizadas, de activos fijos materiales nuevos, mediante leasing. En cuanto a la deducción por

creación de empleo se sigue manteniendo la deducción de 500.000 pts. por cada hombre-año de incremento del promedio de la plantilla, sin límite.

En segundo lugar, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 excluye a los sujetos pasivos que tributan por los rendimientos derivados de actividades empresariales, profesionales bajo el régimen de estimación objetiva singular, de la posible aplicación de los incentivos y estímulos a la inversión empresarial previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

Ante estas restricciones, creemos que existe una sobrevaloración de los datos, ya que para el ejercicio 1989 el gasto fiscal asociado a estos incentivos se reduce en el 31,4 por ciento (Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990, pág.438) y paralelamente se advierte el crecimiento de la inversión empresarial en 1989 respecto a 1988.

VIII.1.2) Impuesto sobre Sociedades

El coste de los beneficios fiscales presentes en el Impuesto sobre Sociedades, en el ejercicio 1988, representa 160.460 millones, se produce por tanto una reducción del gasto fiscal de

trece puntos porcentuales.

La reducción anterior es básicamente el resultado de la restricción realizada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 sobre la deducción por inversiones, y de la lógica minoración del gasto fiscal asociado a los incentivos a la financiación.

1) Incentivos a la Inversión

El coste de los incentivos a la inversión recogido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 asciende a 95.000 millones, frente a 112.310 millones del presupuesto anterior, por lo tanto el gasto fiscal asociado a este concepto se ha reducido, en el ejercicio 1988, alrededor de quince puntos porcentuales.

La causa de la reducción anterior se encuentra en el artículo 97 de la Ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988 que regula la deducción por inversiones. Este precepto establece como porcentaje de desgravación para las diferentes inversiones el diez por ciento, frente al quince por ciento aplicable en el ejercicio precedente, asimismo se modifica el límite conjunto de esta deducción que pasa del 25% al 20%. Estas restricciones se agudizan en la desgravación relativa a las inversiones en activos

fijos materiales nuevos, al excluir de la misma a los adquiridos mediante régimen de arrendamiento financiero.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 no proporciona información sobre las distintas modalidades de inversión para las que se ha llevado a cabo una estimación de su coste, por ello creemos que se sigue recogiendo el coste de la deducción por inversión en activos fijos materiales y nuevos, y la relativa a la creación de empleo. Respecto a esta última, no existe para este ejercicio ninguna modificación normativa.

2) Tipos Especiales

El gasto fiscal asociado a los tipos especiales representa, en el ejercicio 1988, 1.000 millones, frente a 1.070 millones del ejercicio 1987, se produce una minoración de seis puntos porcentuales.

Los tipos aplicables en el ejercicio 1988 aparecen recogidos en el artículo 98 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, y presentan escasas modificaciones respecto a los vigentes en 1987.

El tipo general se sigue manteniendo en el 35 por ciento; el aplicable a las Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales, Sociedades de Garantía Recíproca

y Cooperativas de Crédito sigue siendo el 26%, las restantes cooperativas tributan al 20% frente al 18% vigente en el ejercicio anterior. El resto de las entidades tributan a los mismos tipos que en el ejercicio 1987, excepto las no residentes en cuanto a alguno de los rendimientos obtenidos pero éstos no se han incluido en el presupuesto de gastos fiscales.

3) Incentivos a la Financiación

El gasto fiscal asociado a los incentivos en régimen transitorio supone 50.000 millones, y representa el 15,3 por ciento menos del gasto fiscal estimado en el presupuesto anterior, como consecuencia lógica de la extinción de estos beneficios fiscales.

4) Bonificaciones en la Cuota

El gasto fiscal consecuencia de las bonificaciones en la cuota es el único de los conceptos incluidos en la estimación, y relativos al impuesto sobre sociedades, que presenta este año una tasa de variación positiva, en concreto 12,6 por ciento. Em términos absolutos, el coste de las bonificaciones en la cuota presentes en el impuesto sobre sociedades asciende a 14.460 millones.

VIII.1.3) Impuesto General sobre las Sucesiones

La referencia realizada al gravamen sobre las sucesiones en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 es equívoca y carece de la más mínima dosis de rigor.

Prueba de la anterior afirmación es que no se puede determinar cual es el impuesto para el que se ha calculado el gasto fiscal correspondiente, el Impuesto General sobre las Sucesiones o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por las distintas referencias realizadas. Así en la página 428 del Informe Económico y Financiero de 1989 se recoge el coste de los beneficios fiscales que afectan al Impuesto General sobre Sucesiones; en la página 430 del mismo documento los datos de los beneficios fiscales del "I. Sucesiones" corresponden al Impuesto General sobre las Sucesiones, pero las cifras de los ingresos presupuestarios corresponden al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo tanto, no podemos determinar cual es el tributo para el que se ha calculado el gasto fiscal correspondiente, aunque debería ser el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por ser el que está en vigor, pero tampoco podemos determinar, ante la falta de

información, los beneficios tributarios cuyo coste ha sido calculado, lo único que el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 ofrece es la cifra de 400 millones como gasto fiscal asociado al gravamen sobre las sucesiones, que supone una reducción respecto al ejercicio anterior de 57 puntos porcentuales.

VIII.1.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El gasto fiscal asociado a este impuesto representa 10.264 millones y se produce una reducción de éste en términos del nueve por ciento.

La progresiva reducción del gasto fiscal asociado a este tributo es consecuencia de la cesión del mismo a las Comunidades Autónomas, de tal forma que el coste de los beneficios tributarios correspondientes va a tener una incidencia directa sobre los ingresos autonómicos.

Ante la falta de información, no se puede establecer cuales son los beneficios tributarios incluidos en la estimación, pero es de destacar el establecimiento de una nueva exención de este impuesto sobre la transmisión onerosa de los títulos valores aprobada por la Ley 24/1988, de 28 de julio, del

Mercado de Valores, que suponemos no ha sido incluida en la estimación.

VIII.1.5) Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido presenta como coste de los beneficios tributarios correspondientes la cifra de 211.289 millones, mantiene la tasa de crecimiento en torno al seis por ciento.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 no proporciona información sobre los beneficios fiscales contemplados, si bien en presupuestos anteriores se hacía referencia a las exenciones existentes en este impuesto. Si se recoge el gasto fiscal vinculado a estas exenciones, éste estará directamente condicionado por los tipos impositivos, ya que cuanto mayor sea el tipo de gravamen correspondiente a la operación, mayor será el coste de la exención. En este sentido es de destacar que la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 establece con carácter general una reordenación a la baja del gravamen aplicable a distintas operaciones.

VIII.1.6) Impuestos sobre el Consumo

Los impuestos especiales presentan la cifra de 216.064 millones como gasto fiscal, con un aumento relativo del cinco por ciento. El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 no proporciona ninguna información sobre los beneficios fiscales asociados a estos impuestos e incluidos en el presupuesto, por lo que no podemos realizar ningún tipo de análisis.

VIII.1.7) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

El coste de los beneficios fiscales asociados a estos impuestos supone 72.450 millones, es decir un cinco por ciento más que en el año anterior, esta es la única referencia que sobre los mismos se realiza en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989, por lo que es imposible averiguar la veracidad de los datos.

VIII.2) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990 sigue la misma línea del presupuesto anterior, es decir la escasa información, la falta de rigor e incluso la existencia de contradicciones son las notas más relevantes de este documento. Esta característica se acentúa para los impuestos indirectos. En efecto, la única referencia a estos tributos recogida en el Informe Económico Financiero 1990 (pág.440) es: "Entre los beneficios fiscales relativos a los impuestos indirectos destacan por su cuantía los debidos, al Impuesto sobre el Valor Añadido 223.734 millones de pesetas que se deben a exenciones y continúan la tendencia del ejercicio anterior, a los Impuestos Especiales cuya previsión se cifra en 307.270 millones de pesetas, y al Tráfico Exterior que sigue descendiendo, a pesar de las mayores importaciones, por efecto de la reducción de los tipos".

Este documento recibe la denominación de presupuesto, pero en realidad las escasas páginas dedicadas en el Informe Económico y Financiero, que acompaña a los Presupuestos Generales del Estado para 1990, al estudio de los gastos fiscales no recogen más que un cúmulo de vaguedades e imprecisiones, de tal

suerte que el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990 no debe ser considerado presupuesto y ni tan siquiera participa del carácter de informe.

Por todo ello, creemos que no se está cumpliendo con el mandato constitucional, en cuanto que no se trata de consignar sin más el importe de los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado, sino de realizar un estudio serio y riguroso sobre el gasto fiscal presente en el sistema tributario estatal.

Teniendo en cuenta todo lo referido hasta el momento, vamos a iniciar, sin más tardanza, el estudio del gasto fiscal asociado a cada impuesto según los recogido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990.

VIII.2.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas representa, en 1990, 451.967 millones; supone por tanto un crecimiento respecto a 1989 de 31 puntos porcentuales, avance que no responde a la realidad, ya que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 no se recogieron en la

estimación los efectos de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Es importante destacar que en el presupuesto que nos ocupa no se ha recogido el coste asociado a la deducción por cantidades aportadas a Planes de Pensiones, ni el derivado de la desgravación sobre los donativos efectuados a favor del Comité Organizador Olímpico de Barcelona 1992, la Expo 1992 y el V Centenario del Descubrimiento de América y sin embargo estas desgravaciones participan plenamente del carácter de gasto fiscal.

1) Primas de Seguros

El coste de la deducción por primas de seguros de vida, muerte o invalidez correspondiente a 1990 representa 12.757 millones, esta cifra supone un avance relativo, respecto al ejercicio precedente, de 93,6 por ciento.

El Informe Económico Financiero 1990 (pág.439) ofrece la explicación siguiente sobre el crecimiento de este gasto fiscal: "La mayor cuantía de la deducción por inversión en Primas de Seguros se debe por un lado a su condición de bien "económico superior", calificación que se otorga a los productos

cuya demanda crece más que la renta, al incremento de la oferta de seguros y al escaso éxito de los Planes de Pensiones".

Teniendo en cuenta que el gasto fiscal originado por esta desgravación prácticamente se duplica en un ejercicio, no parece que las razones anteriores expliquen de forma suficiente este crecimiento.

Creemos que el avance de este gasto fiscal puede ser debido además a la inclusión en este presupuesto de la desgravación total por primas de seguros, es decir se podría haber incluido en la estimación el coste de la deducción por pagos realizados a Montepios y Mutualidades obligatorias, Colegios de Huerfanos que por exceder del límite legal no hayan podido deducirse en la determinación del rendimiento neto.

Ahora bien, si como establece el Informe Económico y Financiero de 1990 los Planes de Pensiones han tenido escaso éxito, el límite afecto a Mutualidades obligatorias, Colegios de Huerfanos y Planes de Pensiones, para determinar el rendimiento neto habrá sido transgredido en escasas ocasiones, por lo que la deducción que nos ocupa la mayoría de las veces coincidirá con la tradicional; por ello no se

explica el crecimiento del 93,6% que experimenta en este ejercicio este gasto fiscal.

2) Adquisición de Vivienda

El gasto fiscal asociado a la deducción por adquisición de vivienda representa 94.287 millones y su tasa de variación, respecto a 1989, es de 36 puntos porcentuales. Este crecimiento según el Informe Económico y Financiero de 1990 es consecuencia del incremento en los precios de las viviendas y de la posibilidad de practicar una mayor desgravación como consecuencia de la posibilidad de tributar individualmente.

Nosotros creemos que entre los factores que han impulsado al alza el gasto fiscal asociado a esta desgravación están: el mantenimiento de los tipos de desgravación respecto al ejercicio 1988, así el artículo 85 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 mantiene los tipos del quince y diez por ciento para la adquisición de vivienda habitual y secundaria respectivamente siempre que esta última sea de nueva construcción; la posibilidad de tributación individual; la nueva regulación establecida en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 20/1989, de 28 de julio, sobre la reinversión de los incrementos de

patrimonio procedentes de la enajenación de la vivienda habitual, por la cual se suprime el límite del importe de la enajenación reinvertido. Por último, creemos importante destacar que si bien el crecimiento de los precios provoca, en principio, un aumento de la base de la deducción por adquisición de vivienda, es necesario tener en cuenta que la base del conjunto de las deducciones por inversión no puede exceder del 30% de la base imponible total del impuesto, de tal forma que el aumento de la base de la deducción por inversión en vivienda está siempre limitado por ese treinta por ciento.

3) Discriminación de Rentas

La deducción por discriminación de rentas provoca un coste de 174.660 millones, advirtiendo un crecimiento relativo del 22,5 por ciento. Este crecimiento es consecuencia de la nueva regulación sobre esta deducción establecida por la Ley 20/1989, ya que esta normativa no fué recogida en el presupuesto anterior.

Así, para el ejercicio 1989 la deducción por discriminación de rentas se establece en 22.700 por cada perceptor de rendimientos del trabajo dependiente hasta un máximo de dos, es decir, el límite se establece en 45.400 pts.

4) Deducción Variable

El gasto fiscal asociado a la deducción variable crece 66 puntos porcentuales, respecto a 1989, en términos absolutos este coste supone 140.000 millones.

La deducción variable recogida en este presupuesto es la establecida por el Real Decreto 6/1988, de 29 de diciembre, sólo es aplicable a las declaraciones conjuntas e incompatible con la deducción por tributación conjunta; el límite mínimo de esta deducción se eleva, para este ejercicio, a 36.000 pts. por el artículo 6 de la Ley 20/1989, frente a las 35.000 pts del ejercicio anterior.

5) Inmuebles Histórico-Artísticos

El Informe Económico Financiero para 1990 no proporciona ninguna información sobre el gasto fiscal asociado a las desgravaciones relacionadas con inmuebles históricos, así, sólo podemos establecer que el coste de estas desgravaciones representa en 1990 1.145 millones, ello supone una reducción del -33,8 por ciento.

La reducción anterior no es fruto de modificaciones normativas, ya que la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 sigue manteniendo como porcentaje de

desgravación para las distintas inversiones relacionadas con los inmuebles histórico-artísticos el quince por ciento.

6) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

El coste de la desgravación asociada a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla representa 5.478 millones, mostrando una tasa de variación positiva del 2,7 por ciento. El Informe Económico Financiero 1990 no proporciona ninguna explicación sobre este gasto fiscal, pero al no existir cambios normativos sobre la deducción, creemos que el avance del gasto fiscal consecuente el resultado de la evolución de los ingresos obtenidos en Ceuta y Melilla.

7) Trabajos realizados en el Extranjero

Al igual que ocurre con la deducción anterior, la desgravación por rendimientos procedentes de trabajos en el extranjero no presenta ninguna modificación normativa (15%). el coste de esta deducción asciende a 1.106 millones, reduciendo su cuantía, respecto al ejercicio anterior, en torno a siete puntos porcentuales.

8) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

El coste de las deducciones por inversión y creación de empleo ha sufrido en 1990 una reducción de

31 puntos porcentuales. En términos absolutos, el coste anterior se sitúa en 22.534 millones.

Las causas que han limitado el avance de este gasto fiscal se encuentran en la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. El artículo 90 de la norma anterior recoge como porcentaje de desgravación sobre las inversiones materializadas en activos fijos nuevos el cinco por ciento, frente al diez por ciento vigente en el ejercicio anterior.

Asimismo, la deducción por creación de empleo también sufre restricciones, no en cuanto a la cuantía que sigue siendo 500.000 pts. sino en cuanto a las condiciones de aplicación, ya que para este ejercicio se exige que el contrato sea indefinido.

VIII.2.2) Impuesto sobre Sociedades

El coste de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre Sociedades, e incluidos en la estimación, representa 185.956 millones; el avance del gasto fiscal asociado a este tributo se sitúa en el 15,9 por ciento.

1) Incentivos a la Inversión

Los incentivos a la inversión provocan un coste de 123.966 millones en 1990, frente a 95.000 millones en 1989. Se produce por tanto un crecimiento en el presente ejercicio de treinta puntos porcentuales.

Tradicionalmente, el presupuesto de gastos fiscales recogía bajo este epígrafe la deducción por inversión en activos fijos materiales y nuevos y la deducción por creación de empleo. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990, sin embargo, parecen recogerse otros tipos de inversión, ya que el Informe Económico Financiero de 1990 (pág.439) recoge también los incentivos a la inversión en programas de investigación y desarrollo.

En el análisis de este epígrafe nos encontramos con una contradicción, al tener en cuenta los resultados que bajo este mismo concepto han sido recogidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este último impuesto, se establecía que el gasto fiscal asociado a la inversión y al empleo había disminuido como consecuencia de la limitación que se había producido en los porcentajes de desgravación de las inversiones en activos fijos materiales y nuevos, y en la exigencia de contratos

indefinidos para practicar la deducción por creación de empleo. Sin embargo, paradójicamente a pesar de estas restricciones, en el Impuesto sobre Sociedades aumenta el gasto fiscal, debido según el Informe Económico Financiero 1990 (pág.439) al aumento de la inversión y a la mayor creación de empleo. Parece extraño que la inversión, y por tanto el gasto fiscal, mantenga una trayectoria tan diferente según se trate de personas físicas o personas jurídicas..

A pesar de estas contradicciones, es necesario destacar que la Ley 37/1988 de Presupuestos Generales del Estado para 1989 reduce el porcentaje general de desgravación aplicable a las inversiones al cinco por ciento, mantiene la deducción por creación de empleo en 500.000 pts., pero establece el requisito de contratos indefinidos. Sin embargo, este mismo precepto legal amplía la desgravación para las inversiones en I+D de nuevos productos o procedimientos industriales; así, se establece una desgravación del 15 por ciento de los gastos intangibles y el 30% del valor de adquisición de activos fijos aplicados a estos programas de I+D.

Por tanto, la única explicación para el avance del gasto fiscal asociado a la inversión y creación de empleo es que efectivamente estas

magnitudes hayan experimentado un crecimiento. Este proceso también se debería haber producido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que además se hayan incluido nuevos conceptos en la estimación.

2) Tipos Especiales

El gasto fiscal asociado a la existencia de tipos especiales representa 1.190 millones, y muestra un crecimiento del 19 por ciento.

El aumento anterior es un tanto desconcertante ya que rompe con la progresiva disminución, que se venía observando, de este gasto fiscal, como consecuencia de la aproximación de los distintos tipos al general. Para el ejercicio 1989 se mantienen prácticamente los mismos tipos que los aplicables en 1988. Por todo ello, el crecimiento de este gasto fiscal o bien es consecuencia de una mejor estimación, o bien es el resultado del crecimiento de los rendimientos sometidos a tipos especiales.

Como hemos advertido anteriormente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 mantiene prácticamente la estructura de tipos del ejercicio anterior es decir: el 35% con carácter general; el 26% aplicable a las Mutuas de Seguros Generales, Sociedades de Garantía Recíproca, Cajas

Rurales y Cooperativas de Crédito; el 20% a las restantes cooperativas y a las entidades exentas; el 13% a las Instituciones de Inversión Colectiva. Las entidades no residentes en territorio español si bien son gravadas al tipo general del 20% según cual sea el tipo de rendimientos obtenidos los tipos pueden ser del 4% 10% 14% y del 35%

3) Incentivos a la Financiación

Los incentivos a a financiación como Régimen Transitorio reflejan una minoración de su coste en diecisiete puntos. El gasto fiscal asociado a estos incentivos representa 41.400 millones, y como todo beneficio a extinguir se irá reduciendo progresivamente.

4) Bonificaciones en la Cuota

El coste de las bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogió por vez primera en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986. En este documento, ni tampoco en los posteriores, se facilitaba las bonificaciones que habían sido incluidas en la estimación.

En el presupuesto que nos ocupa se establece que bajo este epígrafe se recogen las bonificaciones incluidas en la normativa del impuesto y las establecidas en disposiciones posteriores como: "La

Ley de Fusiones de Empresas, Ley de Reconversión y Reindustrialización, Ley 12/1988 de la Expo 92 etc" (Informe Económico Financiero 1990, pág.440).

Creemos que si efectivamente se recogiera el coste de estas bonificaciones sería muy difícil que el gasto fiscal resultante fuera 19.400 millones, la mitad de los incentivos a la financiación existentes en el antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital, ya que debería ser mayor.

VIII.2.3) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La información relativa a los beneficios fiscales asociados al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es nula. La única referencia en el Informe Económico y Financiero de 1990 (pág.440) a este tributo es la siguiente: "Para el Impuesto de Sucesiones los beneficios fiscales se elevan a 340 millones de pesetas y tanto los beneficios consignados como los ingresos que genera el impuesto se refieren exclusivamente a la Comunidad de Madrid, Ceuta y Melilla. la cifra prevista, menor que la del ejercicio precedente, recoge la experiencia de los efectos de la Ley del Impuesto de Sucesiones que entró en vigor el 1 de enero de 1988".

De la lectura del párrafo anterior se desprende que en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989 no se recogía el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se pone de manifiesto la falta total de información sobre el gasto fiscal relativo a este tributo.

Es importante destacar, que pudiera ser que se esté estimando exclusivamente el gasto fiscal asociado a los beneficios relativos a las adquisiciones por herencia, legado o donación de bonos de caja de Bancos Industriales, de cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, y de la adquisición por herencia, legado o donación del patrimonio familiar agrícola, ya que estos beneficios subsisten por las Disposiciones Transitorias tercera y cuarta, y la Disposición Final primera respectivamente de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

VIII.2.4) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados asciende a 9.489 millones, lo que supone

una reducción respecto a 1989 de cuatro puntos porcentuales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990 no ofrece ninguna explicación sobre la reducción del gasto fiscal asociado a este tributo, no existe por otra parte, ninguna modificación normativa para 1990 sobre los beneficios fiscales afectos a este tributo, por lo que se podría suponer que esta reducción es consecuencia de la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

VIII.2.5) Impuesto sobre el Valor Añadido

El gasto fiscal presente en el Impuesto sobre el Valor Añadido supone 223.734 millones, registrando un crecimiento del 5,9%. El Informe Económico y Financiero para 1990 (pág.440) establece que este gasto es fruto de las exenciones, pero desde 1986 no sabemos si son exclusivamente las exenciones recogidas en la normativa del impuesto, y cuales de éstas, o si también se incluye el coste de determinadas exenciones que aparecen en leyes especiales.

VIII.2.6) Impuestos sobre el Consumo

Los impuestos especiales registran un crecimiento del gasto fiscal asociado del 42,2 por ciento. El gasto fiscal, en términos absolutos, asciende a 307.270 millones.

Sobre el crecimiento experimentado por el gasto fiscal asociado a estos impuestos no existe justificación alguna en el Informe Económico y Financiero 1990. Por otra parte, tampoco existe ninguna modificación normativa que permita determinar claramente la causa del importante crecimiento de este gasto fiscal, quizá el leve incremento de tipos registrado en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco establecido en el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre (3) puede ayudar al crecimiento del gasto fiscal asociado, pero creemos que es necesario tener en cuenta la gran expansión del consumo privado, registrada en este ejercicio, como una de las posibles causas del crecimiento que estamos analizando.

VIII.2.7) Impuestos sobre el Tráfico Exterior

Sobre estos impuestos no contamos con ninguna información sólo sabemos que el coste de los beneficios tributarios presentes en los mismos representa 62.988 millones y supone una reducción de trece puntos respecto a 1989, debido a la progresiva reducción arancelaria.

VIII.3) El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 como ya viene siendo habitual se distingue por la precariedad de la información que proporciona, problema que se agrava en el caso de los impuestos indirectos.

En este presupuesto es de destacar que se estima por primera vez el gasto fiscal asociado al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, si bien como posteriormente veremos esta cuantía es escasamente representativa. Se incluyen además nuevos conceptos en la estimación del gasto fiscal relativo al I.R.P.F. y al Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la información sobre los impuestos indirectos recogida en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 es absolutamente ininteligible, de tal forma que es imposible realizar un análisis minimamente coherente sobre los beneficios tributarios que se esconden tras las cifras de gasto fiscal. Por todo ello, remitimos al cuadro 1 para conocer las cifras de gasto fiscal presupuestadas para cada impuesto, pero no podemos establecer ninguna puntualización.

La falta de coherencia en la información sobre los gastos fiscales relativos a los impuestos indirectos, se pone de manifiesto en el texto incluido en el Informe Económico Financiero 1991 (pág.422) que recogemos a continuación:

"Impuestos especiales. El beneficio fiscal en este impuesto está ligado a la exención que disfrutaban los productos a él sometidos al ser exportados. El hecho de la pérdida de la consideración de gasto fiscal justifica su drástica caída del 60,9%

Para los impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cifra presupuestada y el descenso que ésta supone de -74,3 por ciento, se justifica en que, tras la cesión a la Comunidad de Madrid de este tributo, sólo recoge los relativos a Ceuta y Melilla".

VIII.3.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El coste de los beneficios fiscales integrados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas representa, en 1991, 498.023 millones, lo que supone un crecimiento respecto a 1990 de diez puntos porcentuales, avance que responde parcialmente a la integración en la estimación de dos

nuevos beneficios tributarios no recogidos anteriormente: la deducción por cantidades aportadas a Planes de Pensiones y la relativa a las donaciones realizadas a favor de la Sociedad Estatal Exposición Universal de Sevilla 1992, V Centenario del Descubrimiento de América y las establecidas a favor del Comité Organizador de los Juegos Olímpicos Barcelona 92 y a la Sociedad Anónima con la misma denominación.

