

LA INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA DEL GASTO FISCAL

Marcial Sánchez Armas

*Profesor del Departamento de Análisis Económico Aplicado.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.*

SUMARIO:

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL PRESUPUESTO Y EL GASTO FISCAL
- III. LA INTEGRACIÓN DEL GASTO FISCAL EN EL PRESUPUESTO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 134.2 de la Constitución española de 1978 establece que “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”.

A partir de este mandato constitucional se institucionalizó en España la práctica de acompañar al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado de cada año un “Informe económico-financiero” en el que se efectúa una estimación del coste de los beneficios fiscales en la imposición estatal. Sin embargo, las imprecisiones contenidas en la norma, que por un lado hace referencia a los “beneficios fiscales” y no al gasto fiscal y que, por otro lado, no concreta dónde ha de consignarse el importe de los beneficios fiscales en “la totalidad de los gastos e ingresos”, han llevado a una interpretación que frustra el correcto desarrollo de la consideración del gasto fiscal como modalidad de gasto público integrante del Presupuesto, limitándolo a una mera elaboración de un Anexo que contempla simples estimaciones del coste de un listado de beneficios fiscales sujeto a continuas modificaciones.

Pese a esta realidad, defendemos que no sólo es posible clarificar la problemática del gasto fiscal y su traslación a los documentos presupuestarios, sino que es necesario por las siguientes razones:

- a) A nivel teórico, por la necesidad de transparencia (información y control) de las ayudas realizadas a través del sistema fiscal, lo cual es inherente a la claridad exigida a la actuación de los poderes públicos. De hecho, la propia acuñación del término “gasto fiscal” respondía en sus orígenes a la reclamación del cumplimiento del principio presupuestario de transparencia.
- b) A nivel práctico, por la incapacidad de las actuaciones existentes en la actualidad para resolver los problemas que plantea el gasto fiscal respecto a su delimitación, cuantificación y evaluación de sus efectos económicos.
- c) En el momento actual, con la capacidad normativa que tienen las Comunidades Autónomas para establecer beneficios fiscales a partir de la Ley 14/1996, el mandato constitucional debe ser asumido por las distintas Comunidades que hagan uso de estos instrumentos fiscales.

II. EL PRESUPUESTO Y EL GASTO FISCAL

Las razones por las que el gasto fiscal ha de incorporarse en el estado de gastos del presupuesto derivan de la necesidad de conocer, nítidamente, las aplicaciones de recursos públicos que se realizan a través de este instrumento de actuación. Y no solamente porque representan un volumen importantísimo de recursos que, respecto a algunas políticas concretas, superan a los gastos directos dirigidos al mismo objetivo sino porque, en una Hacienda pública democrática, no es de recibo mantener oculta la actuación de los poderes públicos mediante este tipo de "gasto silencioso" o "gasto oculto".

Así, la existencia de un gasto fiscal que no esté integrado plenamente en el estado de gastos del Presupuesto atenta contra principios generalmente aceptados por la doctrina como requisitos básicos que deben cumplir los documentos presupuestarios.

En esta línea debemos destacar que, mediante el instrumento del gasto fiscal, los poderes públicos esconden la aplicación de recursos públicos realizados a través del sistema fiscal, por lo que resulta mermada la capacidad del legislativo para controlarlos¹.

Pero, además, el hecho de que el Presupuesto no recoja la totalidad de los créditos para gastos, sino únicamente los asignados a los gastos directos, deja sin contenido el principio de Universalidad y su traducción contable del Presupuesto Bruto, distorsionando fuertemente los análisis y consideraciones sobre el coste que tienen las actuaciones públicas y sobre el destino final que tienen estos recursos², lo que a su vez supone la quiebra de otros principios presupuestarios como el de Publicidad y el de Especificación.

En este sentido, la preocupación por la proliferación de beneficios fiscales, por sus efectos económicos y por la opacidad que les caracteriza, ha llevado a la formulación de distintas iniciativas para aprehender esta realidad³, pero a quien se le atribuye generalmente la primera propuesta de incorporar este análisis en el presupuesto es a LAURÉ (1956, p. 407) cuando, tras reconocer que la fuente principal de la complejidad de un sistema fiscal es "la propensión a los privilegios", propuso como fórmula de simplificación "que se acompañase al proyecto de ley preparatorio del presupuesto de cada año un estado en el que se hiciese aparecer el rendimiento que se obtendría de los impuestos si las exenciones quedasen totalmente suprimidas. En

1 La existencia de los llamados "presupuestos de gastos fiscales" no altera esta realidad, pese a que supongan un pequeño avance.

2 En el ámbito académico, resulta curioso observar cómo los análisis económicos que se realizan sobre el gasto público generalmente no contemplan, salvo contadas excepciones, las actuaciones que se llevan a cabo a través del gasto fiscal, a pesar del reconocimiento de que se trata igualmente de un gasto público.

