

# DOCUMENTOS

**LA NECESARIA REVISIÓN DE LOS BENEFICIOS  
FISCALES Y DE LAS AYUDAS PÚBLICAS.  
JUSTIFICACIÓN DE UNA PROPUESTA**

Autor: *Isaac Ibáñez García*  
Abogado

DOC. N.º 7/10



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN. OBSERVACIONES GENERALES
2. PROPUESTA
3. EL ARTÍCULO 134.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA
4. CONCEPTO DE BENEFICIO FISCAL
5. LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL
6. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963
7. LA DESNATURALIZACIÓN DE LAS FIGURAS TRIBUTARIAS
8. BENEFICIOS FISCALES Y DERECHO DE LA COMPETENCIA
9. LOS PRESUPUESTOS DE BENEFICIOS FISCALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
10. CONCLUSIONES



## **RESUMEN**

Ante la ausencia en España de una política relativa a la justificación, control y seguimiento de las ingentes cantidades destinadas anualmente por los presupuestos públicos a beneficios fiscales y ayudas de toda índole, el autor realiza una propuesta en dicho sentido.



## 1. INTRODUCCIÓN. OBSERVACIONES GENERALES<sup>1</sup>

*“En nuestra ciudad, nos preocupamos a la vez de los asuntos privados y públicos; gentes de diferentes oficios conocen suficientemente la cosa pública, pues somos los únicos que consideramos no hombre pacífico, sino inútil, al que nada participa en ella, y además o nos formamos un juicio propio o al menos estudiamos con exactitud los negocios públicos, no considerando la discusión como un estorbo para la acción, sino como un paso previo indispensable a cualquier acción sensata”*

PERICLES

Burgos Belascoaín<sup>2</sup> advierte con acierto que “el Presupuesto de Beneficios Fiscales no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar por esta vía y de los sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos, si fuera posible *ex ante*, pero, en todo caso, *ex post*, una vez adoptada la medida.

Para ello no basta la cuantificación separada de los beneficios fiscales, sino que, además, se necesita transparencia sobre los fines y el destino de los fondos públicos que se dejan de ingresar en forma de beneficios tributarios. En definitiva, pues, no se trata de conocer sólo su cuantía y distribución por impuestos o por políticas de gasto, sino de saber también cuáles son sus efectos recaudatorios y, consiguientemente, los efectos sociales y económicos que va a provocar, aportando así información para la toma de las decisiones públicas adecuadas a cada momento.

A la misma conclusión se llega si examinamos la cuestión desde otra óptica distinta: la del “control” financiero de los beneficios fiscales. Dicho control aparece como totalmente necesario si se quiere saber no sólo cuánto se gasta mediante los beneficios fiscales, sino también en qué se gasta y con qué eficacia se gasta. *Sólo cuando mediante ese control se conozca la eficacia de los beneficios fiscales se podrá optar, a nivel normativo, por su establecimiento, su modificación o su supresión”.*

Como ha señalado Fernández Espinosa<sup>3</sup>, los beneficios fiscales son una figura controvertida de la teoría de la Hacienda Pública, pues suponen una alteración del principio de equidad impositiva que debe quedar suficientemente justificada no sólo con la consecución de los objetivos perseguidos sino también con su eficacia y eficiencia, que debe ser mayor que la estimada con el mecanismo alternativo (las subvenciones). No existe una definición universalmente aceptada y precisa de qué es (y por tanto qué no es) un beneficio fiscal. No obstante, desde sus primeras formulaciones teóricas modernas se ha puesto de manifiesto la necesidad de que no estuvieran exentos de control”.

Citando a Surrey, esta autora destaca que “los gastos fiscales deberían ser objeto de procedimientos de control como ocurre con cualquier gasto público”, señalando que “desde el punto de vista del control externo nuestra meta final sería el análisis de la eficacia y la eficiencia de los Beneficios Fiscales... La Comisión Nacional de Auditoría de Australia ha puesto de manifiesto que *el paso previo para una adecuada implementación de un sistema de seguimiento y control regular es realizar una revisión exhaustiva de los Beneficios Fiscales ya existentes*<sup>4</sup>. El primer objetivo de fiscalización

<sup>1</sup> Véase Ibáñez García, “Evaluación a Hacienda”. *Cinco Días*, 24 de septiembre de 2009.

<sup>2</sup> “El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2005”. *Presupuesto y Gasto Público* 38/2005.

<sup>3</sup> “Los beneficios fiscales y su control externo”. *Auditoría Pública*, n.º 35 (2005).

<sup>4</sup> Esta preocupación parece ser universal. Así, el abogado panameño Jorge F. Marengo H, en su artículo “El empleo y los incentivos fiscales” (publicado el 4 de junio de 2005 en [mensual.prensa.com](http://mensual.prensa.com). Visto en Internet el 1 de septiembre de 2008), escribe:

“Ante las recientes reformas a la CSS el tema de los incentivos se hace más relevante en estos momentos ante la necesidad imperiosa de elevar la empleomanía en el país y por ende que existan más cotizantes. A la fecha desconocemos que se haya realizado una evaluación por parte del Estado de todos los incentivos fiscales vigentes con el propósito de determinar cuáles han sido sus resultados concretos o cuántos millones de balboas le cuestan dichos subsidios versus sus beneficios al país, por ejemplo en términos del número de empleos generados o divisas, etc. Es necesario que se analice en una forma integral dicho conjunto de disposiciones legales que datan desde hace 25 años por lo menos, para determinar ciertamente cuáles de ellas han tenido o han cumplido con el fin para el cual fueron aprobadas y muy importante que no se hayan constituido en fueros para evadir el fisco o para acumular más riqueza y sin ningún impacto positivo en la economía del país.

zación se concretaría en conocer los Beneficios Fiscales vigentes... En un segundo escalón perseguiríamos determinar los sectores económicos o sociales a los que afectan y evaluar si los objetivos que se persiguen están definidos de manera clara y precisa y además se pueden expresar en términos cuantitativos...". Después de señalar las medidas de control que propone, entiende que "a partir de los resultados obtenidos en relación con el logro de objetivos, deberíamos poder concluir si la duración del beneficio fiscal ha sido correcta o se ha extendido más allá del momento temporal que fundamentó su aplicación..." Para Muruzabal Lerga<sup>5</sup>, "los gastos fiscales no dejan de constituir una declaración de intenciones al elaborar los presupuestos, cuyo volumen real ejecutado no lo conocen el legislativo ni la ciudadanía en general. Tampoco puede valorarse su eficacia para la consecución de las políticas perseguidas ya que en la elaboración del PBF no se explicita este extremo".

Dado el elevado montante a que ascienden anualmente los numerosos beneficios fiscales reconocidos por las leyes tributarias, resulta muy preocupante lo que dice el Tribunal de Cuentas en su Informe –elevado a las Cortes Generales–, de 19 de julio de 2007, "*de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales*".

## 1.1. Introducción

### 1.1.1 Iniciativa de la fiscalización

La conveniencia de realizar esta fiscalización se pone de manifiesto por estar referida a un aspecto relevante de la gestión tributaria, como es la actividad de control, en términos generales, así como el resto de actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria en relación con los citados beneficios fiscales, *los cuales determinan una significativa minoración de los ingresos públicos* y que, en ocasiones, se materializan a través de instrumentos de difícil verificación, lo cual implica la necesidad de un adecuado control de los mismos para que no constituyan una fuente de fraude fiscal.

### 1.1.2. Disponibilidad de estudios acerca de los incentivos estimados en el Presupuesto de Beneficios Fiscales

La asignación del PBF por políticas de gasto ofrece una estimación del volumen de recursos que deja de ingresar el Estado como medida de fomento de cada una de tales políticas o, en otros términos, del gasto fiscal asociado a las mismas. Se trata, no obstante, como cualquier magnitud del PBF, de una mera estimación o previsión de un gasto fiscal, *pero en ningún caso ofrece información sobre la eficacia lograda a través del empleo de cada incentivo*. Dado que la justificación de los beneficios fiscales y de los costes que implican reside en la consecución de determinados objetivos económicos, resultaría preciso evaluar la eficacia lograda a través de su empleo para determinar la utilidad real de dichas figuras y, por tanto, la conveniencia de su permanencia en el sistema tributario.

*Sin embargo, de acuerdo con la información suministrada por la Dirección General de Tributos, la creación de nuevos beneficios fiscales no se encuentra precedida sistemáticamente de la realización de estudios sobre los objetivos concretos de política económica y social que se esperan lograr con su aplicación, ni del establecimiento de indicadores para evaluar el grado de cumplimiento de tales objetivos a través de los incentivos fiscales, sin perjuicio de los análisis previos relativos a su impacto recaudatorio que habitualmente realiza la AEAT, a solicitud de distintos órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, y de los estudios hechos con motivo de ciertas reformas tributarias (libros blancos).*

*Asimismo, tampoco se realiza un seguimiento sistemático de la influencia de los beneficios fiscales en la evolución de las políticas económicas y sociales cuyo fomento se pretende por medio de aquéllos. En este sentido, dado que no se dispone de datos precisos sobre los importes reales de los beneficios fiscales ni de estudios sobre sus*

---

También es necesario determinar cuáles de ellas debieran mejorarse, ampliarse o prorrogar su vencimiento si así fuese el caso, y finalmente cuáles de estas disposiciones legales no tiene ningún sentido, son letra muerta porque su vigencia no representa o no tiene ninguna utilidad práctica o porque es onerosa para el Estado y la sociedad, razón por lo que deben modificarse o eliminarlas."

<sup>5</sup> "El presupuesto de beneficios fiscales: el caso práctico de Navarra". *Auditoría Pública*, n.º 42 (2007).



*efectos en las políticas objeto de estímulo, no es factible evaluar los resultados obtenidos gracias al empleo de estos incentivos.*

*De todo lo anterior se desprende que las decisiones relativas a la creación, mantenimiento y supresión de los beneficios fiscales no se fundamentan generalmente en estudios detallados sobre los objetivos perseguidos ni sobre su efectividad como medida de fomento, de tal forma que no es posible determinar si a través de los incentivos fiscales se logran los fines que, a su vez, justifican su existencia.*

## 2. Conclusiones

A) Análisis del Presupuesto de Beneficios Fiscales (Subapartado 2.1):

2. No existe obligación de elaborar anualmente un documento de ejecución del Presupuesto de Beneficios Fiscales, lo cual supone una carencia que impide conocer el importe real de los incentivos fiscales vigentes, tanto para evaluar la calidad de las estimaciones realizadas como *para la adopción de decisiones sobre el mantenimiento de tales incentivos...*

3. A pesar de que anualmente se elabora una clasificación del Presupuesto de Beneficios Fiscales por políticas de gasto, *la creación de nuevos incentivos fiscales no viene precedida de la realización sistemática de estudios sobre los objetivos de política económica y social a que se destinan*, ni del establecimiento de indicadores para verificar el grado de cumplimiento de tales objetivos, aunque sí se realizan por la Agencia Estatal de Administración Tributaria análisis sobre el impacto recaudatorio de los nuevos beneficios fiscales. *Tampoco se dispone, con carácter general, de estudios a posteriori relativos a los efectos de los incentivos fiscales sobre las políticas a las que sirven de estímulo, de manera que no es posible determinar si los beneficios fiscales permiten cumplir los fines para los cuales fueron establecidos.*

## 3. Recomendaciones

3. Se recomienda el establecimiento de objetivos e indicadores de cumplimiento y la elaboración sistemática de estudios sobre los efectos de los beneficios fiscales en las políticas económicas y sociales a las que van destinados, en especial cuando se proceda a la creación de nuevos incentivos fiscales.

Un intento de control de los beneficios fiscales se anunció ya en el año 2004. Así, en el diario *Cinco Días*, del 22 de noviembre de 2004, aparece la noticia<sup>6</sup>: *“El Gobierno someterá a revisión un tercio de los beneficios fiscales”*. Puede leerse en la misma:

*“La reconsideración de las deducciones tributarias y de las subvenciones públicas, plasmada de forma más o menos explícita en el programa con el que el PSOE ganó las elecciones, es un criterio asumido que cala ya en los distintos niveles de la Administración.*

El responsable de Inspección, Evaluación y Calidad de los Servicios Públicos del Ministerio de Administraciones Públicas, Juan Antonio Garde, no tiene dudas al respecto: *“Los gastos fiscales del Presupuesto de 2005 suponen algo más de 41.000 millones de euros. En una parte de ellos, como los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), se puede operar de forma limitada. Pero estamos convencidos de que, al menos un tercio de esos gastos fiscales, alrededor de 14.000 millones, son incentivos que deben ser analizados y reconsiderados para ver hasta qué punto cumplen las expectativas por las que fueron creados”*, afirma.

Su opinión cuenta y mucho pues, además de ser uno de los fiscalistas que más ha trabajado en la reforma tributaria que está por llegar, será el responsable de conducir la futura Agencia Estatal de Evaluación de la Calidad de los servicios y las políticas públicas, entre cuyas prioridades inmediatas estará la de examinar *“si lo que estamos gastando lo estamos gastando bien”*.

---

<sup>6</sup> Autor, Federico Castaño.

Buena parte de los beneficios fiscales incorporados a los Presupuestos Generales del Estado del año que viene los absorben la vivienda, casi 6.000 millones de euros, y el fomento del empleo, con otro volumen de recursos similar. A juicio de Garde, *“todos los analistas que se han aproximado a los incentivos fiscales a la vivienda coinciden en que sus efectos no son los más deseables desde el punto de vista social ya que no son deducciones que favorezcan a la mayoría de la población”*.

Otro tanto opina este experto fiscalista, con más de veinte años de experiencia a sus espaldas en el Ministerio de Economía, de las llamadas políticas activas de empleo. *“Este es un ejemplo clásico de manual. Tenemos que evaluar estas políticas. Nos hemos gastado cientos de miles de millones de las antiguas pesetas en propiciar un empleo estable y de calidad y hay que ver si los recursos utilizados han producido los efectos deseados”*, mantiene. *“Habría que hacer un análisis para, de forma siempre gradual e inteligente, ver si los recursos destinados a las deducciones fiscales se pueden destinar a otros objetivos distintos”*. Los mismos criterios valen para las ayudas fiscales a la investigación y desarrollo.

*Con la política de subvenciones seguida por las tres administraciones sucede algo parecido. “Es necesario analizar con criterios de eficacia y de resultados el conjunto de las subvenciones existentes porque es imprescindible conocer que los recursos que existen se emplean con buenos resultados. Hay que ver hasta qué punto los cuantiosos fondos que se dedican a las subvenciones están en realidad bien utilizados”*, afirma. En el objetivo de la Agencia se sitúa también la evaluación de la cooperación al desarrollo.

#### *Escasa capacidad de análisis*

Desde la óptica de Juan Antonio Garde, el funcionamiento de las tres administraciones públicas en España es equiparable en muchos aspectos al de otras administraciones europeas. *“Hay que reconocer que nos hemos modernizado de forma notable, pero tenemos una insuficiente capacidad de análisis sobre los resultados que se pretenden con las distintas políticas*. En un escenario como este de plena vigencia del pacto de estabilidad, es imprescindible que la administración pública sepa en qué gasta sus recursos”.