1) Primas de Seguros

El Informe Económico y Financiero incluido en los Presupuestos Generales del estado para 1991 sólo recoge, sobre esta deducción, las cifras absolutas y relativas de su coste, que ascienden respectivamente a 14.674 millones y al quince por ciento en cuanto a incremento relativo. Parece que en este presupuesto se ha calculado el coste total de la desgravación por primas de seguros.

Nos estamos refiriendo tanto a las primas satisfechas por contratos de seguros voluntarios, como obligatorios y pagos a Colegios de Huerfanos que no hayan podido deducirse en la determinación de los rendimientos netos. Si tenemos en cuenta que, para este ejercicio, el coste de la deducción por inversión en Planes de Pensiones asciende a 8.230 millones,

podríamos suponer que dada la inversión en estos planes en algunas ocasiones se haya podido superar el límite establecido para la determinación de la base imponible del I.R.P.F., por lo que operaría la deducción por primas de seguros.

2) Adquisición de Vivienda

El coste de los beneficios fiscales relativos a la adquisición de vivienda representa 83.476 millones. Se produce en este ejercicio una reducción del gasto fiscal asociado a las deducción por adquisición de vivienda de once puntos porcentuales.

El Informe Económico Financiero para 1991 no proporciona información sobre la menor cuantía de este gasto fiscal, nosotros creemos que puede ser consecuencia de la desaparición por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria de la deducción que favorecía a la adquisición de la segunda vivienda, cuando esta adquisición se efectue en 1990, y de las peores expectativas de la economía española que ha limitado las adquisiciones de vivienda.

En cuanto a la desgravación por adquisición de vivienda habitual se mantiene en el quince por ciento; asimismo es de destacar que se mantiene

también sin límite la exención de los incrementos patrimoniales por reinversión en la adquisición de vivienda habitual. Si bien este beneficio no se contempla en el presupuesto de gastos fiscales, puede incidir de forma indirecta en la adquisición de vivienda.

3) Discriminación de Rentas

El gasto fiscal consecuencia de la deducción por rendimientos netos del trabajo sigue su trayectoria ascendente, de tal forma que en 1991 crece doce puntos porcentuales. En términos absolutos, este gasto se sitúa en 196.636 millones, siendo el beneficio tributario de mayor importancia dentro del I.R.P.F., dado el gran número de contribuyentes que se ven favorecidos por esta deducción.

Para el ejercicio 1990, la ley 5/1990 establece una deducción de 24.000 pts. por cada perceptor de rendimientos del trabajo personal, hasta un máximo de dos. Se establece, por tanto, para este ejercicio el límite máximo de 48.000 pts.

4) Deducción Variable

La Deducción Variable en vigor para el periodo impositivo de 1990 coincide en su aplicación formal con la vigente en el ejercicio anterior, si bien se produce la modificación de la tabla (4) y se

amplia el límite mínimo a 38.000 pts, frente a las 36.000 pts. límite vigente en el ejercicio anterior.

El coste asociado a esta deducción es 172.073 millones, produciéndose un avance del 22,9 por ciento.

5) Inmuebles Histórico-Artísticos

El coste del gasto fiscal asociado a las deducciones relativas a los inmuebles histórico-artísticos supone 482 millones; se mantiene la tendencia a la baja iniciada en 1990, de tal forma que en 1991 encontramos una tasa de variación negativa de -57,9 por ciento.

La evolución anterior no es consecuencia de ninguna modificación normativa. Podemos suponer, por tanto, que el menor gasto fiscal presupuestado es consecuencia de que se espera que se dirijan menos recursos hacia este tipo de inversiones.

6) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

La desgravación asociada a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla origina un coste de 7.121 millones. En este ejercicio, al igual que ocurrió en el ejercicio anterior, se produce un crecimiento del treinta por ciento. Si bien, el avance anterior no es consecuencia de una nueva regulación.

7) Trabajos realizados en el Extranjero

El gasto fiscal asociado a la deducción por trabajos realizados en el extranjero sufre una reducción en torno a los veinte puntos, por lo que en términos absolutos asciende a 886 millones.

El Informe Económico Financiero para 1991 no proporciona ninguna información sobre esta desgravación, por lo que no podemos establecer la causa que origina este menor gasto fiscal. Es de destacar sin embargo que no se ha producido ninguna modificación sobre este beneficio.

8) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

El gasto fiscal resultado de los incentivos a la inversión y a la creación de empleo supone 13.863 millones, esta cifra pone de manifiesto la existencia de una reducción de 39 puntos porcentuales respecto a 1990.

En este epígrafe se recoge la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos (excluidos los terrenos), que se mantiene en los mismos términos que en el ejercicio anterior (5%), y la aplicable a la creación de empleo (500.000 pts.), que en este ejercicio se amplía a 700.000 pts en la

creación de puestos de trabajo para trabajadores minusválidos.

9) Expo 92, V Centenario, Juegos Olímpicos

Este beneficio tributario es la primera vez que se incluye en el presupuesto de gastos fiscales, su importancia cuantitativa es mínima ya que su coste asciende a 582 millones, pero como ya habíamos señalado anteriormente creemos que es muy importante que se recoja el coste de este beneficio porque participa plenamente de la definición de gasto fiscal.

Este beneficio supone la deducción del diez por ciento de las cantidades donadas a la sociedades estatales V Centenario del Descubrimiento de América, Exposición Universal de Sevilla 1992, al Comité Olímpico Barcelona 1992, y al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992 Sociedad Anónima.

10) Planes de Pensiones

Al igual que el beneficio tributario anterior, la deducción del quince por ciento de las aportaciones a los Planes de Pensiones se incluye por primera vez en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991, si bien su aplicación está vigente desde el ejercicio 1988.

El coste de este beneficio supone 8.230 millones, y se espera que aumente su cuantía

desplazando en alguna medida a la deducción por primas de seguros.

VIII.3.2) Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal relativo al impuesto que nos ocupa supone 244.569 millones, y presenta un crecimiento de 32 puntos porcentuales respecto a 1990. Este avance es el mayor que se ha producido desde el año 1981, crecimiento que se explica por la integración de un nuevo beneficio tributario y por el mayor coste asociado a las deducciones por inversión y creación de empleo.

1) Incentivos a la Inversión

El coste de los incentivos a la inversión manifiesta en este ejercicio un crecimiento espectacular cifrado en el 48,2 por ciento. En términos absolutos, el gasto fiscal asociado supone 183.671 millones.

La Ley 5/1990, de 29 de junio recoge en el artículo 19 las deducciones por inversiones y creación de empleo, manteniéndose en los mismos términos que en el ejercicio anterior, a excepción de la establecida por la creación de empleo para trabajadores minusválidos que se cifra en 700.000 pts.

En el Informe Económico Financiero para 1991 (pág.420) se recoge que este avance es el resultado de la infravaloración que se había realizado de este beneficio en ejercicios precedentes y del esfuerzo inversor realizado por las empresas.

2) Tipos Especiales

El gasto fiscal provocado por las desviaciones del tipo general, en el impuesto sobre sociedades, supone 1.430 millones. Nuevamente como ocurrió en el año anterior se produce un crecimiento de este gasto, en este caso de veinte puntos porcentuales.

Sin embargo, la estructura de los tipos impositivos establecida en el artículo 16 de la Ley 5/1990 guarda una gran similitud con la vigente en el ejercicio anterior y sólo se registran dos modificaciones al alza. Así el tipo de tributación de las entidades exentas (5) pasa del 20% al 25% y el general de las entidades no residentes pasa también del 20% al 25%. Por ello, no entendemos cual es la causa del crecimiento de este gasto fiscal.

3) Incentivos a la Financiación

Los incentivos a la financiación como beneficio a extinguir reducen progresivamente su coste, de tal forma que en este ejercicio el gasto

fiscal asociado supone 33.860 millones, es decir el 28% menos que en 1990.

4) Expo 92, V Centenario, Juegos Olímpicos

El gasto fiscal relativo a este beneficio se incluye por vez primera en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 y supone 2.108 millones.

VIII.3.3) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El gasto fiscal asociado a este tributo e incluido en el documento que analizamos ha sido presupuestado en cuatro millones, el descenso respecto a 1990 (-98,8%) se debe a la cesión de este tributo a la Comunidad Autónoma de Madrid (6) de tal forma que el gasto fiscal relativo a este impuesto sólo procede de Ceuta y Melilla.

VIII.3.4) Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas

En este presupuesto se integra por vez primera el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. El beneficio fiscal para el que se ha calculado su coste es el límite conjunto de la cuota íntegra del I.R.P.F. y de este tributo. Este

límite para el ejercicio 1990 se recoge en el artículo 11 de la Ley 5/1990, de tal forma que la suma resultante de la cuota íntegra del I.R.P.F. y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas no puede exceder del 70% de la base imponible del I.R.P.F. para los sujetos pasivos por obligación personal.

El coste de este beneficio tributario se establece en 2.656 millones, estimación realizada únicamente para la Comunidad Autónoma de Madrid, al ser ésta la única en la que no se ha procedido aún a la cesión de este tributo.

Es de destacar que no se incluye el coste de las exenciones relativas a los inmuebles urbanos declarados monumentos histórico-artísticos, ni la relativa a las obras de arte que cumplan los fines de difusión cultural.

NOTAS

- (1) Obtenido por agregación de los datos incluidos en la Memoria de la Administración Tributaria 1989.

- (2) Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

- (3) sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y ratificado en la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

- (4) Establecida en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de noviembre de 1990.

- (5) Entidades a las que se refiere el epígrafe e) del apartado 1 y 2 del artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- (6) La cesión a la Comunidad de Madrid se produce con efectos del día uno de enero de 1990, en virtud de lo dispuesto en la Ley 16/1990, de 29 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 42/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid.

CAPITULO IX

ANALISIS DE LOS GASTOS FISCALES POR FIGURAS IMPOSITIVAS

Análisis de los Gastos Fiscales por Figuras Impositivas

En los capítulos anteriores hemos realizado el análisis de los distintos presupuestos de gastos fiscales presentados en España, en éste intentaremos seguir la evolución de los gastos fiscales asociados a los distintos impuestos que componen el sistema tributario español. Si bien la falta de rigor que se advierte en el estudio de los gastos fiscales relativos a algunos de estos impuestos hace que sólo se pueda establecer con cierto grado de fiabilidad las causas que determinan la evolución del gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

XI.1) Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El gasto fiscal consecuencia de las deducciones sobre la cuota presentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas manifiesta una tendencia creciente a lo largo de la serie analizada (1979-91) como se puede observar en los cuadros uno y dos, y en el gráfico uno.

El mayor coste de los beneficios tributarios asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y recogidos en el Presupuesto de Gastos Fiscales es el resultado de tres factores, de los cuales dos son de carácter normativo, y el último es metodológico. Los dos primeros son, por una parte las modificaciones normativas sobre las deducciones recogidas ya en el primer presupuesto de gastos fiscales. Por otra, la aprobación de nuevas desgravaciones afectas a este impuesto e incluidas en la estimación, como es el caso de la deducción variable, la relativa a planes de pensiones etc.

En cuanto al factor metodológico supone la estimación del coste de beneficios tributarios que, si bien existían anteriormente a su inclusión en el presupuesto, no se había realizado la estimación de su

coste.

Por todo ello, nuestro sistema de trabajo consistirá en analizar en primer lugar la evolución normativa de los beneficios tributarios para los que se ha realizado la estimación de su coste, con el fin de poder determinar en qué medida el avance del gasto fiscal responde a modificaciones normativas. Para ello, empezamos con el estudio de los beneficios tributarios que se recogen en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 y paulatinamente iremos incorporando el resto de los beneficios fiscales recogidos en estos presupuestos a los largo de la serie de estudio.

IX.1.1) Primas de Seguros

La deducción por primas satisfechas por razón de contratos de Seguros de Vida, Muerte o Invalidez, así como las cantidades abonadas con carácter voluntario a Montepios Laborales o Mutualidades cuando amparen, entre otros el riesgo de muerte o invalidez, ha sufrido profundas transformaciones en el periodo 1979-91.

Durante los ejercicios 1979-84 se incluía esta desgravación en el conjunto de las deducciones por

gastos personales. El porcentaje de desgravación establecido era del quince por ciento con el límite de 45.000 pts. y la obligación de justificación documental; a falta de ésta era posible practicar una deducción global por gastos personales de 10.000 pts.

Posteriormente, en el ejercicio 1985 se produce la modificación más importante realizada sobre esta deducción, ya que por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985 esta desgravación pasa a tener la consideración de deducción por inversión, manteniendo el porcentaje de desgravación del quince por ciento, pero con el límite para la base del conjunto de deducciones por inversión del treinta por ciento de la base imponible del I.R.P.F. Nuevamente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987 modifica esta desgravación a través de su porcentaje de deducción, que pasa del quince al diez por ciento.

El último cambio normativo se realiza en el periodo impositivo de 1988 como consecuencia de la aprobación de la deducción por aportaciones a Planes de Pensiones. A partir del ejercicio 1988, se incluye en esta deducción además de la desgravación tradicional la relativa a los pagos realizados con carácter obligatorio a Montepios Laborales y Mutualidades,

Colegios de Huerfanos e Instituciones similares que, por exceder del límite legal, no hayan podido deducirse en su totalidad en la determinación de los rendimientos netos respectivos.

IX.1.2) Adquisición de Vivienda

El gasto fiscal consecuencia de la desgravación por adquisición de vivienda tiene inicialmente una trayectoria ascendente alcanzando el máximo en el periodo comprendido entre los ejercicios 1985-1987. A partir del ejercicio 1988, el coste de la deducción por adquisición de vivienda desciende, como consecuencia del nuevo tratamiento fiscal.

En los ejercicios impositivos comprendidos desde 1979 a 1982 inclusive, la deducción por adquisición de vivienda habitual permanece sin modificaciones, se establece la desgravación del quince por ciento de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual sin límite alguno. Para el ejercicio 1983, la deducción permanece sin alteraciones sustanciales, pero la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria establece como límite para la base global de las deducciones por

inversión el treinta por ciento de la base imponible del impuesto.

En el periodo impositivo de 1985 esta deducción sufre una gran ampliación, como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica. Así junto a la deducción, ya tradicional, del quince por ciento por adquisición de vivienda habitual, se recoge la deducción del diecisiete por ciento afecta a la adquisición de viviendas de nueva construcción cualquiera que sea su uso y destino. A raíz de la aprobación de esta norma también la adquisición de viviendas rehabilitadas o la rehabilitación de viviendas se incluyen en esta deducción; sin embargo este beneficio fiscal parece que no ha sido incluido en las estimaciones del presupuesto de gastos fiscales. Por último, es importante señalar que se mantiene el límite del treinta por ciento de la base imponible del impuesto para la base de las deducciones por inversión.

En el ejercicio 1988 se inicia el recorte de esta desgravación a través del artículo 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. El porcentaje de desgravación relativo a la adquisición de vivienda habitual pasa a

ser del quince por ciento y el asociado a la adquisición de segunda vivienda de nueva construcción al diez por ciento. Al igual que ocurría en ejercicios anteriores se mantiene el límite del treinta por ciento.

La última modificación sobre esta desgravación se ha producido para el ejercicio 1990, al establecer la deducción única del quince por ciento para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, sea o no de nueva construcción. Si bien, subsisten desgravaciones para viviendas adquiridas con anterioridad a 1990.

Asimismo nos parece importante destacar que existe otro beneficio fiscal anejo a la inversión realizada en vivienda habitual que, si bien no ha sido nunca incluido en el presupuesto de gastos fiscales, tiene una gran importancia. Nos estamos refiriendo a la exoneración total o parcial de los incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de vivienda habitual cuando el importe de la misma se reinvierta en la adquisición de otra vivienda de tal carácter. En el periodo de estudio han existido distintos límites sobre el importe objeto de exención por reinversión. Sin embargo, a partir de 1989, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la

Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, este límite desaparece.

IX.1.3) Inversión en Valores Mobiliarios

La deducción por inversiones en valores mobiliarios ha sufrido desde 1979 hasta 1988, año en que desapareció definitivamente, numerosas modificaciones normativas.

La deducción correspondiente a la inversión en valores mobiliarios se establece inicialmente sobre las cantidades que hayan sido destinadas a la inversión en títulos de renta fija o variable, pública o privada con cotización en Bolsa. Se incluye en el concepto de inversión, tanto la adquisición por suscripción como por transmisión. El porcentaje de desgravación aplicable se establece en el quince por ciento. Asimismo, se recoge como límite de la base de esta deducción el 25% de la base imponible del impuesto y se exige el mantenimiento de los títulos en cartera durante un periodo de tres años.

Para el ejercicio 1980, esta deducción se amplía de forma importante por la Ley 42/1979, de 29

de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1980. Se mantiene la misma deducción que la aplicable en 1979 y paralelamente se establece la desgravación del 22 por ciento sobre las inversiones realizadas en Deuda Pública del Estado, del Tesoro, o de las Comunidades Autónomas; asimismo entra en vigor una deducción del 20% para las inversiones materializadas en determinados títulos emitidos por RENFE, Instituto de Crédito Oficial, Compañía Telefónica Nacional de España etc. Es de destacar que se mantiene el límite de la base de esta deducción en el 25% de la base imponible y la exigencia de permanencia en cartera de los títulos de tres años.

Para el ejercicio 1981 nuevamente esta desgravación vuelve a ser modificada al excluir a las inversiones en Letras del Tesoro del beneficio que supone la desgravación del 22 por ciento y quedar sometidas al régimen general (quince por ciento). El resto de las exigencias, tanto en lo referente al límite de la inversión, como a la obligación de permanencia en cartera de los títulos durante tres años permanecen sin modificaciones.

La deducción por adquisición o suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable, aplicable en el ejercicio 1982, supone una importante

limitación sobre este beneficio tributario. Se suprimen todas las deducciones suplementarias, permaneciendo únicamente el porcentaje del quince por ciento; se mantiene el límite del 25% de la base incluyendo en el mismo a las inversiones realizadas en cuentas fiscales de ahorro.

La Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria establece importantes modificaciones sobre esta deducción. Así en el ejercicio 1983, esta desgravación (15%) sólo es aplicable a las cantidades invertidas en la suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable con cotización en Bolsa y de Deuda Pública Interior expresamente desgravable. Desaparece la exigencia de mantener los títulos en cartera durante tres años. El límite se regula de nuevo al incluir la base de esta desgravación en el límite conjunto de las deducciones por inversión.

En el ejercicio 1984 la única modificación sobre esta deducción es el establecimiento de nuevo de la exigencia de permanencia en cartera de los títulos durante tres años.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 divide en dos tramos la deducción por suscripción de valores mobiliarios. Así, se establece

el quince por ciento de desgravación para las cantidades satisfechas por la suscripción de valores mobiliarios de renta fija o variable con cotización en Bolsa y de Deuda Pública Interior desgravable. Por otra parte, se recoge como porcentaje de desgravación por la suscripción de renta variable con cotización en Bolsa el 17%. Se mantiene las exigencias, tanto en cuanto al límite de la deducción, como a la permanencia en el patrimonio del contribuyente de los títulos, en los mismos términos que en el ejercicio precedente.

Para el ejercicio 1986, esta desgravación se mantiene prácticamente sin modificaciones, la única diferencia estriba en la inclusión en la deducción (17%) de la suscripción de acciones de una sociedad por los trabajadores de la misma.

En el ejercicio 1987 se inicia la decadencia de esta desgravación, se suprime la desgravación por suscripción de valores de renta fija con cotización en Bolsa y el porcentaje correspondiente a la suscripción de acciones con cotización en Bolsa, así como el aplicable a la suscripción de acciones de la empresa por los trabajadores de la misma pasa a ser el diez por ciento.

En el ejercicio 1988 desaparece la deducción

por inversión en valores mobiliarios.

IX.1.4) Discriminación de Rentas

La deducción por discriminación de rentas origina un alto coste para la Hacienda Pública en términos de recursos perdidos como hemos visto en el capítulo anterior; ello es debido a que la fuente mayoritaria de renta declarada en España es el trabajo, por lo que un gran número de contribuyentes se han visto favorecidos, en los distintos periodos impositivos, por esta deducción.

La deducción por discriminación de rentas se reguló por vez primera en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982; se establecía como una desgravación del uno por ciento sobre el rendimiento neto del trabajo personal, sin límite alguno.

La Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984 ya impone una cierta restricción, al establecer el límite de 10.000 pts. por cada perceptor de rendimientos del trabajo que tuvieran derecho a esta deducción.

Esta deducción sufre una importante modificación en el ejercicio 1985, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985. Se

establece una deducción fija de 20.000 pts. en el caso de que exista un sólo perceptor de rendimientos del trabajo. En el caso de que haya dos o más perceptores de este tipo de rendimientos, dentro de la unidad familiar, el primero mantiene la deducción de 20.000 pts. y el segundo el 1% sobre los rendimientos netos del trabajo personal con el límite máximo de 10.000 pts. El resto de los miembros de la unidad familiar que perciben este tipo de rendimientos no se verán beneficiados por la deducción. Esta desgravación permanece sin modificaciones para el periodo impositivo de 1986. En el ejercicio 1987, se aplica en los mismos términos con la única diferencia del importe de la deducción para el segundo perceptor de este tipo de rendimientos que pasa a ser de 10.500 pts.

Por último, la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas establece para el ejercicio 1988 una deducción de 22.000 pts para cada perceptor de rendimientos del trabajo, hasta un máximo de dos en caso de declaración conjunta; esta cifra se amplía a 22.700 y 24.000 para los ejercicios 1989 y 1990 respectivamente.

IX.1.5) Deducción Variable

La deducción variable es otro de los beneficios fiscales que afectan a las rentas del trabajo.

Esta deducción entró en vigor en el ejercicio 1985; su aplicación entraña cierta dosis de complicación pues se instrumenta inicialmente a través de una fórmula polinómica y sólo afecta a las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal, estableciéndose como límite máximo deducible la cifra de 300.000 pts.

Hasta el Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, esta deducción no sufre ninguna modificación. A partir de la entrada en vigor de la norma anterior, la deducción variable sufre un cambio sustancial, que perdura hasta el ejercicio de 1990 inclusive, y del que se pueden destacar los siguientes aspectos:

- Desaparece la fórmula polinómica, y su aplicación se instrumenta a través de distintos porcentajes.
- Sólo es aplicable a las declaraciones conjuntas.
- Se establece para unidades familiares con

más de un perceptor de rendimientos del trabajo personal, empresarial, profesional o artístico.

- Es incompatible con la deducción por tributación conjunta.

IX.1.6) Coeficiente Corrector de la Deducción General

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 recoge por primera vez el coste del coeficiente corrector de la deducción general, si bien esta deducción ya existía con anterioridad.

Este coeficiente supone una corrección sobre la deducción general para las unidades familiares, cuando varios miembros de la misma obtengan individualmente rendimientos netos del trabajo personal, o de actividades empresariales, profesionales o artísticas en cuantía superior a 150.000 pts. ya que en ese caso la deducción general se multiplicará por el coeficiente $(1,5 * n_2$ de miembros de la unidad familiar en los que concurren las circunstancias anteriores).

Para los ejercicios 1985, 1986 y 1987 este coeficiente no presenta ningún cambio normativo, pero al modificar la cuantía de la base de la deducción

general (17.000 pts. en 1985 y 1986; 17.500 en 1987) indirectamente aumenta la cuantía total por la aplicación del coeficiente.

Posteriormente, en el ejercicio 1988 este coeficiente desapareció del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IX.1.7) Inmuebles Histórico-Artísticos

Las desgravaciones por inversiones realizadas en inmuebles histórico-artísticos se empiezan a recoger en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986, aunque anteriormente ya existía una deducción relativa a la realización de obras de restauración en inmuebles histórico-artísticos.

Sin embargo, es en el ejercicio 1985 en el que esta deducción sufrió una importante ampliación normativa. Así, para las inversiones realizadas, durante el periodo comprendido entre el uno de enero y el diecinueve de julio de 1985, en la restauración de inmuebles declarados monumentos histórico-artísticos se establece una deducción del quince por ciento. Para las inversiones realizadas dentro de 1985, pero con posterioridad al 19 de julio, en restauración, adquisición, reparación, difusión etc. de bienes

declarados de interés cultural se benefician de una desgravación del 20 por ciento. La base de esta deducción se encuentra incluida en el límite del treinta por ciento de las deducciones por inversión.

Es importante destacar que existe además una deducción adicional (20%) para los donantes de bienes del Patrimonio Histórico Español al Estado, Instituciones benéficas o de utilidad pública. Este beneficio fiscal, sin embargo, no ha sido recogido en todos los presupuestos de gastos fiscales.

En los periodos impositivos correspondientes a 1986 y 1987 estas desgravaciones no presentan ninguna modificación. En el ejercicio 1988, el porcentaje de deducción pasa del veinte al quince por ciento, y para los ejercicios posteriores se mantiene en los mismos términos.

IX.1.8) Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla

Al igual que las últimas deducciones que estamos recogiendo, ésta se incluye por vez primera en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986.

El beneficio fiscal asociado a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla se instrumenta a través de una deducción en la cuota del

cincuenta por ciento de los mismos.

IX.1.9) Trabajos realizados en el Extranjero

La desgravación (15%) asociada a los rendimientos obtenidos por trabajadores españoles como consecuencia de trabajos directamente realizados en el extranjero se ha mantenido inalterable a lo largo de la serie analizada. Si bien, sólo tenemos datos del coste generado por esta desgravación desde 1986.

