E) DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

ANALISIS JURIDICO Y DE EFICACIA DE LOS GASTOS FISCALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL CONTROL

Resumen de la Tesis Doctoral del
Dr. D. JOSE LUIS HERRERA NIETO,
dirigida por el Prof. Dr. D. José Casas Pardo.

Presentarse como Doctorando ante miembros calificados de la Universidad para obtener el máximo título universitario de Doctor, es un orgullo y una meta para todo universitario, que representa normalmente la culminación de muchos años de estudio y trabajo, pues el verdadero espíritu universitario no consiste solo en aprender las asignaturas de una carrera para sacar un Título, sino en sentir el deseo y tener el aliciente del contacto con la Universidad a través de la investigación postgradual y de las pequeñas o grandes aportaciones que se puedan hacer al mundo doctrinal o docente.

La presentación de esta Tesis Doctoral ha pretendido eso y esa es la mayor recompensa que se puede obtener.

La institución de los gastos fiscales, es hoy sin duda, uno de los temas hacendísticos que más preocupan a los teóricos y a los técnicos en esta materia, pues a pesar de su corta vida, ya que nació a la luz en 1967, ha conocido en estos quince años tal desarrollo, que raro es el país que no ha sentido la necesidad de su estudio, conocimiento, identificación y control.

Sin embargo, ni el campo de actuación está delimitado previamente, ni el propio concepto es tranquilo en su exposición es decir, nos hallamos ante un tema verdaderamente polémico tanto por sus implicaciones con

diversas ramas de estudio y afectación, como en su estudio técnico y especializado.

Podríamos sintetizar esta situación en dos puntos básicos:

1. Tanto juristas, como economistas, sociólogos, políticos, etcétera, han expresado sus opiniones particulares sobre el tema y tienen conductos directos con esta institución.

2. No hay una teoría compacta, no existe concepto unitario, no hay un criterio de delimitación y contenido, no existen mediciones reales, no hay un verdadero control; es decir prácticamente todos los elementos de la institución están en sus albores y hay mucho camino por andar.

Este era el reto del trabajo y la Tesis que se presenta es el resultado del mismo; trabajo y resultado, hecho y obtenido, con la ilusión de un universitario que intenta aportar su pequeño o gran esfuerzo a la Universidad.

La idea y germen de esta investigación nació en el año 1977 junto a la Ley General Presupuestaria, tal y como se explica en la Introducción de la Tesis, desde entonces, el trabajo ha sido continuo en recopilación, bibliografía y estudio.

Entrando ya en el propio tema de los gastos fiscales que se investiga, se ha de comenzar haciendo una premisa previa. La Tesis Doctoral está realizada desde un prisma general y total del concepto, es decir, no se examinan los gastos fiscales en su ejemplo concreto y específico, ni se estudian instituciones y figuras anexas, influyentes o derivadas, sino que se analiza este tipo de gastos desde su concepción global y unitaria; por ello, teorías como la de la exención o la de la propia relación jurídico-tributaria y conceptos como el de capacidad económica o capacidad tributaria y el de subvención, son referenciados someramente sin entrar en su profundidad jurídica, ni en la exposición de las diversas acepciones que tienen. Ello tiene que ser así por dos razones fundamentales:

a) Porque el análisis y el campo de investigación de este trabajo son los gastos fiscales como institución aislada y propia, por lo que en pura ortodoxia temática, no se podía entrar en el análisis extenso de otra instituciones jurídicas o de teorías hacendísticas que no fueran la expresamente estudiada.

b) Por la propia extensión del trabajo, ya que el estudio complementario de los conceptos, teorías e instituciones afines a la estudiada, nos llevarían a una dimensión real francamente desmesurada que rompería toda práctica habitual de una Tesis Doctoral.

Hecha esta aclaración previa y general estamos en situación de comenzar el verdadero resumen de la Tesis.

Se ha pretendido seguir en el desarrollo de esta investigación un orden lógico y sistemático, basándose en la propia vida de los gastos fiscales. Después de la introducción obligada a todo tema, la Tesis Doctoral se compone de cuatro Capítulos y unas Conclusiones generales.

El primer Capítulo trata del concepto de los gastos fiscales. Es lógico que si pretendemos estudiar una institución, lo primero que tenemos que hacer es saber de qué se trata, cual es su origen y su formación, qua relaciones puede tener con otros conceptos y qué apoyatura jurídica tiene.

El acercamiento y comprensión seria sencillo, si el propio concepto de gasto fiscal lo fuera, pero nos encontramos con un concepto resbaladizo y equívoco; de ahí la contradicción y paradoja: Una institución que en realidad ha existido desde que prácticamente existen los impuestos y los sistemas tributarios, y que sin embargo nadie había dado nombre, ni nadie había estudiado en profundidad hasta fecha muy reciente.