3 Por ejemplo, los informes sobre subsidios fiscales que se publican en la República Federal Alemana desde 1959.

otro cuadro estadístico quedarían pormenorizadas estas exenciones con la evaluación del sacrificio de ingresos que cada una de ellas origina”.

La misma preocupación sobre el efecto de las ayudas establecidas a través del sistema fiscal la expresó SURREY (1973, p. 149) cuando señaló que originan “confusión y división de la autoridad legislativa y en el proceso administrativo, dificultades en la realización del control presupuestario, confusión para descubrir y fijar las prioridades nacionales, y peligros para la propia estructura impositiva”.

Así, su concepto de gasto fiscal incide en la necesidad de hacer visible esta realidad en los documentos presupuestarios⁴. De hecho, carecería de sentido el utilizar el término si no es para conocer efectivamente la aplicación de las ayudas establecidas a través del sistema fiscal. Así lo reconocen SURREY y McDANIEL (1979, p. 287) al afirmar que “la esencia del concepto de gasto fiscal es que las consideraciones de política fiscal que envuelven los gastos fiscales están esencialmente relacionadas con el proceso presupuestario. De aquí que, en cualquier valoración de los gastos fiscales, es necesaria una aproximación coordinada entre la política fiscal y la política presupuestaria”.

Ahora bien, intentar trasladar la idea del gasto fiscal a los documentos presupuestarios supuso una nueva fuente de dificultades, no sólo en términos de medición, sino fundamentalmente porque, si no había unanimidad en el concepto, difícilmente podía haberla en las formas de plasmarlo.

Sin embargo, ante la evidencia de que el término nacía con la finalidad de su integración presupuestaria, pareció idóneo establecer lo que se ha dado en denominar “presupuesto de gastos fiscales” como expresión sistemática y cifrada de las cuentas de gasto fiscal.

Esta concepción la expresa perfectamente FUENTES QUINTANA (1974a, p. 19) cuando señala que “el presupuesto de gastos fiscales parte de una idea simple: la de que la Administración, el Poder Legislativo y la opinión del país conozcan, con la misma precisión que los gastos públicos autorizados en el presupuesto ordinario, los gastos fiscales (...). El presupuesto de gastos fiscales identificaría, clasificaría y cuantificaría todas las exenciones, deducciones, desgravaciones o ventajas fiscales vigentes concedidas por el sistema tributario. Ese presupuesto debería prepararse, al igual que el presupuesto ordinario, por una unidad administrativa de la Hacienda, acompañando al presupuesto de gastos fiscales del correspondiente estudio sobre la pertinencia y oportunidad de esos gastos públicos de carácter fiscal. El presupuesto de gastos fiscales discurriría a partir de aquí en forma paralela al presupuesto ordinario: se presentaría con él para su estudio por el Poder Legislativo, se discutiría públicamente, se aprobaría, se administraría, se juzgaría y se descargaría finalmente”.

⁴ Como señala FORMAN (1986), la intención básica de Stanley S. Surrey al acuñar el término “gastos fiscales” era precisamente el que se incorporase tanto en el Informe Anual del Secretario del Departamento del Tesoro como en el Presupuesto del Presidente.

La misma opinión expresa CORELLA AZNAREZ (1984, p. 27), cuando define el presupuesto de gastos fiscales como “una relación cuantificada de las desviaciones existentes en un sistema fiscal, con respecto a las características de los impuestos generales, y establecidas con objeto de conceder incentivos o ayudar a superar determinadas dificultades”.

La importancia que tiene la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales la refleja este mismo autor cuando señala que es “el documento indispensable para analizar el origen, el destino y la justificación de las diferentes ayudas fiscales. El análisis debe perseguir el conocimiento del reparto y la realización de un balance entre los beneficios recibidos por los sectores y grupos favorecidos y los recursos disponibles, de manera que se pongan de relieve la racionalidad de los diferentes Gastos Fiscales, después de someterlos a los correspondientes tests de la equidad y de la eficiencia”.

Por lo tanto, se trata de dotar de transparencia a un instrumento de la política de gasto público que, en ausencia de documentos específicos que lo regulen, escapa frecuentemente al necesario control parlamentario y desvirtúa fuertemente el contenido mismo del proceso presupuestario y de sus cifras, ya de por sí convertido en un documento meramente formal por ser escasa o nula la información que recoge sobre los hechos relevantes de la ejecución presupuestaria o sobre los escenarios a medio plazo en que se insertan⁵.

De hecho, carece de sentido la marginación del gasto fiscal de la estructura de gastos del presupuesto, ya que, como hemos visto, atenta decididamente contra principios presupuestarios que siguen siendo básicos en una democracia parlamentaria, con las limitaciones y matices que se quiera.