IX.1.10) Aplicación de Incentivos a la Inversión y Empleo previstos en el Impuesto sobre Sociedades

Los presupuestos de gastos fiscales no recogen las distintas deducciones por inversión y creación de empleo. Con carácter general se incluye solamente el coste de la desgravación por inversiones realizadas en activos fijos materiales nuevos excluidos los terrenos y la relativa a la creación de empleo.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 recoge la desgravación del quince por ciento de las inversiones materializadas en activos fijos nuevos y la deducción fija de 500.000 pts. hombre-año por

creación de empleo (1). Estas deducciones permanecen sin modificaciones normativas importantes hasta el ejercicio 1988.

En el ejercicio 1988 se producen importantes modificaciones, básicamente en la deducción por inversión en activos fijos nuevos. De esta forma, el porcentaje de desgravación pasa a ser el diez por ciento y el límite conjunto sobre la cuota líquida se establece en el veinte por ciento. Se excluye de esta deducción a las adquisiciones de activos realizadas mediante arrendamiento financiero. Por último, se excluye de la posibilidad de aplicar esta deducción a los sujetos pasivos que determinen sus rendimientos empresariales o profesionales mediante el Régimen de Estimación Objetiva Singular.

En el ejercicio 1989 estos incentivos nuevamente sufren recortes. El porcentaje de desgravación asociado a la inversión en activos fijos nuevos se establece en el cinco por ciento y se exige para la aplicación de la deducción por creación de empleo que el contrato sea indefinido. En el ejercicio 1990, la deducción por creación de empleo se establece en 700.000 pts. en el caso de creación de puestos de trabajo para minusválidos.

IX.1.11) Expo 92, V Centenario, J.J. Olímpicos

El coste de la deducción del diez por ciento de las cantidades donadas al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992, a la Sociedad Estatal para la Exposición Universal de Sevilla 92 y a la Sociedad Estatal para la Ejecución de Programas y Actuaciones conmemorativas del V Centenario del Descubrimiento de América, se recoge por primera vez en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991, si bien esta deducción es aplicable desde el ejercicio 1988.

IX.1.12) Planes de Pensiones

La deducción del quince por ciento de las aportaciones a los Planes de Pensiones se recoge en el Presupuesto de Gastos Fiscales por 1991 por vez primera. Esta deducción está vigente en nuestro sistema tributario desde el ejercicio 1988.

IX.1.13) Análisis General

Una vez que hemos recogido la evolución normativa de los distintos beneficios tributarios asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, vamos a intentar determinar cuales son los elementos que impulsan el avance del gasto fiscal anejo a este tributo y para ello utilizaremos la información recogida en los cuadros uno y dos, y en el gráfico uno. El análisis de estos tres elementos revela la existencia de cuatro tramos en la evolución del gasto fiscal asociado a este impuesto. El primero comprende los años 1979-1982, el segundo el periodo entre los años 1983-1985, el tercero desde 1986 a 1989; y el cuarto los dos últimos ejercicios 1990 y 1991.

En el periodo comprendido entre 1979 y 1982 el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantiene cifras muy cercanas, ya que de las tres deducciones que se recogen la relativa a las primas de seguros de vida y la asociada a la adquisición de vivienda habitual permanecen sin modificaciones normativas durante este periodo, el único beneficio fiscal que se amplía es el existente sobre la inversión en valores mobiliarios, ya que además de la desgravación general del quince por ciento, algunos títulos se ven favorecidos con desgravaciones de hasta el veintidós por ciento (2).

El segundo periodo es el comprendido entre 1983 y 1985. El gran salto del gasto fiscal entre el

primer periodo y éste es debido a la aprobación de la deducción del uno por ciento sobre los rendimientos netos del trabajo personal, sin límite alguno, incluida en la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del Estado 1982.

En estos tres años (3) también hay que señalar, por una parte, el efecto restrictivo, sobre el gasto fiscal que estamos analizando, que supuso el establecimiento del límite de la base para la deducción por inversión en vivienda habitual, junto con otras inversiones, del treinta por ciento de la base imponible, por otra, el mayor coste asociado a la desgravación por inversión en valores mobiliarios, que si bien se ha limitado exclusivamente a la adquisición por suscripción, la supresión de la exigencia de mantenimiento en cartera de los títulos ha favorecido la inversión mobiliaria y con ello ha aumentado el gasto fiscal asociado.

En 1986 (4) nos encontramos nuevamente con un importante avance del gasto fiscal asociado al I.R.P.F. Prueba de ello es que la tasa de variación de éste correspondiente a 1986 asciende al 57,2 por ciento. Las causas de este crecimiento son tanto las importantes modificaciones normativas, que sobre los beneficios tributarios existentes, se han llevado a

cabo por el Real Decreto-Ley 2/1985 sobre Medidas de Política Económica, por la Ley 14/1985 de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la Ley 50/1984 de Presupuestos Generales del Estado para 1985, como por la inclusión en la estimación de este gasto fiscal de beneficios tributarios que no habían sido tenidos en cuenta hasta el momento.

En cuanto a la deducción relativa a las primas de seguros de vida, muerte o invalidez se incluyen en el conjunto de deducciones por inversión, disminuyendo con ello el gasto fiscal asociado. La desgravación por adquisición de vivienda sufre una importante ampliación por la aprobación del Real Decreto-Ley 2/1985 que establece una deducción del diecisiete por ciento para la adquisición de viviendas de nueva construcción con cualquier destino. Asimismo, la deducción por suscripción de valores mobiliarios se modifica por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, que aumenta el porcentaje de desgravación (17%) para la suscripción de títulos de renta variable con cotización en Bolsa, aumentando el gasto fiscal correspondiente. La deducción asociada a los rendimientos netos del trabajo se limita en cierta

medida, ya que como máximo por unidad familiar esta desgravación no puede superar las 30.000 pts.

Junto a los beneficios tributarios anteriores, se incluyen a partir del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 los siguientes: la deducción variable incluida en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el coeficiente corrector de la deducción general, los beneficios tributarios asociados a los inmuebles histórico-artísticos, la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla, la desgravación asociada a los trabajos realizados en el extranjero, los incentivos a la inversión y empleo.

En el resto de los presupuestos de gastos fiscales correspondientes a este periodo (1987-89) las variaciones sobre los beneficios tributarios recogidos tienden a moderar el avance del gasto fiscal correspondiente. Así, se reduce la desgravación asociada a las primas de seguros (10%), al igual que el beneficio tributario relativo a la adquisición de vivienda, la deducción por suscripción de valores mobiliarios desaparece en el ejercicio 1988.

El último periodo incluye la información recogida en los presupuestos de gastos fiscales

correspondientes a 1990 y 1991, en el que se advierte los efectos que sobre el gasto fiscal va a generar la posibilidad de efectuar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de forma separada, la nueva regulación de la deducción variable, así como la introducción en la estimación del coste asociado de la deducción por inversiones en Planes de Pensiones, y los beneficios tributarios relativos a los Juegos Olímpicos de Barcelona, a la Exposición Universal de Sevilla y al V Centenario del Descubrimiento de América.

Hasta el momento, hemos visto las distintas causas que han impulsado el avance del gasto fiscal asociado al I.R.P.F. A partir de ahora, no vamos a estudiar el gasto fiscal asociado a este tributo en términos absolutos, sino en relación con el ingreso presupuestado correspondiente.

Si atendemos a la información recogida en el cuadro seis, podemos observar cierta estabilidad anual en el ratio gasto fiscal-ingreso presupuestado, en torno al doce por ciento. Este porcentaje sólo es superado de forma importante en 1979 y en el periodo 1986-88. En el primero de los casos, es decir en cuanto a la información correspondiente a 1979, ésta no es de gran fiabilidad al ser éste el primer

ejercicio de aplicación del impuesto. En los otros tres años, la mayor importancia del gasto fiscal sobre los ingresos presupuestados se explica tanto por el crecimiento del gasto fiscal observado en ese periodo, como por el menor avance de los ingresos asociados al I.R.P.F. como consecuencia de la reducción de las retenciones, la moderación de la tarifa, los efectos del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica y las consecuencias de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la participación que los gastos fiscales mantienen sobre la recaudación potencial en este impuesto, como se aprecia en el cuadro 9, es de destacar la participación registrada en los años 1986 y 1987 consecuencia del mayor crecimiento del gasto fiscal en relación a los ingresos presupuestados.

IX.2) Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Sociedades

El gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades a lo largo del periodo 1979-1991 manifiesta una tendencia creciente, si bien en este avance se advierte mayor moderación que el correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El crecimiento del coste de los beneficios tributarios asociados a este impuesto no es consecuencia exclusiva de las distintas modificaciones normativas sobre los mismos, sino también de la incorporación en la estimación del gasto fiscal de nuevos beneficios tributarios. Por ello, lo primero que intentaremos realizar es el seguimiento de la evolución normativa de los distintos beneficios tributarios, con el fin de poder establecer en qué medida el avance del gasto fiscal es consecuencia de variaciones normativas, y en qué medida responde a cambios metodológicos de cálculo.

IX.2.1) Incentivos a la Inversión

Bajo la denominación de incentivos a la inversión, el presupuesto de gastos fiscales recoge

Los beneficios tributarios asociados a la inversiones en activos fijos nuevos, los relativos a la creación de empleo y los existentes por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa.

La deducción asociada a las inversiones realizadas en activos fijos nuevos se amplía desde 1979 hasta el periodo impositivo 1988, ya que como veremos la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 inicia el recorte de esta desgravación.

La deducción por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa no registra modificaciones sustanciales, hasta su desaparición en virtud de lo dispuesto en el artículo dieciséis de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria Financiera y Tributaria.

Por último, la deducción por creación de empleo sufre un cambio sustancial en el ejercicio 1985, al establecerse una desgravación fija por la ampliación de plantilla.

En 1979, frente a la deducción por inversión en activos fijos nuevos (10%) recogida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es aplicable asimismo la deducción del quince por ciento de estas inversiones cuando vayan acompañadas de creación de empleo; no se recoge, sin embargo, el

beneficio fiscal asociado a los sueldos, salarios, y cargas sociales que se abonen en relación al nuevo personal; también se recoge el coste asociado a la deducción (10%) por suscripción de valores mobiliarios con cotización en Bolsa.

Para 1980, estas desgravaciones se mantienen en términos semejantes y son totalmente recogidas en el presupuesto de gastos fiscales. Es decir, se estima el coste de la deducción por inversión en activos fijos nuevos (10%), si además de esta inversión se mantiene la plantilla de trabajadores el porcentaje de desgravación es del quince por ciento; y si hay creación de empleo además del quince por ciento de la inversión, es posible practicar la deducción del 25% de los sueldos, salarios y cargas sociales que se abonen en relación con el nuevo personal por un periodo de dos años.

Es importante destacar, que para que la deducción por suscripción en valores mobiliarios sea factible se exige la permanencia en cartera de los títulos por un periodo de tres años.

En el ejercicio 1981, la Ley 74/1980, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1981 amplía el porcentaje aplicable a la deducción por inversión en activos fijos nuevos que pasa del

diez al doce por ciento.

Para el ejercicio 1982 nuevamente se vuelve a modificar la deducción por inversión en valores mobiliarios, se recoge como base de la deducción la inversión neta realizada en la suscripción de valores mobiliarios y se amplía el periodo de mantenimiento de los títulos en cartera a cinco años.

Los beneficios tributarios asociados a la inversión en activos fijos nuevos y creación de empleo se mantienen sin modificaciones, si bien se establece para este ejercicio una desgravación adicional del cinco por ciento sobre la inversión neta realizada en activos fijos materiales nuevos, pero no parece que haya sido recogida en el presupuesto de gastos fiscales.

En los ejercicios 1983 y 1984 no se presentan cambios sustanciales sobre esas desgravaciones a excepción de la supresión de la deducción por suscripción de valores mobiliarios recogida en la Ley 5/1983, de 29 de julio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

En el ejercicio 1985 se producen grandes cambios sobre la deducción por inversión. En primer lugar, desaparece la deducción excepcional sobre la

inversión neta en activos fijos nuevos. En segundo lugar, se produce la reordenación de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos y por creación de empleo. Se establece una deducción única del quince por ciento, para las inversiones en activos fijos materiales nuevos, con independencia de que exista o no creación de empleo y se recoge como límite el 25% de la cuota líquida. La deducción por creación de empleo se establece en 500.000 pts. por hombre-año de incremento del promedio de la plantilla.

Hasta el ejercicio 1987 estas desgravaciones permanecen sin modificaciones. En el ejercicio 1988, el coeficiente de la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos pasa a ser del diez por ciento y el límite sobre la cuota líquida el veinte por ciento. En 1989, nuevamente este coeficiente se reduce hasta el cinco por ciento, y se exige para la aplicación de la deducción por creación de empleo, que la contratación sea por periodo indefinido. Para el ejercicio 1990 éstas dos deducciones se mantienen en los mismos términos, si bien se amplía la desgravación por creación de empleo al establecer una deducción especial de 700.000 pts. por la creación de empleo que afecte a los trabajadores minusválidos.

IX.2.2) Tipos Especiales

El gasto fiscal asociado a los tipos especiales recoge el coste de las desviaciones de los distintos tipos impositivos aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, en relación al tipo general. Este gasto fiscal se ha ido reduciendo a lo largo del periodo considerado como consecuencia de la aproximación de los tipos al general.

Los tipos aplicables relativos al periodo (5) 1979-1981 son:

- General 33%
- Cajas De Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas, Mutuas de Seguros Generales, Sociedades de Garantía Recíproca 18%
- (6) Entidades exentas 15%
- Rendimientos por intereses y comisiones de préstamos obtenidos por no residentes 23%

En el ejercicio 1982, la única modificación existente se recoge en el artículo 36 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982 de tal forma que el tipo aplicable a las Cajas de Ahorro, Rurales, Cooperativas de Crédito (7), Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca

pasa a ser el veintidós por ciento.

En el periodo impositivo 1983 se asiste a una importante modificación de los tipos. El general pasa al 35% el aplicable a Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Cooperativas de Crédito, Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca el 26% las entidades exentas pasa a estar sometidas al dieciocho por ciento; y el tipo aplicable en general a los no residentes es del 16%

En los ejercicios de 1985 y 1986 nuevamente se producen dos transformaciones importantes en la estructura de tipos. Así se establece para las Cajas de Ahorro el tipo del 35% frente al 26% aplicable en los dos ejercicios anteriores, a las Instituciones de Inversión Colectiva se les aplica el tipo del 13 por ciento; por último a las rentas obtenidas por no residentes se aplica en general el tipo del dieciocho por ciento.

En el ejercicio 1987 las dos modificaciones en cuanto a tipos se refiere son la elevación al veinte por ciento del tipo aplicable a las entidades exentas y la aplicación de ese mismo tipo a no residentes.

En el ejercicio 1988 la única modificación que se produce es la elevación al veinte por ciento

del tipo aplicable a las cooperativas no de crédito. Posteriormente en el ejercicio 1990, nuevamente se elevan los tipos aplicables a las entidades exentas y a no residentes (en general) al veinticinco por ciento.

IX.2.3) Incentivos a la Financiación

Bajo este epígrafe se recogen distintos beneficios tributarios asociados al antiguo Impuestos sobre las Rentas de Capital y que han permanecido como derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se recoge el favorable tratamiento que en el impuesto anterior disfrutaban los intereses de la Deuda Pública del Estado, de los préstamos de las entidades oficiales de crédito y de los intereses de deuda exterior.

La escasa información que sobre estos beneficios se ha facilitado en los presupuestos de gastos fiscales, hace muy difícil establecer la importancia real de estos beneficios.

IX.2.4) Bonificaciones en la Cuota

La estimación del coste de las bonificaciones en la cuota existentes en el Impuesto

sobre Sociedades se inicia en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986.

En principio, sólo se recogen las bonificaciones incluidas en la normativa general del impuesto, en concreto las establecidas en los artículos 177 y ss. del reglamento del impuesto. Se estima por tanto el coste de las bonificaciones en la cuota establecidas a favore de :

- Los rendimientos obtenidos por las Administraciones Públicas Territoriales derivados de la explotación de los servicios de su competencia.

- Los rendimientos e incrementos de patrimonio de las sociedades de tenencia de acciones de sociedades extranjeras.

- Los rendimientos de la exportación de libros.

- Los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en Ceuta y Melilla.

- Los rendimientos de préstamos y empréstitos destinados a financiar inversiones reales.

- Los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las operaciones autorizadas al amparo de la Ley de Fusiones de Empresas.

Desde el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986, en el que aparece por vez primera la estimación

del coste de las bonificaciones, hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990 no parece que se haya recogido las distintas bonificaciones que sobre este impuesto aparecen dispersas en distintas normas de carácter coyuntural. Sólo en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1990 se establece que, además de las bonificaciones incluidas en la normativa propia del impuesto, se ha calculado el coste de las bonificaciones recogidas en la Ley de Fusiones de Empresas, la Ley de Reversión y Reindustrialización etc. Sin embargo, es difícil establecer la veracidad de esta estimación por la escasa información que se ofrece al respecto.

IX.2.5) Expo 92, V Centenario, J.J. Olímpicos

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 se estimó el coste de la desgravación del quince por ciento, sobre la cuota líquida, de las inversiones que efectivamente se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por las siguientes entidades:

- Sociedad Estatal para la Exposición Universal de Sevilla 1992 S.A.
- Sociedad Estatal para la Ejecución de

Programas y Actuaciones Conmemorativas del V Centenario del Descubrimiento de América S.A.

- Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992.

IX.2.6) Análisis General

Al estudiar la evolución del gasto fiscal adscrito al Impuesto sobre Sociedades podemos observar la existencia de cuatro etapas distintas.

La primera de las etapas comprende el gasto fiscal correspondiente a los años 1979-83 inclusive. En este periodo el gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades presenta un fuerte crecimiento, que sólo se modera en el año 1983.

La causa principal de este fuerte avance es la progresiva ampliación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y por creación de empleo, registrada en este periodo. Como hemos visto en páginas anteriores la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos pasa con carácter general del diez al doce por ciento, y si no se produce reducción de plantilla este porcentaje se establece en el quince por ciento. Asimismo, se recoge la desgravación del 25% de los sueldos, salarios y cargas sociales del nuevo personal. Además, en 1981,

año en que la tasa de crecimiento alcanza el 35,6 por ciento, el presupuesto de gastos fiscales recoge la ampliación de la deducción por suscripción de valores mobiliarios a las emisiones de Deuda Pública del Estado. El único elemento que presenta cierta moderación es el gasto fiscal asociado a los tipos especiales, ya que para el ejercicio 1982 el tipo aplicable a las Cajas de Ahorro, Rurales, Cooperativas de Crédito, Mutuas de Seguros Generales y Sociedades de Garantía Recíproca se sitúa en el veintidós por ciento.

El gasto fiscal recogido en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1984 determina el inicio del segundo periodo de este estudio, que comprende los años 1984-1987. Este periodo, a excepción de 1984 año en que se aprecia un menor gasto fiscal asociado a este tributo, se caracteriza por cierta estabilidad.

Creemos que en primer lugar, debemos considerar las causas que han producido una reducción del gasto fiscal por este impuesto en 1984 en torno a cuatro puntos porcentuales, entre las que cabe apuntar: los efectos de la supresión de la deducción por suscripción de valores mobiliarios por el artículo dieiséis de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera

y Tributaria; y la progresiva reducción de la diferencia mantenida por los tipos especiales en relación al general.

En 1986 nuevamente asistimos al crecimiento del gasto fiscal debido en parte a la introducción en la estimación de las bonificaciones en la cuota. Por otra parte, es necesario subrayar la importancia de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, que pasa del doce al quince por ciento con independencia de que exista o no creación de empleo, y la deducción por creación de empleo se instrumenta a través de la cantidad fija de 500.000 pts. hombre-año de incremento de promedio de la plantilla.

El tercer periodo a considerar es el formado por los años 1988 y 1989 que presenta como se advierte en el cuadro 2 tasas de variación negativas. Las principales razones que pueden explicar esta evolución del gasto fiscal son: la aproximación de los tipos especiales al general, la limitación de la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos que pasa del quince al diez por ciento, así como el límite sobre la cuota líquida que pasa del veinticinco al veinte por ciento, siendo el recorte de este beneficio tributario el que explica principalmente la limitación del gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades.

en este periodo.

El último periodo está constituido por los años 1990 y 1991. En estos años se produce nuevamente el aumento del gasto fiscal como consecuencia, por una parte, de las mayores inversiones realizadas y del proceso de creación de empleo que han aumentado el gasto fiscal correspondiente, aunque se haya limitado la deducción por inversiones en activos fijos nuevos al cinco por ciento, y se exiga la celebración de contratos indefinidos para aplicar la deducción por creación de empleo. Por otra parte, se ha incluido en la estimación de este gasto fiscal, el coste de la deducción por inversiones en programas de I+D y se ha tenido en cuenta la ampliación de la deducción por creación de empleo cuando se trata de trabajadores minusválidos a 700.000 pts.

Además, en estos dos presupuestos se han incluido no sólo las bonificaciones en la cuota recogidas en la normativa básica del impuesto, sino también las bonificaciones contempladas en distintas normas de carácter coyuntural como las leyes de reconversión, asimismo se ha integrado en la estimación del gasto fiscal las deducciones relativas a la Expo Universal de Sevilla, al V Centenario del Descubrimiento de América, y a los Juegos Olímpicos de

Barcelona 92.

Creemos que es importante dejar constancia de que en ninguna de las estimaciones que hemos recogido ha sido incluido el coste que para la Hacienda Pública Española supone la exención de los incrementos patrimoniales originados por la transmisión a título oneroso de elementos materiales de activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de actividades empresariales, cuando el importe de la enajenación se reinvierta en elementos de la misma naturaleza.

Tampoco se recoge el coste que representa la brecha existente entre la amortización fiscal admisible y la depreciación efectiva de los elementos amortizables (8).

En relación a la participación que el gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades mantiene sobre los ingresos presupuestarios correspondientes, podemos distinguir dos periodos. El primero (1979-1984), se caracteriza porque la relación gasto fiscal e ingreso presupuestado supera el cincuenta por ciento, en el segundo (1985-1991) se observa una progresiva pérdida de importancia del gasto fiscal sobre el ingreso presupuestado. Las razones de la moderación de este cociente son, entre otras, la

mejora de beneficios empresariales, el recorte en las deducciones y la aproximación de los tipos al general, así como la mejoría que se ha producido en la gestión del tributo.

Si observamos la información recogida en el cuadro 9, que establece la importancia que el gasto fiscal mantiene sobre la recaudación potencial, se desprende la misma conclusión anterior. Es decir, se reduce progresivamente el peso del gasto fiscal sobre la recaudación potencial debido al mayor ingreso asociado a este tributo.

IX.3) Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Sucesiones

La información recogida en los presupuestos de gastos fiscales sobre este tributo es casi nula, puesto que hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 no se establece que el gasto fiscal recogido corresponde al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que entró en vigor el día uno de enero de 1988, y no al Impuesto General sobre las Sucesiones. Por otra parte, la falta de información relativa a este tributo se agrava con el proceso de cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 se establece que los beneficios asociados al Impuesto General sobre las Sucesiones, para los que se ha realizado una estimación de su coste, son: las exenciones y reducciones relativas a las cantidades obtenidas de las compañías aseguradoras por beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida; la exención de adquisiciones por herencia o legado de obligaciones y bonos de caja emitidos por bancos industriales y de negocios y de cédulas para inversiones; la exención por transmisión mortis causa

del patrimonio familiar mobiliarios o agrícola. Este presupuesto es el único que recoge los beneficios tributarios para los que se estima su coste.

Si suponemos que a lo largo del periodo sólo se recoge el coste de los beneficios tributarios anteriores, ya que aunque entra en vigor el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estos beneficios pueden subsistir (9) como derechos adquiridos, entonces la reducción del gasto fiscal correspondiente es consecuencia de la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas, proceso recogido de forma total en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991, ya que incluye solamente el gasto fiscal relativo a Ceuta y Melilla, al haberse producido la cesión del tributo a la comunidad de Madrid (10).

**IX.4) Gastos Fiscales asociados al Impuesto
ext. sobre el Patrimonio de las Personas Físicas**

El gasto fiscal relativo a este impuesto se recoge exclusivamente en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991, y responde al límite establecido para la suma de cuotas de este tributo y la correspondiente al I.R.P.F. que no puede superar el setenta por ciento de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El coste de este beneficio tributario sólo se estima para la comunidad autónoma de Madrid.

Creemos que en este tributo se debería haber estimado el coste de la exención relativa a los inmuebles urbanos declarados monumentos histórico-artísticos, y la establecida a favor de las obras de arte que cumplan los fines de difusión cultural, ya que la información básica es muy similar a la utilizada en la estimación del coste de la deducción por inversiones en inmuebles histórico-artísticos en el I.R.P.F.

IX.5) Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y A.J. Documentados

En este impuesto no contamos con una información muy precisa, pero al menos podemos establecer cuál ha sido la evolución general del gasto fiscal asociado a este tributo.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 recogía el coste de numerosas exenciones (11) incluidas en el artículo 65 del Texto Refundido del impuesto. Sin embargo, estos beneficios se redujeron de forma importante con la entrada en vigor en el segundo semestre de 1980 de la Ley 32/1980, de 21 de junio, por la que se aprobaba la nueva regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ello explica que desde 1980 a 1982 nos enfrentemos a un recorte del gasto fiscal por este tributo. Desde 1983 a 1986 el gasto fiscal se mantiene con gran estabilidad. A partir de 1987 el gasto fiscal desciende de forma muy importante hasta llegar a representar solamente 2.527 millones, como consecuencia exclusiva de la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

Como resultado del proceso de cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas y el recorte de

los beneficios tributarios asociados al impuesto, el peso del gasto fiscal sobre los ingresos presupuestados para este tributo tiene cada año una importancia menor.