El concepto de gasto fiscal es un concepto híbrido que afecta a los ingresos en cuanto es "no ingreso", y que afecta también a los gastos, en cuanto supone un gasto virtual que el Estado debe realizar para cubrir la pérdida de ingresos que ha tenido como consecuencia de la admisión o concesión de los beneficios fiscales.

De estas primeras notas podemos partir de un concepto simple de gasto fiscal, como "cantidad que le supone al Estado la concesión de todas las figuras de exenciones, deducciones y bonificaciones que recaen sobre los impuestos y que deben ser soportadas con la minoración de los mismos y por tanto con gastos públicos presupuestarios", hasta llegar a la definición más completa y técnica que se ofrece en el trabajo, en base al concepto dado por Estados Unidos en el Acta del Congreso de 1974, como "pérdidas de ingresos vinculadas a las disposiciones normativas que autorizan exclusiones del ámbito de aplicación del impuesto y exoneraciones o deducciones de la renta bruta, o que instituyen un crédito impuesto, un tipo impositivo preferencial o un tipo impositivo diferenciado".

En España, no tenemos un concepto propio y específico, a pesar de la aproximación que se intenta dar en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 1982, que acompaña a los Presupuestos Generales del Estado del mismo año; de ahí que se haya intentado dar ese concepto particular refundiendo las notas más importantes de los mismos de la manera siguiente: Los gastos fiscales son o representa pérdidas de ingresos fiscales a los que el Estado renuncia voluntariamente, por la admisión de una serie de figuras jurídicas que rompiendo la estructura propia de un tributo, tratan de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales, debiéndose cubrir esta minoración de ingresos con gastos públicos.

Pero una vez que tenemos su concepto, hay que seguir analizando cual es su verdadero contenido. Las distintas teorías y concepciones existentes en esta materia son muestra inequívoca del talante de la institución; según adoptemos una concepción amplia o estricta de los gastos fiscales, esta postura influirá poderosamente en el volumen cuantitativo de los mismos y en su presupuestación.

El estudio del contenido jurídico y de la relación jurídica que se origina en los gastos fiscales; su distinción con otras figuras jurídico-tributarias y su encuadramiento dentro de la normativa legal española, son temas que se estudian en este Capítulo I que pudiéramos cifrar como eminentemente doctrinal y teórico.

El Capítulo II se dedica a los aspectos técnicos de los gastos fiscales y en él nos enfrentamos ya con esa incidencia jurídico-económica que está vigente en todo el trabajo. Los problemas de la posible o imposible clasificación de los gastos fiscales, el intento de una cuantificación adecuada y acorde con el concepto adoptado y el estudio de las alternativas que se presentan para sustituir a los gastos fiscales por gastos públicos genéricos o por subvenciones específicas, son temas que se abordan desde la perspectiva doctrinal y que nos van delimitando poco a poco la verdadera estructura de este tipo de gastos.

Un tema importante que se aborda en este Capítulo II es el dedicado a la eficacia y equidad de los gastos fiscales. Es precisamente desde estos dos puntos o vertientes desde donde parten la mayoría de los ataques y críticas que se hacen de esta institución.

El estudio y demostración de cómo los gastos fiscales pueden atacar el principio de equidad, tanto en su manifestación de equidad horizontal como en la equidad vertical, es un campo que atrae poderosamente la atención de los estudiosos; el estudio de la eficacia de los gastos fiscales, desde el ángulo económico, es un tema debatido y problemático: Ver y demostrar si la política de incentivos aplicada ha dado los resultados y objetivos que se pretendían; analizar si la relación coste/rendimiento es óptima en sus términos reales; investigar si el empleo de determinado tipo de beneficio es el más adecuado en el momento y en el espacio de aplicación, etc. etc., son temas que se abordan en amplitud, tanto en los llamados países occidentales y democráticos donde la institución que estudiamos ha sido también analizada, como en su aplicación concreta a España a través de los pocos estudios que existen sobre este tema específico de los beneficios fiscales.

Una de las preguntas que quizá debiéramos de responder, desde la perspectiva del principio de justicia, es la de si estas figuras y beneficios se

utilizan para favorecer, a través de una política económica y fiscal a determinados sectores, en aras de un interés nacional y general, o por el contrario, en la mayoría de los casos y de los países, los gastos fiscales son un instrumento más, en mano de los poderosos económicamente para favorecer sus propios intereses o los de determinados sectores particulares que luego les pueden dar una compensación. Quizá la respuesta a este dilema fuera la clave para un verdadero planteamiento del tema que estudiamos.