En esta línea, y atendiendo al sentido último al que responde la necesidad de profundizar en esta vía, ARGÜELLO REGUERA (1977, p. 84) apunta que “curiosamente este en apariencia nuevo concepto de “presupuesto de gastos fiscales” no pretende ser otra cosa que la rehabilitación de los principios clásicos de presupuesto universal y presupuesto bruto (...). La caída del dogma del presupuesto equilibrado no tenía por qué arrastrar tras de sí el resto del edificio clásico, cuya vigencia en cuanto a los demás objetivos generales perseguidos -información y control- no podrá desaparecer jamás, lo cual no significa que las técnicas específicas que permitan su ejercicio no deban adecuarse de manera permanente a la realidad de cada momento histórico. Pero esta adaptación no debe conducir a la confusión entre lo accesorio y lo principal”.

Bajo este mismo principio presupuestario de universalidad y su traducción contable de presupuesto bruto, que exige que los Presupuestos contengan separadamente los ingresos y los gastos por sus importes brutos o íntegros, ALBIÑANA

5 Ver GONZÁLEZ-PÁRAMO (1992).

GARCÍAQUINTANA (1979, p. 50) dice que “las cuotas o deudas tributarias deben ser aplicadas al Presupuesto de ingresos y contraídas en la contabilidad ejecutiva o presupuestaria por sus importes “íntegros” (...) con objeto de que refleje la recaudación del respectivo tributo conforme al contorno normal del mismo, esto es, sin deducción o reducción alguna en virtud de exención o bonificación que, en definitiva, constituyen un “coste” para la comunidad política al servicio de los intereses generales y que como tal debe figurar en el Presupuesto de gastos”.

En esta exigencia de información y control se encuadra la necesidad de hacer plenamente visible las políticas de gasto que se establecen a través del sistema fiscal, lo que va a reflejar perfectamente el carácter instrumental de la utilización del gasto fiscal⁶. Como señala CORELLA AZNAREZ (1984, p. 20), “el objetivo fundamental no consiste en la realización de juicios de valor de las partidas incluidas en él, sino que pretende su identificación y valoración poniendo de manifiesto la relación existente con las partidas y clasificación del Presupuesto de Gastos Directos. En definitiva, el Presupuesto de Gastos Fiscales facilita el conocimiento del quién, cuánto y para qué de las ayudas gubernamentales que se realiza a través del sistema fiscal”.

La necesidad de contar con información, de saber hacia dónde se dirigen las aplicaciones de recursos públicos, en qué medida y cuál es su efectividad está tremendamente ligada con la estructuración del proceso presupuestario y con los problemas que, en la práctica, dicha estructura genera para el control. Como reconoce BENKER (1986, p. 403), en la actualidad los gastos fiscales “rutinariamente escapan a una rigurosa inspección”, por lo que los legisladores no pueden ejercer un fuerte control sobre el gasto estatal si pasan por alto “la amplia asignación de recursos estatales a través de gastos fiscales”.

Esta situación la resume FUENTES QUINTANA (1974a, pp. 89) cuando señala que “la Hacienda como institución está preparada para ingresar o para gastar. Sus departamentos y unidades administrativas gestionan, inspeccionan o recaudan impuestos; controlan, intervienen o autorizan la realización de gastos. El incentivo es una extraña mezcla de ambas instituciones. Afecta a los ingresos en cuanto los disminuye, pero no es un impuesto, es un gasto en cuanto que la renuncia del ingreso del Tesoro supone una inmediata aplicación en favor de quien disfruta del incentivo correspondiente, aunque sea un gasto sin pago, puesto que no exige desembolso efectivo del Tesoro. Este carácter híbrido del gasto fiscal le permite obviar la rigurosa disciplina que impone, de un lado, la Administración tributaria, o de otro la Intervención presupuestaria. El resultado es que el gasto fiscal no está cubierto específicamente por los programas de los departamentos ejecutivos de la Hacienda Pública. Esta ausencia de control facilita extraordinariamente la proliferación de los gastos fiscales”.

⁶ Para PAN (1979, p. 15) “el propósito de un presupuesto de gastos fiscales no es, y no debe ser, analizar o juzgar medidas fiscales. Su propósito no es determinar la eficiencia de medidas particulares o decidir si las medidas son deseables o deberían ser cambiadas; su propósito es proveer información en orden a permitir el debate sobre la eficiencia y deseabilidad de las medidas fiscales a perseguir sobre la base de más información que la que actualmente se tiene de las operaciones gubernamentales”.

Por lo tanto, en el análisis del gasto fiscal y de los documentos presupuestarios que lo contemplan, cobra una especial importancia el aspecto de la transparencia y el control. Y no sólo en su tradicional acepción fiscalizadora de la utilización de los caudales públicos, sino fundamentalmente por la riqueza de información económica que deriva de una labor de control estructurada convenientemente a tal fin, de forma que también permita mejorar la estructura, los procedimientos y las actuaciones del sector público⁷.