**IX.6) Gastos Fiscales asociados al Impuesto
General sobre el Tráfico de Empresas**

El gasto fiscal asociado al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas presenta hasta su desaparición una tendencia creciente, como se desprende de los cuadros uno y dos y del gráfico cuatro.

Los beneficios tributarios para los que la estimación de su coste se ha realizado desde 1979 no han sufrido modificaciones normativas relevantes, por lo que el crecimiento del gasto fiscal por este impuesto es consecuencia principalmente de la inclusión progresiva en los presupuestos de gastos fiscales de beneficios tributarios no recogidos con anterioridad.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 se recoge el coste de las operaciones siguientes:

- Las ventas, entregas y transmisiones de artículos de primera necesidad.

- Las ventas, transmisiones y entregas por precio realizadas por los agricultores, ganaderos y pescadores o armadores de buques de pesca, de los productos que procedan directamente de sus capturas y que sean destinados al consumo para la alimentación.

- Las operaciones de venta, compra, transmisión y entrega o servicios realizados con sus respectivos miembros por cooperativas fiscalmente protegidas.

- Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción de viviendas de protección oficial.

- Los servicios prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España.

- Los seguros sociales obligatorios.

Se recoge también la bonificación (50%) con que cuentan las primeras ventas de hulla, antracita o lignito.

Basicamente, estos son los beneficios fiscales que se han debido recoger a lo largo de la serie.

En 1980, nos encontramos con un menor gasto fiscal relativo a este tributo que pudiera ser consecuencia de la modificación que la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta realiza sobre la exención correspondiente a las transmisiones realizadas por agricultores, ganaderos, y pescadores de los productos

que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. Por dicha ley, esta exención pasa a ser un supuesto de no sujeción y por tanto no se considera ya gasto fiscal.

Quizás lo que más llama la atención, es el fuerte crecimiento de este gasto correspondiente a 1982. Sin embargo, la explicación de este avance se centra en las exportaciones, que han sido consideradas exenciones en vez de operaciones no sujetas.

Por último, es de destacar como modificación importante la inclusión en 1985 de las exenciones de los servicios de enseñanza, del transporte ferroviario y la relativa a los servicios de hostelería y restaurantes.

La falta de información no nos permite determinar los elementos que condicionan la relación entre el gasto fiscal y el ingreso presupuestado.

IX.7) Gastos Fiscales asociados al Impuesto sobre el Valor Añadido

Sobre el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre el Valor Añadido desde su entrada en vigor en 1986, no se dispone de ninguna información, como ya ha quedado patente al estudiar los distintos presupuestos de gastos fiscales. En estos documentos se ha recogido, siempre de forma global, el coste de las exenciones existentes en el impuesto, pero nunca se ha ofrecido el detalle de las incluidas en la estimación. Por ello, no podemos determinar cual es la causa de las variaciones que se producen en el gasto fiscal correspondiente a este tributo.

Ante esta falta de información, sólo podemos establecer que el gasto fiscal asociado al I.V.A. presenta una evolución creciente pero con tasas muy moderadas, y sólo en los años 1990 y 1991 el coste de los beneficios tributarios asociados a este impuesto superó el gasto fiscal relativo al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas para 1985.

A pesar del crecimiento del gasto fiscal relativo al IVA, el peso sobre los ingresos correspondientes es cada vez menor como consecuencia del progresivo aumento de los ingresos obtenidos por este impuesto.

IX.8) Gastos Fiscales asociados a los Impuestos sobre el Consumo

Antes de iniciar el estudio de los impuestos sobre el consumo, es necesario destacar dos notas que condicionan la evolución del gasto fiscal correspondiente. En primer lugar, el continuo proceso de reforma al que estos impuestos han estado sometidos; y en segundo lugar, la falta de información sobre el gasto fiscal correspondiente a partir de 1986.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 se recoge el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre el Alcohol, al Impuesto sobre la Fabricación de Azúcar, al Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes, al Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, además también se incluye el coste de determinadas exenciones afectas al Impuesto sobre el Lujo (12).

En 1980, el avance tan importante del gasto fiscal anejo a los impuestos sobre el consumo se deriva de la mayor importancia que en este ejercicio presentan los beneficios tributarios sobre el sector automovilístico existentes en el Impuesto sobre el Lujo.

En 1981, se frena este fuerte crecimiento,

probablemente como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, que si bien entró en vigor el día uno de enero de 1980, sus efectos no fueron recogidos hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981. Con la nueva regulación los nuevos impuestos especiales son: el Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes, el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.

En 1984, existe otro hecho destacable ya que nos encontramos con una tasa de crecimiento de 107,7 por ciento. Sin embargo, este fuerte avance es resultado, prácticamente en su totalidad, de las modificaciones metodológicas realizadas en el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, ya que se ofrece una estimación más fiable del coste relativo a la exención de los suministros de productos gravados para su utilización como materia prima en la industria, y además se recoge por primera vez la carga que supone la existencia de tipos especiales para el gasóleo B utilizado en los sectores agrícola y pesquero.

En 1986 se registra un retroceso en la evolución del gasto fiscal por estos impuestos como

consecuencia de las importantes modificaciones normativas realizadas en ese ejercicio. Por una parte, la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido supuso la desaparición del Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes. Por otra, la Ley 48/1985, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales reestructuró estos impuestos, por tanto los nuevos impuestos especiales pasan a ser: el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. No disponemos de ninguna información sobre los beneficios tributarios contemplados, pero queremos destacar que las dos reformas que se han llevado a cabo sobre estos impuestos, tanto la realizada por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, como la establecida por la Ley 48/1985 han limitado el crecimiento del gasto fiscal relativo a estos impuestos.

A partir de 1986, no se presenta en los presupuestos de gastos fiscales ninguna información sobre estos impuestos. Esta laguna informativa se produce en el periodo en que el gasto fiscal crece a mayor velocidad, si bien es de destacar que para el último año (1991) existe una tasa de variación

negativa del sesenta por ciento.

Por último, es importante subrayar la mayor importancia, desde 1986, sobre los ingresos relativos del gasto fiscal correspondiente a estos impuestos, como consecuencia del mayor crecimiento del gasto fiscal.

IX.9) Gastos Fiscales de los Monopolios Fiscales

Queremos dejar constancia de que no contamos con ninguna información sobre los beneficios fiscales, asociados a estos tributos, e incluidos en los presupuestos de gastos fiscales, por lo que no podemos realizar ningún estudio sobre los mismos.

IX.10) Gastos Fiscales asociados a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior

Al igual que ocurre en los impuestos anteriores, no se cuenta con ninguna información sobre el gasto fiscal relativo a los tributos que integran la Renta de Aduanas. Sin embargo, es destacar el menor gasto fiscal recogido a partir de 1986, como se desprende de la información recogida en los cuadros uno y dos, y en el gráfico 6, consecuencia de la integración de España en la Comunidad Económica Europea y de la adaptación de la normativa de estos impuestos a la normativa comunitaria.

IX.11) Relación entre los Gastos Fiscales derivados de los Impuestos Directos e Indirectos

En el periodo considerado (1979-91) crece el gasto fiscal total, es decir tanto el asociado a los impuestos directos como el relativo a los impuestos indirectos. Sin embargo, es importante destacar que, si desde 1979 a 1985 el gasto fiscal anejo a los impuestos indirectos tiene una mayor importancia que el relativo a los impuestos directos, a partir de 1986 se produce el fenómeno opuesto, hasta situarse el gasto fiscal relativo a los impuestos directos en 745.252 millones, y el asociado a los impuestos indirectos en 408.007 millones.

El crecimiento del gasto fiscal por impuestos directos se debe al aumento registrado en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

Podemos apuntar como causas que han alentado la escalada del gasto fiscal relativo al IRPF los efectos de la aprobación de tres normas fundamentales en este tributo como son: el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica; la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Aparte, de estas modificaciones normativas, a partir de 1986 se introducen nuevos beneficios tributarios en la estimación del gasto fiscal.

En cuanto al gasto fiscal anejo al Impuesto sobre Sociedades su crecimiento es debido a la aprobación del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica, a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 que inicia un cambio sustancial en los incentivos a la inversión aumentando su importancia y a la estimación del coste que supone la existencia de bonificaciones en la cuota del impuesto.

Por otra parte, la limitación a partir de 1986 del gasto fiscal relativo a los impuestos indirectos es debida a distintos factores entre los que podemos destacar: el proceso de cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Comunidades Autónomas que reduce el gasto fiscal por este impuesto para el Estado. La limitación del gasto fiscal asociado a los impuestos sobre el consumo por la absorción del Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre Bebidas

Refrescantes por el IVA y la nueva regulación sobre los impuestos especiales.

Por último, la reducción del gasto fiscal asociado a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior es el resultado de la integración española en la Comunidad Económica Europea y la correspondiente aproximación de nuestra normativa fiscal a la comunitaria. En concreto, la aprobación del IVA supuso la desaparición del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y, en consecuencia, la supresión del gasto fiscal por este tributo.

La relación entre gasto fiscal e ingreso presupuestado se ofrece en el cuadro 6 y en el gráfico 9. En los impuestos directos, este ratio prácticamente no ha variado desde 1979, porque si bien es cierto que ha aumentado el gasto fiscal asociado a los mismos, también se ha producido el crecimiento de los ingresos correspondientes. En los impuestos indirectos, a partir de 1986 se produce la caída de este ratio como resultado del menor crecimiento de los gastos fiscales en relación a los ingresos respectivos.

IX.12) Distribución Funcional de los Gastos Fiscales

La Distribución Funcional de los Gastos Fiscales se presenta en el cuadro cuatro. Sólo se recoge hasta 1984, puesto que a partir de dicho año esta información no es ofrecida en los presupuestos de gastos fiscales.

De este cuadro nos parece importante señalar que, si bien el gasto fiscal asociado a las actividades de carácter general (12) y a las actividades sociales (13) parte de cifras inferiores a las relativas a las actividades económicas (14), su crecimiento a lo largo del periodo es mucho más importante, de tal forma que ya en 1983 el gasto fiscal vinculado a actividades sociales es superior al relativo a actividades económicas.

Se pone de manifiesto, a través de los datos ofrecidos, el mayor crecimiento, y en el último periodo considerado la mayor importancia, del gasto fiscal de carácter redistributivo, ya que el gasto fiscal relativo a las actividades sociales recoge el vinculado a educación, sanidad, pensiones y vivienda. Ello puede ser debido a una mayor demanda de los ciudadanos de gasto social, ya que el periodo recogido coincide con la crisis económica y no olvidemos que

los gastos fiscales puede ser concebidos como un gasto público indirecto.

NOTAS

- (1) El Límite conjunto de las distintas deducciones por inversión es el 25% de la cuota Líquida. La deducción por creación de empleo, sin embargo, puede absorber la totalidad de la cuota Líquida.

- (2) Es necesario señalar que en los Presupuestos de Gastos Fiscales correspondientes a los años 1979, 1980, y 1981 se sigue como criterio de imputación del coste de los beneficios tributarios asociados al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el criterio de devengo. En el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982 no se ofrece información sobre el criterio de imputación temporal seguido. Posteriormente en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983, se sigue el criterio de caja, es decir se atiende a la normativa vigente para practicar la declaración correspondiente al ejercicio de 1982. Así el coste relativo a la deducción por inversión en valores mobiliarios que sufre en el ejercicio de 1982 un recorte sustancial no es recogido hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1983.

- (3) El Presupuesto de Gastos Fiscales Para 1985 sigue el criterio de devengo como criterio de

imputación de los beneficios fiscales y el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 el de caja, por lo que para los beneficios tributarios asociados a la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1985 existen dos estimaciones distintas.

- (4) A Partir del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 se imputa el coste de los beneficios tributarios asociados al IRPF atendiendo al criterio de devengo.

- (5) No se recoge en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979 la estimación del coste de este beneficio tributario.

- (6) Entidades incluidas en el epígrafe e) de los apartados uno y dos del artículo conca de la Ley 6/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- (7) El resto de ls cooperativas mantiene el tipo del dieciocho por ciento.

- (8) A este respecto, creemos muy interesante las consideraciones de los profesores R. Corona Martín y J. Corona Ramón en "Reforma del Impuesto sobre Sociedades", en "La Reforma del Sistema Tributario Español", Revista del Instituto de Estudios Económicos nº1/1990.

- (9) Estos beneficios pueden subsistir por

Las disposiciones Transitorias Tercera y Cuarta, y la Disposición Final Primera de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

- (10) La cesión a la Comunidad Autónoma de Madrid se produce con efectos del día uno de enero de 1990, como consecuencia de la aprobación de la ley 16/1990, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid.

- (11) Estas exenciones aparecen desglosadas en las páginas dedicadas al estudio de este impuesto en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979.

- (12) Todos los beneficios tributarios asociados a estos impuestos e incluidos en la estimación se encuaman desglosados en el estudio que hemos realizado sobre el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1979.

- (13) Incluye Servicios y Defensa.

- (14) Incluye Educación, Sanidad, Pensiones, Vivienda.

- (15) Incluye .Agricultura, Ganadería, Silvicultura, Caza y Pesca, .Minería, Construcción e Industrias varias, .Transporte y Comunicaciones, .Energía.

CAPITULO X**RESUMEN Y CONCLUSIONES**

Resumen y Conclusiones

1. El Gasto Fiscal como objeto del estudio y concepto del mismo. El objeto de este estudio es el análisis del gasto fiscal en el marco del Presupuesto de Gastos Fiscales Español y por ello nuestra primera tarea ha consistido en determinar el concepto de gasto fiscal.

Los gastos fiscales pueden definirse como el resultado financiero de aquellas técnicas tributarias que provocan diferencias relativas de gravamen sobre iguales capacidades económicas y cuya desaparición no altera la naturaleza del tributo. Las técnicas que sirven de base a la expansión del gasto fiscal son básicamente exenciones, deducciones, bonificaciones y tipos especiales.

El gasto fiscal es el coste derivado de la presencia de beneficios tributarios; así pues, el gasto fiscal siempre tiene su origen en el sistema tributario; no obstante puede ser concebido o bien como un menor ingreso fiscal, o bien como un mayor gasto público indirecto.

Los gastos fiscales persiguen, al menos inicialmente, la consecución de determinados objetivos

sociales y económicos, por lo que se pueden convertir en instrumentos muy útiles al servicio de la política económica general.

2. Efectos de los Gastos Fiscales. Las consecuencias que sobre el sector público y sobre el sector privado de la economía generan los gastos fiscales no son fáciles de determinar por la falta de transparencia que caracteriza a esta figura.

El primer efecto que interesa destacar se refiere a la incidencia que los gastos fiscales pueden mantener sobre el déficit público. El gasto fiscal puede ser considerado como un mayor gasto público, o como un recorte de la recaudación tributaria potencial; por tanto, el gasto fiscal por una u otra vía incide sobre el saldo presupuestario. Sin embargo, con carácter general no se ha considerado al gasto fiscal como uno de los elementos a tener en cuenta en la determinación del déficit. Pero es más, tampoco se advierte en el presupuesto público el esfuerzo por atender determinadas demandas sociales a través de esta figura.

Otro de los campos donde se advierte las consecuencias de los gastos fiscales es en el análisis sobre los principios tributarios ideales. Todos los

principios que debiera cumplir el sistema fiscal óptimo se ven distorsionados ante la presencia de gastos fiscales, y de éstos el principio de redistribución y el de transparencia son quizás los más afectados.

En relación al principio de redistribución, se manifiesta el carácter regresivo de los gastos fiscales; es decir, el gasto fiscal es mayor, la ventaja comparativa es superior, cuanto mayor es la capacidad económica del sujeto pasivo beneficiario. Sin embargo, la regresividad del gasto fiscal depende en gran medida de la técnica que le haya servido de base. Así se advierte el efecto negativo que sobre la redistribución ejerce la presencia de exenciones y reducciones en la base. Sin embargo la materialización del gasto fiscal a través de desgravaciones fijas sobre la cuota no provoca graves distorsiones sobre la redistribución; por tanto, ésta debiera ser la técnica elegida para otorgar beneficios fiscales.

Por otra parte, en cuanto que la concesión de beneficios fiscales entraña la desviación de las normas tributarias de referencia, el gasto fiscal complica las leyes tributarias y reduce, por tanto, la transparencia del sistema fiscal, siendo ésta una de las razones más importantes de las que se aducen para

suprimir la presencia de los beneficios fiscales en el sistema tributario.

Prosiguiendo en el estudio de los efectos de los gastos fiscales, parece interesante señalar la influencia que éstos pueden tener en la elección entre renta y ocio realizada por un sujeto pasivo.

Ante una elevación de los tipos impositivos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el sujeto pasivo ve reducida su renta neta o disponible, de tal forma que para obtener el nivel de renta inicial tiene que dedicar más horas al trabajo, provocando la sustitución de ocio por trabajo. Sin embargo, si existen beneficios tributarios la reducción de la renta disponible será menor y consecuentemente la sustitución de ocio por trabajo también.

Paralelamente, el aumento de tipos provoca una variación en la estructura de precios relativos del trabajo y ocio, de tal forma que la ganancia por hora trabajada disminuye, ello implica la reducción del coste de oportunidad de dedicar más tiempo al ocio, favoreciendo así la sustitución de trabajo por ocio. Si contamos con un beneficios fiscal, la variación en la estructura de precios relativos será menor, y también la posible sustitución de trabajo por

ocio.

De esta forma, la presencia de beneficios fiscales en un impuesto sobre la renta puede mitigar, en alguna medida, la incidencia que las variaciones de los tipos mantienen sobre la elección renta-ocio.

La relación capital-trabajo existente en las unidades de producción también podría verse alterada, al menos teóricamente, por la presencia de beneficios fiscales que favorezcan la utilización de uno u otro de estos factores; es decir, una deducción por creación de empleo podría favorecer la contratación de factor trabajo y, por el contrario, una desgravación por inversiones en activos fijos favorece la utilización de factor capital.

En los mercados financieros también se puede percibir los efectos del gasto fiscal. En este caso, se asocia el gasto fiscal a las ventajas impositivas concedidas a determinados activos financieros y se puede distinguir dos efectos; por una parte, el emisor del pasivo reduce el coste de obtención de financiación, en cuanto que la rentabilidad fiscal compensa una rentabilidad financiera menor, si bien la rentabilidad total (financiero-fiscal) tendrá que ser superior a la de un título que no conlleve ventajas fiscales. Asimismo, también se reduce el tiempo de

busqueda de financiación, en cuanto que la mayor rentabilidad ofrecida hace más atractiva la inversión.

Por otra parte, los suscriptores o adquirentes del título que conlleva ventajas fiscales obtienen mejores posiciones de rentabilidad, aumentando su demanda.

El efecto más estudiado de los gastos fiscales sobre el sector privado de la economía se refiere a su influencia sobre la competencia empresarial y lo será aún más en el futuro como consecuencia del Mercado Unico Europeo. Los beneficios tributarios concedidos a las empresas distorsionan el libre juego de las fuerzas del mercado. Aunque este mismo efecto también se ocasiona por la presencia de una subvención, la mayor información sobre esta última permite conocer con precisión a los beneficiarios reales de la ayuda y hace más difícil la instrumentación de medidas proteccionistas a través de la misma.

3. Los Gastos Fiscales ante el Mercado Unico

La consecución del mercado único europeo y la necesidad de conseguir la armonización fiscal otorgan un papel primordial a los gastos fiscales, importancia que aún no ha sido suficientemente reconocida.

La competencia empresarial entre los Estados miembros en el marco del mercado único europeo entraña la supresión de cualquier obstáculo que suponga la limitación de la misma. En cuanto que los beneficios tributarios puedan esconder medidas proteccionistas o simplemente provoquen distorsiones sobre la competencia empresarial europea, la salvaguarda de esta competencia puede inducir o bien un proceso de limitación de los beneficios tributarios contemplados en la legislación fiscal de los Estados miembros, o bien un proceso de armonización de éstos.

Los beneficios fiscales pueden tener asimismo una importancia crucial en la localización geográfica del ahorro o del capital al modificar la rentabilidad financiero-fiscal de las inversiones. De tal forma que la competencia entre los Estados miembros por atraer capital se puede sustentar parcialmente en la concesión de beneficios fiscales que aligeren o suavicen la fiscalidad sobre el capital, dando lugar a una proliferación de beneficios fiscales con los graves inconvenientes que ello conlleva. Entre éstos cabe destacar la mayor complejidad del sistema fiscal y el elevado coste que para la Hacienda Pública supone la concesión de beneficios tributarios.

Por lo tanto, la creación del mercado único europeo y la necesidad de armonización fiscal debe llevar aparejada la armonización de los beneficios tributarios. Esta coordinación es muy difícil de conseguir, por lo que quizás sea más aconsejable suprimir o reducir al mínimo los gastos fiscales de los sistemas tributarios nacionales, de modo que la ampliación de las bases imponibles se combine con la reducción de tipos impositivos.

La coordinación o reducción de los gastos fiscales en el marco tributario europeo hace necesario contar con un presupuesto de gastos fiscales uniforme que permita determinar con claridad el coste que para cada país supone la presencia de beneficios fiscales y cuáles de éstos pueden suponer un obstáculo a la consecución del mercado único. Este presupuesto actualmente no se elabora en todos los países, y en aquellos que se realiza no mantiene criterios uniformes, de tal forma que no se puede llevar a cabo ningún análisis comparativo sobre los gastos fiscales a nivel europeo.

4. Ventajas de los Gastos Fiscales. Los gastos fiscales generan, como se ha visto, un mayor número de costes que de beneficios, sin embargo no se

puede negar que esta figura presenta también ventajas nada desdeñables. El gasto fiscal presenta frente al gasto público directo un mayor automatismo y flexibilidad, lo que lo convierten en un instrumento muy útil al servicio de la política económica global. Por otra parte, existe una menor percepción de la intervención pública, si una actuación, que persiga los mismos fines, se realiza a través de la concesión de beneficios tributarios que si ésta se lleva a cabo por medio del gasto directo.

5. El Presupuesto de Gastos Fiscales. El objetivo de este presupuesto es el control del gasto fiscal; la necesidad de realizar un seguimiento del coste, que para el sector público conlleva la presencia de beneficios tributarios en el sistema fiscal, se fundamenta en las razones siguientes: en la medida que el gasto fiscal supone indirectamente un mayor gasto público o un recorte de la recaudación tributaria potencial incide en las cuentas públicas y este efecto debe estar cuantificado y valorado. Por otra parte, en cuanto que el gasto fiscal puede ser un instrumento al servicio de la política económica, la valoración de esta política exige la evaluación del gasto fiscal y para ello es necesario la integración

del mismo en un presupuesto.

Por tanto, el presupuesto de gastos fiscales debiera ser una estimación de las desviaciones legales de las normas tributarias de referencia que generan situaciones excepcionales sobre determinados sectores económicos, sociales o áreas geográficas dando lugar en el ámbito presupuestario a una minoración de los ingresos tributarios o indirectamente a un mayor gasto público. El objetivo de este presupuesto debe ser el control de la eficacia de los beneficios tributarios concedidos y la limitación del crecimiento de los mismos sin fundamento.

Al analizar las posibles causas de aparición del presupuesto de gastos fiscales, se puede apreciar una relación entre el segundo impacto de la crisis económica de los setenta y la cuantificación del gasto fiscal y ello por dos causas principalmente: tanto por la aparición generalizada del déficit en las cuentas públicas, como por el carácter industrial de la crisis económica.

La superación del déficit público exigía el control del gasto público, entendido éste en su amplia extensión -es decir, gastos directos y gastos fiscales-, con el fin de evitar que la vía de escape al control del gasto directo fuera la utilización

masiva de gastos fiscales y el control sobre estos últimos sólo era posible llevarlo a cabo de forma efectiva a través de la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales.

Por otra parte, la crisis de los setenta tuvo un carácter marcadamente industrial, de tal forma que la recuperación económica sólo era posible a través de una profunda reforma del tejido productivo, y a tal fin se destinaron un gran número de recursos públicos entre los que se encontraban los gastos fiscales. La necesidad de identificar los beneficiarios del gasto fiscal, y de evaluar el grado de eficiencia alcanzado en la concesión de esos beneficios tributarios exigía el seguimiento del gasto fiscal y ello no podía ser realizado sin contar con un presupuesto sobre los mismos.

Por tanto, dada la importancia de los gastos fiscales, no sólo por su cuantía, sino también en relación a los efectos que generan sobre la economía, éstos debieran ser objeto de un mayor control y atención y para ello es fundamental contar con un presupuesto riguroso sobre los gastos fiscales.

6. Aspectos formales del Presupuesto de Gastos Fiscales Español. La Constitución Española exige la integración en los Presupuestos Generales del Estado del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. A partir de 1979 se cuenta con un presupuesto de gastos fiscales que recoge solamente el coste de algunos de los beneficios tributarios afectos a los impuestos del Estado. Por tanto no se cumple con exhaustividad el mandato constitucional.

Los graves problemas que aquejan a este presupuesto, ha provocado la decadencia de este informe desde 1989, de tal forma que el presupuesto de gastos fiscales español se ha convertido en un mero informe sobre algunos de los beneficios tributarios presentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, sin realizar ninguna consideración rigurosa sobre la imposición indirecta.