Respecto a la deducción fiscal por adquisición de vivienda, Simón Acosta<sup>7</sup> ha señalado que *“los incentivos fiscales a la vivienda en el IRPF no arrojan un balance positivo en un análisis de sus costes y beneficios. Hay mucha demagogia en el apoyo fiscal a la vivienda y no están suficientemente contrastados los efectos reales de las medidas que en este terreno se adoptan... En el IRPF se concede una deducción en cuota del 15 por 100 a quienes invierten en vivienda, es decir, el Estado subvenciona el 15 por 100 del valor de la vivienda si el contribuyente distribuye adecuadamente en el tiempo la carga de su financiación. ¿Qué sentido tiene subvencionar la compra de vivienda a quienes disponen de renta y patrimonio suficientes para adquirirla?”. Para este autor, de la deducción por vivienda “se aprovechan muchos que no la necesitan y que no ayuda a los más pobres, que no pagan IRPF”<sup>8</sup>. En una entrevista, publicada en *elpais.com* el 25 de mayo de 2009, el Presidente de la asociación de grandes constructoras (SEOPAN), David Taguas, declaró:*

*“P.–¿Considera, por tanto, adecuada la supresión de la desgravación por compra de vivienda?”*

*R.–La eliminación de esa desgravación fiscal ha sido demandada desde hace años. Por un lado, por sus efectos distorsionadores en el mercado de la vivienda y las decisiones de ahorro de las familias. Por otro, porque su existencia resultaba difícil de justificar en un sector en el que el exceso de demanda y los problemas inherentes al suelo urbanizable propiciaban que el precio se incrementara el 8 por 100. Por lo demás, la medida tiene un efecto estabilizador ya que estimula transitoriamente la demanda reduciendo el stock de viviendas terminadas y suaviza el ajuste de la oferta que, de no tomarse, podría ser muy duradero, con efectos negativos en la actividad y el empleo.*

<sup>7</sup> “Desorden en la política fiscal de la vivienda”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 769, 12 de febrero de 2009.

Véase también, Conthe, “Mefistófeles y la vivienda”. *Expansión*, 19 de mayo de 2009. Del Río, “La desgravación de la vivienda”. *Expansión*, 6 de junio de 2009.

<sup>8</sup> “No más populismo fiscal”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 779, 16 de julio de 2009.

P.—¿No cree que es discriminatoria?

R.—La existencia de esta deducción fiscal tiene un claro carácter regresivo en el IRPF, ya que los contribuyentes de rentas más elevadas son los que más se benefician. Por ello, su eliminación conlleva una mayor progresividad del impuesto. La eliminación afecta sólo al 26 por 100 de los contribuyentes, que son los que declaran una renta superior a 24.000 euros anuales, aunque acumulan el 40 por 100 de las deducciones. Los declarantes con renta inferior a 17.000 euros (el 56,6 por 100), conservarán la deducción y ésta se reducirá linealmente para las rentas entre 17.000 y 24.000 euros (17,6 por 100).”

Sobre las ayudas para el fomento de la natalidad, el Círculo de Empresarios<sup>9</sup> opina lo siguiente:

*“Cheque-bebé: Los PGE-2008 contemplan una deducción de 2.500 euros en el IRPF por nacimiento o adopción de hijos, como nuevo incentivo fiscal a la natalidad, con un coste total estimado de 1.000 millones de euros para 2008. Esa ayuda podría ser mayor en algunos casos, hasta 3.500, si finalmente se introducen en los presupuestos acuerdos que el gobierno establezca con otros partidos.*

Desde el análisis económico ya clásico de Becker (1960) sobre las decisiones de maternidad/paternidad se han realizado diferentes estudios acerca de la eficacia de los programas públicos de incentivos fiscales a la natalidad. La evidencia recabada en esa línea de investigación es mixta. Así, Parent y Wang (2007), Laroque y Salanié (2005), Milligan (2005) o Baughman y Dickert-Conlin (2003) difieren en sus resultados sobre la elasticidad de la natalidad a las políticas de incentivos financieros, aunque coinciden en que los efectos pueden ser significativos estadísticamente, pero de limitada importancia.

Es decir, *esta clase de medidas parece capaz de afectar, si bien marginalmente, a la fecundidad. La cuestión relevante es si, además de cierta eficacia, esas fórmulas resultan eficientes en términos de la relación entre los resultados y el coste de su implementación.* En este punto, no parece que el llamado “cheque-bebé” resulte decisivo en los cálculos coste-beneficio de las decisiones de natalidad de una mayoría de los hogares a los que se dirige esta política. Así, *el pago se quedaría en una mera transferencia de renta, que las familias recibirían por una opción que de todos modos hubiesen elegido, con el riesgo añadido de que dicha transferencia altere otras decisiones importantes, como la de participación en el mercado de trabajo.*

*La ayuda sí será determinante en la decisión de tener más hijos en el caso de aquellas familias para las que la transferencia suponga una diferencia suficiente con respecto a su situación previa. La pregunta que cabe hacerse es si no sería posible diseñar políticas orientadas a ese tipo de hogares, incrementando de ese modo su eficacia y eficiencia.*

En el diseño y puesta en marcha de medidas pro-natalidad, no pueden dejarse de lado factores clave en las decisiones de los hogares<sup>10</sup>.

Por todo ello, *los incentivos a la natalidad no pueden limitarse a simples transferencias. Se requieren programas más completos, con medidas que hagan viable la conciliación entre vida laboral, maternidad y vida personal.* Medidas como el fomento de la *contratación parcial* o, en general, como *aquellas por las que el Círculo de Empresarios viene abogando desde hace tiempo* y que deberían contribuir a crear un marco adecuado para que empresas y trabajadores encuentren las soluciones más apropiadas a cada caso (Círculo de Empresarios, 2005<sup>11</sup>). Sin olvidar, además, que las políticas denominadas sociales interactúan, modificando el conjunto de incentivos que las personas contemplan en sus decisiones.

---

<sup>9</sup> “PGE-08, unos presupuestos ajenos a la incertidumbre”. 22 de octubre de 2007.

<sup>10</sup> De la Rica e Iza (2004), por ejemplo, encuentran que las mujeres con contrato temporal retrasan su maternidad con respecto a aquellas mujeres que disfrutan de contratos indefinidos. Moreno (2007) ofrece evidencia empírica de la influencia que en la tasa de fecundidad tienen distintas variables: la extensión de los servicios familiares, los incentivos económicos y fiscales para las familias con cargas familiares, el tipo de trabajo y contrato y el coste de los servicios familiares.

<sup>11</sup> *Conciliación y Competitividad*, Círculo de Empresarios, 2005.

Además de tener una muy limitada eficiencia (con el consiguiente “*deadweight loss*”<sup>12</sup>), tampoco esta medida parece tener ninguna capacidad de actuar contracíclicamente, por lo que su eficacia económica parece más que dudosa”.

Respecto a las ayudas públicas (de cualquier tipo) a la adquisición de vivienda o de natalidad, mi opinión es clara: la ayuda debe entregarse únicamente a familias con bajo nivel de renta, para las que la transferencia suponga no un mero incentivo, sino una verdadera ayuda para adoptar la decisión, que de otra forma les resultaría difícil de tomar. Y la ayuda debe ser vía subvención, no incentivo fiscal<sup>13</sup>.

En el documento de 31 de julio de 2008, del Ministerio de Economía y Hacienda, “Bases para la reforma del sistema de financiación de las entidades locales”, presentado a la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), al objeto de establecer “las líneas básicas de reforma del sistema de financiación local, como punto de partida de los trabajos y negociaciones” para dicha reforma, se establece, dentro de la base referida a la “autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal”:

“En concreto, se ampliará la autonomía de las Entidades Locales en la determinación de sus tributos y se revisarán los beneficios fiscales, al objeto de determinar mejor su adecuación al cumplimiento de sus fines, en la línea marcada por los trabajos de la Comisión Técnica de Financiación Local, y sin que ello signifique un aumento de la presión fiscal en dichos tributos”.

Romero Jordán<sup>14</sup> ha señalado que “los incentivos fiscales son utilizados frecuentemente como instrumentos de política económica para impulsar la inversión –y el empleo– de las empresas. Sin embargo, su utilización supone una merma en los recursos públicos disponibles para aplicar las políticas de gasto; dichos recursos son limitados, y ello exige un uso racional. Por este motivo, la inclusión de incentivos fiscales en la estructura del impuesto se justifican siempre que sean eficaces, esto es, cuando favorezcan realmente el aumento del *stock* de capital del sector empresarial –y por extensión de la economía–, por los conocidos efectos sobre el nivel de productividad y en el crecimiento a largo plazo del país... En referencia al caso español, ha quedado patente la escasez de trabajos que se ocupan de este tipo de cuestiones... Hasta el momento, no parece que el estudio de la eficacia –al menos para el caso español– haya sido un objetivo prioritario para los gestores públicos...” Citando a González-Páramo<sup>15</sup> este autor refiere que “...parece que la pérdida de ingresos es lo suficientemente importante como para dar paso a un replanteamiento de la política de incentivos y un análisis de eficacia... tarea que no se vislumbra como prioritaria en la agenda reformadora de las autoridades, siempre atentas a sugerencias favorables al aumento de los ingresos, pero menos diligentes en evaluar los efectos de las políticas seguidas en el pasado”. Marra Domínguez<sup>16</sup> señala, por su parte, que “para el caso de la economía española no existen estudios que cuantifiquen el grado de eficacia de los incentivos fiscales a la I+D empresarial y eso a pesar de que se dispone de uno de los mecanismos más generosos y antiguos para estimular dichas actividades”<sup>17</sup>.

Lo señalado anteriormente por el Tribunal de Cuentas pone de manifiesto, en mi opinión, graves defectos regulatorios. A este asunto de los beneficios fiscales le son de aplicación las observaciones que sobre mejora de la regulación señala la Comisión Nacional de la Competencia en su Informe de 18 de junio de 2008: “*Recomendaciones a las Administraciones Públicas para una regulación de los mercados más eficiente y favorecedora de la competencia*”. Para la Comisión

“Eficacia se define como la capacidad de lograr el efecto que se desea o espera. Un marco normativo eficaz es, por tanto, aquel que permite la consecución de los objetivos que persigue. Huelga decir que este es un objetivo deseable...”

<sup>12</sup> Pérdida neta de eficiencia.

<sup>13</sup> De similar opinión es Durán-Sindreu, “Fiscalidad, justicia y riqueza”. *El Economista*, 8 de julio de 2009.

<sup>14</sup> “La eficacia de los incentivos a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades: teoría y evidencia”. Instituto de Estudios Fiscales. *Papeles de Trabajo*, n.º 12/99.

<sup>15</sup> “Crisis y reforma en la fiscalidad empresarial”, en *La fiscalidad empresarial*. FEDEA, Colección Debates, n.º 2 (1988).

<sup>16</sup> “Incentivos fiscales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas, 1991-1999”. *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 170-(3/2004).

<sup>17</sup> En el Comunicado de Prensa de 8 de septiembre de 2008, de la Confederación Empresarial de Madrid-CEOE (CEIM) puede leerse: “En la actualidad, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio está realizando un análisis sobre el impacto de los incentivos fiscales en las actividades de I+D+i de las empresas, pero ya se han reducido las deducciones un 8 por 100 en el ejercicio fiscal 2007 y un 7 por 100 en el de 2008, manteniendo esta situación hasta el ejercicio fiscal 2011 en el que se darán a conocer los resultados de este estudio y se tomará la decisión sobre si se mantienen o son eliminados”.

Puede verse el estudio elaborado por CEIM, con el apoyo de la Consejería de Economía y Consumo de la Comunidad de Madrid, “Diagnósticos de Fiscalidad de la I+D+i” ([www.ceim.es](http://www.ceim.es)).

*Definición clara de objetivos...* el ejercicio de definir con claridad los fines que se persiguen es básico. Si no se tiene claro qué se pretende con una determinada intervención regulatoria difícilmente el diseño de la norma va a ser lógico y adecuado. Además, en estas circunstancias el riesgo de que se introduzcan restricciones gratuitas será mayor. En ausencia de una definición clara de objetivos no será tampoco posible valorar *ex post* la eficacia de la norma”.

Pues, como ha subrayado Bustos Gisbert<sup>18</sup>, “con ser importante el objetivo de controlar la ejecución presupuestaria, no puede considerarse como la única finalidad en la acción del sector público. De una parte, interesa garantizar que la intervención del Estado en la vida económica sea eficaz, pues esta exigencia tiene un claro respaldo en nuestra vigente Constitución”.

Según el documento “*Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2008. Ministerio de Economía y Hacienda*”, “el importe estimado de los beneficios fiscales *para 2008* asciende a un total de 52.917,19 millones de euros, produciéndose un incremento absoluto de 1.243,35 millones de euros y una variación relativa del 2,4 por ciento respecto del PBF precedente”. Según el mismo documento, referido al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado *para 2009*, “los beneficios fiscales ascienden a 61.479 millones, con un crecimiento del 16,2 por 100”. Y *para el ejercicio 2010*, los beneficios fiscales estimados ascienden a 47.474,73 millones de euros, decreciendo en un 22,8 por 100 respecto a los de 2009<sup>19</sup>.

Si, como exponen Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero<sup>20</sup>, los *principios rectores de la política social y económica* regulados en la Constitución “pueden legitimar la concesión de beneficios tributarios, aun cuando desde el punto de vista de la capacidad económica de los beneficiados no esté materialmente justificada su concesión”, entendemos que el establecimiento y mantenimiento de un beneficio fiscal debe estar basado en una justificación previa y en un control de cumplimiento, *a posteriori*, de los objetivos perseguidos; lo que parece que, generalmente, no ocurre, como denuncia el Tribunal de Cuentas.

La necesidad de controlar la eficacia lograda a través del empleo de subvenciones o ayudas públicas, a fin de modificar o reorientar las políticas, se pone también de manifiesto en el Informe del Tribunal de Cuentas, de 17 de enero de 2008, “*de fiscalización del procedimiento de gestión del Programa de Renta Activa de Inserción*”. Puede leerse en las conclusiones de este informe:

“1. El grado de inserción laboral conseguido por el colectivo beneficiario de la renta activa de inserción en el año 2005 (calculado por este Tribunal de Cuentas como un contrato laboral de, al menos, 6 meses) fue mínimo, elevándose a un porcentaje máximo del 7 por 100, lo cual reflejó el escaso grado de cumplimiento, por parte de los Servicios Públicos de Empleo estatal y autonómicos, del objetivo principal de este Programa, cual es la reinserción laboral de este colectivo con especiales dificultades para encontrar empleo.

Esta situación refleja la escasa eficacia de las políticas activas de empleo desarrolladas con el colectivo integrante del Programa de Renta Activa de Inserción, máxime teniendo presente que estas políticas activas deben dirigirse, con carácter prioritario, sobre este colectivo con respecto a otros demandantes de empleo y beneficiarios de prestaciones y subsidios por desempleo que pudieran encontrarse en situaciones más óptimas de contratación, de acuerdo con el Real Decreto 205/2005, de 25 de febrero.

De acuerdo con la información de que dispone este Tribunal, los beneficiarios del Programa de Renta Activa de Inserción consideran su participación en el mismo, básicamente como un medio para la percepción de una renta económica”.