Terminado este Capítulo con el sabor un poco amargo de unos resultados más bien negativos, o al menos no todo los positivos que se pudiera desear, se pasa al Capítulo III de la Tesis donde avanzando un poco más y con la premisa del estudio de los antecedentes de la institución presupuestaria y de su reflejo concreto en nuestro país, se trata de encuadrar a los gastos fiscales dentro del marco adecuado e idóneo para su conocimiento cuantitativo y para su control: Entramos en el estudio del Presupuesto de Gastos Fiscales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales es la expresión conjunta, sistemática y cifrada de todos los gastos fiscales que afectan a los impuestos contenidos en el sistema tributario respectivo, y que como nos dice el profesor Fuentes Quintana, nos revele lo que se gasta con estas figuras de beneficios fiscales y por qué se gasta, nos cuantifique y nos clasifique su existencia para que puedan ser conocidos por toda la sociedad, que es en definitiva quien de forma general e indeterminada soporta la carga que esta pérdida de ingresos fiscales supone para el Presupuesto de Ingresos del Estado.

Después de la reseña histórica de la institución presupuestaria, se llega al nacimiento legal de este presupuesto en España a través de los artículos 58.3 de la Ley General Presupuestaria y del 134.2 de la Constitución española de 1978.

El estudio del propio concepto del Presupuesto de Gastos Fiscales, su justificación y sus fines, nos abren paso al análisis de la estructura de dicho presupuesto, como tema polémico y puramente técnico, pues aqui son los datos numéricos y especializados los que cuentan y por ello, hemos tenido que recurrir a las técnicas de contabilización pública, toma de datos y posibles análisis estadísticos, para demostrar de manera práctica la estructura de un Presupuesto de Gastos Fiscales, su funcionamiento y los medios de presentación del mismo.

Cierra este Capítulo un estudio detallado del Presupuesto de Gastos Fiscales en España, así como de los países más avanzados y representantivos en esta materia: Estados Unidos, Alemania, Inglaterra y Francia. La

comparación de los cuadros numéricos que se acompañan de todos estos países, así como referencias someras al procedimiento de confección de los mismos y conceptos y procedimientos especiales, nos dan pie para realizar una interrelación con todos ellos y poder sacar unas conclusiones recíprocas de la mayor o menor bondad de los métodos utilizados en cada país.

Estamos otra vez en un terreno técnico, donde las explicaciones son más necesarias y el camino es más árido, pues aquí no se trata de realizar juicios de valor o apreciaciones más o menos subjetivas, sino de realizar un esquema técnico preestablecido, que nos lleve a obtener unos resultados de fácil compresión y claridad total.

El último Capítulo de la Tesis que se presenta, trata del control de los gastos fiscales. La actividad económico-financiera de todos los países tienen tres pilares fundamentales e imprescindibles: su sistema fiscal, su presupuesto y su sistema de control; de nada serviría conocer los gastos fiscales, ni solicitar su presupuestación, ni pedir un sistema fiscal justo y equitativo, si luego no pusiéramos los medios para observar su cumplimiento y controlar su desarrollo y ejecución.

La necesidad genérica de la función de control y su desarrollo histórico en la legislación española, nos abre el estudio de este Capítulo IV como preámbulo general al estudio y análisis de las modalidades típicas del control en la mayoría de los países.

Basándonos en la referencia exacta que hace nuestra Ley General Presupuestaria de las modalidades de control, se ha estudiado en aplicación concreta a los gastos fiscales el clásico y puro control de legalidad, el control de eficacia, el control de carácter financiero, y el control de oportunidad. Si a estas modalidades de control interno, es decir, aquel que realiza la propia Administración dentro de su ámbito interno, unimos el estudio de los controles externos y parlamentarios, tendremos el cuadro completo de los medios con los que cuentan los Poderes respectivos para seguir el desarrollo vital de los gastos fiscales.

Terminamos este Capítulo, con una aplicación de todos estos controles a la vida del Presupuesto de Gastos Fiscales: La aplicación de las modalidades correspondientes en la fase previa del Presupuesto, los controles concomitantes durante la ejecución de dicho Presupuesto y los controles posteriores a través del Tribunal de Cuentas y del Poder Legislativo, ponen punto final al estudio realizado.

Como colofón del trabajo, no podía faltar la referencia obligada en forma de conclusiones del mismo. Conclusiones, que divididas en tres apartados, tratan de resumir todo el desarrollo de la investigación:

1. Las relativas al concepto de gasto fiscal.
2. Las relativas al Presupuesto de Gastos Fiscales.
3. Las relativas al control de dicho Presupuesto.

Este es el resumen global de la Tesis que se ha presentado y el trabajo realizado, se ha procurado hacer un análisis completo y técnico de esta institución, desde el propio nacimiento del concepto hasta su justificación o extinción ante el Poder que tiene competencia aprobatoria y decisiva en este tema: El Poder Legislativo.

Pienso que en nuestra patria faltaba este estudio global, genérico y total de los gastos fiscales, pues los trabajos existentes conocidos, aún reconociendo su calidad, son fragmentarios y parciales. Con este espíritu de aportación se empezó el trabajo de investigación y el resultado es el que se ofrece. Si esta Tesis cumple ese objetivo de aportación a la Universidad y al campo doctrinal hacendístico en particular, habré cumplido mi propio objetivo y sería mi mayor recompensa.