Son muchos los problemas que se han encontrado al analizar el presupuesto de gastos fiscales y entre los que caben destacar los siguientes:

- La falta de un concepto claro y único de gasto fiscal, de tal forma que se incluya en el estudio el coste de todas aquellas figuras que puedan

derivar en gasto fiscal.

- Los continuos cambios metodológicos, no siempre recogidos explícitamente en el presupuesto, de modo que no se puede establecer en ocasiones si el avance del gasto fiscal responde a cambios normativos, o si por el contrario obedece a la inclusión de nuevos conceptos en la estimación del gasto fiscal.

- La falta de una información estadística veraz y fiable que sirva de base al cálculo del gasto fiscal, de tal forma que no se produzca esa gran diferencia entre datos presupuestados y liquidados.

- El método para calcular el coste de los beneficios tributarios es el de pérdida de ingresos; es decir, se estima la consiguiente minoración en los ingresos fiscales como consecuencia de la presencia de beneficios tributarios, y no se realiza ningún estudio sobre los efectos que los gastos fiscales pueden generar sobre la economía española.

- La falta de análisis sobre la eficacia de alguno de los gastos fiscales utilizados como instrumento de política económica, como es el caso de las deducciones por adquisición de valores mobiliarios, adquisición de vivienda, inversión empresarial, creación de empleo etc.

- El proceso de reforma que afecta al

sistema fiscal español desde 1977 ha originado un continuo cambio normativo sobre los beneficios tributarios recogidos en el presupuesto, dificultando el seguimiento y evaluación de los mismos.

- La continua proliferación de disposiciones normativas de carácter coyuntural que establecen beneficios fiscales asociados a los impuestos del Estado dificulta el conocimiento del coste de los mismos, al no recoger el presupuesto de gastos fiscales la pérdida de recaudación correspondiente.

- Se considera especialmente grave la falta de información sobre el gasto fiscal relativo a los impuestos indirectos a partir de 1986. Ello impide poder determinar con exactitud la influencia que sobre el gasto fiscal ha provocado la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido y la adhesión española a la Comunidad Económica Europea.

Todos estos problemas ponen de manifiesto que, a través del presupuesto de gastos fiscales español, no se puede ejercer ningún control efectivo sobre los beneficios tributarios presentes en el sistema impositivo estatal. Por ello, es necesario un nuevo planteamiento sobre este presupuesto, de tal forma que este documento deje de ser un listado que recoga el coste de algunos beneficios tributarios y se

convierta en un verdadero instrumento de control sobre los mismos. Para ello es necesario establecer claramente y con precisión el concepto de gasto fiscal; seguir una metodología uniforme, así como mantener el criterio de imputación temporal de los gastos fiscales; mejorar las fuentes de información estadística; realizar un análisis coste-beneficio de los beneficios tributarios sobre todo de aquellos que pueden jugar un papel importante como instrumentos de política económica. Realmente esta tarea supone un esfuerzo importante, que quizás se debería iniciar con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido al ser los impuestos de mayor importancia en nuestro sistema tributario, para posteriormente ir incorporando el resto de los impuestos del Estado.

7. Evolución General de los Gastos Fiscales en España. En el periodo de estudio considerado (1979-91) se advierte el crecimiento continuado del gasto fiscal correspondiente a los beneficios tributarios vigentes en el sistema impositivo estatal.

Sin embargo, es importante destacar que si desde 1979 a 1985 el gasto fiscal anejo a los

impuestos indirectos tiene una mayor importancia que el relativo a los impuestos directos, a partir de 1986 se produce el fenómeno opuesto, hasta situarse el gasto fiscal relativo a los impuestos directos, correspondiente a 1991, en 745.252 millones y el asociado a los impuestos indirectos en 408.007 millones.

El crecimiento del gasto fiscal asociado a los impuestos directos se debe a la evolución ascendente que ha mantenido a lo largo del periodo considerado el coste de los beneficios tributarios relativos al Impuesto sobre Sociedades y principalmente a la continua escalada que se advierte en el gasto fiscal anejo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las causas que han motivado el avance del gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se deben buscar en la aprobación de tres normas fundamentales en este tributo como son: el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política económica; la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario

sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

En cuanto al gasto fiscal anejo al Impuesto sobre Sociedades, su crecimiento es debido a la aprobación del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica y a la ampliación de la deducción por inversiones que se inicia con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

Por otra parte, la limitación a partir de 1986 del gasto fiscal relativo a los impuestos indirectos es debida a distintos factores, entre los que podemos destacar: el proceso de cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Comunidades Autónomas, lo que reduce el gasto fiscal por este impuesto para el Estado. La limitación del gasto fiscal asociado a los impuestos sobre el consumo se explica por la absorción del Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes por el IVA y la nueva regulación sobre los impuestos especiales.

Por último, la reducción del gasto fiscal correspondiente a los Impuestos sobre el Tráfico Exterior es el resultado de la integración española en la Comunidad Económica Europea y la correspondiente aproximación de nuestra normativa fiscal a la

comunitaria. En concreto, la aprobación del IVA supuso la desaparición del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y, en consecuencia, la supresión del gasto fiscal por este tributo.

8. Gasto Fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La evolución del gasto fiscal asociado a este impuesto se puede dividir en cuatro periodos distintos. El primero comprende los años 1979-1982, el segundo el periodo entre los años 1983-1985, el tercero desde 1986 a 1989; y el cuarto los dos últimos ejercicios 1990 y 1991.

En el periodo comprendido entre 1979 y 1982 el gasto fiscal asociado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantiene cifras muy cercanas entre sí, ya que de los tres beneficios tributarios recogidos inicialmente en el presupuesto, que tienen por objetivo incentivar determinadas inversiones, la deducción relativa a las primas de seguros de vida y las asociada a la adquisición de vivienda habitual, permanecen sin modificaciones normativas durante este periodo; el único beneficio fiscal que se amplía es el existente sobre la inversión en valores mobiliarios, ya que, además de la desgravación general del quince por ciento, algunos títulos se ven favorecidos con

desgravaciones de hasta el veintidós por ciento.

El segundo periodo es el comprendido entre 1983 y 1985; el crecimiento del gasto fiscal relativo a este periodo se debe principalmente a la aprobación de la deducción del uno por ciento sobre los rendimientos netos del trabajo personal, sin límite alguno, incluida en la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del Estado 1982.

Asimismo, es de destacar el mayor coste asociado a la desgravación por inversión en valores mobiliarios, que si bien se ha limitado exclusivamente a la adquisición por suscripción, la supresión de la exigencia de mantenimiento en cartera de los títulos ha favorecido la inversión mobiliaria y con ello ha aumentado el gasto fiscal asociado.

En 1986 se produce un importante aumento del gasto fiscal asociado al I.R.P.F. Las causas de este crecimiento son tanto las importantes modificaciones normativas que, sobre los beneficios tributarios existentes, se llevaron a cabo por el Real Decreto-Ley 2/1985 sobre Medidas de Política Económica, por la Ley 14/1985 de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la Ley 50/1984 de Presupuestos Generales del Estado para 1985, como por

la inclusión en la estimación de este gasto fiscal de beneficios tributarios que no habían sido tenidos en cuenta hasta el momento.

En cuanto a la deducción relativa a las primas de seguros de vida, muerte o invalidez se incluyen en el conjunto de deducciones por inversión, disminuyendo con ello el gasto fiscal asociado. La desgravación por adquisición de vivienda sufre una importante ampliación por la aprobación del Real Decreto-Ley 2/1985 que establecía una deducción del diecisiete por ciento para la adquisición de viviendas de nueva construcción con cualquier destino. Asimismo, la deducción por suscripción de valores mobiliarios se modificó por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, que aumentó el porcentaje de desgravación (17%) para la suscripción de títulos de renta variable con cotización en Bolsa, aumentando el gasto fiscal correspondiente. La deducción asociada a los rendimientos netos del trabajo se limitó en cierta medida, ya que por unidad familiar esta desgravación no podía superar las 30.000 pts.

Junto a los beneficios tributarios anteriores, se incluyen a partir del Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986 los siguientes: la deducción

variable incluida en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el coeficiente corrector de la deducción general, los beneficios tributarios asociados a los inmuebles histórico-artísticos, la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla, la desgravación asociada a los trabajos realizados en el extranjero, los incentivos a la inversión y empleo.

En el resto de los presupuestos de gastos fiscales correspondientes a este periodo (1987-89) las variaciones sobre los beneficios tributarios recogidos tienden a moderar el avance del gasto fiscal correspondiente. Así, se reduce la desgravación asociada a las primas de seguros (10%), el beneficio tributario asociado a la adquisición de vivienda sufre un recorte sustancial en la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, los nuevos porcentajes de desgravación pasan a ser del quince por ciento sobre las cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual y el diez por ciento sobre las cantidades invertidas en la adquisición de viviendas secundarias de nueva construcción.

El Real Decreto 2/1985, sobre Medidas de

Política Económica, pretendía, a través de la ampliación de los beneficios tributarios asociados a la adquisición de vivienda, conseguir el relanzamiento del sector de la construcción, este objetivo fue sobradamente cubierto en tres años. Paralelamente a la recuperación del sector de la construcción, se produjo un movimiento especulativo de capital hacia las inversiones en vivienda, que provocó el fuerte crecimiento de su precio. Una vez conseguido el objetivo de este beneficio, la nueva situación requería un cambio en el tratamiento fiscal de la vivienda, modificación que se inició con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

La deducción por suscripción de valores mobiliarios desapareció totalmente en el ejercicio 1988. Este beneficio, al igual que el anterior, es un instrumento de política económica, a través del cual se pretendía inyectar mayor dinamismo al mercado bursátil. Una vez conseguida la recuperación de las inversiones en Bolsa, las importantes realizaciones de beneficios y la posibilidad de favorecer las inversiones especulativas motivaron la supresión total de la deducción asociada a los valores mobiliarios en 1988.

El último periodo está integrado por los

presupuestos de gastos fiscales correspondientes a 1990 y 1991. El crecimiento del gasto fiscal asociado al IRPF durante el mismo tiene tres causas. La primera y más importante radica en la posibilidad de efectuar la declaración separada en virtud de la aprobación de la Ley 20/1989, de 28 de julio. La segunda, se basa en la nueva regulación de la deducción variable, que provocó un crecimiento muy importante del gasto fiscal correspondiente. La tercera causa hay que buscarla en la introducción en la estimación del coste asociado de la deducción por inversiones en Planes de Pensiones, y los beneficios tributarios relativos a los Juegos Olímpicos de Barcelona, a la Exposición Universal de Sevilla y al V Centenario del Descubrimiento de América.

9. Gasto Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. El gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades a lo largo del periodo 1979-1991 manifiesta una tendencia creciente, si bien en este avance se advierte mayor moderación que el correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El gasto fiscal derivado del Impuesto sobre Sociedades es consecuencia principalmente de los incentivos a la inversión presentes en este impuesto,

de las bonificaciones en la cuota y de la existencia de tipos especiales de tributación para determinadas entidades.

La evolución del gasto fiscal anejo a este impuesto se divide en cuatro etapas perfectamente diferenciadas.

El primer periodo recoge el gasto fiscal correspondiente a los años 1979-83, en esta etapa el coste de los beneficios tributarios existentes en el Impuesto sobre Sociedades manifiesta un fuerte crecimiento.

La causa que alienta principalmente el dinamismo del gasto fiscal en este periodo es la progresiva ampliación de los beneficios tributarios que tienen por objeto servir de incentivo a la inversión empresarial. En este periodo, marcado por la crisis económica, se pretendió incentivar la inversión empresarial con el fin de favorecer la adaptación de las empresas a las nuevas condiciones económicas e impedir, en la medida de lo posible, la destrucción de puestos de trabajo.

Para ello la deducción por inversiones en activos fijos nuevos se fijó en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1981 con carácter general en el doce por ciento, y si además se producía la

creación de empleo este porcentaje se ampliaba.

El segundo periodo que se advierte en la evolución del gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades comprende los años 1984-1987. En este intervalo temporal se puede apreciar cierta estabilidad en el gasto fiscal asociado a este tributo.

Se pueden apuntar como causas que moderan el crecimiento del gasto fiscal por una parte la supresión de la deducción por suscripción de valores mobiliarios recogida en la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria y por otra, la progresiva aproximación de los tipos especiales al general.

Por otro lado, se pueden señalar como elementos que impulsan el avance del gasto fiscal correspondiente la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, que pasó del doce al quince por ciento con independencia de que exista o no creación de empleo, así como la nueva deducción por creación de empleo, que se estableció a partir de 1985 en 500.000 pts. hombre-año de incremento de promedio de la plantilla sin límite alguno. Aparte de estas modificaciones normativas, la inclusión por primera vez en el Presupuesto de Gastos Fiscales correspondiente a 1986 de las bonificaciones en la

cuota supone un elemento más a tener en cuenta en el avance del gasto fiscal asociado a este tributo.

La tercera etapa está integrada por los años 1988 y 1989 y en la que se observa la moderación del gasto fiscal. Las principales razones que pueden explicar la evolución del gasto fiscal durante esta etapa son: la aproximación de los tipos especiales al general, la limitación de la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, que pasó del quince al diez por ciento, así como el límite sobre la cuota líquida, que pasa del veinticinco al veinte por ciento, siendo el recorte de este beneficio tributario el que explica principalmente la limitación del gasto fiscal relativo al Impuesto sobre Sociedades en este periodo. La limitación normativa de este beneficio es consecuencia de la mejora advertida en los resultados empresariales, como consecuencia de la cual ya no era necesario incentivar la inversión empresarial disminuyendo su coste a través del sistema fiscal. A partir de este momento, el sector privado está en condiciones de soportar el coste de sus inversiones y no se producirá, en la misma medida, la conversión de un coste privado en coste público a través de la concesión de beneficios fiscales.

El último periodo está constituido por los

años 1990 y 1991. En estos años se produce nuevamente el aumento del gasto fiscal, como consecuencia, por una parte, de las mayores inversiones realizadas y del proceso de creación de empleo que han aumentado el gasto fiscal correspondiente, aunque se haya limitado la deducción por inversiones en activos fijos nuevos al cinco por ciento, y se exija la celebración de contratos indefinidos para aplicar la deducción por creación de empleo. Por otra parte, se ha incluido en la estimación de este gasto fiscal el coste de la deducción por inversiones en programas de I+D, anteriormente no recogido en el presupuesto, y se ha tenido en cuenta la ampliación de la deducción por creación de empleo cuando se trata de trabajadores minusválidos a 700.000 pts.

Además, en estos dos presupuestos se han incluido no sólo las bonificaciones en la cuota recogidas en la normativa básica del impuesto, sino también las bonificaciones contempladas en distintas normas de carácter coyuntural, como las leyes de reconversión. Asimismo, se ha integrado en la estimación del gasto fiscal las deducciones relativas a la Expo Universal de Sevilla, al V Centenario del Descubrimiento de América, y a los Juegos Olímpicos de Barcelona 92.

Es importante dejar constancia de que en ninguna de las estimaciones ha sido incluido el coste que para la Hacienda Pública Española supone la exención de los incrementos patrimoniales originados por la transmisión a título oneroso de elementos materiales de activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de actividades empresariales, cuando el importe de la enajenación se reinvierta en elementos de la misma naturaleza.

10. Gasto Fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones. La tendencia a la baja que manifiesta el gasto fiscal correspondiente a este impuesto es consecuencia de la cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas. Es necesario señalar la escasa información sobre este impuesto y la falta de rigor que se advierte en el análisis del gasto fiscal correspondiente, de tal modo que hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1991 no se establece que el gasto fiscal recogido corresponde al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que entró en vigor el día uno de enero de 1988, y no al Impuesto General sobre las Sucesiones.

11. Gasto Fiscal en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este tributo cabe señalar dos graves problemas en cuanto al estudio del gasto fiscal correspondiente. En primer lugar, son muchos los beneficios tributarios asociados a este impuesto con fines de política económica y que aparecen dispersos en la normativa española y cuyo coste no es objeto de consideración en el presupuesto de gastos fiscales. En segundo lugar, la falta de información sobre el gasto fiscal asociado a este tributo parece ir paralela al proceso de cesión del mismo a las Comunidades Autónomas.

La evolución del gasto fiscal correspondiente a este tributo se puede dividir en tres etapas. La primera comprende los años 1979 a 1982 y se caracteriza por la progresiva reducción del gasto fiscal, consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que reduce los beneficios tributarios presentes en la normativa básica del impuesto. La segunda recoge el gasto fiscal correspondiente a los años 1983-1985, en esta se aprecia gran estabilidad como resultado de la continuidad normativa.

A partir de 1986 se observa una evolución decreciente del gasto fiscal, resultado del proceso de cesión de este tributo a las Comunidades Autónomas.

12. Gasto Fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido. El gasto fiscal asociado al I.V.A. presenta una evolución creciente pero con tasas muy moderadas, y sólo en los años 1990 y 1991 el coste de los beneficios tributarios asociados a este impuesto supera al gasto fiscal relativo al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas para 1985.

La falta de información que sobre este impuesto se evidencia en los presupuestos de gastos fiscales no permite determinar cuáles son los factores que rigen el comportamiento del gasto fiscal asociado al I.V.A., ya que en estos documentos se ha recogido siempre de forma global el coste de las exenciones existentes en el impuesto, pero nunca se ha ofrecido el detalle de las incluidas en la estimación.

13. Gasto Fiscal en los Impuestos Especiales

La evolución del coste de los beneficios tributarios asociados a estos impuestos está determinada por el continuo proceso de reforma al que estos tributos han estado sometidos.

Inicialmente se recoge el gasto fiscal correspondiente al Impuesto sobre el Alcohol, al Impuesto sobre la Fabricación de Azúcar, al Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes, al Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares; en 1981, se advierte la ralentización de este crecimiento probablemente como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, que, si bien entró en vigor el día uno de enero de 1980, sus efectos no fueron recogidos hasta el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1981. Con la nueva regulación los nuevos impuestos especiales pasaron a ser: el Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes, el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares.

En 1986 se registra un retroceso en la evolución del gasto fiscal por estos impuestos, como consecuencia nuevamente de importantes modificaciones normativas. En este ejercicio es de destacar la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido, la aprobación de la Ley 48/1985, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales que reestructuró estos impuestos. Los nuevos impuestos especiales pasan a ser: el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas

Alcohólicas, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. No disponemos de ninguna información sobre los beneficios tributarios contemplados, pero es importante destacar que las dos reformas que se han llevado a cabo sobre estos impuestos, tanto la realizada por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, como la establecida por la Ley 48/1985, parecen limitar el crecimiento del gasto fiscal relativo a estos impuestos.

13. Gasto Fiscal en los Impuestos sobre el Tráfico Exterior. No se cuenta con ninguna información sobre el gasto fiscal relativo a los tributos que integran la Renta de Aduanas. Sin embargo, es de destacar el menor gasto fiscal recogido a partir de 1986, consecuencia de la integración de España en la Comunidad Económica Europea y de la adaptación de la normativa de estos impuestos a la normativa comunitaria.

14. Valoración del Presupuesto de Gastos Fiscales Español. En las páginas precedentes se han visto las características y problemas que presenta el presupuesto de gastos fiscales, se advierte por tanto

la necesidad de potenciar y mejorar este presupuesto. Con este objetivo, se recogen a continuación algunas propuestas.

- Estimar el coste de los beneficios tributarios definidos en sentido estricto, de tal forma que no se incluiría en el presupuesto las deducciones personales integradas en los impuestos de naturaleza personal.

- El criterio de imputación temporal del coste de los beneficios tributarios elegido debe ser el criterio de caja, ya que en algunos casos el devengo del beneficio tributario y su traducción en gasto fiscal no coinciden en el tiempo.

- Se debe realizar el análisis coste-beneficio de los gastos fiscales, y de forma muy especial sobre aquellos que se han diseñado como instrumentos de política económica.

- Se considera indispensable contar con cifras liquidadas de gastos fiscales con el fin de poder determinar sin ningún género de dudas el coste de cada beneficio tributario.

- Anteriormente se había establecido la importancia que mantienen los gastos fiscales relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre las Sociedades y al

Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello, en el intento de aumentar el rigor del presupuesto de gastos fiscales, y ante la próxima reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parece conveniente determinar qué beneficios fiscales anejos a estos impuestos deben incluirse en el presupuesto de gastos fiscales.

En relación al I.R.P.F.

. Mínimo exento para los rendimientos de capital mobiliario (1).

. Exención de los rendimientos de productos financieros específicos (1).

. Exoneración de los incrementos de patrimonio por reinversión en vivienda habitual o en activos fijos materiales anejos a actividades empresariales o profesionales (2).

. Deducciones por inversión (3):

Seguros.

Planes de Pensiones.

Vivienda Habitual.

Bienes de Interés cultural.

Inversión empresarial o profesional.

. Deducciones por Donativos (3):

Bienes del Patrimonio Histórico Español.

EXPO 92.

Juegos Olímpicos.

V Centenario.

- . Deducción por Rendimientos Netos del Trabajo (3).
- . Deducción por Trabajos realizados en el Extranjero (3).
- . Deducción por Rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla (3).

La deducciones variable y por tributación conjunta, por su carácter de deducciones personales, no estarían incluidas en el concepto estricto de beneficio tributario y no provocarían por tanto gasto fiscal.

En el Impuesto sobre Sociedades.

- . Tipos especiales (4).
- . Bonificaciones en la cuota (4).
- . Exención de los incrementos patrimoniales por reversión en elementos materiales de activo fijo (5).

. El beneficio correspondiente a la diferencia entre la amortización fiscal admisible y la depreciación real efectiva (5).

. Deducciones por Inversión (6):

Activos fijos materiales nuevos.

Edición de libros y producción
cinematográfica.

Creación de sucursales
o establecimientos permanentes en el
extranjero.

Gastos propaganda y publicidad en el
extranjero.

Programas de I+D

Creación de Empleo

EXPO 92

V Centenario

Juegos Olímpicos

En el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el I.V.A. se debe incluir el coste de los
beneficios tributarios en operaciones interiores, ya
que las exenciones relativas a importaciones y
exportaciones no se pueden considerar en puridad
beneficios tributarios al ser exenciones técnicas (7).

Por lo tanto, las exenciones que deberían estar recogidas en el presupuesto de gastos fiscales son:

- . Las relativas a los servicios públicos postales.
- . Por servicios sanitarios.
- . Prestaciones de asistencia social y Seguridad Social.
- . Relativas a la educación y cultura.
- . A favor de entidades sin fines de lucro.
- . Por operaciones de seguros y financieras.
- . Las entregas de efectos timbrados.
- . Las relativas a los bienes inmuebles.

NOTAS

(1) En proyecto.

(2) No incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

(3) Incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

(4) Incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

(5) No incluida en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

(6) Incluida parcialmente en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

(7) El Presupuesto de Gastos Fiscales determina de forma global el coste de las exenciones relativas al I.V.A. sin especificar cuáles han sido incluidas en el mismo.