En este sentido, ARGÜELLO REGUERA (1977, pp. 87-88) considera que el presupuesto de gastos fiscales nos enfrenta claramente a la necesidad de superar el clásico concepto de control, que se ha tornado equívoco con la creciente participación del Sector Público en la actividad económica. Así, para este autor, debe existir un control en cuanto a la conveniencia de establecer una reducción o de prorrogar las existentes; en la fase de ejecución, los beneficiarios de las ayudas deben ser sometidos a inspecciones periódicas tendentes a comprobar si cumplen los requisitos a que se condicionó el beneficio fiscal; en cuanto a la rendición de cuentas, es absolutamente imprescindible el que la misma se haga en función de los datos de la contabilidad pública, que debe incorporar a sus registros todos los beneficios concedidos.

En la misma línea, HERRERA NIETO (1981, pp. 201-202 y 205) señala que “el Presupuesto de Gastos Fiscales como integrante del Presupuesto General del Estado no se escapa a ese control, sino que por el contrario y a causa de las circunstancias que en él inciden, el control debe ser, si cabe, más exhaustivo y minucioso, pues recordemos que estamos ante un instrumento donde las circunstancias coyunturales de todo tipo influyen de una manera asombrosa, y se está produciendo un gasto en beneficio de personas o grupos particulares por encima incluso del propio interés general”. Además, añade que “sus controles sobrepasan los significados clásicos, para introducirse más en el campo de la oportunidad y la eficacia, abandonando un poco el exclusivo de la legalidad y limitación que es lo que se ha venido haciendo hasta ahora”⁸.

Además, la particularidad que supone la ausencia de flujos financieros directos en esta modalidad de gasto público hace que, como expresa GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1980, pp. 7677), “el control de los beneficios fiscales ha de comprender tanto lo que se refiere al ingreso público a que afectan, como al gasto público que representan”.

7 Existe una amplia literatura sobre la interrelación entre los procesos legislativos y la conformación del gasto fiscal [ver, por ejemplo, McDANIEL (1979b), SUNLEY (1980), SURREY y McDANIEL (1980), KOBRAK y GREGORY (1993), pero sobre todo EISENSTEIN (1961)], sobre los procesos de realización y de revisión legislativa de los informes de gasto fiscal [ver al respecto McINTYRE (1976), TAYLOR (1993), GOLD y NESBARY (1985) y VASCHE (1987), entre otros] y también del uso que se hace de estos informes por parte de los gestores públicos [ver, por ejemplo, HARRIS (1990 y 1993), HARRIS y HICKS (1992) y DAVENPORT (1980)].

8 No todos los autores están de acuerdo en el control presupuestario del gasto fiscal. Así, SCHICK (1986) niega que sea necesario incluir los “gastos no convencionales” en el presupuesto, con el argumento de que es un aspecto secundario. Para este autor, el control ha de adaptarse a la realidad cambiante e incluir estos gastos en el presupuesto no tiene por qué ser más efectivo para su control.

Esta labor de control que comentamos no está exenta de problemas, derivados básicamente de la inexistencia de un concepto de gasto fiscal que permita su correcta medición y, como señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1982, p. 700), por “la ausencia de unos datos adecuados y esencialmente coordinados”.

A partir de estas consideraciones sobre la necesaria transparencia y control del gasto fiscal, debemos preguntarnos si la existencia de los informes denominados “presupuestos de gastos fiscales” ha logrado dichos objetivos. La respuesta es que, aunque indudablemente supone un avance sustancial respecto a la situación anterior, sólo ha conseguido resolverla parcialmente y, además, de forma defectuosa. Y ello por varios motivos:

En primer lugar, porque al partir de conceptos dispares de gasto fiscal, y de realidades fiscales distintas, se ha producido una variedad importante de formulaciones acerca de cómo elaborar y cuál debe ser el contenido de un presupuesto de gastos fiscales.

En segundo lugar, porque su generalizada asimilación, errónea, a los ingresos públicos y al volumen de éstos que se dejan de recaudar, ha desviado la atención sobre su consideración como gasto público, estableciéndose meros listados de los beneficios fiscales asociados a las figuras impositivas vigentes.

En tercer lugar, porque la misma consideración abstracta del gasto fiscal como desviaciones respecto a un “sistema fiscal normal” ha llevado a que año tras año se varíen los supuestos considerados beneficio fiscal que generan gasto fiscal. Como reconoce CARBAJO VASCO (1989, p. 20) para el caso español, “nunca ha existido una delimitación de los parámetros que se pretendía incluir como gasto fiscal y se han alterado, arbitrariamente y sin justificación, las partidas incluidas o excluidas como gasto fiscal”.