La evaluación y el control de los beneficios fiscales, subvenciones y ayudas públicas ponen de manifiesto si se cumplen los objetivos previstos y si se producen desviaciones respecto a los mismos y respecto a la finalidad de su establecimiento. En la Evaluación E09 2007<sup>21</sup> de la Agencia de

---

<sup>18</sup> *Curso básico de Hacienda Pública*. COLEX, 2007.

<sup>19</sup> “Un 23 por 100 menos de beneficio fiscal”. “La eliminación de la deducción de 400 euros en el IRPF, la subida del tipo reducido del IVA y la caída de los beneficios empresariales explican el notable descenso”. *Cinco Días.com*, 30 de septiembre de 2009.

<sup>20</sup> *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 2005.

<sup>21</sup> Primera edición, 2008.



Evaluación y Calidad sobre “*la bonificación de las cuotas sociales a la Seguridad Social en Ceuta y Melilla para estimular la creación de empleo*”, puede leerse lo siguiente (la Agencia se detiene en subrayar un acuerdo entre asociaciones empresariales y sindicales, de obligado cumplimiento, que obliga a las empresas beneficiarias de las bonificaciones a abonar un “complemento retributivo”):

“Primera recomendación.–Si el objetivo de la política de bonificación de las cuotas sociales es contribuir a la generación de empleo y el mantenimiento del existente, debería adecuarse su aplicación a la consecución estricta de este objetivo. La mejora de la renta disponible de las familias es otro objetivo diferente (al que seguramente contribuirá la consecución del primero), que no debería alterar la aplicación estricta de la política de bonificación de las cuotas sociales.

Cuarta recomendación.–En el caso de los trabajadores autónomos, la bonificación debería limitarse a un período razonable de tiempo para ayudar a su consolidación en los mercados en que operen, desapareciendo progresivamente después. Sin perjuicio de su ampliación en el caso de contratación de trabajadores por cuenta ajena...”.

Respecto a las ayudas a la financiación, la Agencia de Evaluación y Calidad, en su Evaluación E05 2007 sobre “*las líneas de financiación para el fomento de la actividad emprendedora*” constata y recomienda:

“Un porcentaje elevado de las actuales subvenciones a la financiación de las PYME parecen tener poca justificación desde el punto de vista de fallo de mercado. Además, según qué baremos, el concepto de PYME puede llevar a abarcar a más del 90 por ciento del total de las empresas, especialmente en España. Es dudosa la justificación de subvencionar las condiciones de financiación de la mayoría de las empresas, si bien esto debería abordarse desde una perspectiva europea.

Primera recomendación.–Realizar más trabajos específicos para conocer mejor dónde está el fallo de mercado en la financiación de los emprendedores y las empresas *que justifique la intervención y subvenciones públicas*, con una asignación eficiente de los recursos.

Quinta recomendación.–Finalmente, sería conveniente aumentar la coordinación de los objetivos, los instrumentos y las subvenciones de esta política con las Comunidades Autónomas, aunque preservando el estímulo de una cierta competencia entre ellas”.

Refiriéndose a las subvenciones públicas en general, Barea<sup>22</sup> ha señalado que “la reforma de la Administración pública, con el objetivo de ganar eficiencia, debe ser una tarea inmediata, suprimiendo estructuras administrativas desorbitadas y el crecimiento continuo de funcionarios. Un fuerte ajuste en el gasto de funcionamiento de los servicios públicos es necesario (personal y compra de bienes y servicios corrientes) *y en subvenciones, que últimamente han proliferado sin justificación alguna*”.

Como ha expuesto Pérez-Durántez Bayona<sup>23</sup>, “se puede definir la evaluación de las políticas públicas como un proceso integral de observación, medida, análisis e interpretación encaminado al conocimiento de una intervención pública, norma, programa, plan o política, que permita alcanzar un juicio valorativo basado en evidencias respecto a su diseño, puesta en práctica, efectos, resultados e impactos. La finalidad de la evaluación es ser útil a los decisores y gestores públicos así como a la ciudadanía”. Respecto a la evaluación de las políticas públicas y el proceso presupuestario, esta autora señala que “los compromisos de estabilidad presupuestaria requieren promover la eficiencia y calidad del gasto público. Asimismo, tanto la realidad cambiante y diversa como las exigencias ciudadanas de responsabilidad en el uso de los recursos públicos abogan por una nueva cultura de gestión presupuestaria que prime la flexibilidad y la orientación a resultados. Este nuevo modelo hace necesario considerar la integración del control y la evaluación de resultados en el proceso presupuestario”.

La señalada anteriormente falta de estudios que precedan sistemáticamente a la creación de beneficios fiscales, subvenciones y ayudas públicas puede ser negativa ante los medios de que disponen

<sup>22</sup> “¿Adónde van las finanzas públicas?”. *Cinco Días*, 22 de septiembre de 2008.

<sup>23</sup> “La Agencia de Evaluación y Calidad y la necesidad de evaluar las intervenciones públicas”. *Presupuesto y Gasto Público* 51/2008.

Sobre la *evaluabilidad* véase, Merino, “La evaluabilidad: de instrumento de gestión a herramienta estratégica en la evaluación de políticas públicas”. *Papeles de evaluación*, 7/2007. Agencia de Evaluación y Calidad.

los grupos de presión para condicionar la acción del sector público. Como ha señalado Bustos Gisbert<sup>24</sup> sobre la existencia de deficiencias en la información disponible por el sector público, “estas diferencias en la información permiten a los grupos de presión condicionar la acción del Estado, al que se le presenta como única solución viable aquella que coincide más exactamente con sus intereses”<sup>25</sup>.

Para Durán-Sindreu<sup>26</sup>, “hay que transitar desde el principio de capacidad económica al de beneficio, resultando imprescindible eliminar el actual entramado de exenciones, incentivos, deducciones, privilegios y situaciones análogas para centrarnos en el gasto, no en el ingreso. Simplificar y reorientar el sistema tributario reduciendo a su vez el gasto público generará la confianza necesaria para que el sistema recupere su vitalidad...”.

## 2. PROPUESTA<sup>27</sup>

Con fecha 20 de julio de 2008 remití la siguiente propuesta al Congreso de los Diputados:

<sup>24</sup> *Lecciones de Hacienda Pública I (El papel del Sector Público)*. COLEX, 2003.

<sup>25</sup> Durán-Sindreu (“Crisis, valores y fiscalidad”. *Expansión*, 6 de enero de 2009) se refiere también al “grado importante de intoxicación que introducen los grupos de presión y los compromisos políticos precipitados”.

<sup>26</sup> “Crisis económica y fiscalidad (y III)”. *Negocio & Estilo de Vida*, 30 de diciembre de 2008.

Véanse también, sus artículos, ya citados: “Crisis, valores y fiscalidad”. *Expansión*, 6 de enero de 2009. “Fiscalidad, justicia y riqueza”. *El Economista*, 8 de julio de 2009. E “Impuestos y solidaridad”, *Expansión*, 28 de septiembre de 2009, donde vuelve a insistir en que “también es necesario... reorientar gran parte de los actuales incentivos fiscales que representan ya casi un 30 por 100 de los ingresos del Estado”.

<sup>27</sup> Sobre el Derecho de petición véase, Ibáñez García. *Derecho de Petición y Derecho de Queja*, Dykinson, 1993. “Comentario a la Ley orgánica reguladora del Derecho de Petición”, *Actualidad Administrativa*, n.º 20, mayo 2002.

Una versión del presente estudio fue remitida posteriormente, tanto al Congreso de los Diputados como a la Presidencia del Gobierno, para acompañar a la propuesta.

También fue remitida una versión del mismo al Secretario de Estado de Economía, José Manuel Campa Fernández. Y el 14 de julio de 2009 al Consejo para la Defensa del Contribuyente, que entre sus funciones (artículo 2.º del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda) tiene la de “*recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público*”. Aunque parece que dicha función atribuida al Consejo está clara, la Unidad Operativa Central del Consejo contestó lo siguiente: “*La política fiscal, económica o social, queda fuera del ámbito de competencias del Consejo para la Defensa del Contribuyente, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Décima de la Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento de tramitación de las quejas y sugerencias que se formulan ante dicho órgano, procede el archivo de su escrito sin más trámites*”.

En una entrevista concedida a el diario *El País* (21 de junio de 2009), la Vicepresidenta segunda del Gobierno y ministra de Economía y Hacienda, Elena Salgado, declaró:

**P.** ¿Retirar los estímulos fiscales implica revisar la deducción de los 400 euros del IRPF?

**R.** Hay medidas fiscales que se pueden adoptar en cualquier momento del año. Por ejemplo, lo que hemos hecho con los impuestos especiales. Cualquier medida que afecte al impuesto sobre la renta no tiene mucho sentido adoptarla a mitad de año. Lo que hemos dicho es que, a la hora de elaborar los Presupuestos de 2010, examinaremos todas las medidas que hemos adoptado y actuaremos en consecuencia.

**P.** La deducción de los 400 euros tenía por objeto incentivar el consumo. ¿Ha fracasado?

**R.** No sabemos si el hecho de que crezca la tasa de ahorro, que es algo que deseamos a medio plazo, tiene que ver con esa medida, aunque es verdad que lo que queríamos era incentivar el consumo. Hay que señalar que un gran número de personas que tienen trabajo han visto cómo su renta disponible se incrementaba por la bajada de las hipotecas. Eso supone para muchas familias unos 200 euros más al mes, una cantidad mucho mayor que 400 euros al año. Decir qué euros han ido al consumo y qué euros han ido al ahorro es muy complicado. En septiembre tendremos mejores datos y será el momento de tomar decisiones.

**P.** No descarta, por tanto, subida de impuestos o pérdida de beneficios fiscales.

**R.** No las habrá en 2009. Para 2010, tenemos que volver a hacer cuentas. Después del verano tendremos datos mejores”.

Y el Secretario de Estado de Economía, José Manuel Campa, en una entrevista publicada en *lavozdigital.es* (21 de junio de 2009):

**P.** ¿Van a eliminar la deducción fiscal de los 400 euros y el llamado ‘cheque-bebé’ por nacimiento?

**R.** Lo que haremos, con estas y otras medidas en vigor es repensarlas. Aún no tenemos claro si han tenido más o menos impacto en el consumo, ni tampoco si éste hubiera caído más de no haberlas aplicado. Lo que sí es cierto es que, por nuestro apalancamiento anterior, estamos observando que la propensión marginal al ahorro de las familias está subiendo sustancialmente, de manera que de la renta disponible que reciben tienden a reservarse más que hace un año y medio”.

En entrevista publicada en el diario *Expansión*, el 30 de julio de 2009 (portada y páginas 20 y 21. “Ante el déficit, tenemos que evaluar todos los impuestos”. “Todos los impuestos, hasta los que ya han subido, deben ser evaluados”) el Secretario de Estado señala que a la hora de evaluar no hay que pensar en un impuesto en concreto, sino que “hay que pensar en el sistema impositivo”.



“Que con el transcurso de los años, nuestro sistema tributario se ha convertido –según viene denunciando constantemente la doctrina hacendística y tributaria- en una selva inextricable, en la que se pierden hasta los más avezados expertos.

Que una de las causas de la complejidad actual de dicho sistema –aparte de la ausencia de estabilidad normativa– es la existencia de numerosos regímenes especiales y de toda suerte de beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones, reducciones, etcétera), que desnaturalizan las figuras impositivas y ponen en peligro los principios constitucionales de *generalidad*, *capacidad económica* e *igualdad* que inspiran nuestro ordenamiento tributario.

Regímenes especiales y beneficios fiscales establecidos en la mayoría de las ocasiones atendiendo a peticiones de *grupos de interés* que tratan de obtener una ventaja fiscal para un sector o actividad económica determinada.

Que nuestro Tribunal Constitucional ha declarado que los beneficios fiscales pueden ser legítimos si su finalidad es satisfacer determinados objetivos de cobertura constitucional; reconociendo la posibilidad de la utilización del tributo con finalidad *extrafiscal* para satisfacer objetivos de política económica. No obstante, el Tribunal Constitucional ha llegado a declarar la inconstitucionalidad de beneficios fiscales por carecer de justificación y afectar negativamente a los principios de generalidad e igualdad (puede verse la STC 10/2005, de 20 de enero).

Que a juicio del que suscribe podría ser conveniente y oportuno que por el Gobierno de la Nación se creara una comisión de expertos independientes para estudiar la necesidad de mantener los actuales regímenes especiales y beneficios fiscales de todo orden establecidos en la legislación tributaria; justificando, uno a uno, la necesidad de mantenerlos o suprimirlos, en aras de racionalizar el sistema tributario, simplificarlo y posibilitar posibles reducciones impositivas para la generalidad de los ciudadanos y empresas; favoreciendo así la actividad económica *del conjunto* de los ciudadanos y empresas.

Que no obstante, deben pervivir aquellos beneficios fiscales establecidos por razones de técnica tributaria (exenciones técnicas, exenciones para evitar la doble imposición<sup>28</sup>, etcétera).

Que como método de trabajo para el estudio propuesto se podría partir de una hipotética *posición original* en la que se consideraran suprimidos todos los regímenes especiales y beneficios fiscales actualmente vigentes, a fin de justificar, con criterios de imparcialidad, uno a uno, la necesidad de su pervivencia.

Que, asimismo, debería establecerse la obligatoriedad de una revisión periódica acerca de la necesidad de mantener los beneficios fiscales y regímenes especiales establecidos o que se establezcan, con análisis de coste-beneficio y justificación del cumplimiento de los objetivos previstos al establecerlos.

Que lo expuesto anteriormente podría aplicarse, igualmente, a las *subvenciones* que se conceden con cargo a los presupuestos públicos.

Por todo lo expuesto,

#### **SOLICITA A ESA COMISIÓN DE PETICIONES:**

Que por el Gobierno se estudie la propuesta contenida en el cuerpo de este escrito”.

La propuesta se reprodujo, en la misma fecha, ante la Presidencia del Gobierno. El 29 de julio de 2008, el Director del Gabinete de la Presidencia del Gobierno contestó: “Le agradezco que nos haya dado a conocer sus opiniones y sugerencias sobre este tema, que trasladamos al Ministerio de Economía y Hacienda, para su estudio y valoración”.

<sup>28</sup> Por su evidente valor doctrinal, sin que ello suponga posicionamiento alguno del autor de este estudio sobre el mismo, es necesario citar el artículo de Gutiérrez Lousa y Rodríguez Ondarza sobre la doble imposición internacional: “Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española”, en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, *Revista ICE*, n.º 825, septiembre-octubre 2005. Sobre los efectos de ciertos incentivos fiscales en las operaciones en el exterior, puede verse: S. RUIZ: “Fortalezas fiscales de la inversión en Iberoamérica”. Diario *Expansión*, 2 de agosto de 2008.

(Esta nota no consta en la petición reproducida).