ANEXO**CUADROS Y GRAFICOS**

(cuadro 1)

EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES (millones de pesetas)

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS													
SOBRE LA RENTA	182091	170085	183784	222000	313500	328780	351100	471200	537500	547131	504021	637923	742592
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	73567	75855	56000	64000	147600	170180	191100	300400	352100	361889	343561	451967	498023
Impuesto sobre Sociedades	74400	94230	127784	158000	165900	158600	160000	170800	185400	185242	160460	185956	244569
Otros impuestos s. renta(1)	34124												
SOBRE EL CAPITAL	2531	2600	2600	2500	2700	2850	3500	1500	1300	930	400	340	2660
Impuesto sobre Sucesiones	2531	2600	2600	2500	2700	2850	3500	1500	1300	930	400	340	4
Impuesto E. sobre el patrimonio de las personas físicas													2656
TOTAL CAPITULO I	184622	172685	186384	224500	316200	331630	354600	472700	538800	548061	504421	638263	745252
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS													
Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	71663	41233	13530	12300	12500	13700	16000	13900	12600	11350	10264	9840	2527
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A.	61474	48299	74872	154100	166300	191245	221200	73400					
								193800	187500	199329	211289	223734	236935
Sobre Consumo	28394	54887	56254	55500	56600	117582	131950	91300	118700	205775	216064	307270	120238
Monopolios Fiscales	14201	3000	13125	3000	3000	3000	3000						
Sobre Tráfico exterior	85135	73922	80339	106400	136600	153000	180500	30300	41200	69000	72450	62998	48307
TOTAL CAPITULO II	240867	221341	238120	331300	375000	478527	552650	402700	360000	485454	510067	603842	408007
TOTAL CAP. I+II	445489	394026	424504	555800	691200	810157	907250	875400	898800	1033515	1014488	1242105	1153259

(1) incluye impuestos suprimidos

Fuente: Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 2)

TASA DE VARIACION DE LOS GASTOS FISCALES (%)

CONCEPTO	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS												
SOBRE LA RENTA	-6.6	8.1	20.8	41.2	4.9	6.8	34.2	14.1	1.8	-7.9	26.6	16.4
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	3.1	-26.2	14.3	130.6	15.3	12.3	57.2	17.2	2.8	-5.1	31.6	10.2
Impuesto sobre Sociedades	26.7	35.6	23.6	5.0	-4.4	0.9	6.8	8.5	-0.1	-13.4	15.9	31.5
SOBRE EL CAPITAL	2.7	0.0	-3.8	8.0	5.6	22.8	-57.1	-13.3	-28.5	-57.0	-15.0	682.4
Impuesto sobre Sucesiones	2.7	0.0	-3.8	8.0	5.6	22.8	-57.1	-13.3	-28.5	-57.0	-15.0	-98.8
Impuesto E. sobre el patrimonio de las personas físicas												----
TOTAL CAPITULO I	-6.5	7.9	20.5	40.8	4.9	6.9	33.3	14.0	1.7	-8.0	26.5	16.8
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS												
I. sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	-42.5	-67.2	-9.1	1.6	9.6	16.8	-13.1	-9.4	-9.9	-9.6	-4.1	-74.3
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A.	-21.4	55.0	105.8	7.9	15.0	15.7	-66.8		-3.3	6.3	6.0	5.9
Sobre Consumos	93.3	2.5	-1.3	2.0	107.7	12.2	-30.8	30.0	73.4	5.0	42.2	-60.9
Monopolios Fiscales	-78.9	337.5	-77.1	0.0	0.0	0.0						
Sobre Tráfico exterior	-13.2	8.7	32.4	28.4	12.0	18.0	-83.2	36.0	67.5	5.0	-13.0	-23.3
TOTAL CAPITULO II	-15.2	7.6	39.1	13.2	27.6	15.5	-27.1	-10.6	34.8	5.1	18.4	-32.4
TOTAL CAP. I+II	-11.6	7.7	30.9	24.4	17.2	12.0	-3.5	2.7	15.0	-1.8	22.4	-7.2

Fuente: Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 3)

ESTRUCTURA DE LOS GASTOS FISCALES POR CAPITULOS (%)

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
GASTOS FISCALES - IMPUESTOS DIRECTOS	184622	172685	186384	224500	316200	331630	354600	472700	538800	548061	504421	638263	745252
GASTOS FISCALES - IMPUESTOS INDIRECTOS	260867	221341	238120	331300	375000	478527	552650	402700	360000	485454	510067	603842	408007
TOTAL CAP. I+II (gastos fiscales)	445489	394026	424504	555800	691200	810157	907250	875400	898800	1033515	1014488	1242105	1153259
PORCENTAJE CAPITULO I	41.4	43.8	43.9	40.4	45.7	40.9	39.1	54.0	59.9	53.0	49.7	51.4	64.6
PORCENTAJE CAPITULO II	58.6	56.2	56.1	59.6	54.3	59.1	60.9	46.0	40.1	47.0	50.3	48.6	35.4
TOTAL GASTOS FISCALES	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fuente: Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 4)

DISTRIBUCION FUNCIONAL DE LOS GASTOS FISCALES (millones de pesetas)

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	84/79
ACTIVIDADES DE CARACTER GENERAL	5980	6598	20988	9244	14039	17500	192.6%
ACTIVIDADES SOCIALES	188054	192149	195546	234086	339300	397875	111.6%
ACTIVIDADES ECONOMICAS	251455	195279	207970	312470	337861	394782	57.0%
TOTAL	445489	394026	424504	555800	691200	810157	81.9%

Fuente: Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

Nota: A partir de 1984 no se presenta esta clasificación

(cuadro 5)

GASTO FISCAL-GASTO PRESUPUESTADO (millones de pesetas)

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
TOTAL CAP. I+II (gastos fiscales) "A"	445489	394026	424504	555800	691200	810157	907250	875400	898000	1033515	1014488	1242105	1153259
GASTO PRESUPUESTADO (1)	1720759	2248165	2774082	3456446	4336876	5115654	5898218	6911053	7988947	8626804	9895863	11353453	12159124
GASTO FISCAL + GASTO PRESUPUESTADO "B"	2166248	2642191	3198586	4012246	5028076	5925811	6805468	7786453	8887747	9660319	10910351	12595558	13312383
("A"/"B") %	20.6%	14.9%	13.3%	13.9%	13.7%	13.7%	13.3%	11.2%	10.1%	10.7%	9.3%	9.9%	8.7%
(GASTO FISCAL/GASTO PRESUPUESTADO)%	25.89	17.53	15.30	16.08	15.94	15.84	15.38	12.67	11.25	11.98	10.25	10.94	9.48

(1) Se excluyen operaciones financieras

Fuente: Presupuestos Generales del Estado, Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 6)

% GASTOS FISCALES SOBRE INGRESOS PRESUPUESTADOS

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS													
SOBRE LA RENTA	26.1%	20.7%	19.1%	19.2%	21.0%	18.7%	17.3%	21.3%	21.8%	18.0%	12.9%	13.2%	12.8%
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	25.8%	12.4%	7.9%	7.2%	12.7%	12.2%	12.2%	17.7%	19.0%	15.8%	11.8%	13.8%	12.2%
Impuesto sobre Sociedades	43.0%	59.6%	60.0%	70.5%	57.0%	49.6%	38.6%	37.8%	34.0%	25.6%	16.1%	12.4%	14.8%
Otros impuestos s. renta(1)	14.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
SOBRE EL CAPITAL	7.9%	6.9%	6.3%	6.5%	6.3%	5.5%	18.0%	6.7%	7.6%	4.9%	1.0%	0.9%	12.1%
Impuesto sobre Sucesiones	14.1%	13.8%	14.9%	12.5%	11.6%	9.8%	36.4%	13.0%	19.1%	18.6%	1.9%	1.8%	2.0%
Impuesto E.sobre el patrimonio de las personas físicas	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	12.2%
TOTAL CAPITULO I	25.3%	20.1%	18.6%	18.8%	20.6%	18.4%	17.3%	21.2%	21.7%	17.6%	12.6%	13.1%	12.8%
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS													
Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	53.8%	37.9%	14.1%	8.8%	10.0%	9.4%	12.3%	10.0%	11.8%	17.6%	10.1%	9.7%	9.5%
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A.	63.1%	29.2%	38.6%	71.9%	54.2%	43.8%	35.2%	48.2%					
								14.3%	10.5%	10.1%	9.4%	8.1%	8.6%
Sobre Consumo	11.6%	18.1%	13.0%	13.0%	11.6%	19.6%	18.2%	19.5%	19.2%	27.3%	26.5%	33.8%	10.0%
Monopolios Fiscales	21.8%	2.7%	19.2%	3.1%	2.8%	2.1%	2.3%						
Sobre Tráfico exterior	55.8%	55.8%	40.2%	47.9%	52.1%	46.8%	56.0%	13.7%	17.8%	17.8%	16.1%	16.8%	14.6%
TOTAL CAPITULO II	37.6%	26.9%	24.0%	30.1%	29.0%	29.0%	28.6%	16.8%	12.3%	14.7%	13.6%	13.7%	9.3%
TOTAL CAP. I+II	31.3%	23.4%	21.3%	24.2%	24.5%	23.4%	22.8%	18.9%	16.6%	16.1%	13.1%	13.4%	11.3%

(1) incluye impuestos suprimidos

Fuente: Presupuestos Generales del Estado, Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 7)

INDICE DE VARIACION GASTOS FISCALES / INGRESOS PRESUPUESTADOS

(año base 1979=100)

CONCEPTO	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS													
SOBRE LA RENTA	79.5%	73.4%	73.5%	80.6%	71.8%	66.4%	81.8%	83.4%	68.9%	49.5%	50.5%	49.0%	
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	48.2%	30.6%	27.7%	49.3%	47.4%	47.4%	68.5%	73.6%	61.2%	45.8%	53.4%	47.2%	
Impuesto sobre Sociedades	138.6%	139.5%	164.0%	132.6%	115.2%	89.6%	87.9%	79.0%	59.5%	37.4%	28.9%	34.3%	
SOBRE EL CAPITAL	87.8%	80.2%	82.1%	79.5%	69.3%	227.9%	84.3%	96.7%	61.9%	12.1%	11.7%	152.9%	
Impuesto sobre Sucesiones	98.1%	105.7%	89.2%	82.6%	69.9%	258.9%	92.8%	136.0%	132.3%	13.8%	13.1%	14.2%	
Impuesto E. sobre el patrimonio de las personas físicas													
TOTAL CAPITULO I	79.6%	73.6%	74.2%	81.5%	72.6%	68.5%	83.8%	85.7%	69.8%	49.8%	51.7%	50.5%	
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS													
Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	70.4%	26.2%	16.3%	18.6%	17.4%	22.9%	18.6%	21.9%	32.7%	18.8%	18.1%	17.7%	
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A. (1)	46.3%	61.2%	114.0%	85.9%	69.5%	55.9%	76.4%		73.2%	70.4%	65.4%	56.8%	60.0%
Sobre Consumo	155.8%	112.3%	111.9%	99.8%	168.7%	157.3%	167.9%	165.1%	235.5%	228.7%	291.7%	85.9%	
Monopolios Fiscales	12.2%	87.7%	14.3%	12.6%	9.8%	10.6%							
Sobre Tráfico exterior	100.0%	72.0%	85.9%	93.4%	83.9%	100.4%	24.6%	32.0%	32.0%	28.9%	30.0%	26.1%	
TOTAL CAPITULO II	71.4%	63.9%	80.0%	77.1%	77.0%	76.0%	44.6%	32.6%	39.1%	36.1%	36.4%	24.7%	
TOTAL CAP. I+II	74.9%	68.1%	77.3%	78.1%	74.8%	72.8%	60.4%	53.0%	51.6%	41.8%	42.7%	36.1%	

(1) El año base del I.V.A. es el año 1986

Fuente: Presupuestos Generales del Estado, Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia

(cuadro 8)

GASTOS FISCALES + INGRESOS PRESUPUESTADOS (millones de pesetas)

CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS													
SOBRE LA RENTA	880226	990725	1143784	1379406	1805200	2083630	2379900	2679200	3007500	3591631	4409321	5481323	6555632
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	358567	685855	766000	958100	1307300	1559680	1754500	2000400	2206100	2652889	3252061	3730967	4587063
Impuesto sobre Sociedades	247400	252330	340784	382056	456900	478600	575000	622800	731400	909242	1157160	1681956	1900569
Otros impuestos s. renta(1)	274259	52540	37000	39250	41000	43350	50400	56000	70000	29500	100	68400	68000
SOBRE EL CAPITAL	34531	40050	43600	41006	45659	54850	22914	24000	18300	19930	42300	36940	24660
Impuesto sobre Sucesiones	20531	21450	20100	22441	25955	31850	13114	13000	8100	5930	21000	18840	204
Impuesto E. sobre el patrimonio de las personas físicas	14000	18600	23500	18565	19704	23000	9800	11000	10200	14000	21300	18100	24456
TOTAL CAPITULO I	914757	1030775	1187384	1420412	1850859	2138480	2402814	2703200	3025800	3655061	4507321	5518263	6580292
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS													
Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	204863	150033	109530	152524	137312	159700	146100	152700	119600	75950	111564	110840	29127
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A.	158974	213799	268872	368429	473200	627845	849000	225800	1548000	1977700	2178229	2469389	2977734
Sobre Consumo	273174	358547	488254	483025	545731	718582	855147	560200	738500	959175	1030564	1215270	1327238
Monopolios Fiscales	79201	116000	81625	98840	112000	143500	132500	65000	128000	80000	90362	235000	30000
Sobre Tráfico exterior	237705	206332	280339	328502	398600	480000	502600	251300	272200	455786	522150	438998	380007
TOTAL CAPITULO II	953917	1044711	1228620	1431322	1666843	2129627	2485347	2803800	3293300	3781778	4261229	5016842	4791607
TOTAL CAP. I+II	1868674	2075486	2416004	2851734	3517702	4268107	4888161	5507000	6319100	7436839	8768550	10535105	11371899

(1) incluye impuestos suprimidos

Fuente: Presupuestos Generales del Estado, Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia.

(cuadro 9)

GASTOS FISCALES/(GASTOS FISCALES + INGRESOS PRESUPUESTADOS)

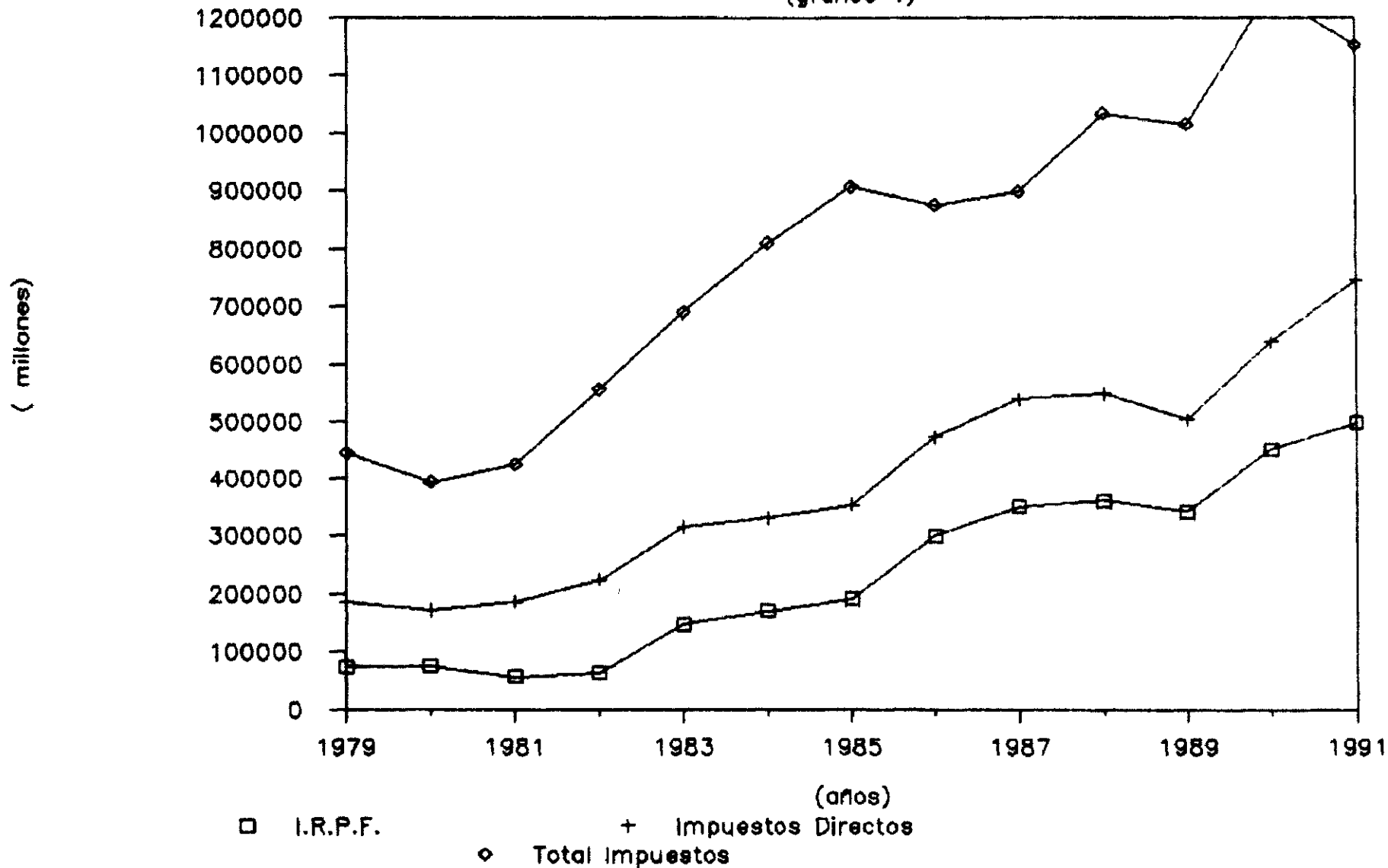
CONCEPTO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
CAPITULO I - IMPUESTOS DIRECTOS													
SOBRE LA RENTA	20.69	17.17	16.07	16.09	17.37	15.78	14.75	17.59	17.87	15.23	11.43	11.64	11.33
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	20.52	11.06	7.31	6.68	11.29	10.91	10.89	15.02	15.96	13.64	10.56	12.11	10.86
Impuesto sobre Sociedades	30.07	37.34	37.50	41.36	36.31	33.14	27.83	27.42	25.35	20.37	13.87	11.06	12.87
Otros impuestos s. renta(1)	12.44												
SOBRE EL CAPITAL	7.33	6.49	5.96	6.10	5.91	5.20	15.27	6.25	7.10	4.67	0.95	0.92	10.79
Impuesto sobre Sucesiones	12.33	12.12	12.94	11.14	10.40	8.95	26.69	11.54	16.05	15.68	1.90	1.80	1.96
Impuesto E.sobre el patrimonio de las personas físicas													10.86
TOTAL CAPITULO I	20.18	16.75	15.70	15.81	17.08	15.51	14.76	17.49	17.81	14.99	11.19	11.57	11.33
CAPITULO II - IMPUESTOS INDIRECTOS													
Sobre Transacciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	34.98	27.48	12.35	8.06	9.10	8.58	10.95	9.10	10.54	14.94	9.20	8.88	8.68
I. General s. Tráfico de Empresas I.V.A.	38.67	22.59	27.85	41.83	35.14	30.46	26.05	32.51					
								12.51	9.48	9.15	8.56	7.51	7.91
Sobre Consumo	10.39	15.31	11.52	11.49	10.37	16.36	15.43	16.30	16.07	21.45	20.97	25.28	9.06
Monopolios Fiscales	17.93	2.59	16.08	3.04	2.68	2.09	2.26						
Sobre Tráfico exterior	35.82	35.83	28.66	32.39	34.27	31.88	35.91	12.06	15.14	15.14	13.88	14.35	12.71
TOTAL CAPITULO II	27.35	21.19	19.38	23.15	22.50	22.47	22.24	14.36	10.93	12.84	11.97	12.04	8.52
TOTAL CAP. I+II	23.84	18.98	17.57	19.49	19.65	18.98	18.56	15.90	14.22	13.90	11.57	11.79	10.14

(1) incluye impuestos suprimidos

Fuente: Presupuestos Generales del Estado, Presupuestos de Gastos Fiscales y elaboración propia.

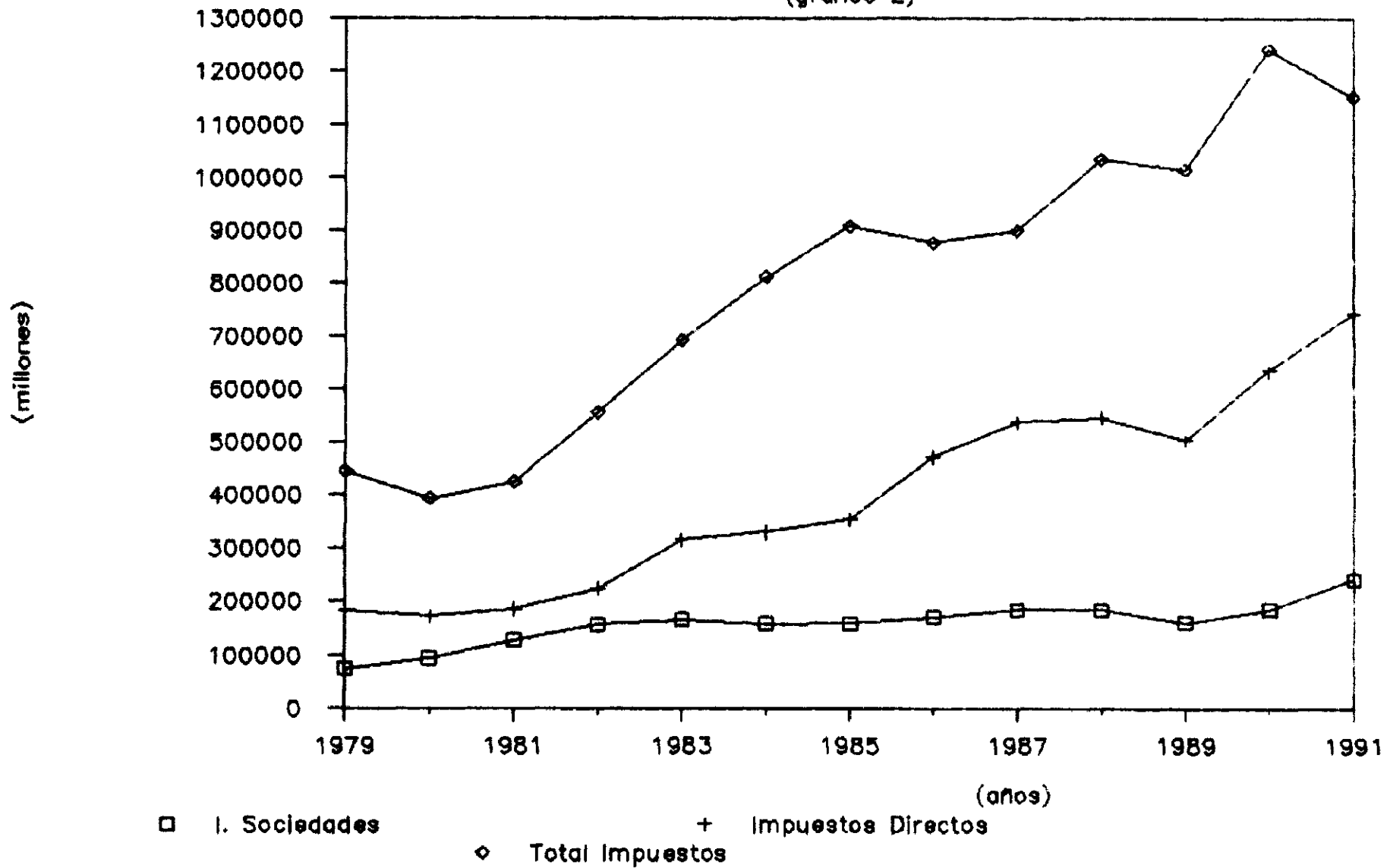
GASTOS FISCALES ASOCIADOS AL IRPF

(gráfico 1)



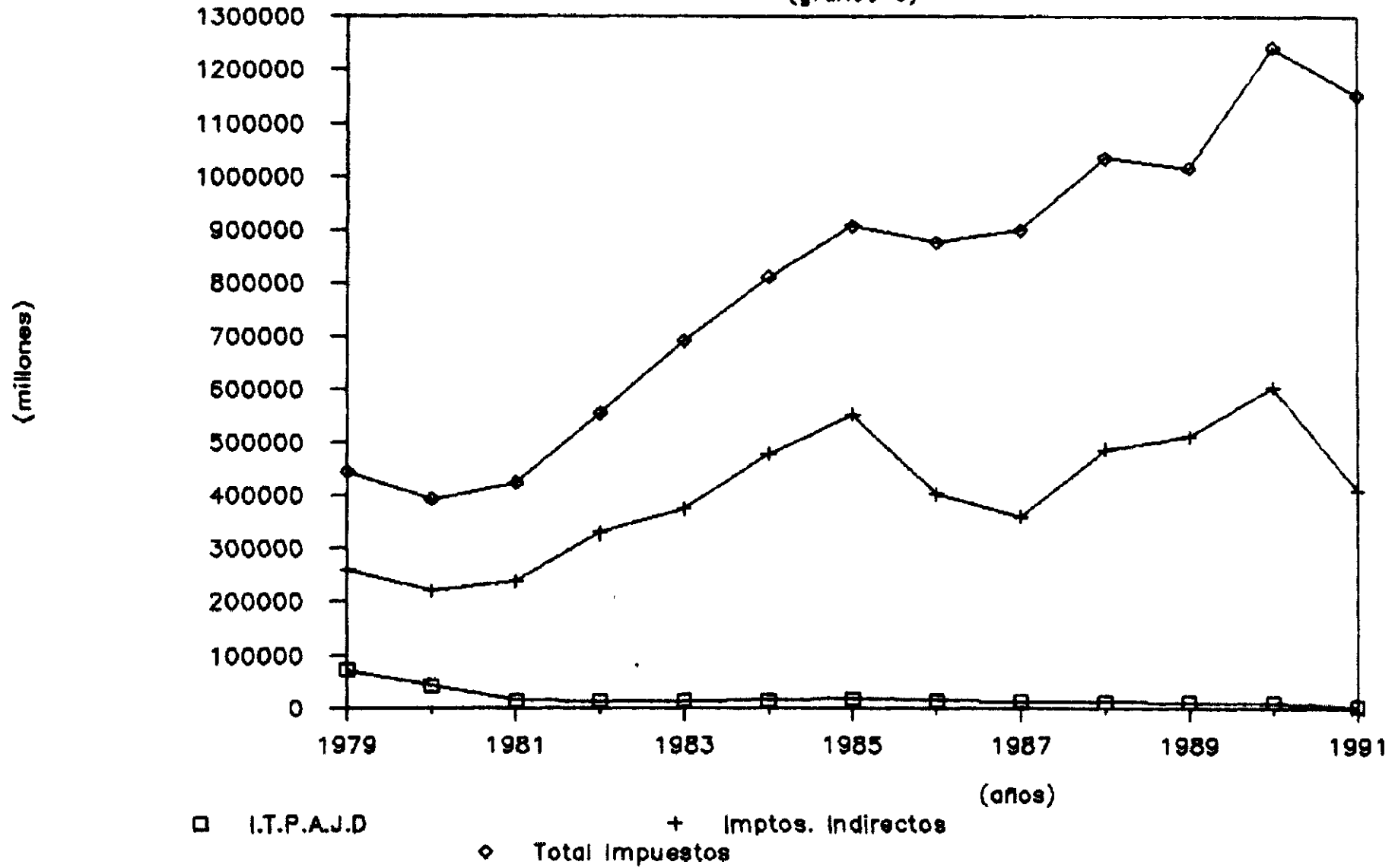
GASTOS FISCALES I. SOCIEDADES

(gráfico 2)



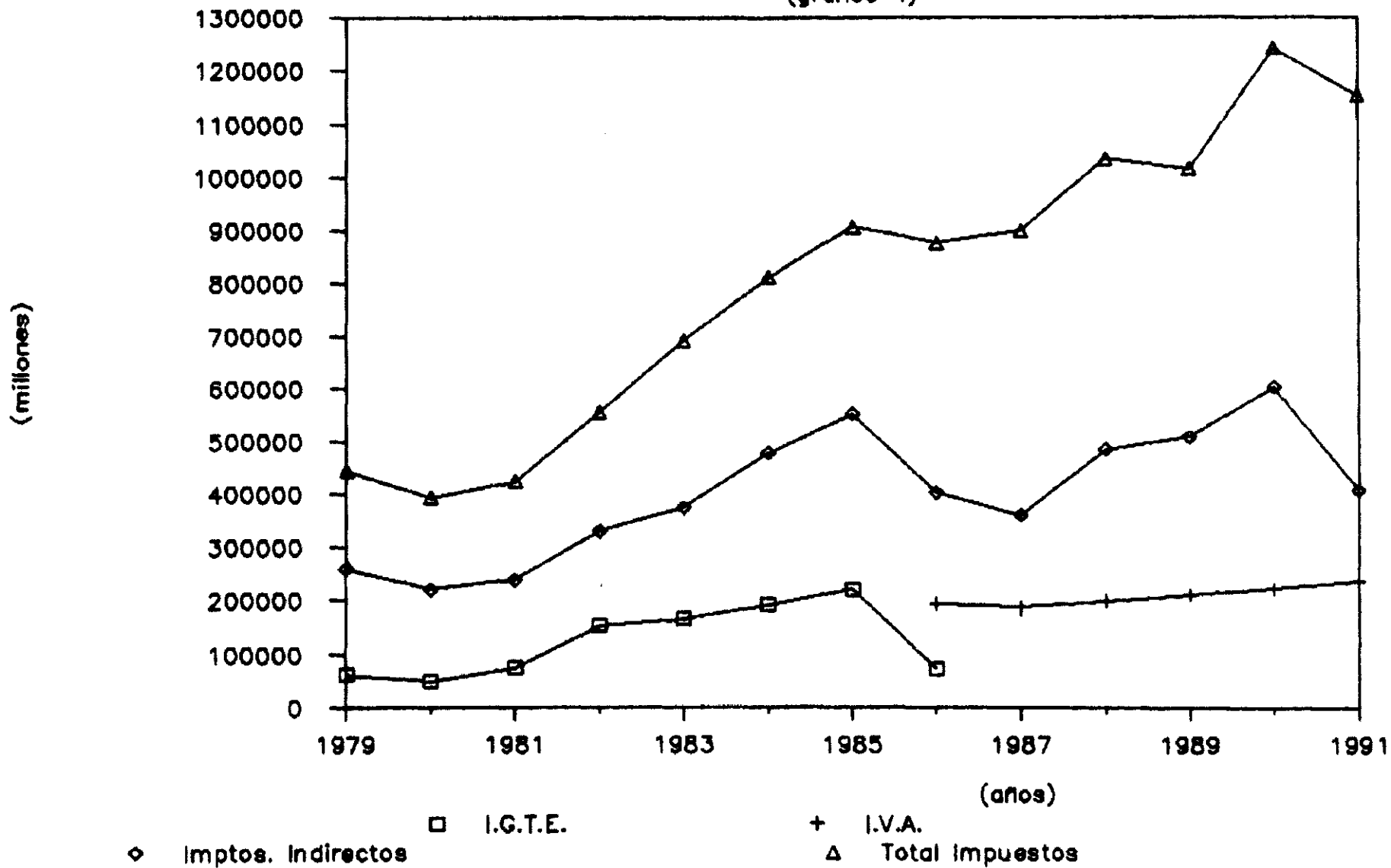
GASTOS FISCALES I.T.P.A.J.D.