Con estas consideraciones, resulta obvio que los objetivos de información y control no han sido satisfechos hasta ahora. Por todo ello, debemos resaltar una idea que, a partir de nuestro diseño conceptual, resulta trascendente: la inutilidad, *per se*, del documento financiero llamado “presupuesto de gastos fiscales” si se limita a ser un mero listado de beneficios fiscales y a contener únicamente una estimación de sus importes, que es lo que en la realidad se ha producido en aquellos sistemas fiscales en los que se ha llevado a cabo esta experiencia.

En nuestra perspectiva, lo realmente importante es integrar el gasto fiscal en las partidas correspondientes del estado de gastos del Presupuesto, esto es, hacer visible la información del volumen total de recursos que se emplea para determinada finalidad, lo que permitirá, además, contemplar la actividad presupuestaria con las diferentes alternativas que se pueden establecer para alcanzar los objetivos propuestos, bien sea a través del gasto público directo, bien sea a partir del gasto público fiscal o bien sea mediante combinaciones precisas de ambos instrumentos.

Desde esta óptica, será necesario también que existan documentos particulares que permitan observar de manera más directa aspectos tales como las aplicaciones de recursos que se realizan a través del gasto fiscal, quiénes son sus destinatarios, cuáles son las figuras tributarias que se ven afectadas por las exenciones, etc.; en definitiva, lo que conocemos hoy día como "presupuesto de gastos fiscales". Pero lo esencial es que, como parte del gasto público total, el gasto fiscal aparezca en el estado de gastos del Presupuesto y que, por tanto, podamos analizarlo y conocer los efectos económicos que produce.

Esta labor no está exenta de dificultades. Para empezar, la misma estructura presupuestaria que consideramos idónea para integrar el gasto fiscal, esto es, el presupuesto por programas, no ha tenido los resultados esperados pese a las expectativas generadas, ya que se encuentra con grandes obstáculos que, sin embargo, no han mellado la convicción de seguir en la línea de racionalización de la actividad presupuestaria en cuanto a definición de los objetivos, medición de los resultados, control de la eficiencia, análisis de la gestión, etcétera⁹.

Como señala CARBAJO VASCO (1991, p. 21), "es importante resaltar que la calificación más adecuada ha de acomodarse a la estructura presupuestaria de cada país, con ánimo de reforzar la similitud entre gastos directos y gastos fiscales, evaluar conjuntamente sus efectos con el resto de los instrumentos de la Política Fiscal estatal y mejorar la eficacia de esta última, dada las relaciones existentes entre las vertientes del ingreso público, del gasto directo y del gasto fiscal".

En todo caso, la adaptación de la formulación y gestión presupuestaria a las nuevas y muy cambiantes realidades socioeconómicas exige instrumentos cada vez más perfeccionados de la actuación pública. En este sentido, la correcta delimitación y análisis del gasto fiscal es un poderosísimo instrumento para avanzar en esta línea, por lo que debemos incidir en analizar cuáles son los procesos presupuestarios a partir de los cuales puede hacerse visible, medible y evaluable el gasto fiscal.

III. LA INTEGRACIÓN DEL GASTO FISCAL EN EL PRESUPUESTO

Una vez establecido que el aspecto sustancial de la problemática que nos ocupa es la de incorporar la aplicación de recursos que se realiza a través del sistema fiscal en el estado de gastos del Presupuesto, y no la elaboración de diversos listados anexos para "aproximarnos" a la realidad del gasto fiscal, debemos ver la forma de realizar dicha tarea.

Previamente, para situarnos correctamente en el ámbito de análisis, hay que insistir en que cualquier actuación del poder público redefine de forma discrecional la asignación de los recursos y la distribución de la renta de la sociedad y que dicha

⁹ Como señala EIROA VILLARNOVO (1985, p. 357), "un presupuesto de "gastos fiscales" conduce inexorablemente a la realización de un análisis de eficacia presupuestaria, lo que en nuestro país sólo puede llevarse a efecto tras la elaboración de un Presupuesto por programas".

actuación puede ser realizada de múltiples formas, interesándonos distinguir entre las presupuestarias y las extrapresupuestarias.

Entre las primeras, las aplicaciones de recursos que se pueden establecer pueden ser de dos tipos: gasto directo y gasto fiscal. Estas últimas no son transparentes y, precisamente, se trata de lograr que sean plenamente visibles.

No todos los autores están de acuerdo en considerar el gasto fiscal como un gasto presupuestario. Así, por ejemplo, KOBRAK y GREGORY (1993) afirman que los gastos fiscales son la forma predominante del “gasto silencioso”, término con el que definen a los gastos extrapresupuestarios del sector público, esto es, a cualquier uso de recursos financieros públicos que afecta al saldo presupuestario pero que no es objeto de los procesos de asignación de recursos.