A los efectos de nuestra propuesta puede ser de interés la creación de órganos tales como la *Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales*. El 31 de julio de 2008, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados presentó la “Proposición de Ley de la Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales”<sup>29</sup>. En la exposición de motivos de esta iniciativa legislativa puede leerse que “el artículo 3 describe las funciones que se encomiendan a la Oficina Presupuestaria, al servicio de los fines enunciados en el artículo 2, entre los que sobresale la función que más relevancia va a tener: la emisión de informes técnicos, de oficio o a instancia de los Órganos de las Cámaras y de los Grupos Parlamentarios, sobre todos los aspectos relativos a las iniciativas que se presenten en sede parlamentaria con incidencia económica y presupuestaria. Frente al estado actual de vacío de asistencia técnica y apoyo cualificado a las funciones de los agentes parlamentarios, esta fórmula pretende arbitrar un sistema de suministro permanente de información, que dinamice y enriquezca el debate político en materia presupuestaria”. Según el artículo 2, entre los fines de la Oficina propuesta se encuentra el de “realizar análisis sobre el impacto económico de las propuestas legislativas, cualquiera que sea su alcance y proponente, mediante el examen de la repercusión presupuestaria de tales iniciativas como la evaluación coste-beneficio de las técnicas, medios y fines de las políticas públicas que se pretenden aprobar” y “facilitar información cualificada sobre la incidencia económica, en proyección temporal, de las propuestas de normas de política fiscal que afecten tanto a los ingresos tributarios como a la exacción de otros recursos financieros”.

La Comisión de Peticiones del Congreso de los Diputados, en su sesión de 28 de octubre de 2008, acordó trasladar la petición a los portavoces de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados y al Ministerio de la Presidencia. Y en su sesión de 25 de noviembre de 2008 acordó trasladarla, también, a los portavoces de la Comisión de Presupuestos.

La respuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, remitida el 15 de junio de 2009 al Congreso de los Diputados fue la siguiente:

“La primera observación que debe realizarse es que no todos los incentivos fiscales o elementos que pudieran considerarse que suponen una menor tributación merecen la calificación de beneficios fiscales, sino que en algunos casos forman parte de las estructuras básicas de los impuestos o tienen una finalidad simplificadora, de técnica tributaria, para facilitar la gestión de los impuestos o para evitar una doble imposición. Esto es igualmente predicable de los regímenes especiales, algunos de los cuales incluso no contienen elementos que favorezcan o supongan una menor tributación de los contribuyentes.

En segundo lugar, en España, como en otros países de nuestro entorno, se elabora un Presupuesto de Beneficios Fiscales, desde hace aproximadamente 30 años, y para ello se estudian las características de cada uno de los elementos de los tributos para decidir si existe o no un beneficio fiscal, en cuyo caso se procede a su cuantificación. Desde 1996, esta labor se realiza en el seno del Ministerio de Economía y Hacienda, en el cual se efectúa toda clase de análisis y estudios acerca de los beneficios fiscales existente. El resultado de este trabajo, tal y como preceptúa la Constitución, se refleja en cada Ley de Presupuestos Generales del Estado y en la Memoria de Beneficios Fiscales que se publica simultáneamente con el Proyecto de dicha norma y sirve, entre otros fines, para ofrecer información de la incidencia de los beneficios fiscales desde la óptica de los recursos públicos.

Conviene aclarar que para que un elemento o parámetro se considere que genera un beneficio fiscal se exige el cumplimiento de una serie de requisitos objetivos, en consonancia con la doctrina internacional al respecto, y entre esas condiciones hay dos que merecen destacarse: la primera, que haya una desviación intencionada respecto a la estructura básica o configuración estable del tributo, y, la segunda, que tenga un objetivo de política social o económica, beneficiando claramente a un sector económico o a un colectivo concreto de contribuyentes.

En cuanto a los regímenes especiales, en el Departamento anteriormente citado se han efectuado diversos estudios para determinar si existen o no beneficios fiscales, llegando a la conclusión de que no ocurre así en la mayoría de los casos. De hecho, sólo en el caso del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades y en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias se aprecian

---

<sup>29</sup> *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, Serie B, 5 de septiembre de 2008.

elementos que constituyen beneficios fiscales, mientras que en otros casos, como la mayoría de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, del método de estimación objetiva del IRPF y de los regímenes especiales del IVA (simplificado, recargo de equivalencia, agricultura, ganadería y pesca, etc.), no se puede afirmar que favorezcan o impliquen una menor carga tributaria para los contribuyentes.

Por otra parte, la eventual supresión de los beneficios fiscales existentes actualmente, o de un buen número de ellos, podría ocasionar fuertes perjuicios a un gran número de contribuyentes.

En los escritos de petición se señala que el Tribunal Constitucional ha llegado a declarar la inconstitucionalidad de beneficios fiscales por carecer de justificación y afectar negativamente a los principios de generalidad e igualdad, a cuyo fin cita la Sentencia 10/2005, de 20 de enero, de dicho Tribunal. Sin ánimo de realizar un análisis de la jurisprudencia constitucional acerca de los beneficios fiscales, ha de destacarse que el mencionado pronunciamiento lo fue acerca de un beneficio fiscal preconstitucional.

También conviene destacar que con ocasión de todas y cada una de las reformas que se acometen en figuras del sistema tributario, sirva como referencia la que en el ámbito de la imposición directa se concretó con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se procede a realizar un análisis de los beneficios fiscales y regímenes especiales asociados al tributo objeto de reforma”.

La respuesta parece que no satisfaría a Simón Acosta<sup>30</sup>, quien ha escrito que “contemplar, un año más, el presupuesto de gastos fiscales integrado en los Presupuestos Generales del Estado, me causa una profunda desazón como jurista”. Para este autor, “el sistema no sólo está enfermo en la realidad práctica, sino que también está carcomido en su configuración legal por la extraordinaria proliferación de exenciones y beneficios fiscales... Pues bien, los números del presupuesto de gastos fiscales son asombrosos. El Estado dedica nada más y nada menos que 61.479 millones de euros a financiar gastos fiscales. Dicho en otros términos, la legislación tributaria estatal concede exenciones, bonificaciones y otras prebendas por valor de 61.479 millones de euros, cifra nada desdeñable si se piensa que los ingresos fiscales del Estado se elevan a 130.975 millones de euros. Si no existieran los beneficios fiscales, el Estado recaudaría 192.454 millones de euros. Podemos decir, por tanto, que de cada tres euros que teóricamente recibiría el Estado si se respetase el principio de capacidad económica, sólo se obtienen dos. Aun antes de considerar que existen defraudadores, la propia ley otorga carta de naturaleza a un déficit de justicia fiscal del 33 por 100, aunque quizá esta cifra sería algo más baja si se depurase convenientemente el concepto de “gastos fiscales”, para no incluir en ellos algunas exenciones exigidas por el principio de capacidad económica (mínimos exentos y similares).

En el fondo de esta proliferación de privilegios parece latir la ideología del carácter odioso del tributo propia de quienes defienden que, siendo nocivo el tributo para el crecimiento económico, hay que *mitigar sus efectos mediante exenciones y bonificaciones concedidas a quienes tienen capacidad de hacer oír sus protestas.*”

### 3. EL ARTÍCULO 134.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

El artículo 134.2 de nuestra Constitución 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*”<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> “Gastos Fiscales”. Legaltoday.com, 23 de febrero de 2010.

<sup>31</sup> Previamente el artículo 133 del texto constitucional establece que “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”.

La Constitución parece referirse exclusivamente a los presupuestos del Estado, por lo que dicho mandato no sería aplicable, en principio, a los presupuestos de las Comunidades Autónomas. No obstante, entendemos que puede defenderse que la previsión del artículo 134.2 CE podría constituir el *ius commune* en la materia, de la misma forma que el Consejo de Estado se ha referido a las previsiones constitucionales sobre la delegación legislativa. Así, sobre la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan utilizar la técnica de la delegación legislativa, incluso en el caso de falta de previsión estatutaria de esa posibilidad, puede verse, entre otros, el dictamen nº 409/1999 del Consejo de Estado, de 8 de abril de 1.999, sobre el proyecto de Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Para el Consejo, “los requisitos que se contienen en los artículos 82 a 85 de la Constitución constituyen el *ius commune* de las delegaciones legislativas, tanto las efectuadas a nivel estatal, como las efectuadas por las Comunidades Autónomas”.

Como relata Burgos Belascoaín *Ob. cit.*, refiriéndose a la génesis del segundo inciso del apartado 2 del artículo 134 de la Constitución, dicho mandato “fue incorporado al texto de nuestra Norma Fundamental en la Comisión Constitucional del Senado, precisamente a instancias del Senador Fuentes Quintana, quien en su defensa argumentó lo siguiente:

*“El fundamento de esta enmienda es triple. En primer lugar, un principio de conocimiento y publicidad que debe caracterizar a la acción del sector público. En segundo lugar, además de este principio de claridad, hay que establecer el principio de competencia... Finalmente, un principio de eficiencia. No se trata de discutir que las exenciones o bonificaciones fiscales no tengan sentido en nuestro tiempo. Lo tienen, pero debe ser un derecho excepcional, que se concede para algo y por algo”<sup>32</sup>.*

En el “Informe sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades”<sup>33</sup>, más conocido como Libro Blanco, puede leerse que “los beneficios fiscales suponen una limitación de los principios de equidad horizontal y vertical, ambos recogidos en el artículo 31 de la Constitución. Esta limitación sólo estaría justificada en el caso de que el incentivo fiscal generase un comportamiento en los sujetos pasivos beneficiarios del mismo del que redundase un beneficio cierto para el resto de los sujetos pasivos. *Sin embargo, habitualmente no existe evidencia suficiente acerca de la relación de causa y efecto entre el incentivo fiscal y el comportamiento fomentado*”. Refiriéndose al Informe Ruding, realizado en el ámbito comunitario, el Libro Blanco señala que “especial hincapié hace el Comité Ruding en *recomendar que los incentivos fiscales tengan carácter temporal*, y que la técnica de su implantación responda a la forma de crédito de impuesto antes que a reducciones del tipo de gravamen o de la base imponible”.

## 4. CONCEPTO DE BENEFICIO FISCAL

En las sucesivas “memorias de Beneficios Fiscales” que acompañan al proyecto de ley de Presupuestos generales del Estado se contiene una definición o delimitación de lo que se entiende

---

<sup>32</sup> *Diario de Sesiones del Senado. Comisión de Constitución*, n.º 82, sesión número 14, correspondiente al viernes, 8 de septiembre de 1978, pp. 2488 y 2489.

En el *Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados* (n.º D-21, de 27 de mayo de 2008) puede leerse la “Moción consecuencia de interpelación urgente presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, sobre las medidas que adoptará el Gobierno para reactivar la creación de empleo ante la actual crisis económica”. Entre las medidas propuestas para el “aumento de la estabilidad” se encuentra la siguiente:

“1.2.3 Establecer por Ley la obligación de que se apruebe en el primer semestre de cada año, no solamente el techo de gasto, sino también el *volumen máximo de beneficios fiscales* del ejercicio siguiente y una previsión indicativa del gasto financiero del presupuesto”.

<sup>33</sup> *Actualidad Tributaria*, n.º 28 bis, 1994. Comentando este *Libro Blanco* véase, Cansino Muñoz-Repiso. “El papel de los incentivos fiscales en el gravamen del beneficio de las sociedades: justificaciones teóricas y regulación jurídica”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 6, Servicio de Publicaciones UCM, 1996.

por beneficio fiscal. Asimismo, el referido Informe del Tribunal de Cuentas también contiene especificaciones al respecto<sup>34</sup>.

Para el Ministerio de Economía y Hacienda (“Memoria de Beneficios Fiscales” correspondiente al proyecto de Presupuestos generales del Estado para 2008):

“De las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la doctrina internacional en este campo, se deduce que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro impositivo debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son los que se resumen seguidamente:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del impuesto, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se conviene la exclusión del PBF de los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores y de aquellos que se traducen en importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio.

Para la contabilización de los beneficios fiscales se adopta el método de cuantificación de la “pérdida de ingresos”, definida como el importe en el cual los ingresos fiscales del Estado se reducen a causa exclusivamente de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo del que se trate. Su valoración se efectúa de acuerdo con el “criterio de caja” o momento en que se produce la merma de ingresos.

Por supuesto, la incorporación de un beneficio fiscal al PBF está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal que permita llevar a cabo su cómputo”.

Como se señala en la Memoria de Beneficios Fiscales para el 2009:

“El reconocimiento de la existencia en las normas tributarias de incentivos que constituyen beneficios fiscales, como excepción favorecedora de actividades, de los agentes económicos y sociales, de consumos o de la renta familiar disponible, *puede equipararse a las distintas formas de gasto directo* como instrumento de política económica que induce cambios en el comportamiento de los agentes económicos...”

Con independencia de la consideración de las *cotizaciones a la Seguridad Social* como tributos<sup>35</sup> o como prestaciones patrimoniales de carácter público (en este último concepto las sitúa el

<sup>34</sup> También pueden verse datos sobre los beneficios fiscales en las sucesivas memorias anuales de la Administración Tributaria.

<sup>35</sup> Si las cotizaciones sociales se consideran tributos les sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 134.2 de la Constitución. Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 89/2009, de 20 de abril de 2009:

“3. Para el adecuado examen de la cuestión planteada resulta necesario hacer referencia a nuestra doctrina sobre la posible afectación del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) en supuestos de eficacia retroactiva de normas legales que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales

Tribunal Supremo en sus Sentencias de 27 de marzo de 1991 y de 11 de junio de 1996)<sup>36</sup> considero que las reducciones, bonificaciones, etc que afectan a las mismas deberían ser objeto de un Presupuesto de beneficios fiscales en el ámbito de los Presupuestos anuales de la Seguridad Social, que persiga la misma finalidad que el Presupuesto de Beneficios Fiscales; es decir, como ha señalado Burgos Belascoáin, *ob. cit* respecto al Presupuesto de Beneficios Fiscales, ser una útil herramienta que informe de las cotizaciones sociales dejadas de recaudar por esta vía y de los sectores de cotizantes a los que beneficia, así como para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios concedidos, si fuera posible *ex ante*, pero, en todo caso, *ex post*, una vez adoptada la medida.

Las bonificaciones en la Seguridad Social a la contratación son objeto de crítica. Así, se ha propuesto “eliminar las bonificaciones a la contratación que se da a los empresarios, por entender que son un “peso muerto”, *que no influye en la contratación*. Ese dinero –dicen– debería destinarse a la formación”<sup>37</sup>. Para García Pérez<sup>38</sup>, “existe una amplia evidencia empírica de que las subvenciones a la contratación indefinida en España han tenido escaso éxito. Por ello, es crucial que la nueva medida no siga el mismo camino...”. Si existe esa amplia evidencia empírica, la pregunta es clara, ¿por qué no se reorientan las ingentes cantidades de recursos públicos destinados a ese fin?. TOHARIA *et al*<sup>39</sup> han señalado que “las políticas del mercado de trabajo, en general, y las políticas activas, en particular, deben verse sometidas a una evaluación sistemática y concienzuda... La evaluación de estas políticas resulta imprescindible no sólo porque a través de ella es posible conocer el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos sino también la eficiencia de los programas (es decir, si las acciones diseñadas y llevadas a la práctica tienen algún efecto *neto* sobre ciertos indicadores relacionados con el mercado laboral), lo cual es necesario para mejorar su diseño y lograr mejores resultados”.

Sobre la evolución del importe total del Presupuesto de Beneficios Fiscales durante el período 2000-2008, puede verse la contestación del Gobierno a pregunta escrita<sup>40</sup>:

“184/052795

(184) Pregunta escrita Congreso.

AUTOR: González Serna, Antonio (GS).