(gráfico 3)



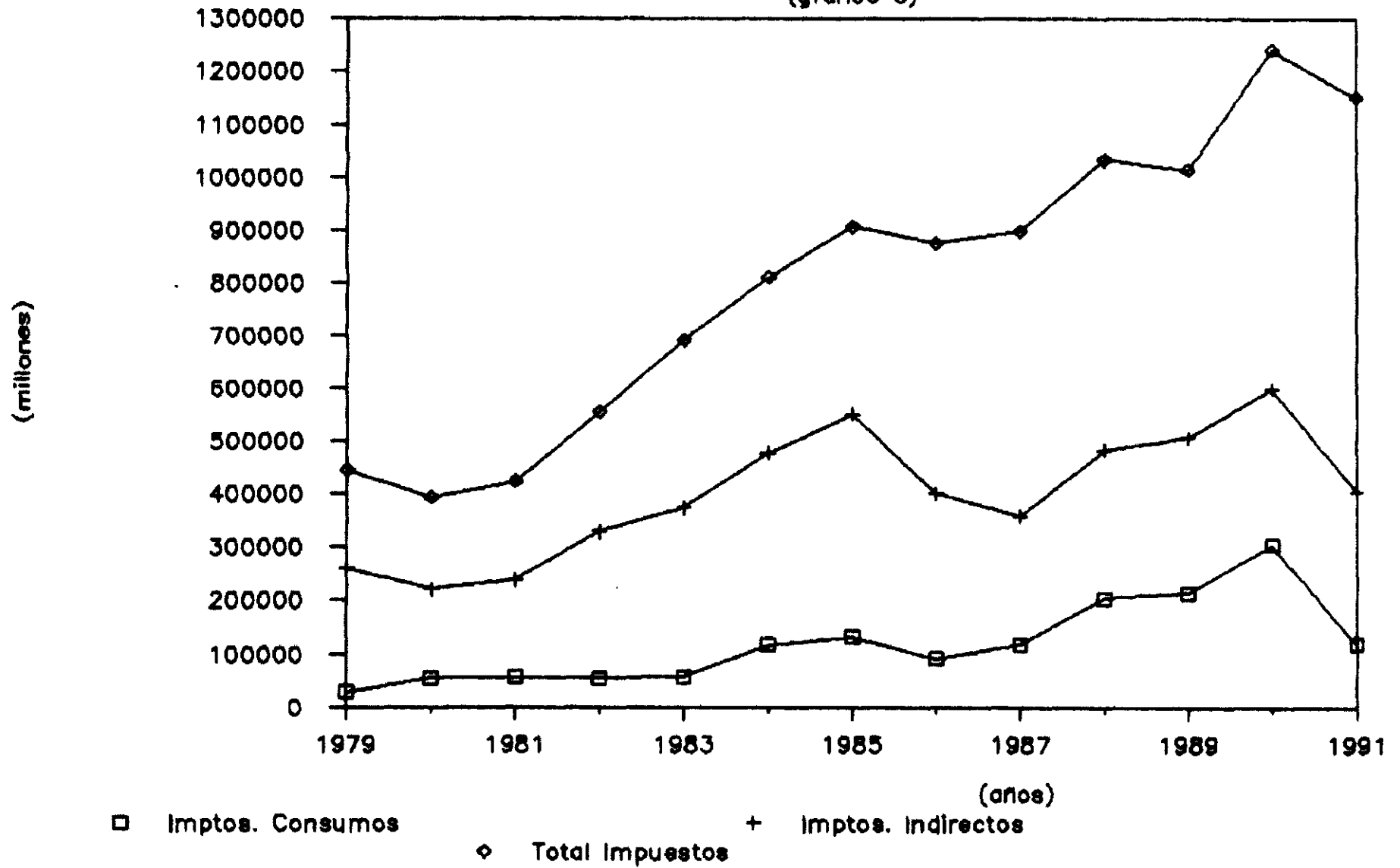
GASTOS FISCALES I.V.A. - I.G.T.E.

(gráfico 4)



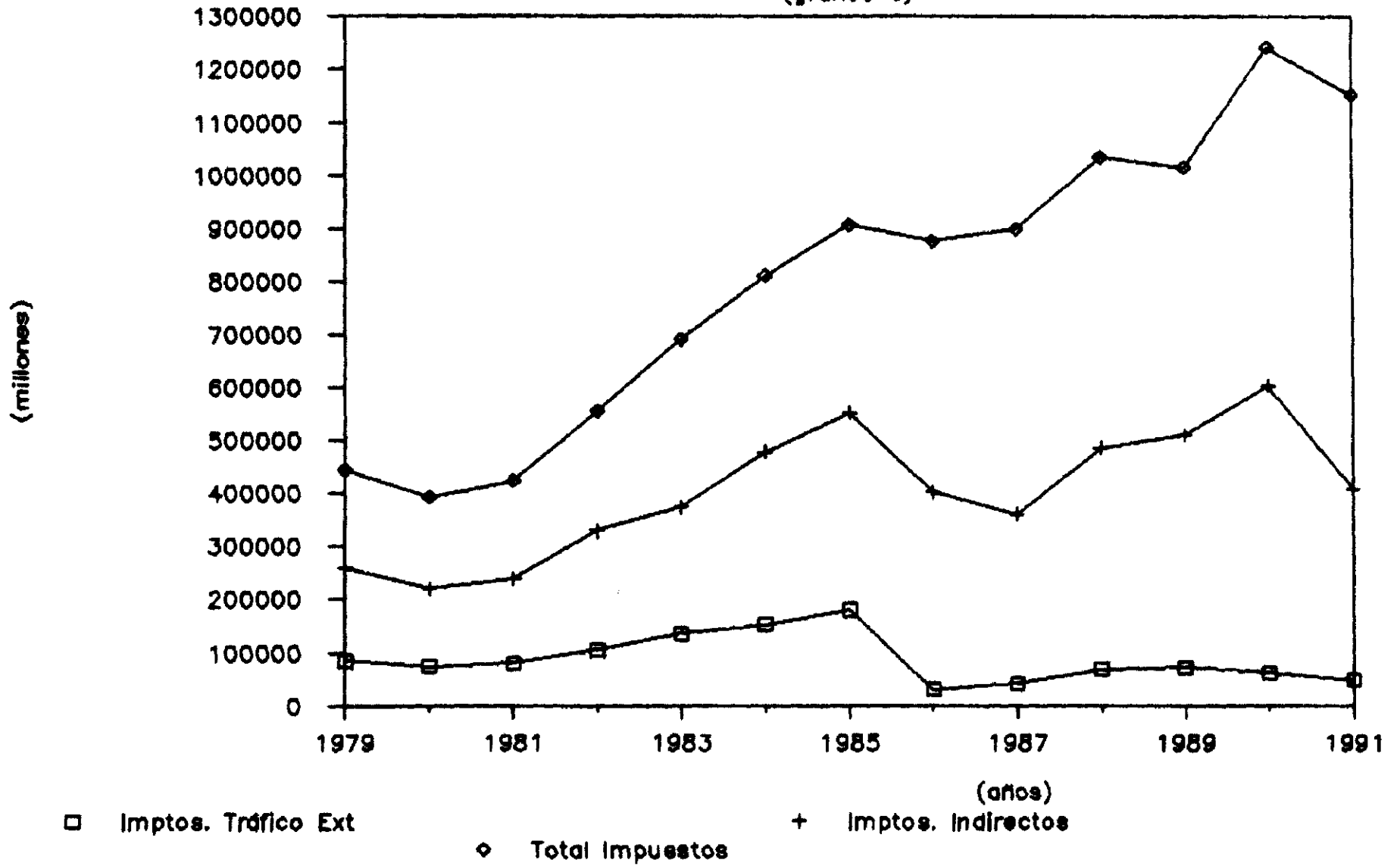
GASTOS FISCALES I. CONSUMOS

(gráfico 5)



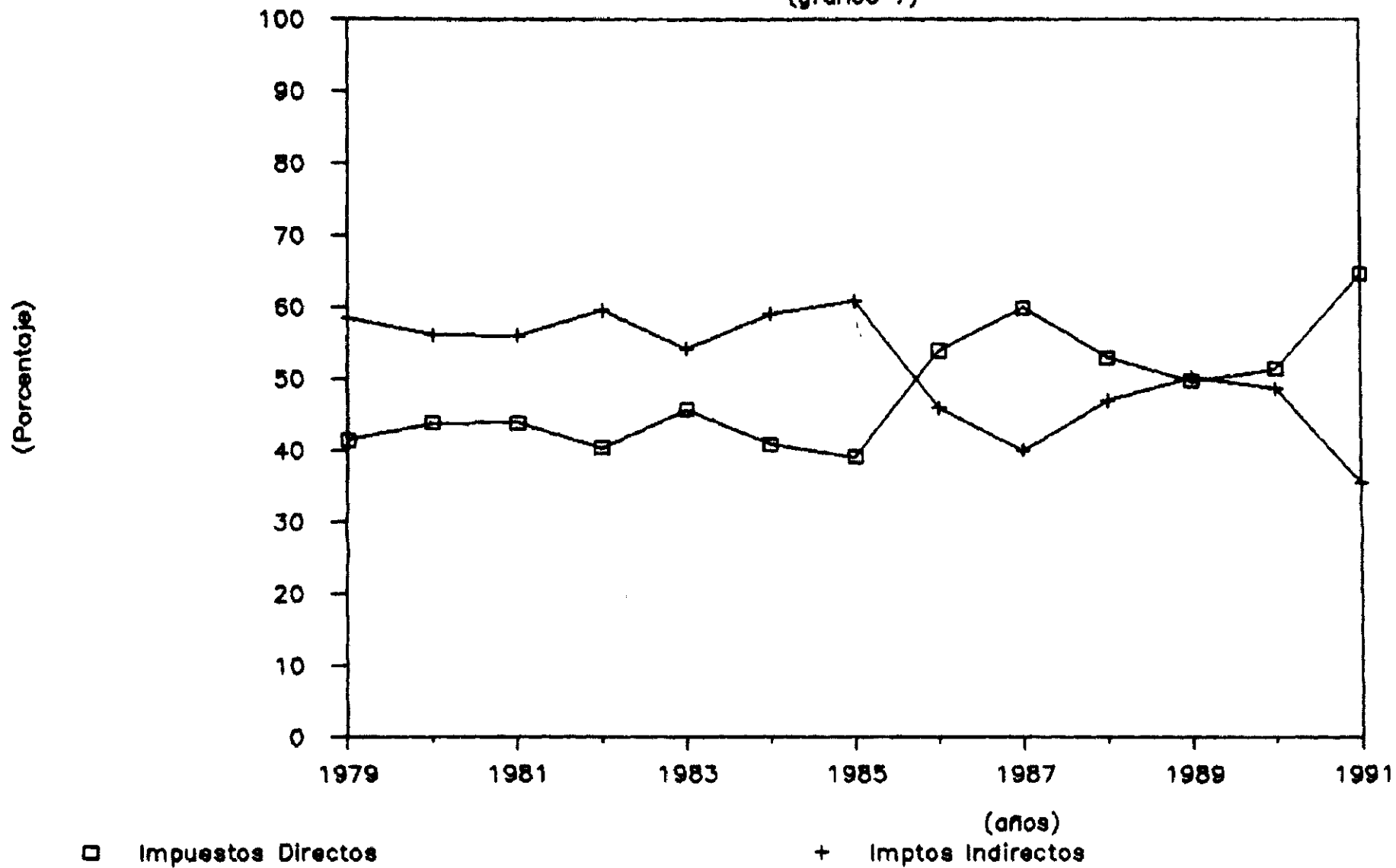
GASTOS FISCALES I. TRAFICO EXTERIOR

(gráfico 6)



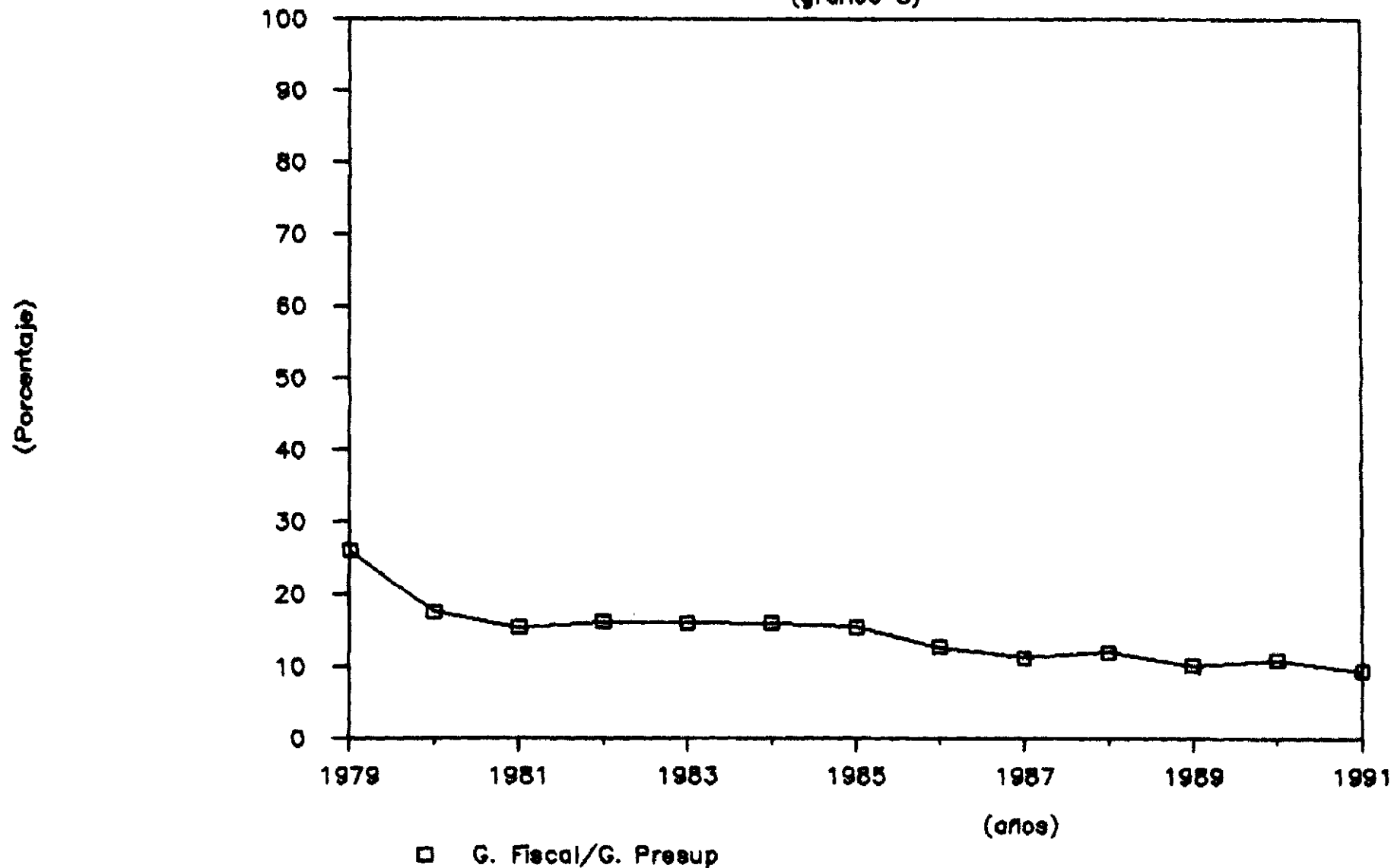
ESTRUCTURA DE LOS GASTOS FISCALES (%)

(gráfico 7)



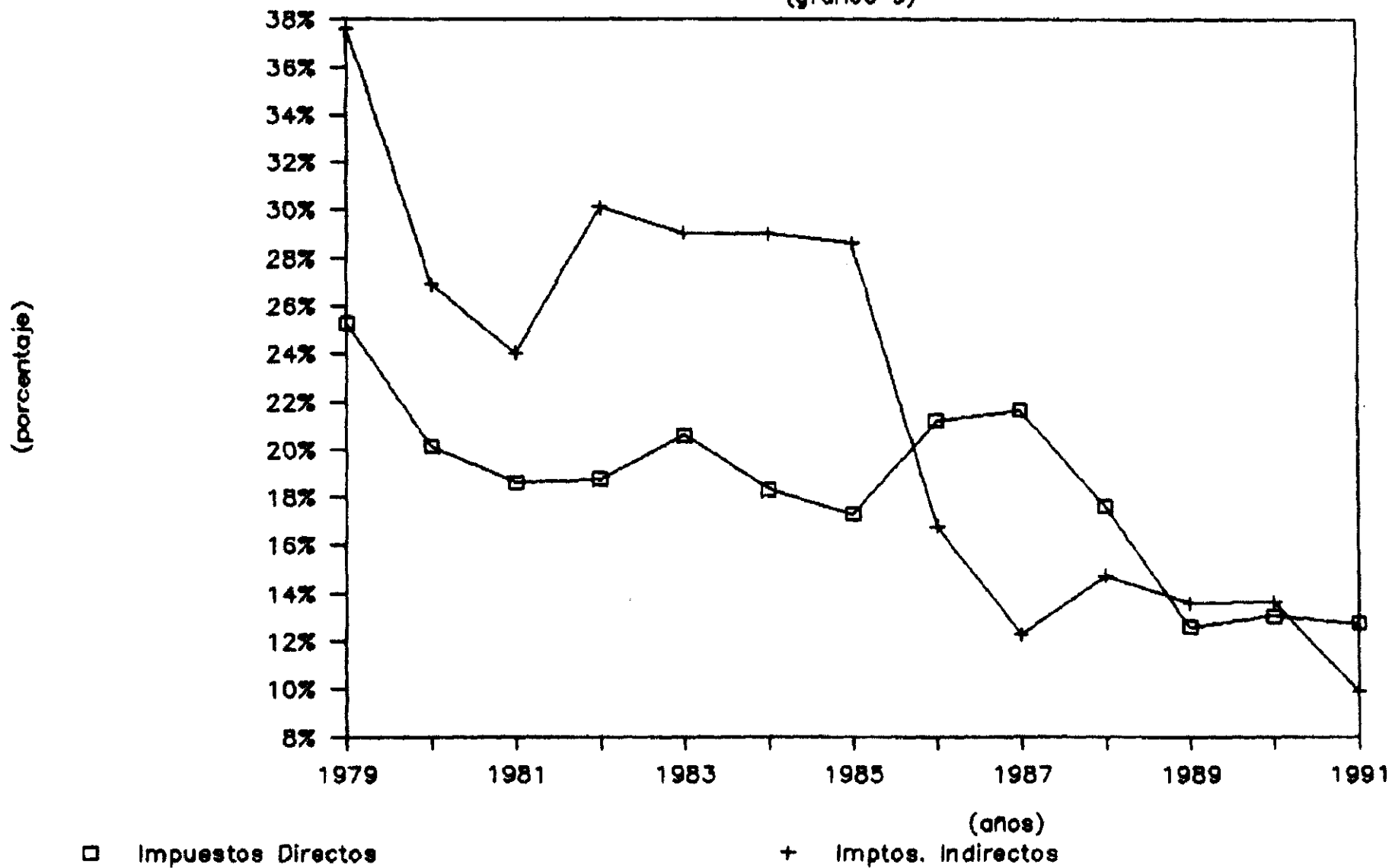
GASTO FISCAL- GASTO PRESUPUESTADO (%)

(gráfico 8)



G. FISCALES / INGRESOS PRESUPUESTADOS

(gráfico 9)



BIBLIOGRAFIA

Bibliografía

AARON, H., "Inventory of Existing Tax Incentives Federal", en Tax Incentives, Tax Institute of America, Heath Lexington Books, Lexington, Massachusetts 1971.

AGULLO, A., "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero n^o36, Octubre/Diciembre 1982.

ALBI IBAÑEZ, E., "Explicaciones Positivas de la Redistribución de la Renta", Hacienda Pública Española n^o32, 1975a.

ALBI IBAÑEZ, E., "Impuesto sobre la renta y equidad: el caso español", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1975b.

ALBI IBAÑEZ, E., "Clásicos del enfoque de la capacidad de pago", Hacienda Pública Española n^o39, 1976.

ALBI IBAÑEZ, E., "España y las corrientes reformadoras de la fiscalidad", en el Seminario: Europa como destino de la Economía Española. Exigencias Fiscales y

Financieras, Fundación F.I.E.S., Cursos de Verano de la Universidad Complutense de Madrid, El Escorial 24/28 Julio 1989.

ALBI IBAÑEZ, E., "Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa", Hacienda Pública Española nº1/1990.

ALBI IBAÑEZ, E., RODRIGUEZ ORDANZA, J.A., RUBIO GUERRERO, J.J., "Nuevas Reformas Fiscales. Una experiencia para España", Instituto de Estudios Económicos, Madrid 1988.

ALBI IBAÑEZ, E., GARCIA ARIZNAVARRETA, J.L., "Sistema Fiscal Español", Ariel Economía, Barcelona Septiembre 1988.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Curso de Sistema Tributario Español", Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1971.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "El Presupuesto de Gastos Fiscales", Presupuesto y Gasto Público nº1,

1979.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Los Gastos Fiscales: naturaleza y evaluación", Presupuesto y Gasto Público n^o10, 1981.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Naturaleza del control financiero en la Administración Pública", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero n^o36, Octubre/Diciembre 1982.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Criterios constitucionales sobre la subvención pública", Presupuesto y Gasto Público n^o21, 1984.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Sistema Tributario Español y Comparado", Tecnos, Madrid 1986.

ARGÜELLO REGUERA, C., "El presupuesto de Gastos Fiscales", en "Análisis de la Ley General Presupuestaria", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1977.

ARGÜELLO REGUERA, C., "Perspectiva Actual del Proceso Presupuestario del Gasto Público", Hacienda Pública

Española n251, 1978.

ATKINSON, A.B., STIGLITZ, J.E., "Lecciones sobre Economía Pública", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1988. (traducción F. Dominguez del Brío).