Evitar esta consideración del gasto fiscal como gasto extrapresupuestario exige que pueda ser contemplado nítidamente en los documentos presupuestarios, al igual que el gasto directo. En este sentido, cobra especial relevancia la forma en que se realiza el informe de gastos fiscales y el uso que de él se hace por parte de los legisladores y de su entorno técnico. HARRIS (1990, p. 208), tras realizar un estudio sobre esta realidad concluye que, en la práctica, “la comparación de gastos directos y gastos fiscales no ha sido tan ampliamente aceptada como la comparación de gastos fiscales independientemente de los gastos directos”

Que, en la práctica, se haya centrado la atención en la consideración de los gastos fiscales y no en su comparación con el gasto directo tendente al mismo objetivo, es una consecuencia lógica, además, de las dificultades concretas con que se enfrentan los analistas para lograr establecer las comparaciones entre ambos instrumentos de la política presupuestaria cuando no se ha logrado un consenso siquiera en los supuestos que deben ser considerados como beneficios fiscales generadores de gasto fiscal¹⁰.

Ahora bien, las alternativas que se presentan, debido al bagaje existente en la actualidad, pueden ser muy variadas, aunque a nuestro entender la opción más coherente consistiría en seguir el siguiente esquema:

En primer lugar, el grupo o grupos políticos con responsabilidades de gobierno han de definir los objetivos que se pretenden alcanzar a través de la aplicación presupuestaria de fondos públicos.

Una vez delimitados los objetivos, hay que analizar cuáles son los instrumentos presupuestarios adecuados para alcanzarlos, bien sea el gasto directo, bien sea el gasto fiscal, de forma que se puedan comparar las distintas alternativas.

¹⁰ La necesidad de comparar las partidas de gasto directo y de gasto fiscal ha sido defendida por numerosos autores que, con mayor o menor fortuna, han establecido parámetros para poder hacer efectiva esta comparación. Ver, por ejemplo, SURREY (1970a) y HOWARD (1995).

En este sentido, HARRIS y HICKS (1992, p. 46), reconocen que el mayor argumento para la realización de informes de gasto fiscal es el de facilitar la consideración combinada del gasto fiscal y del gasto directo, por lo que es útil como vehículo para enfocar los efectos de la política presupuestaria en la asignación de recursos. Sin embargo, observan que, en la actualidad, “es improbable que las cuentas de gasto fiscal, como corrientemente son llevadas a cabo, motiven la evaluación presupuestaria combinada de gastos fiscales y gastos directos. El informe del gasto fiscal es aceptado más para enfocar los efectos de la política impositiva en la obtención de recursos que para enfocar los efectos de la política presupuestaria sobre la asignación de recursos”.

La plena incorporación del gasto fiscal en los documentos presupuestarios, más allá de la simple elaboración de “informes de gasto fiscal”, permitirá poder contemplar en su totalidad la política presupuestaria, haciendo posible, además, la comparación entre los instrumentos de que se dispone, el gasto directo y el gasto fiscal, para lograr los objetivos que se pretenden alcanzar.

Ahora bien, elegir uno u otro instrumento de actuación pública requiere técnicas de análisis que permitan sistematizar la información relevante y trasladar al gestor público las distintas alternativas sobre las que habrá de decidir. Indudablemente, la formulación más completa y compleja vendrá dada por las técnicas del análisis coste-beneficio.

En esta línea apunta SMITH (1979, p. 11), al establecer que “si los gastos indirectos a través del sistema fiscal son una alternativa a los gastos directos, la comparación con los programas de gasto directo relevantes debe ocurrir antes de que sea efectuada la elección política. De la misma forma, una revisión de los programas existentes debe implicar una consideración de las alternativas relevantes, las cuales pueden consistir en programas de gasto o en programas que actúan a través del sistema fiscal”.

A través de dichos análisis se podrá observar cuáles son los instrumentos más adecuados en las diferentes alternativas que se presentan, con lo cual los gestores públicos tendrán información que les permita conocer si deben utilizar, para alcanzar ese objetivo concreto, determinadas partidas de gasto público directo, determinadas modalidades de gasto público fiscal o combinaciones determinadas de ambos instrumentos.

Así, una vez definidos los instrumentos que se van a utilizar y su cuantía, estos deben estar presentes de forma absolutamente nítida en el documento presupuestario; esto es, deben contemplarse entre los créditos presupuestarios asignados al programa que corresponda al objetivo perseguido.