Respuesta:

La evolución del importe total del Presupuesto de Beneficios Fiscales (en adelante, PBF) durante el período 2000-2008 se recoge a continuación.

---

de carácter público (art. 33 CE), doctrina que es aplicable, a los efectos que aquí interesa, tanto a la materia tributaria como a la referida a las *cotizaciones a la Seguridad Social, toda vez que éstas, como hemos ya señalado, “son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas por un ente público (art. 31.3 CE), asimilables a los tributos, pues consisten en la entrega de una suma de dinero a un ente público para el sostenimiento de los gastos del Estado (en concreto, del Sistema de Seguridad Social) como consecuencia de la realización de un hecho revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE)”* (ATC 306/2004, de 20 de julio, FJ 4)”.

<sup>36</sup> Sobre este asunto véase, Ibáñez García, “El sistema impositivo de la Seguridad Social y la reserva de ley”. Diario *Hoy*, 25 de mayo de 1987. “¿Entra dentro del ámbito de la reserva de ley la determinación de los elementos esenciales o configuradores del sistema impositivo de la Seguridad Social, o forma parte de la potestad reglamentaria?”. *El Monitor. Revista de la Construcción*, n.º 1719, marzo 1990. “La Ley de Presupuestos para 1992. Hito de adaptación del sistema impositivo de la Seguridad Social al orden Constitucional”. *Gaceta Fiscal*, n.º 95, enero 1992. “La reserva de ley en materia de cotizaciones sociales”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 246, octubre-diciembre 1997. “La reserva de ley en materia de cotizaciones sociales. Nuevos avances”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 247, enero-marzo, 1998. Martínez Azuar, “Los principios constitucionales tributarios y la cotización empresarial a la Seguridad Social”. *Revista de Trabajo y Seguridad Social*. Centro de Estudios Financieros, n.º 168, marzo, 1997. “La naturaleza tributaria de la cotización obrera a la Seguridad Social”. *Impuestos*, n.º 17, septiembre, 1997.

<sup>37</sup> “Un grupo de cien economistas exige una reforma laboral”. *ABC*, 22 de abril de 2009. Véase la “Propuesta para la reactivación laboral en España”. [www.crisis09.es/propuestas/](http://www.crisis09.es/propuestas/).

<sup>38</sup> “¿Prestaciones por desempleo o incentivos a la contratación?”. *Expansión*, 15 de marzo de 2009.

<sup>39</sup> “El efecto de las bonificaciones de las cotizaciones a la Seguridad Social para el empleo en la afiliación a la Seguridad Social: un intento de evaluación microeconómica e institucional”. Universidad de Alcalá. Informe Final, diciembre de 2008. Visto en [elpais.com](http://elpais.com) el 8 de septiembre de 2009. En este diario aparece la noticia: “Un informe de Trabajo propone acabar con las ayudas para contratar. “Los contratos incentivados no han contribuido a la creación de empleo”, dice el estudio, que defiende tomar medidas más eficaces con ese dinero”.

<sup>40</sup> *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso*, n.º D 209, 27 de mayo de 2009.

Año	Importe PBF (millones euros)	Tasa interanual
2000	35.371,95	19,8 %
2001	37.252,02	5,3 %
2002	40.041,14	7,5 %
2003 (*)	35.600,49	-11,1 %
2004	37.931,61	6,6 %
2005	41.208,52	8,6 %
2006	48.345,25	17,3 %
2007	51.673,84	6,9 %
2008	52.917,19	2,4 %

(\*) La disminución del importe presupuestado en 2003 se debió al efecto de la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación autonómica aprobado en 2001, que supuso un incremento de la fracción cedida en el IRPF, pasando del 15 al 33 por 100, y de la cesión parcial del IVA (el 35 por 100) y de los Impuestos Especiales (el 100 por 100 o el 40 por 100 según el impuesto de que se trate). Dicho efecto se observó por primera vez en el PBF 2003.

Fuente: Memoria de Beneficios Fiscales (Ministerio Economía y Hacienda).

Las anteriores cifras constituyen previsiones elaboradas con motivo de la presentación de los respectivos Proyectos de Leyes de los Presupuestos Generales del Estado de cada año y que incluyen las estimaciones de los beneficios fiscales relativos a los siguientes tributos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuestos Especiales (desde 2003, sólo Alcoholes y Bebidas Derivadas e Impuesto sobre Hidrocarburos; con anterioridad, se incluían además Labores del Tabaco, Electricidad y Determinados Medios de Transporte) y determinadas tasas (Tráfico, judicial y seguridad aeroportuaria).

Se excluye del ámbito objetivo del PBF a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, los que están completamente cedidos, a las mismas y los tributos locales. Además, el ámbito geográfico es el territorio de régimen fiscal común, es decir, excluyendo los territorios forales. El criterio de cómputo es el de caja o momento en el que se produce la merma de los ingresos tributarios por la existencia de los beneficios fiscales. Madrid, 13 de abril de 2009.—El Secretario de Estado de Asuntos Constitucionales y Parlamentarios.”

## 5. LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Refiriéndose al principio de generalidad, Cazorla Prieto<sup>41</sup> señala que este principio “tiene que integrarse en su vigencia con otros principios constitucionales y con los “principios rectores de la política económica y social” incluidos en los artículos 39 y siguientes del texto constitucional. Fruto de la interpretación a que esto conduce es que en ocasiones a través de distintas técnicas fiscales (las exenciones, por ejemplo) se llegan a excepciones de principio de generalidad. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio y 96/2002, de 25 de abril) ha respaldado tales excepciones. *Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, con arreglo a esta misma jurisprudencia, la desigualdad de trato que entraña la exención o el beneficio fiscal ha de responder a fines de interés general, ha de contar con una justificación razonable y ha de ser proporcionada al fin que se persiga por medio de su establecimiento*”, pues, como han indicado Martín Que-

<sup>41</sup> Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Aranzadi, 2002.

ralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero<sup>42</sup>, “el principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser... vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero de 2005, declara inconstitucional la exención a favor de las Cajas de Ahorro, prevista en el artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, por vulnerar el principio constitucional de contribuir a los gastos públicos en términos de igualdad (artículos 14 y 31.1 CE).

Para el Tribunal:

“5. Debemos entrar, pues, en el estudio del primero de los vicios sustantivos que le imputa el órgano judicial, a saber, la desigualdad ante la ley (art. 14 CE) en los términos en que dicha norma ha sido interpretada por la doctrina del Tribunal Supremo.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3).

Pero aún debemos hacer una precisión más, pues el órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por *vulneración del principio de igualdad, pero ante la ley tributaria (art. 31.1 CE)*. Esta precisión es importante porque la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues *la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad* igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas). Desde esta perspectiva *la exención, como quiebra del principio de generalidad* que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, *es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen* (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), *quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica* (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando "se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sis-

---

<sup>42</sup> Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos, 2005.

tema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

6. La posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 9.7 del Decreto 3313/1966 se centra en la *atribución de un diferente trato a las cajas de ahorro respecto de las restantes entidades financieras* desde el punto de vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma igualitaria, al concederles la disposición cuestionada a aquéllas la exención en el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales también para su actividad puramente financiera o mercantil, y no sólo para su obra benéfica y monte de piedad.

Según lo expuesto, si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carece de una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión -como también así hace el Fiscal General del Estado- de que el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 estaría viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la Constitución española, no resulta compatible con su art. 14 en relación con el art. 31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla, al no servir a tales efectos la *justificación histórica* de su exclusivo carácter benéfico, con lo cual se convierte, no sólo en una norma inválida, sino también derogada [STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1 a)]. Y es así porque la justificación histórica del trato dispar a las cajas de ahorro (actividad principal benéfico-social sin ánimo de lucro) decae desde el momento en que su naturaleza adquiere un carácter eminentemente mercantil, pues si bien desde el Estatuto para las cajas generales de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 estas entidades empezaron a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose paulatinamente en su actividad a las restantes entidades financieras, como se ha visto, es a partir del Plan de estabilización económica de 1959 y de la Ley 2/1962, de 14 de abril, de bases de ordenación del crédito y la banca, cuando la normativa equipara a las cajas de ahorro con las restantes instituciones financieras, permitiéndoles el ejercicio de la actividad crediticia en condiciones de igualdad, pasando, en consecuencia, a ser su actividad principal, la económica, y la accesorio, la benéfico-social, lo que se veía confirmado por el Decreto 1838/1975, de 3 de julio, regulando la creación de cajas de ahorros y la distribución de los beneficios líquidos de estas entidades. Es patente, pues, que desde la inicial configuración de las cajas de ahorro como entidades benéfico-sociales se ha dado paso -en virtud del propio crecimiento y de la importancia actual de su actividad crediticia- a su consideración como entidades de crédito dentro del sistema financiero (STC 48/1988, de 22 de marzo, FJ 2), donde ya no son los fines que hoy persiguen principalmente benéficos o benéfico-sociales, "sino los propios de una entidad de crédito" (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 6 in fine), consecuencia del cambio cualitativo que han sufrido "al haberse transformado su inicial actividad crediticia de carácter benéfico (crédito barato a las clases menesterosas) en actividad crediticia sometida a las leyes del mercado comunes a ellas y a los demás intermediarios financieros" (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 7 in fine), para ser en la actualidad, y por lo que ahora importa desde la aprobación de la Constitución, finalmente, "entidades de crédito [que] se dedican a una actividad de especial delicadeza y riesgo no sólo para quienes la realizan sino también para quienes operan con ellas y para la estabilidad económica en general" (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 12). Por este motivo, *ni aunque se admitiera la ausencia de ánimo lucrativo que tienen estas "entidades financieras" por destinar parte de sus beneficios a la obra social, se alteraría la conclusión, pues tanto la entonces licencia fiscal como el impuesto sobre actividades económicas, son tributos que gravan el "mero ejercicio" de actividades económicas* (así se definía en el art. 4.1 del Decreto 3313/1966 y así se prevé, aún, en el actual art. 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales), siendo la actividad mercantil de las cajas de ahorro una actividad económica de carácter empresarial.



En consecuencia, si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados -en principio- a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, es patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de "todos" de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece. De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde "tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6), la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el *Derecho comunitario*, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto ex art. 93 CE desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, que consideró *contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen "en una situación más favorable que a otros contribuyentes"*, y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscitado, versaba precisamente sobre legislación española (la Ley 13/1971), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito.

7. De todo lo expuesto se puede concluir que la exención prevista en el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, es contrario a la Constitución sólo en la medida en que es aplicable a la parte mercantil de las cajas de ahorro y, por tanto, no se limita -como expresamente señalaría luego el art. 24.1 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre- "a los Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas". Siendo inconstitucional la disposición cuestionada en los términos citados, por vulnerar el principio constitucional de contribuir a los gastos públicos en términos de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), resulta innecesario entrar a conocer de las restantes vulneraciones que el órgano judicial imputa a la norma cuestionada".

Esta sentencia resulta de gran interés por, aparte de interpretar los principios constitucionales en el orden tributario, poner de manifiesto que la ausencia de una revisión periódica de la justificación de la pervivencia de los gastos fiscales lleva al mantenimiento -por la simple inercia- de beneficios fiscales carentes de justificación, con quiebra de los referidos principios constitucionales.

Asimismo, el argumento *obiter dictum* empleado por el Tribunal Constitucional al referirse al Derecho comunitario de protección de la competencia es muy pertinente pues, a mi entender, si los beneficios fiscales pueden tener una justificación basada en los principios rectores de la política económica y social, encuentra un límite claro en el principio de *libertad de empresa*. Como se subrayó en la exposición de motivos de la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la competencia, "la competencia representa un elemento consustancial al modelo de organización económica de nuestra sociedad y constituye, en el plano de las libertades individuales, la primera y más importante forma en que se manifiesta el ejercicio de la libertad de empresa. *La defensa de la competencia, por tanto, de*



acuerdo con las exigencias de la economía general, ha de concebirse como un mandato a los poderes públicos que *entronca directamente con el artículo 38 de la Constitución*. Asimismo, el Consejo de Estado<sup>43</sup> señaló que la competencia es “el principio rector de toda economía de mercado”, bien jurídico protegido, indispensable para asegurar la concurrencia en libertad de los elementos personales implicados en él e indirectamente de los legítimos intereses perseguidos por éstos.

## 6. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, contenía las siguientes disposiciones:

“Artículo 10.

Se regularán, en todo caso, por Ley :

- a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

Artículo 14.

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 Economía y Hacienda haya expuesto al Gobierno en memoria razonada:

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 a las Cortes.

Artículo 15.

Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente 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 Economía y Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir.”

Refiriéndose a esta ley, Fernández Espinosa<sup>44</sup> ha señalado que la misma “mostraba una *concepción más excepcional de los Gastos Fiscales*, puesto que exigía que en todo proyecto de Ley por el que se propusiera su establecimiento, modificación o prórroga se elaborara una Memoria previa por el Ministro de Hacienda en donde se razonara la finalidad del beneficio tributario y la previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos, que se uniría al Proyecto de Ley para su presentación a las Cortes”. Para esta autora, el carácter de los Gastos Fiscales “debe ser coyuntural (no estructural). Esta excepción al principio de vigencia indefinida de las normas se contemplaba expresamente en la anterior LGT, señalando un período máximo de 5 años salvo que se estableciese expresamente cosa. No obstante, aunque legalmente no se recoja esta nota, desde el punto de vista hacendístico es consustancial al concepto mismo de Beneficio Fiscal...”

<sup>43</sup> “Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Defensa de la Competencia”. Recopilación de Doctrina Legal, 1988.

<sup>44</sup> “Los beneficios fiscales y su control externo”. *Auditoría Pública*, n.º 35 (2005).

Banaclóche<sup>45</sup>, refiriéndose también al artículo 15 de la LGT de 1963, elogia esta disposición, señalando que es “toda una lección de política fiscal y de seguridad jurídica. Hay incentivos fiscales que, como excepción al régimen general de tributación previsto en las leyes reguladoras de los impuestos, tienen su justificación en una situación transitoria. *Pero, incluso los beneficios tributarios que se consideren plenamente justificados a la vista de la regulación del correspondiente impuesto, deben ser objeto de consideración periódica aunque sea para confirmar su procedencia.* Y, en aquellos tiempos preconstitucionales, se garantizaba la seguridad jurídica reconociendo la existencia de derechos adquiridos en el ámbito de la tributación”.

Este autor relata la experiencia de una comisión creada en el año 1974 para reflexionar sobre todas las exenciones y bonificaciones vigentes. Refiriéndose a los avances que supuso la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, señala que “a cambio de estos avances, se produjo lo indeseable: 22 regímenes especiales que, con los años, aún han aumentado su número. *Se han multiplicado los incentivos fiscales*”.

## 7. LA DESNATURALIZACIÓN DE LAS FIGURAS TRIBUTARIAS

La proliferación de beneficios fiscales en determinados tributos hace que éstos se desnaturalicen y contravengan el principio constitucional de generalidad, produciéndose así la necesidad de la supresión del propio impuesto. Esto se ha puesto de manifiesto de forma destacada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>46</sup>.