AURIOLES, J., "Dinamicidad industrial española en los años ochenta", Papeles de Economía Española n234, 1988.

BAREA TEJEIRO, J., "Causas del Crecimiento del Gasto y Mecanismos para su Control", Papeles de Economía Española", n223, 1985.

BARRE, R., "La crisis de las políticas económicas y sociales y el futuro de las democracias", Papeles de Economía Española, n221, 1984.

BITTKER, B.I., "Accounting for federal "tax subsidies" in the National Budget", National Tax Journal Vol. XXII, n221, junio 1969.

BRANNON, G.M., "Tax Expenditure and Income Distribution: A Theoretical Analysis of the Upside-Down Subsidy Argument", en "The Economic of

Taxation", The Brooking Institution, Washington D.C.
1980.

BRAÑA PINO, F., "La Distribución Regional del "Gasto Fiscal" en España 1964-1977. Una Aproximación", Investigaciones Económicas nº13, Septiembre-Diciembre 1980.

BRAÑA PINO, F., "La función económica del Estado Capitalista. Contribución al análisis del proceso de industrialización dependiente en España, 1964-77", Tesis Doctoral, Servicio de Reprografía de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1981a.

BRAÑA PINO, F., "Los Gastos Fiscales: concepto y problemática", Hacienda Pública Española nº72, 1981b.

BRAÑA PINO, F., "Las Políticas de Beneficios Tributarios: cuestiones técnicas", Hacienda Pública Española nº74, 1982.

BRAÑA PINO, F., BUESA BLANCO, M., "Gastos Fiscales y Política de Industrialización en España 1964-1977", Monografía nº24, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1983.

BROOKS, N., "The Tax Expenditure Concept", Canadian Taxation vol1, n21, Enero 1979.

BROWN, C.V., JACKSON, P.M., "Public Sector Economics", Martin Robertson, Oxford 1982.

BUCHANAN, J.M., PAULY, M.V., "On the incidence of Tax Deducibility", National Tax Journal vol XXIII, Junio 1970.

CALLE SAIZ, R., PI ANGUITA, J., VICENTE -TUTOR GARCIA, M.C., "Gastos Fiscales y Déficit Público. Teoría y Evidencia empírica", Fundación Banco Exterior, Colección Investigaciones, Madrid 1986.

CALVO, R., "La interpretación de las exenciones tributarias", Hacienda Pública Española n231, 1971.

CALVO, R., "Leyes Tributarias de España", Secretaría General Técnica, Ministerio de Hacienda, Madrid 1975.

CARBAJO VASCO, D., "Medidas de fomento fiscal a la innovación tecnológica en los países de la OCDE", Información Comercial Española n21878, Marzo 1983.

CARBAJO VASCO, D., "Los gastos fiscales: su evolución y su influencia en la determinación del déficit público", Papeles de Economía Española nº23, 1985.

CARBAJO VASCO, D., "Materials on Tax Expenditure", International Tax Program, Harvard Law School, Enero-Junio 1988.

CARBAJO VASCO, D., "El Presupuesto de Gastos Fiscales en la Constitución Española", Tapia Suplemento X, nº45, Marzo 1989.

CARBAJO VASCO, D., "Los Gastos Fiscales. Finalidades", Documentos de Trabajo nº7, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid Septiembre 1989.

CARBAJO VASCO, D., "La Política Tributaria en la Ley de Presupuestos para 1990", Presupuesto y Gasto Público nº2, 1990a.

CARBAJO VASCO, D., "Una reflexión sobre los primeros resultados de la Ley 20/1989", Hacienda Pública Española nº2/1990, Cuadernos de Actualidad, 1990b.

CARBAJO VASCO, D., "Resultados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1988", Hacienda Pública Española, n25/1990, Cuadernos de Actualidad 1990c.

CARBAJO VASCO, D., y F., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1986", Hacienda Pública Española n297, 1985.

CARPIO GARCIA, M., "Apuntes de Política Fiscal 2ª parte; curso 1988-89", Mimeo. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid 1989.

CARPIO GARCIA, M., "La armonización de los gastos públicos en la Comunidad Europea: Exigencias para el gasto público", Presupuesto y Gasto Público n23, 1991.

CAYON GALIARDO, A., "La Unidad Funcional de la Hacienda Pública", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1988.

C.E.O.E., "El Presupuesto de Gastos Fiscales unas cifras insuficientemente explicadas", Informes y

Estudios de CEOE n°13, Madrid 1982.

CIRCULO DE EMPRESARIOS, "La Reconversión Industrial: un posible análisis", Papeles de Economía Española n°21, 1984.

COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, "Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea", Boletín de las Comunidades Europeas, 1 de Enero-Febrero 1986.

COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, Directiva del Consejo (88/361/CEE) de 24 de Junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado (D.O.C.E. n°178 de 8-7 del 88).

CONTRERAS GOMEZ, C., "Gastos Fiscales y Mercado Financiero: algunos comentarios sobre la economía española", Seminario: El Gasto Público en España, tendencias, efectos y racionalidad, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander 1988.

CORELLA AZNAREZ, I., "El Presupuesto de Gastos Fiscales", Presupuesto y Gasto Público n°22, 1984.

CORONA MARTIN, R., "INESTABILIDAD DE PRECIOS.

CONTABILIDAD E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES", Monografía nº19, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1990.

CORONA RAMON, J.F., "Tratamiento Fiscal de las Plusvalías en España", Instituto de Estudios Económicos, Colección Estudios, Madrid 1987.

CORONA RAMON, J.F., "La Tributación del Ahorro en la Comunidad Económica Europea", Hacienda Pública Española nº1/1990.

CORONA MARTIN, R., CORONA RAMON, J.F., "La Reforma del Impuesto sobre Sociedades", en "La Reforma del Sistema Tributario Español", Revista del Instituto de Estudios Económicos nº1/1990, Madrid 1990.

CRUZ AMOROS, M., "La Política Tributaria para 1989", Hacienda Pública Española nº112, 1988.

CUERVO ARANGO, C., TRUJILLO, J.A., "Estructura Fiscal e Incentivos a la Inversión", FEDEA2, Madrid 1986.

CUEVAS, L., "Eficacia de las Ayudas Públicas en la

OCDE", Economía Industrial n^o259, Enero-Febrero 1988.

CULLIS, J.G., JONES, P.R., "Microeconomics and the Public Economy", Oxford 1989.

DIAZ LEMA, J.M., "Subvenciones y Crédito Oficial en España", Instituto de Estudios Fiscales e Instituto de Crédito Oficial, Madrid 1985.

DOMINGO SOLANS, E., "Incentivos Fiscales a la Inversión Empresarial en la Comunidad Económica Europea", Noticias CEE n^o6, Julio 1985.

DOMINGO SOLANS, E., "La Imposición Patrimonial", en "La Reforma del Sistema Tributario Español", Revista del Instituto de Estudios Económicos n^o1/1990, Madrid 1990.

DUE, J.F. "Análisis Económico de los Impuestos en el Cuadro General de las Finanzas Públicas", Ateneo, Buenos Aires 1961 (traducción Jorge Messuti).

EDO HERNANDEZ, V., DE PABLOS ESCOBAR, L., VALIÑO CASTRO A., "Los Gastos Fiscales", Papeles de Economía Española n^o37, 1988.

EIROA VILLANORVO, F.J., "El Presupuesto de Gastos Fiscales y el Déficit Público", Papeles de Economía Española n^o23, 1985.

ESPITIA ESCUER, M., HUERTAS ARRIBAS, E., LECHA CARBO, G., SALAS FUMAS, V., "Estímulos Fiscales a la Inversión a través del Impuesto sobre Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales D.T.1/1988, Ministerio de Economía y Hacienda 1988a.

ESPITIA ESCUER, M., HUERTAS ARRIBAS, E., LECHA CARBO, G., SALAS FUMAS, V., "Estímulos Fiscales a la Inversión y Competitividad de la Empresa", Economía industrial n^o259, 1988b.

"Exenciones Tributarias: ¿Qué, Como y Para Qué?", Hacienda Pública Española n^o4, 1970.

FANJULL, O., MARAVALL F., "¿A qué ritmo avanza la reconversión industrial en España, Papeles de Economía Española n^o21, 1984.

FELDSTEIN, M., "A Contribution to the Theory of Tax Expenditure: The Case of Charitable Giving", en "The Economic of Taxation", The Brooking Institution,

Washington D.C. 1980.

FERREIRO LAPATZA, J.J., "Curso de Derecho Financiero", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1980.

FOLGADO BLANCO, J., "La Reforma del IRPF que España necesita con vistas al Mercado Unico Europeo", Economistas nº44, 1990.

FRANK, M., "Non-Taxation et Fiscal Policy". Bulletin de Documentation nº11, Ministère des Finances, Bélgica 1974.

FRANK, M., "Non-Taxation, Budget des Reductions d'Impôts et Réforme Fiscale", Bulletin de Documentation nº9/10, Ministère des Finances, Bélgica 1975.

FUENTES QUINTANA, E., "Prólogo", a la Obra de M.J. Lagares Calvo, "Incentivos Fiscales a la Inversión Privada", Estudios de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda 1974.

FUENTES QUIINTANA, E., "Hacienda Pública y Sistemas Fiscales", Universidad Nacional de Educación a

Distancia, Madrid 1980.

FUENTES VEGA, S., "Presupuesto y Control de los Gastos del Estado", Servicios de Publicaciones de la Caja Postal de Ahorros, 1984.

GARCIA ARIZNAVARRETA, J.L., "Hacienda Pública II- Unidad Didáctica 2", Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 1977.

GARCIA CARRERA, J., "Beneficios Fiscales a las Empresas" Instituto de Estudios Económicos, Madrid 1984.

GARCIA GONZALEZ, E., "El Presupuesto de Gastos del Estado y su Gestión Administrativa", Monografía nº34, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.

GIANNINI, M.S., "La Interpretación y la Integración de las Leyes Tributarias, Hacienda Pública Española nº86, 1984.

GIMENO, J.A., "Las Causas del Déficit Público", Hacienda Pública Española nº88, 1984.

GONZALEZ BLANCH, F., "Los Problemas de Evaluación de los Gastos Fiscales en los Países Miembros de la OCDE"., Presupuesto y Gasto Público n20, 1984.

GONZALEZ SANCHEZ, M., "los Beneficios Fiscales y su Consideración Jurídica de Gastos Públicos", Presupuesto y Gasto Público n25, 1980.

GOODE, R., "The Individual Income Tax", Colecc. Studies of Government Finance, The Brooking Institution, Washington D.C., 1966.

GOODE, R., "Intereses Creados y Reforma Tributaria", Hacienda Pública Española n2100, 1986, (traducción de Teresa Taravillo Piqueras).

HERREERA MOLINA, P.M., "La Exención Tributaria", Colex, Madrid 1990.

HERRERA NIETO, J.L., "El Presupuesto de Gastos Fiscales en España", Monografía n213, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1981.

HERNANDEZ MARTIN, J.L., "La Intervención del Sector

Público en la Economía y su Actividad Empresarial",
Universidad de Salamanca, Salamanca 1988.

HOPKIN, W., GODLEY, W., "Un Análisis de los Cambios
Impositivos", en Valle V., "Efectos Económicos del
Presupuesto", Instituto de Estudios Fiscales,
Ministerio de Hacienda, Madrid 1972.

INSPECCION GENERAL DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y
HACIENDA, "Informe Anual de Recaudación", Madrid 1990.

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONOMICOS, "La Contención del
Gasto Público", Revista del Instituto de Estudios
Económicos nº2/1985, Madrid 1985.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, "Informe sobre la
Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el
Patrimonio", Ministerio de Economía y Hacienda, Junio
1990.

JONES, P., "The Tax Expenditure Budget. It is seving
its Intended Purpose", Tax Notes vol. 38, nº9, Febrero
1988.

LAGARES CALVO, J.M., "Incentivos Fiscales a la

Inversión Privada", Estudios de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda 1974.

LAGARES CALVO, J.M., "Déficit Público y Crisis Económica", Instituto de Estudios Económicos, Madrid 1982.

LASHERAS MERINO, M.A., "La Armonización de la Fiscalidad Directa y la Libre Circulación de Capitales: los Incentivos a competir con la Tributación del Ahorro", Hacienda Pública Española nº1/1990.

LASHERAS, J., ALVAREZ, J.A., "Las Ayudas Financieras a las Empresas", Economía Industrial nº259, 1988.

LAURE, M., "Tratado de Política Fiscal", Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1960, (traductor M. García Maragallo Riaza).

LE PAN, N., "Tax Expenditure analysis: some conceptual problems", Canadian Taxation, vol.1, nº2, verano de 1979.

LOPEZ CASANOVAS, G., MARTINEZ GARCIA, E., "Los Gastos Fiscales y su Papel en la Armonización y Reforma de la Fiscalidad", Papeles de Economía Española nº41, 1989.

LOZANO SERRANO, C., "Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos", Tecnos, Madrid 1988.

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F., "Nota sobre la Valoración de Incentivos y Exenciones en el Sistema Fiscal Español", Hacienda Pública Española nº4, 1970.

Mc DANIEL, P., "The Tax Expenditure Concept, theory and practical effects", Tax Notes, Mayo 14, 1979.

Mc DANIEL, P., "Tax Expenditure and Federal spending limitations", Tax Notes, Abril 7, 1980.

Mc DANIEL, P., "Identification of tax in effective tax rates, tax reform and tax equity", National Tax Journal vol.XXXVIII, nº3, 1985.

Mc DANIEL, P., SURREY, S.S., "Internacional Aspect of Tax Expenditure: A Comparative Study", Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1985.

Mc GILLIVARY, D., "Tax Expenditure Analysis: The Canadian Context", Canadian Taxation vol.1, verano 1979.

McCALEB, T.S., "Tax deductions and credits, direct subsidies and efficiency in public expenditure", Public Choice, Vol.49, n2, 1986.

MANVEL, A.D., "Tax Expenditure by income class", Tax Notes, Julio 17, 1978.

MANVEL, A.D., "Homeowner tax preference", Tax Notes, Octubre 8, 1979.

MARIN, J., "Las Intervenciones públicas en una economía de mercado", Economía Industrial n259, Enero/Febrero 1988.

MARTIN DELGADO, J.M., "Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978", Hacienda Pública Española, n260, 1979.

MARTINEZ AREVALO, J.L., "Las Políticas económicas de los países de la OCDE", Información Comercial Española n2635, Julio 1986.

MARTINEZ ESTEVEZ, A., "Diez años de crisis en la economía mundial", Instituto de Estudios Económicos, 1985.

MELGUIZO, A., "El Presupuesto de Calvo Sotelo. Notas en torno a sus cifras de liquidación, Cuadernos Económicos del ICE, nº10, 1979.

MESSERE, K.C., OWENS, J., "Comparaison Internationales Du Niveau de la Fiscalité: Ecuils et Eclairages", Revue Economique de L'OCDE, nº8, primavera 1987.

MINISTERIO DE HACIENDA, "Memoria de la Reforma Tributaria", 1980-1981, Madrid, (cada año correspondiente).

MINISTERIO DE HACIENDA, "Los Impuestos en España", Madrid 1982.

MINISTERIO DE HACIENDA, "Informe Económico-Financiero" 1979-1982, Madrid, (cada año correspondiente).

MINISTERIO DE HACIENDA, "Presupuesto de Gastos Fiscales", 1979-1982, Madrid, (cada año

correspondiente).

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, "Informe Económico-Financiero", 1983-1991, Madrid, (cada año correspondiente).

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, "Presupuesto de Gastos Fiscales", 1983-1988, Madrid, (cada año correspondiente).

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, "Legislación Tributaria", Repertorio cronológico de legislación Aranzadi, Boletín del Ministerio de Economía y Hacienda (varios años).

MONTORO, C., UTRERA, F., "La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en "La Reforma del Sistema Tributario Español", Revista del Instituto de Estudios Económicos nº1/1990, Madrid 1990.

MORAL MEDINA, F.J., "Exenciones Tributarias: su problemática" en "El Reparto de la Carga Fiscal. Tomo I" Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid 1975.

MORON BECQUER, P., SAN ROMAN RODRIGUEZ, J., "El ahorro vinculado a la adquisición de viviendas: incentivos financieros y fiscales", Monografía n23, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.

MOSCHETTI, F., "Las exenciones como normas límite susceptibles de interpretación analógica", Hacienda Pública Española n286, 1984.

MUSGRAVE & MUSGRAVE, "PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE", 5ª Edición, Nueva York 1989.

NEUMARK, F., "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1974, (Traducción J. Zamit Ferrer).

O.C.D.E., "Tendances 'A Long Terme des Recettes Fiscales des Pays Membres de L'OCDE 1955-1980", París 1981.

O.C.D.E., "Depenses Fiscales, Problemes et Pratiques suivies par les pays", París 1984.

O.C.D.E., "Structural Adjustment and Economic

Performance", Paris 1987.

O.C.D.E., "Economies en Transition- L' Adjustment Structurel dans les pays de L'OCDE", Paris 1989a.

O.C.D.E., "Statistiques des Recettes Publiques des Pays Membres de L'OCDE 1965-1980, Paris 1989b.

O.C.D.E., Perspectives Economiques de L'OCDE n248, Paris 1990a.

O.C.D.E., "Progrès de la Réforme Structurelle", Suplement au n247 Des Perspectives Economiques de L'OCDE, Paris 1990b.

ORTUN P., "Las ayudas e intervenciones públicas en los procesos de reconversión industrial", Economía Industrial n2 259, Enero/Febrero 1988.

OWENS, J., "Tax expenditure and direct expenditures as instruments of social policy", en "Comparative Tax Studies in Honor of Richard Goode", Erasmus University Rotterdam, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1983.

OWENS, J., "Les Dépenses Fiscales", L'Observateur de L'OCDE n°128, Mayo 1984.

OWENS, J., "Réformes Fiscales: Les principaux problèmes en jeu", L'Observateur de L'OCDE n°146, Junio/Julio 1987.

DE PABLOS ESCOBAR, L., VALIÑO CASTRO, A., "El Presupuesto de Gastos Fiscales para 1989", Actualidad Financiera n°4/5, semana 23 Enero-5 Febrero 1989.

PEREZ DE AYALA, J.L., "Las cargas públicas: principios para su distribución", Hacienda Pública Española n°59, 1979.

PEREZ DE AYALA, J.L., "Curso de Derecho Tributario Tomo I" Editorial de Derecho Financiero, 1986.

PRICE WATERHOUSE, "Individual Taxes. A Worldwide Summary", USA 1990.

REVILLA PEDRAZA, M.C., "Los Gastos Fiscales", Hacienda Pública Española n°105/106, 1987.

REVILLA PEDRAZA, M.C., "La reforma del IRPF en el

ámbito de las variaciones patrimoniales", Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad n22/1990, 1990a.

REVILLA PEDRAZA, M.C., "Política Fiscal y Gastos Fiscales en la última década", Información Comercial Española n2680, 1990b.

ROJO, L.A., "La economía ante dos crisis", Papeles de Economía Española n21, 1984.

ROJO, L.A., "Europa: el contraste entre dos décadas", Papeles de Economía Española n27, 1986.

ROSEN, H., "Manual de Hacienda Pública", Ariel Economía, Barcelona 1987, (traducción de I. Zubiri, A. de Lecea).

SAENZ DE BURUAGA, G., "Ayudas y Política Regional", Economía Industrial n259, Enero-Febrero 1988.

SAINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", vol.III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963.

SAINZ DE BUJANDA, F., "Lecciones de Derecho Financiero"

Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid
1987.

SANCHEZ DE REVENGA, J., "Presupuestos Generales del Estado y aspectos básicos del Presupuesto General de la CEE". Ariel, Barcelona 1989.

SECRETARIA GENERAL TECNICA, MINISTERIO DE HACIENDA,
"Textos Refundidos de los Impuestos", Madrid 1978.

SECRETARIA GENERAL TECNICA, MINISTERIO DE HACIENDA,
"Estadísticas Presupuestarias y Fiscales", 1979-1980,
Madrid (cada año correspondiente).

SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA, MINISTERIO DE
ECONOMIA Y HACIENDA, "Memoria de la Administración Tributaria",
1982-1989, Madrid (cada año correspondiente).

SMITH, R. "Tax Expenditure Analysis: Definitional Problems", Canadian taxation vol.1, n22, verano 1979.

SURREY, S., "Tax Incentives. Conceptual Criteria for Identification and Comparison with Direct Government Expenditure", en "Tax Incentives" Heath Lexington

Books, Lexington, Massachusetts D.C., 1971.

SURREY, S., "Pathways to Tax Reform- The Concept of Tax Expenditures", Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 1973.

SURREY, S., "Tax Expenditure Analysis: the concept and its uses", Canadian Taxation, vol.1, n2, verano 1979.

SURREY, S., McDaniel P.R., "The Tax Expenditure Concept and the Legislative process", en "The Economic of Taxation", Henry J. Aaron and M. Boskin Editors, Brooking Institution, Washington D.C. 1980.

SURREY, S., MCDANIEL, P.R., "The Tax Expenditures", Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 1985.

SURREY, S., SUNLEY, E.M., "Ponencia General del XXX Congreso de Derecho Financiero y Fiscal", Cahiers de Droit Fiscal International, Kluwer, Neherlands 1976.

TAX NOTES, "Special Analysis G: The Fiscal 1989 tax Expenditure Budget", Tax Notes, vol.38, n29, Febrero 1988.

TEDDE DE LORCA, P., "El Concepto de Incidencia Impositiva en el Pensamiento Clásico", Hacienda Pública Española, nº17, 1972.

TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº11, Julio-Septiembre 1976.

TRUJILLO, J.A., "Estimación de los gastos fiscales por inversión y empleo", FEDEA Documento 85/03, 1985.

VALLE, V., "Algunas Reflexiones sobre los Principios del Beneficio y de la Capacidad de Pago", Hacienda Pública Española, nº36, 1975.

VANONI, E. "Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1973.

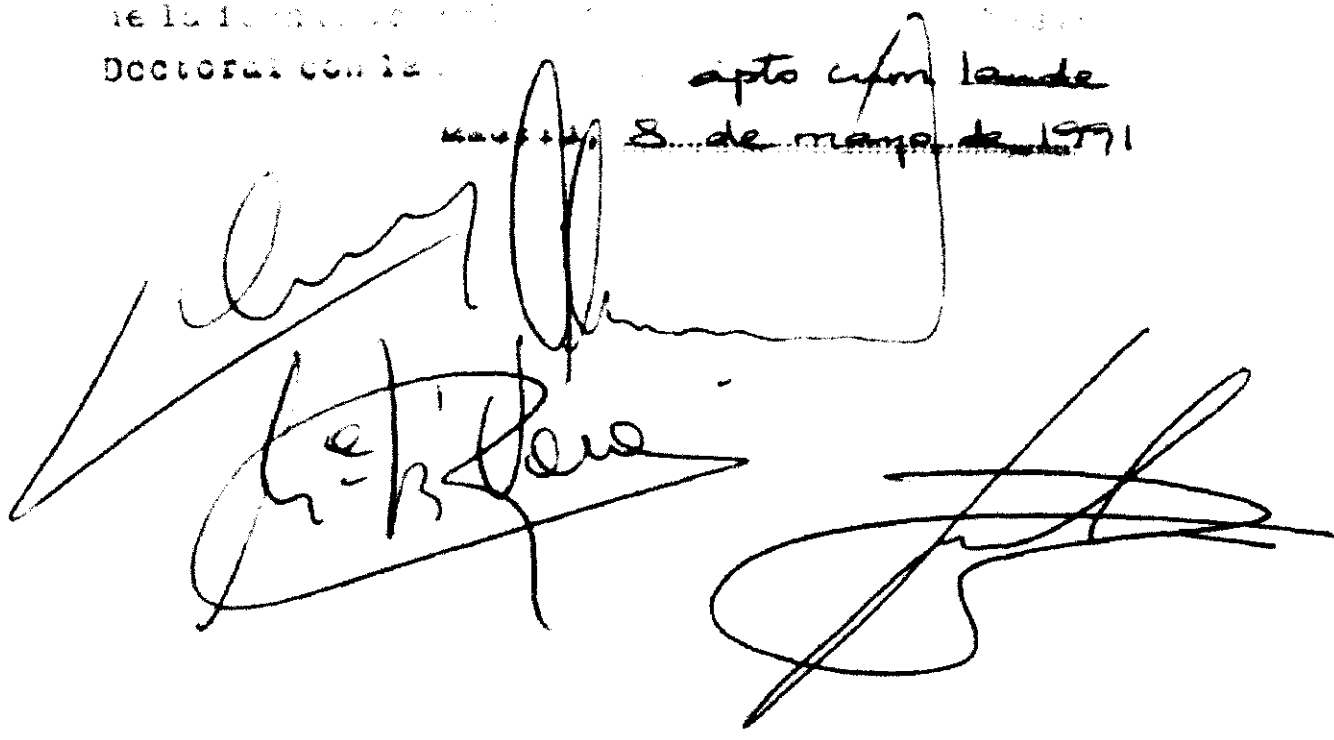
VARIOS AUTORES "Aspectos Regionales de la Política Fiscal", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1984.

VICKEREY, G., "Reforme Fiscale: Les conséquences pour L'Industrie", L'Observateur de L'OCDE n°155, Enero 1989.

Reunido el Tribunal que suscribe en el día
de la fecha, en el
Doctoral con la

apto con laude

8 de mayo de 1991



Juan de los Rios