Surge, entonces, el constatable argumento de que un gasto fiscal puede servir a múltiples finalidades, lo que dificultaría su inserción en un programa presupuestario

u otro. Esta realidad no desvirtúa en absoluto la necesidad de progresar en la vía propuesta, pues cualquier actuación presupuestaria pública produce efectos diversos y, precisamente, la forma de conocerlos es profundizando en su análisis e intentando delimitar si dicha actuación es la más adecuada para alcanzar el objetivo perseguido, lo cual es válido tanto si se trata de un gasto público directo como de un gasto público fiscal.

En esta estructura presupuestaria que estamos delimitando como la más adecuada actualmente para integrar el gasto fiscal, la presupuestación por programas, debemos dar un paso adelante más estableciendo que, en nuestra perspectiva, un gasto fiscal puede estar compuesto por el sumatorio de los efectos de varios beneficios fiscales, es decir, el gasto fiscal dirigido a un objetivo determinado que se plasma en un programa presupuestario concreto, estará originado por todos los beneficios fiscales que se establezcan legalmente con dicha finalidad. Dicho de otra forma, cualquier alternativa de gasto fiscal que se pretenda implantar puede tener su instrumentación en uno o en varios beneficios fiscales, ya que pueden existir diferentes modalidades de estos últimos que originen un gasto fiscal que hemos delimitado como un instrumento presupuestario ligado a un objetivo -programa- concreto.

La única diferencia, dentro de la estructura presupuestaria, entre las dos modalidades de gasto público, será que las previsiones del gasto directo deberán tener la consideración de cifra máxima permitida mientras que en el gasto fiscal deberán ser créditos ampliables.

En principio, este método tiene varias ventajas, ya que dota de transparencia a los documentos presupuestarios, facilitando a los ciudadanos la visión de las alternativas que se siguen para lograr los objetivos diseñados por el grupo político; además, responsabiliza a los gestores de cada política a actuar no sólo en base a los recursos de que disponen para gastar directamente, sino a establecer la política conforme a la realidad del gasto total existente.

Este método nos permitiría, además, realizar *a posteriori* la evaluación de la efectividad que han tenido los instrumentos presupuestarios utilizados para alcanzar los objetivos predeterminados, de forma que podamos comprobar su idoneidad, cual debe ser la medida de su utilización o la necesidad de su sustitución, modificación o eliminación.

Así, al igual que es exigible una revisión continua del gasto directo y una evaluación de sus contenidos para adecuarse a los objetivos perseguidos en una realidad económicosocial tremendamente cambiante, lo mismo se podrá hacer con un gasto fiscal por fin visible, medible y evaluable en términos de objetivos.

Además, esto nos pone en relación con la consideración temporal del gasto fiscal, esto es, su consideración dentro de un programa de aplicación de fondos presupuestarios que generalmente excede al del simple cómputo anual. Si nos situamos

en la perspectiva de que el Presupuesto ha dejado de ser meramente el plan económico de un Gobierno para un año determinado, convirtiéndose en la parte anual de un programa económico a medio plazo, las estructuras presupuestarias deben adaptarse progresivamente a esta línea de actuación. La utilización del gasto fiscal, al igual que la del gasto directo, debe ser considerado en esta óptica, esto es, como parte de ese plan económico a medio plazo, de forma que la misma estructura presupuestaria facilite una identificación precisa de los costes monetarios que supondrá la consecución de los objetivos perseguidos en una óptica temporal definida.

Corroborar estos y otros aspectos exige contar con elementos y técnicas de control que deriven en posteriores análisis de eficacia, esto es, que no sólo permitan observar si se cumple o no el objetivo, sino también si es la forma más eficiente de lograrlo.

Para actuar con rigor en esta vía de análisis y control resulta imprescindible contar con una estructura presupuestaria que permita conocer con exactitud las cifras reales de recursos públicos aplicados mediante la concesión de beneficios fiscales y superar el estadio actual en el que la información disponible procede de estimaciones que tienen un alcance muy limitado.