Como señalara Checa González<sup>47</sup>, “la disparidad de regulación normativa entre el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable en Territorio Común y el exigible en los Territorios Forales origina, al ser esta última mucho más benigna y favorable para los residentes en tales zonas del territorio español, sobre todo, además, en aquellos aspectos más relevantes para la economía productiva como son, por ejemplo, en los referidos a la transmisión de los negocios familiares, un evidente agravio comparativo para los residentes en el resto de España, que ante ello están emprendiendo el camino, antes subrepticamente y ahora a las claras, de intentar conseguir la residencia en los territorios forales para así beneficiarse de las ventajas fiscales que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ese cambio conlleva.

Ello propicia, además, un efecto inducido, de considerable alcance recaudatorio, en relación con aquellos tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio y, sobre todo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exigibles, también por obligación personal de contribuir, en función de la noción de residencia fiscal, ya que al cambiar de residencia ello implica el abono de estos dos impuestos citados a las Diputaciones Forales, generándose así una importante fuga de recursos fiscales en perjuicio del Estado.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones genera una muy escasa recaudación tributaria en Territorio Común, siendo la misma mucho menor aún en los Territorios Forales como consecuencia de lo que se acaba de indicar: la existencia de amplios y numerosos beneficios fiscales establecidos en este tributo en la normativa vigente en estos últimos territorios”.

Los efectos de los numerosos beneficios fiscales establecidos en este tributo por las Comunidades Autónomas han sido encuadrados por Quintas Bermúdez<sup>48</sup> dentro de las políticas de *tax shopping*. “El fenómeno del *tax shopping* irrumpió con fuerza en la década de los ochenta, princi-

---

<sup>45</sup> “Incentivos fiscales”. *Impuestos*, n.º 1, enero 2009.

<sup>46</sup> Sobre el Impuesto sobre el Patrimonio véase, Enciso De Yzaguirre, “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 12/09.

<sup>47</sup> *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons/IDELCO, 1996.

<sup>48</sup> “La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 303, junio 2008.

palmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Básicamente, consistía en la utilización del impuesto como un factor para que las empresas ubicasen sus inversiones, su actividad y/o su domicilio en un territorio determinado, buscando la optimización de su beneficio neto (después de impuesto).

En una visión más profunda, puede apreciarse que este planteamiento se asienta sobre dos ideas nada nuevas:

- El impuesto es una cuota o precio que debe pagarse por la adquisición de las ventajas jurídicas, sociales y económicas que supone la pertenencia a una sociedad (teoría roussoniana del “contrato social”).
- Para un nivel dado de ventajas, la decisión más eficiente del contribuyente es aquella que minimice su precio (teoría del *homo oeconomicus*).

Para este autor, el proceso de *tax shopping*, en el caso concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede ser el impulso final para su revisión o supresión.

Refiriéndose al caos normativo provocado por “*la competencia fiscal*” entre Comunidades Autónomas en lo que respecta a este impuesto, López Casanovas y Durán-Sindreu Buxadé<sup>49</sup> han señalado que “la actual regulación del ISD provoca notables vulneraciones del principio de igualdad”. “El efecto que en la mayoría de las CCAA tienen las modificaciones introducidas en el ISD, modalidad “sucesiones”, es similar a su práctica supresión... El elemento “común” utilizado para conseguir la práctica eliminación del ISD, modalidad sucesiones, es el de ejercer su capacidad normativa en materia de bonificaciones, salvo en el caso de Cantabria, en el que se ha limitado, de hecho, a los coeficientes reductores...”

Es decir, como hemos apuntado anteriormente, la desnaturalización del tributo, dejarlo sin contenido.

Respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, Cabrillo<sup>50</sup> señala que el mismo no es equitativo, “porque no consigue esa distribución de la renta y la riqueza, que es uno de sus presuntos objetivos. A diferencia de lo que a primera vista podría pensarse, no es éste un tributo que pagan “los ricos”, que tienen formas perfectamente legales para evitarlo en buena medida, sino un impuesto que afecta especialmente a las clases medias...”. Para Simón Acosta<sup>51</sup>, refiriéndose a los cambios producidos en este impuesto, “en el año 1993 se le inoculó un virus letal disfrazado como “exención de los útiles de trabajo”. Una exención que dejó fuera del impuesto a las empresas familiares, a las participaciones societarias significativas y a las conocidas fiscalmente como sociedades holding, es decir, el impuesto dejó de molestar a las grandes fortunas. A partir de ese momento el impuesto quedó tocado de muerte porque no es tolerable que sólo lo sufran los patrimonios medianos y pequeños”. Este autor explica, asimismo, la razón por la que no se deroga lisa y llanamente el impuesto: “Si se deroga el impuesto, cualquier Comunidad Autónoma podrá reimplantarlo como tributo propio porque todas pueden establecer impuestos sobre hechos imponible no gravados por el Estado. Para evitarlo, el Estado va a optar por suprimir el impuesto sin suprimirlo, creando una bonificación general del 100 por 100 de la cuota y suprimiendo la obligación de declarar y liquidar. Es decir, el impuesto sigue existiendo y es campo vedado a la imposición propia de las Comunidades Autónomas porque sigue siendo un impuesto estatal, aunque sea un impuesto que no exigirá a nadie: ¿alguien puede creer que seguirá siendo un hecho imponible gravado por el Estado?”<sup>52</sup>.

Otro aspecto a destacar son las graves distorsiones que los beneficios fiscales, particularmente las exenciones, provocan en determinados impuestos. Así, en el Impuesto sobre el Valor

<sup>49</sup> “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”. Indret, enero de 2008.

<sup>50</sup> “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Crece el consenso para acabar con un tributo obsoleto, no equitativo e ineficiente”. *Papeles Faes*, n.º 58, 13 de diciembre de 2007.

<sup>51</sup> “Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”. Legaltoday.com, 4 de septiembre de 2008.

<sup>52</sup> En el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados, Serie A)* del 5 de septiembre de 2008, puede verse el “Proyecto de Ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria”.

La argumentación de este autor puede ser apoyada con lo que dice el documento “Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2009”, donde puede leerse que ante la presumible supresión del gravamen de este impuesto “lo que supone, por las razones anteriormente expuestas, que ya no se realizará su declaración anual a partir de 2009 y, por consiguiente, sus beneficios fiscales quedan excluidos del PBF 2009”.

Añadido, la existencia de determinadas exenciones genera el fenómeno del “IVA oculto”, que, como ha reconocido la propia Comisión Europea, en un impuesto de naturaleza transparente, provoca el *efecto cascada* contrario a la propia dinámica del tributo. Iguales críticas, desde el principio de neutralidad que rige el impuesto, pueden verse sobre los *gravámenes perversos* que ciertas Comunidades Autónomas han ideado para disuadir al sujeto pasivo que pretende renunciar a la exención en el impuesto<sup>53</sup>.

En la declaración “Una reflexión abierta: crisis, ética, moral y valores”<sup>54</sup>, firmada por sesenta y dos intelectuales, entre los que se encuentran varios catedráticos y expertos en materia financiera y tributaria, puede leerse:

“4. La crisis financiera es un reflejo de este deterioro. La fiscalidad, también. La insistencia en hacer justicia a través de los ingresos olvidando el necesario rigor en el control y austeridad del gasto, *desfigurando incluso el propio sistema tributario con privilegios fiscales indiscriminados y normas no siempre justas*, es un vivo ejemplo del mismo”.

## 8. BENEFICIOS FISCALES Y DERECHO DE LA COMPETENCIA

Fernández Farreres<sup>55</sup> ha señalado que “las ayudas públicas son uno de los principales instrumentos de los que en la actualidad se sirven los poderes públicos para intervenir en la economía. Las ayudas públicas (comprensivas de una amplísima variedad de técnicas: subvenciones, anticipos, avales, *beneficios fiscales con fines extrafiscales*, etc.) operan, en efecto, como efectivas técnicas interventoras que interfieren y condicionan el normal desarrollo del mercado y de la competencia...”. Respecto a las ayudas públicas en tiempos de crisis, el Presidente de la Comisión Nacional de la Competencia, Berenguer Fuster<sup>56</sup>, ha escrito que “si bien es cierto que, a nivel europeo, se ha producido una situación de excepcionalidad en el control de ayudas públicas que pudiera distorsionar el juego competitivo, también es cierto que esta situación ha respondido al riesgo sistémico que un posible colapso de parte del sistema financiero pudiera suponer para las economías europeas. En todo caso, esta situación de excepcionalidad debe ser transitoria y reversible de forma que no dañe irremediamente el funcionamiento de los mercados”.

Como hemos visto, el propio Tribunal Constitucional (STC 10/2005, de 20 de enero de 2005) ha sentado que

“Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el *Derecho comunitario*, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto ex art. 93 CE desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, que consideró *contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen "en una situación más favorable que a otros contribuyentes"*, y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscita-

<sup>53</sup> Véase, Ibáñez García, “Las exenciones limitadas en el IVA. Principio de neutralidad y simplificación del Impuesto”, *Data-diar.com*, Mayo 2000. “El coste del principio de neutralidad (en el IVA) en la Comunidad de Madrid”. *Data-diar.com*, julio 2000.

“Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 226, noviembre 2003. “El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 4, julio/agosto 2008. Para Martín Fernández (“Coyuntura económica y medidas tributarias”. *Cinco Días*, 25 de septiembre de 2008), “el juego de este tributo —el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados— con el IVA hace que represente un sobrecoste que, en muchas ocasiones, es contrario frontalmente al Derecho comunitario (ejemplo: exigencia de tipos incrementados en la modalidad de actos jurídicos documentados cuando se produce una renuncia a la exención en el IVA)”.

<sup>54</sup> *Expansión*, 20 de abril de 2009.

<sup>55</sup> “De las ayudas públicas”, en la obra colectiva *Comentario a la Ley de Defensa de la Competencia*. Thomson/Civitas, 2008.

<sup>56</sup> “Competencia en tiempos de crisis”. *El País/Negocios*, 12 de abril de 2009.

do, versaba precisamente sobre legislación española (la Ley 13/1971), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito<sup>57</sup>.

En el año 1992 propuse<sup>58</sup>

“... aprovechando la reforma en marcha de la Ley General Tributaria, dicho precepto (artículo 14 LGT) debería ser completado de la siguiente forma:

- La Memoria razonada a que se refiere el artículo debe contener, de forma preceptiva, un informe emitido por el Tribunal de Defensa de la Competencia, en el que se detalle si el establecimiento, modificación o prórroga de una exención, bonificación, tipo impositivo reducido o desgravación tributaria puede ser constitutiva de una ayuda de Estado incompatible con un régimen de libre competencia dentro del Estado español y si dicha ayuda puede vulnerar la normativa sobre ayudas de la CE.
- Asimismo, como expuso el Círculo de Empresarios (Impuestos y Gasto Público en un contexto de internacionalización, 20/7/89), dicho artículo ha de ser completado exigiendo el debido detalle en el proyecto anual de Presupuestos del Estado en cuanto al destino y justificación de todos y cada uno de los beneficios fiscales que subsisten.

Dichas modificaciones coadyuvarían a un mejor control de las ayudas de Estado de carácter fiscal establecidas por nuestro ordenamiento y a dotar a nuestra legislación sobre defensa de la competencia de un mecanismo adecuado al respecto, pues como expuso el Consejo de Estado en su dictamen sobre el anteproyecto de Ley de Defensa de la Competencia, “una materia compleja como la de las ayudas públicas, aún desde los principios de libertad de mercado y defensa de la competencia, reclamaría una regulación más completa que la brindada por la Ley”.

Como puede verse, respecto a la Ley General Tributaria de 1963, las sucesivas reformas no han hecho más que prescindir de los mecanismos de control y justificación contenidos en el artículo 14 de dicha Ley. Paradójicamente parece que la regulación de 1963 es más acorde con los objetivos constitucionales que la actual.

Aparicio Pérez y Álvarez García<sup>59</sup> han señalado que “no hay ahora aquí tampoco que olvidar que en el ejercicio de la potestad tributaria de los distintos entes que la detentan han de observarse igualmente, los principios informadores en el ámbito fiscal de la Comunidad Económica Europea, en especial, los que constituyen el respeto a las libertades básicas fundamentales indicadas. Uno de los peligros del mercado único europeo es la aparición de procesos de competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros, de ahí la necesidad de sujeción rigurosa tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas de no utilizar sus potestades tributarias en dicho sentido de tal modo que la libre competencia no sea falseada ni por los operadores económicos ni por los indicados entes territoriales”. “La existencia de regímenes especiales por razón del territorio, especialmente los regidos por el régimen de Convenio y de Concierto, en sí mismo ni vulneran la Constitución ni contradicen el Orden jurídico fiscal de la Comunidad Europea, eso sí, siempre que respeten los principios fiscales establecidos en uno y otro Ordenamiento, en particular, los principios de respeto al interés general, igualdad, no discriminación, solidaridad y libertad de empresa”.

Como ejemplo de beneficios fiscales considerados ayudas estatales contrarias al Derecho comunitario son los establecidos en el Impuesto sobre Sociedades por los Territorios Históricos Vascos<sup>60</sup>. De gran interés resultan las sentencias de 9 de septiembre de 2009 del Tribunal de Primera Ins-

<sup>57</sup> Sobre el asunto de las Ayudas de Estado y el Derecho comunitario puede verse, entre otros:

Ibáñez García, “Implicaciones del Tratado CEE en la soberanía de los Estados miembros para regular sus propios sistemas impositivos”. *Gaceta Jurídica de la CEE y de la Competencia*, n.º 119, enero 1993.

Cárdenas Ortiz, *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario*. Inv. Jurídica n.º 3/03. Instituto de Estudios Fiscales.

Calderón Patier y González Lorente, “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”. *Crónica Tributaria*, n.º 115/2005.

<sup>58</sup> “El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Defensa de la Competencia”. *Diario Expansión*, 17 de agosto de 1992.

<sup>59</sup> “Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas”. Instituto de Estudios Fiscales. *DOC*. N.º 6/09.

<sup>60</sup> Véanse entre otros, Ruiz Garijo, “¿Un nuevo y definitivo “no” del TJCE a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos Vascos?. Comentario a la STJCE de 26 de diciembre de 2006 (As. Acumulados C-485/03 a C-490/03, Comisión vs. España)”. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 276, enero 2008. Delgado Sancho, “Concierto económico y

tancia de las Comunidades Europeas, recaídas en los asuntos T-30/01 y otros, T-227/01 y otros y T-230/01 y otros, por las que confirma las Decisiones de la Comisión en las que ciertas medidas vascas de reducción de impuestos se calificaron de ayudas estatales incompatibles con el Mercado Común. Sin embargo, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06)<sup>61</sup>, relativa al tipo impositivo (en el impuesto sobre sociedades) inferior al general del Estado español fijado por las administraciones fiscales vascas, precisa los criterios que permiten verificar, en materia de ayudas de Estado, la autonomía institucional, de procedimiento y económica de una entidad territorial con relación al poder central. Para el tribunal, es necesario verificar, en particular, si el cálculo y el proceso de fijación del importe de las transferencias financieras entre administraciones pueden tener como efecto compensar el coste de la medida territorial y examinar si tal medida puede implicar compensaciones ocultas, en cuyo caso tal medida tributaria supondría una ayuda de Estado ilegal. Según el Tribunal de Justicia:

“El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1.”

Esta sentencia viene a clarificar el asunto planteado desde la óptica del Derecho comunitario, pero, a nuestro entender, queda sin resolver el mismo asunto en lo que concierne al Derecho nacional desde la óptica de la *unidad de mercado*<sup>62</sup>, pues no puede soslayarse que en materia de Impuesto sobre Sociedades las Comunidades Autónomas de régimen común no tienen capacidad normativa. Como sentó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 96/2002, de 25 de febrero de 2002:

“12. Conforme a lo dicho, la medida incorporada a la Disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art.

---

ayudas de Estado (Comentario a la STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06...)” *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 315, junio 2009.

<sup>61</sup> Refiriéndose a esta sentencia, el editorial del diario *Cinco Días*, del 12 de septiembre de 2008 (“Sentido común en fiscalidad”), dice: “El Gobierno vasco, que ayer recibió con euforia la sentencia, también debe extraer dos lecciones adicionales. La primera, que el ordenamiento actual, incardinado con la legislación comunitaria, permite de sobra, en contra de lo que a veces proclama, que la comunidad autónoma desarrolle completamente sus atribuciones, incluida la fiscal. Y segunda, que dentro de ese ordenamiento no tiene cabida la competencia fiscal desleal, intentada con regímenes selectivos como las vacaciones fiscales, destinadas expresamente a arrebatar empresas a otros territorios. Los mismos jueces cuya sentencia se celebra hoy dictaron repetidas veces contra ese tipo de regímenes. Y sus sentencias exigiendo la devolución de las ayudas siguen, por cierto, sin acatarse. En un Estado de derecho, como España y el resto de los socios de la UE, la justicia se respeta siempre. Cuando se gana, como ayer el País Vasco, y también cuando se pierde”. Véase también, Madero, C. y Barberá, A., “Autonomía fiscal y disciplina comunitaria”. Diario *El Mundo*, suplemento Negocios, 30 de noviembre de 2008.

<sup>62</sup> Sobre unidad de mercado y fiscalidad véase, entre otros:

Barreiro Fernández, Berruguete Revuelta y Sagarna Del Amo, “Unidad de mercado y fiscalidad”. *Gaceta Fiscal*, n.º 197, abril 2001.

Consejo Económico y Social (español). *Informe sobre unidad de mercado y cohesión social*. 28 de junio de 2000.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2004. Recurso n.º 8648/1999.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Recurso n.º 7893/1999.

139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, "es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos" (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4). *No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas."*

Para el Derecho comunitario los beneficios fiscales establecidos por los Estados miembros entran dentro de la categoría de ayudas de Estado<sup>63</sup>, ya que suponen la renuncia a ingresos tributarios por parte de la Hacienda Pública, pudiendo ser considerados ilegales, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE si la medida confiere una ventaja económica al favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías mediante recursos del Estado y si tal ventaja falsea o amenaza falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Actualmente la Comisión Europea tiene abierto un procedimiento contra España por considerar Ayuda de Estado la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes<sup>64</sup>. Para el ex ministro de Hacienda Montoro Romero<sup>65</sup>, difícilmente puede argumentarse, como pretende Bruselas, que la deducción de la amortización del fondo de comercio financiero atente contra la competencia.

Sobre el régimen fiscal de las *cooperativas*<sup>66</sup>, la Comisión Europea solicitó a Italia información sobre los regímenes fiscales más beneficiosos que se aplican a las cooperativas del sector de la venta al por menor y de la distribución, así como del sector bancario en Italia, tras recibir diversas denuncias. Tras este procedimiento de investigación formal, la Comisión pretende aclarar si los regímenes en cuestión son compatibles con la normas del Tratado relativas a las ayudas estatales y garantizar que lo sean en el futuro, ya que estos regímenes estaban vigentes antes de la entrada en vigor del Tratado CE. Concretamente la Comisión analiza la deducción de beneficios sujetos a las

<sup>63</sup> Es de interés la Comunicación de la Comisión Europea "relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales". Bruselas, 22 de septiembre de 2008. Esta Comunicación forma parte del denominado *soft law*. Véase, Ibáñez García. "Notas sobre el *soft law*". *Actualidad Administrativa*, n.º 8, abril 2008.

<sup>64</sup> Véase al respecto:

La "Invitación a presentar observaciones, en aplicación del apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE". *Diario Oficial de la Unión Europea*, C 311. 21 de diciembre de 2007.

Comunicado de Prensa de la Comisión Europea de 10 de octubre de 2007 (IP/07/1469): "Ayudas estatales: La Comisión inicia una investigación formal sobre un régimen fiscal español para la adquisición de empresas extranjeras".

Sobre el control comunitario de las ayudas de Estado, véase, entre otros, Rodríguez Curiel, "Algunas características del control comunitario de las ayudas de Estado". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 4, julio-agosto 2008.

<sup>65</sup> "Soberanía fiscal y ayudas de Estado". *Diario Expansión*, 19 de octubre de 2007. Sobre este asunto véase también, Calvo y Pastoriza, "Procedimiento de investigación formal de ayudas de Estado vs deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero". *Estrategia Financiera*, n.º 246, enero 2008.

<sup>66</sup> Comunicado de Prensa de la Comisión Europea del 17 de junio de 2008 (IP/08/953). Sobre la defensa del régimen fiscal de las cooperativas puede verse: "Política Europea sobre fiscalidad de cooperativas: bases para una estrategia". *Position paper*. Enero 2006. European Foundation for Public Policies. EZAI ([www.ezai.coop](http://www.ezai.coop)). El 21 de mayo de 2008, el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) presentó en el Congreso de los Diputados una "Solicitud de creación de una Subcomisión, en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda, para el fomento de la economía social", en la que se señala como una necesidad un "régimen fiscal más favorable y estable". (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, n.º D-25, de 3 de junio de 2008). En el diario *Cinco Días* del 13 de octubre de 2008 aparece la noticia: "Las empresas de economía social reclaman ayudas fiscales". Véase, asimismo, el documento de CEPES (Confederación Empresarial Española de la Economía Social): "Empresas relevantes de la Economía-Social 2007-2008".



reservas, la deducción de los excedentes reservados a los miembros de la cooperativa y las reducciones fiscales de los intereses de los depósitos a corto plazo otorgados a los miembros. Las autoridades italianas deberán analizar las ayudas incompatibles que podrían implicar estos regímenes y establecer así un diálogo con la Comisión. Los demás grupos interesados también pueden presentar sus observaciones.

Según informó el diario “El economista” (19 de junio de 2008), la Comisaria europea de la Competencia, Neelie Kroes, consideró “de manera preliminar, ilegales las ayudas a *cooperativas grandes*, a las que reprocha que obtengan beneficios no limitados a las transacciones con sus socios, y que operen en el mercado como el resto de las compañías”.

Las dudas sobre la adecuación a las normas de defensa de la competencia del régimen fiscal privilegiado de las empresas cooperativas no son nuevas. Con fecha 24 de septiembre de 1990 remití al entonces Vicepresidente de la Comisión Europea y Comisario encargado de la política de Competencia, Sir Leon Brittan, mi estudio “*El tratamiento fiscal de las cooperativas y las normas del Derecho de la competencia*”<sup>67</sup>. El Vicepresidente, con fecha 23 de octubre de 1990, agradeció el envío e indicó: “Esta cuestión, cuyo alcance está muy bien planteado, no nos es desconocida. Los problemas que plantea deben analizarse en el marco de la distinción entre medidas generales de la economía y ayudas de Estado. Esta distinción es objeto de una atención continua por parte de la Comisión. El contenido de su estudio nos ayudará en esta tarea y especialmente para descubrir cualquier falseamiento del libre juego de la competencia”.

En mi opinión, el régimen fiscal de las cooperativas<sup>68</sup> debe analizarse teniendo en cuenta su naturaleza mercantil, comparándolo con el de las demás empresas –con independencia de su forma jurídica– que operan en el mercado (véase la STC 10/2005 antes citada sobre exención a favor de las Cajas de Ahorro)<sup>69</sup>.

Como señaló Galgano<sup>70</sup>,

“El movimiento cooperativo organizado se propone también incidir sobre el mercado: ejercitar, con la competencia a las empresas capitalistas<sup>71</sup> o con la creación de infraestructuras económicas, el desarrollo de determinados sectores productivos o de determinadas áreas territoriales.

Las cooperativas son sociedades pese a que la noción general de sociedades se adapta mal a ellas, caracterizadas como están por un fin mutualístico y no lucrativo o, por lo menos, por un fin preferentemente mutualístico y, por tanto, preferentemente no lucrativo. Ha sucedido también que las cooperativas, surgidas como figuras antagónicas a la empresa capitalista en forma de sociedad lucrativa, han llegado a ser una especie más del mismo género al cual pertenecen las sociedades lucrativas; y, de un género que, como lo define el Código civil (italiano / y en la misma tendencia la ley española), incluye en sí el fin de la división de las ganancias, o sea el fin del beneficio típico de la empresa capitalista. *La cooperativa se presenta como una especie de sociedad de capitales modificada por algunos elementos diferenciales, que tienden a adaptar la estructura a la consecución del fin mutualista.*

Los retornos distribuidos por las cooperativas no se confunden con los beneficios distribuidos por las sociedades lucrativas, aunque unos y otros presentan la característica común externa de ser sumas de dinero periódicamente repartidas entre los socios. Los beneficios representan una remuneración del capital, y son repartidos entre los socios en proporción al capital aportado por cada uno de ellos; los retornos son, en cambio, el equivalente monetario de la ventaja mutualista:... en las cooperativas de

<sup>67</sup> Mencionado estudio mereció un accésit en el “Premio Nacional 1990 Gaceta Fiscal de Artículos Doctrinales Tributarios”.

<sup>68</sup> Sobre el tratamiento en España de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades véase, *Memento Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Francis Lefebvre, 2008.

<sup>69</sup> Estas observaciones las remití el 25 de julio de 2008 a la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea a efectos de que se tuvieran en cuenta en la investigación a que se refiere el Comunicado de Prensa IP/08/953.

<sup>70</sup> *Las instituciones de la economía capitalista*. Ariel Derecho, 1990.

<sup>71</sup> Parece obvio que esa competencia ha de darse en condiciones de igualdad y ajustarse a las mismas reglas de competencia que el resto de las empresas.



trabajo, sumas entregadas a los socios como complemento del menor salario recibido respecto a los ingresos netos de la sociedad.

El aspecto económicamente más relevante de la tendencia expansiva del fenómeno cooperativo es, sin embargo, producido por la formación de cooperativas entre los propios empresarios. Tales son, por ejemplo, las cooperativas constituidas entre empresarios agrícolas para la transformación o la venta de sus productos: *éstas sustituyen, o se colocan en posición de competencia*, a las tradicionales empresas industriales que utilizan productos agrícolas como materias primas (industrias azucareras, conservas, vinícola, etc), o sustituyen al comerciante al por mayor y al exportador de productos agrícolas. Tales son, también, las cooperativas entre detallistas para obtener sus suministros en sustitución del mayorista intermediario, del productor de las mercancías; las cooperativas entre artesanos industriales para la exportación de sus productos.

En estos últimos casos la cooperación ofrece un aspecto peculiar que, por lo menos a primera vista, parece separarse del originario espíritu mutualístico. Los socios empresarios tienden, a través de la organización cooperativa, a conseguir una ventaja que, precisamente, se concreta en un *mayor beneficio*: la cooperativa constituida para la transformación industrial o para la exportación de los productos agrícolas adquirirá los productos de los agricultores-socios por un precio superior al practicado por el industrial o por el exportador; y permitirá, por tanto, a los socios obtener, cada uno para su empresa, un mayor beneficio; los detallistas que gestionan, unidos en cooperativa, una actividad sustitutiva del intermediario mayorista obtienen también mayor beneficio, ya que podrán retener para sí, y no entregar al mayorista, una parte del precio al por menor de las mercancías.

Al fin propio de cada cooperativa, de obtener una ventaja económica para sus socios, se añade un objetivo ulterior, que trasciende a cada una de las cooperativas y tiende a presentarse como un fin más general del movimiento cooperativo. Las conexiones que existen entre las distintas cooperativas, su organización colectiva en consorcio y, además, en asociaciones nacionales, tendentes, unas, a coordinar las respectivas actividades de empresa y otras, a trazar la política económica y social más general del movimiento cooperativo, hacen posible la consecución de un proyecto más vasto: aquél de actuar, a nivel local y a nivel nacional, como verdadero y propio instrumento de política económica, y de una política económica que quiere ser alternativa respecto a la perseguida por la clase empresarial capitalista”.

En España, las competencias en materia de ayudas públicas de la Comisión Nacional de la Competencia vienen establecidas en el artículo 11 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia:

“*Artículo 11. Ayudas públicas.*

1. La Comisión Nacional de la Competencia, de oficio o a instancia de las Administraciones Públicas, podrá analizar los criterios de concesión de las ayudas públicas en relación con sus posibles efectos sobre el mantenimiento de la competencia efectiva en los mercados con el fin de:

- a) Emitir informes con respecto a los regímenes de ayudas y las ayudas individuales.
- b) Dirigir a las Administraciones Públicas propuestas conducentes al mantenimiento de la competencia.

2. En todo caso, la Comisión Nacional de la Competencia emitirá un informe anual sobre las ayudas públicas concedidas en España que tendrá carácter público en los términos previstos en el *artículo 27.3.b de la presente Ley*.

3. A los efectos de la realización de los informes y propuestas previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo, el órgano responsable de la notificación a la Comisión Europea deberá comunicar a la Comisión Nacional de la Competencia:

- a) Los proyectos de ayudas públicas incluidos en el ámbito de aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE, en el momento de su notificación a la Comisión Europea.

b) Las ayudas públicas concedidas al amparo de Reglamentos comunitarios de exención, así como los informes anuales recogidos en el artículo 21 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, en el momento de su notificación a la Comisión Europea.

La Comisión Nacional de la Competencia habilitará los mecanismos de información y comunicación necesarios para que la información recibida esté a disposición de los órganos de Defensa de la Competencia de las Comunidades Autónomas.

4. Sin perjuicio de lo anterior, la Comisión Nacional de la Competencia podrá requerir cualquier información en relación con los proyectos y las ayudas concedidas por las Administraciones públicas y, en concreto, las disposiciones por las que se establezca cualquier ayuda pública distinta de las contempladas en los apartados a) y b) del punto anterior.

5. Los órganos de Defensa de la Competencia de las Comunidades Autónomas podrán elaborar, igualmente, informes sobre las ayudas públicas concedidas por las Administraciones autonómicas o locales en su respectivo ámbito territorial, a los efectos previstos en el apartado 1 de este artículo. Estos informes se remitirán a la Comisión Nacional de la Competencia a los efectos de su incorporación al informe anual. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de las funciones en este ámbito de la Comisión Nacional de la Competencia.

6. Lo establecido en este artículo se entenderá sin perjuicio de los *artículos 87 a 89 del Tratado de la Comunidad Europea* y del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, y de las competencias de la Comisión Europea y de los órganos jurisdiccionales comunitarios y nacionales en materia de control de ayudas públicas”.