BIBLIOGRAFÍA

- AARON, Henry J., y BOSKIN, Michael J. (eds.) (1980): *The Economics of Taxation*. Ed. The Brookings Institution, Washington, DC.
- ALBIÑANA GARCÍAQUINTANA, César (1979): "El Presupuesto de Gastos Fiscales", en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 1, pp. 45-51.
- ARGUELLO REGUERA, Ceferino (1977): "El Presupuesto de Gastos Fiscales", en VARIOS AUTORES (1977), pp. 83-96.
- BENKER, Karen M. (1986): "Tax expenditure reporting: closing the loophole in state budget oversight", en *National Tax Journal*, vol. XXXIX, nº 4, pp. 403-417.
- CARBAJO VASCO, Domingo (1989): *Los gastos fiscales. Finalidades*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (serie Documentos de trabajo, nº 7).
- CARBAJO VASCO, Domingo (1991): *Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español*. Ed. Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid (colección Cuadernos de Economía y Finanzas, nº 3).
- CORELLA AZNAREZ, Ignacio (1984): "El Presupuesto de Gastos Fiscales", en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 22, pp. 17-34.
- DAVENPORT, Charles (1980): "Tax expenditure analysis as a tool for policymakers", en *Tax Notes*, 1 de diciembre, pp. 1.051-1.054.
- DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.) (1982): *El Tribunal de Cuentas en España*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- EIROA VILLARNOVO, Francisco J. (1985): "El Presupuesto de Gastos Fiscales y el Déficit Público", en *Papeles de Economía Española*, nº 23, pp. 356-362.
- EISENSTEIN, Louis (1961): *Las ideologías de la imposición*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1983).
- FORMAN, Jonathan B. (1986): "Origins of the Tax Expenditure Budget", en *Tax Notes*, 10 de febrero, pp. 537-545.
- FUENTES QUINTANA, Enrique (1974): *Prólogo*, en LAGARES CALVO (1974), pp. 5-21.
- GOLD, S.D., y NESBARY, D. (1985): *State Tax Expenditure Review Mechanisms*. Ed. National Conference of State Legislatures, Denver, Colorado.

- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1980): "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 5, pp. 61-77.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (1982): "El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Cuentas", en DIRECCION GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO (ed.) (1982), vol. I, pp. 673-700.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M. (1992): "Presupuestos Generales del Estado para 1993: el reto de la credibilidad", en *Cuadernos de Información Económica*, nº 67.
- HARRIS, Jeannie E. (1990): *Tax expenditures: Report utilization by state policy makers*. Ed. Virginia Polytechnic Institute and State University, Virginia.
- HARRIS, Jeannie E. (1993): "Factors Affecting Tax Expenditure Report Use", en *Public Budgeting and Financial Management*, vol. 5, nº 2, pp. 387-416.
- HARRIS, Jeannie E., y HICKS, S.A. (1992): "Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation", en *Public Budgeting & Finance*, vol. XII, nº 3, pp. 3249.
- HERRERA NIETO, José L. (1981): *El Presupuesto de Gastos Fiscales en España*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (serie Monografías, nº 13).
- HOWARD, Christopher (1995): "Testing the tools approach: Tax expenditures versus direct expenditures", en *Public Administration Review*, vol. 55, nº 5, pp. 439-447.
- KOBRAK, P., y GREGORY, W. (1993): "Expanding Budget Options: Tax Expenditures and the Michigan Legislative Process", en *Public Budgeting and Financial Management*, vol. 5, nº 2, pp. 189-224.
- LAGARES CALVO, Manuel J. (1974): *Incentivos fiscales a la inversión privada*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LAURÉ, Maurice (1956): *Tratado de política fiscal*. Ed. de Derecho Financiero, Madrid (1960).
- McDANIEL, Paul R. (1979): "Institutional procedures for congressional review of tax expenditures", en *Tax Notes*, 28 de mayo, pp. 659-664.
- McINTYRE, Michael J. (1976): "The Sunset Bill: a periodic review for tax expenditures", en *Tax Notes*, 9 de agosto, pp. 3-9.
- PAN, Nick D. Le (1979): "Tax expenditure analysis: some conceptual problems", en *Canadian Taxation*, nº 2, pp. 15-18.
- SCHICK, Allen (1986): "Controlling nonconventional expenditure: tax expenditures and loans", en *Public Budgeting & Finance*, vol. VI, nº 1, pp. 3-19.
- SMITH, Roger (1979): *Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System*. Ed. Canadian Tax Foundation, Toronto.
- SUNLEY, Emil M. (1980): "A Tax Preference is Born: A Legislative History of the New Jobs Tax Credit", en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 391-408. Existe una traducción a cargo de J. Colom Nadal en *Hacienda Pública Española*, nº 97/1985, pp. 582-592.
- SURREY, Stanley S. (1970): "Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures", en *Harvard Law Review*, vol. 83, nº 4, pp. 705-738.
- SURREY, Stanley S. (1973): *Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures*. Ed. Harvard University Press, Cambridge.
- SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1979): "The tax expenditure concept: current developments and emerging issues", en *Boston College Law Review*, vol. XX, nº 2, pp. 225-369.
- SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1980): "The tax expenditure concept and the legislative process", en AARON y BOSKIN (eds.) (1980), pp. 123-144. Existe una traducción de J. Colom Nadal publicada en *Hacienda Pública Española*, nº 97/1985, pp. 569-581.
- TAYLOR, D.C. (1993): "Review and Analysis of Tax Exemptions in Washington State", en *Public Budgeting and Financial Management*, vol. 5, nº 2, pp. 243-264.
- VARIOS AUTORES (1977): *Análisis de la Ley General Presupuestaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- VASCHE, John D. (1987): "Tax expenditure reporting: a comment", en *National Tax Journal*, vol. XL, nº 2, pp. 255-257.