En el documento de la Comisión Nacional de la Competencia *Plan de lanzamiento de la CNC (2007-2009)* puede leerse como una de las actuaciones previstas para dicho período:

“Elaborar, en cumplimiento del mandato legal, un informe sobre las *ayudas públicas concedidas en España* que puedan tener consecuencias severas para el mantenimiento de la competencia en los mercados, atendiendo a las prioridades sectoriales de la CNC y al alcance y magnitud de las ayudas. Con este fin se establecerán mecanismos de colaboración con el Ministerio de Asuntos Exteriores para el intercambio de información sobre ayudas notificadas a la Comisión Europea y se comenzará a formalizar un registro telemático de ayudas públicas que facilite el intercambio de información entre las administraciones públicas concedentes de las ayudas y la CNC”.

La nueva regulación sobre el control de las ayudas públicas ha mejorado en relación con la anterior Ley de Defensa de la Competencia (Ley 16/1989). Como señalé con anterioridad<sup>72</sup>, la anterior regulación “a nuestro juicio de forma negativa, deja al arbitrio del Gobierno –quien generalmente concede las ayudas- el control sobre las ayudas públicas, en vez de dejarlo en manos de los órganos encargados de vigilar la competencia.

A estimación del Consejo de Estado, una materia compleja como la de las ayudas públicas, aún desde los principios de libertad de mercado y defensa de la competencia, reclamaría una regulación más completa que la brindada por la Ley.

Respecto de las ayudas públicas (estatales o de otras instancias públicas) constituyen, como es bien conocido, un factor que puede operar negativamente en el sistema competitivo, colocando a las empresas favorecidas en una situación alteradora de la libre competencia.

El concepto de ayudas públicas; la definición de las que se comprenden en un principio de prohibición; el régimen, en su caso, de exenciones; los mecanismos del sistema de control, con la complejidad inherente en un ordenamiento compuesto de poderes públicos territoriales; el régimen de cesación (o modificación) para restablecer la libertad de competencia, son algunos de los listados de cuestiones que se debieron considerar y que el Consejo de Estado enunció con este carácter sin

---

<sup>72</sup> *La defensa de la competencia. Un instrumento al servicio de las empresas.* Cámara Oficial de Comercio e Industria de Cáceres, 1991.



adelantar criterios que requerirían un contenido más acabado del Anteproyecto en el tema de las Ayudas Públicas”.

Como también señaló Checa González<sup>73</sup>, “A nivel interno español, también la Ley 16/1989, de 17 de julio, de defensa de la competencia, se ocupa del tema de las ayudas en su artículo 19, pero las competencias que en él se otorgan al Tribunal de Defensa de la Competencia son ciertamente escasas, como bien han puesto de manifiesto Díez Moreno e Ibáñez García, ya que el mismo, por un lado, está privado de la facultad de iniciativa de la incoación del expediente, concediéndosele tan sólo una mera potestad de dirigir comunicaciones o requerimientos a las empresas ayudadas, o de recabar de las Administraciones públicas “ayudantes” la información que precise, no regulándose las consecuencias de la falta de atención o colaboración solicitada por el Tribunal y, por otro, su Dictamen no tiene en ningún caso carácter vinculante, ni incluso en el caso de que de él se desprenda que las ayudas concedidas son contrarias a la libre competencia, ya que siempre queda a la facultad discrecional del Ministro de Economía y Hacienda el proponer o no a los poderes públicos concedentes de las ayudas su modificación o supresión”. Soriano García<sup>74</sup> ha sido muy crítico con la regulación interna española sobre el control de las ayudas públicas: “... como la reina estéril, el precepto del artículo 19 de la Ley no ha cumplido con sus funciones.

El precepto parte del dato previo sobre el cual gira todo el articulado legal: la remisión del estudio de las ayudas a efectos de informe por el Ministro de Economía y Hacienda.

Naturalmente, como en el caso del alguacil alguacilazo, el ahorcado no se ha puesto al cuello la soga y no ha existido en toda la historia del Tribunal de Defensa de la Competencia ni un solo caso en que se haya procedido a examinar una ayuda pública. Ni un solo caso”.

Respecto a las ayudas públicas, el *Libro Blanco para la reforma del sistema español de defensa de la competencia*, de 20 de enero de 2005, señaló que “en la práctica, el artículo 19 de la Ley de Defensa de la Competencia se ha aplicado en escasas ocasiones... las ayudas públicas siguen siendo un importante condicionante de la competencia en los mercados y los instrumentos existentes pueden *no resultar suficientemente efectivos* para lograr una asignación menos distorsionadora de los recursos públicos”.

*En mi opinión, ya con la nueva regulación de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, la Comisión Nacional de la Competencia debería vigilar de oficio (artículo 11.1) la repercusión de los beneficios fiscales en la libre competencia y dedicar a estos efectos parte del informe público anual sobre ayudas públicas a que se refiere el artículo 11.2 de la Ley. A mi entender, en los primeros informes debería analizar los efectos sobre la competencia de los beneficios fiscales ahora existentes.*

Esta observación, junto a unas notas extraídas del presente estudio, las remití el 26 de julio de 2008 a la Comisión Nacional de la Competencia (CNC), solicitando se tuvieran en cuenta a los efectos del ejercicio de las competencias atribuidas a la Comisión por el artículo 11 de la Ley de Defensa de la Competencia en orden al control de las ayudas públicas. El primer informe anual de la CNC sobre ayudas públicas se hizo público el 2 de julio de 2009.

## **9. LOS PRESUPUESTOS DE BENEFICIOS FISCALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Campos Fernández y Grau Ruiz<sup>75</sup> han subrayado que “los Presupuestos de Beneficios Fiscales autonómicos son, por lo general, salvo contadas excepciones, incompletos o inexistentes.

<sup>73</sup> “La política de libre competencia en la CEE: la eliminación de las trabas de índole fiscal que se oponen a ella”. En la obra colectiva *La libre competencia*. Cámara de Comercio e Industria de Cáceres, 1993.

<sup>74</sup> *Derecho Público de la Competencia*. Marcial Pons/IDELCO, 1998.

<sup>75</sup> “El Presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”. *Auditoría Pública*, n.º 41 (2007).

A pesar de lo fundamental de esta cuestión, son muy escasos los estudios con respecto al control coordinado en la materia. Este control coordinado puede que haga realidad la deseada transparencia en el conocimiento de las excepciones al principio de la generalidad de la imposición y su correspondiente justificación. En esta línea, las Cámaras legislativas dispondrán de la información suficiente y veraz para enjuiciar la actuación de los respectivos Gobiernos. De este modo, se estará prestando un gran servicio a los principios rectores de nuestro ordenamiento: solidaridad, igualdad y seguridad jurídica”.

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas realizó, a petición de la Comisión de Economía y Hacienda del Parlamento Vasco, un Informe, fechado el 11 de diciembre de 2003, referente al análisis de la estructura y composición del gasto fiscal, así como a los procedimientos de control de las diferentes Administraciones Públicas del País Vasco (Informe titulado “Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal. 2000”). En el puede leerse:

#### *“1.2. DEFINICIÓN DE GASTO FISCAL*

Objetivos económicos y sociales.

Una característica determinante de todo gasto fiscal es la persecución de un objetivo de carácter económico o social que de una manera genérica se contempla en la normativa fiscal aprobada por las DD.FF. Esto requeriría además, al igual que con el resto de los gastos presupuestarios, información sobre los objetivos concretos que cada medida pretende conseguir e incluso de su cuantificación.

Ni los presupuestos generales de la CAE ni los correspondientes a ninguno de los territorios históricos aporta información respecto a los objetivos concretos perseguidos con los distintos conceptos de gasto fiscal o de las políticas o sectores económicos afectados. Es conveniente, por tanto, incorporar esta obligación de forma específica en la normativa presupuestaria, dado que facilitaría el análisis de las distintas medidas fiscales y contribuiría a un mejor conocimiento y transparencia acerca del destino de los gastos fiscales.

#### *II. CONCLUSIONES*

1. Las DD.FF. no evalúan ni establecen los objetivos que pretenden conseguir con los beneficios fiscales previamente a su aprobación, pese a que esta información debe acompañar obligatoriamente a todos los proyectos de norma en que se aprueben exenciones o bonificaciones tributarias, de acuerdo con las respectivas normas generales tributarias.

#### *III. RECOMENDACIONES*

3. Ninguna de las DDFF aporta información con respecto a los objetivos perseguidos mediante los distintos gastos fiscales.

Consideramos que sería conveniente incorporar en la información facilitada, por lo menos, la obligación de agrupar los gastos fiscales de acuerdo con las distintas políticas de gasto o funciones asignadas, dado que esto facilitaría el análisis de las distintas medidas fiscales.

## **10. CONCLUSIONES**

PRIMERA. —De las investigaciones del Tribunal de Cuentas y otros organismos se desprende que, en España, existe una deficiente política acerca de las decisiones relativas a la creación, mantenimiento y supresión de los beneficios fiscales; así como del control y seguimiento del cumpli-



miento de lo objetivos para los que fueron creados. Lo mismo puede decirse de las subvenciones y ayudas públicas.

Hasta la fecha los estudios realizados al respecto son escasos y muy fragmentarios.

Lo expresado anteriormente afecta tanto a la Administración General del Estado como a las Comunidades Autónomas.

SEGUNDA.—La creación de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, que entró en funcionamiento el 1 de enero de 2007, puede contribuir decisivamente a solucionar los males aludidos.

No obstante, la Agencia debería ejercer iniciativa propia a la hora de realizar evaluaciones y propuestas, aparte de los encargos que ejecute por iniciativa del Gobierno<sup>76</sup>.

Asimismo, en España han de acometerse, decididamente, las evaluaciones de impacto normativo. Como ha señalado Pinilla Pallejá<sup>77</sup>, “un sistema de EIN busca cambiar el foco desde la tradición “justificativa” hacia la “reflexión analítica” basada en el conocimiento.

Como ha subrayado Conthe<sup>78</sup>, “uno de los principios cardinales de los métodos de evaluación de las políticas públicas exige analizar todos los efectos provocados por una medida, sin limitarse a los buscados por quienes la impulsaron”.

TERCERA.—En términos generales, se debería establecer por ley la vigencia temporal de los beneficios fiscales, al momento de su creación, así como la necesidad de justificar *ex ante* y *ex post* tanto la necesidad de su creación como la necesidad de su mantenimiento o supresión, basada siempre en estudios que avalen dicha necesidad.

CUARTA.—La nueva Ley de Defensa de la Competencia (Ley 15/2007) supone un avance en el control de los efectos que sobre la competencia tienen las ayudas públicas, al dotar de iniciativa a la Comisión Nacional de la Competencia y establecer la obligación de emitir un informe anual público sobre las ayudas públicas concedidas en España.

A estos efectos, creemos necesario que la Comisión Nacional de la Competencia emita informes cuando se constituyan órganos (por ejemplo, comisiones o subcomisiones parlamentarias) que tengan por objeto promover reformas normativas para otorgar un trato fiscal más favorable a determinados sectores económicos.

<sup>76</sup> En el Consejo de Ministros del 1 de agosto de 2008 se aprobó el “Segundo Plan de evaluación de las políticas y servicios públicos”. Entre los programas y políticas públicas que serán objeto de evaluación en 2008 se encuentra “la política de bonificación y reducción de cuotas de la Seguridad Social” (Fuente: Referencia del Consejo de Ministros). El Primer Plan fue aprobado en el Consejo de Ministros de 30 de marzo de 2007 y publicado en el *Boletín Oficial del Estado* n.º 109, de 7 de mayo de 2007 (Orden APU/1219/2007, de 24 de abril). En el *Boletín Oficial del Estado* n.º 228, del 20 de septiembre de 2008, aparece publicada la Orden PRE/2650/2008, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el Contrato de Gestión de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios. En dicho contrato puede leerse que se considera como uno de los ejes estratégicos para alcanzar los objetivos estratégicos señalados por la Agencia: “2.3. La realización de evaluaciones con éxito.- Evaluar las políticas y programas públicos de la Administración General del Estado es uno de los motivos esenciales para la creación de la Agencia. *Confirmar los resultados esperados como consecuencia de la acción de un programa o de una política pública y de igual manera detectar los efectos no esperados por esa intervención pública se revela como un instrumento clave para hacer realidad la rendición de cuentas y para aproximarse a la toma de decisión de forma más certera.* Igualmente resulta fundamental evaluar la calidad de los servicios prestados a los ciudadanos.” En el BOE del 9 de mayo de 2009 se publica la Orden PRE/1134/2009, de 5 de mayo, por la que se dispone la publicación del Acuerdo de Consejo de Ministros, por el que se aprueban los programas y políticas públicas que serán objeto de evaluación por la Agencia Estatal de Evaluación de Políticas Públicas y Calidad de los Servicios en 2009. En el Acuerdo del Consejo de Ministros de 8 de abril de 2009, a que se refiere la Orden, puede leerse: “Es voluntad del Gobierno el impulso de la evaluación de los resultados de los programas y políticas públicas, así como el desarrollo de la transparencia, la mejora del uso de los recursos y la calidad de los servicios a los ciudadanos; razón por la cual, se creó la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios...”. Respecto a la “Política de bonificaciones y reducciones de cuotas de la Seguridad Social destinada a las personas en situación de discapacidad”, puede leerse: “El Plan de Trabajo, correspondiente a 2008 de la Agencia, incluyó por mandato del Consejo de Ministros, la evaluación de la eficacia de la política de bonificación y reducción de cuotas de la Seguridad Social, centrándose en cuatro colectivos. Dada la importancia que esta política tiene para el mantenimiento y generación de empleo, en el año 2009, se ampliará esta evaluación a las bonificaciones y reducciones de cuotas destinadas al fomento del empleo en el colectivo de personas desempleadas en situación de discapacidad”.

<sup>77</sup> “Qué es y para que sirve la Evaluación de Impacto Normativo”. *Papeles de Evaluación*, n.º 8/2008. Agencia de Evaluación y calidad.

<sup>78</sup> “Mefistófeles y la vivienda”. *Expansión*, 19 de mayo de 2009.

QUINTA.—En nuestra opinión, sería necesario realizar una evaluación actual, general y no fragmentaria, sobre el cumplimiento de los objetivos concretos de política económica y social de todos los beneficios fiscales, subvenciones y ayudas públicas vigentes, en aras de confirmar la necesidad de su mantenimiento o establecer su supresión; lo que permitiría reorientar la asignación eficiente de los recursos públicos.

Aunque hemos postulado por la creación de una comisión de expertos independientes a tal efecto, la citada comisión podría tener una composición mixta, con la participación de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios y del Instituto de Estudios Fiscales. Entre las funciones de este Instituto, según el artículo 3º del Real Decreto 63/2001, de 26 de enero, por el que se aprueba su Estatuto, está la de “la investigación, estudio y asesoramiento económico y jurídico en las materias relativas a los ingresos y gastos públicos y su incidencia sobre el sistema económico y social, así como el análisis y explotación de las estadísticas tributarias”.

SEXTA.—También en nuestra opinión, el establecimiento de beneficios fiscales debe ser excepcional, pues los mismos pueden alterar injustificadamente la distribución de la carga tributaria y lesionar principios constitucionales como el de generalidad e igualdad. Asimismo, son una de las causas de la complejidad del sistema tributario, desnaturalizan en ocasiones al propio tributo e impiden reducciones impositivas para la generalidad de los ciudadanos y empresas.

SÉPTIMA.—Si los incentivos fiscales, en términos generales, atienden al reconocimiento implícito de un exceso de imposición, cabe preguntarse si no es mejor una imposición más suave, con bases imponibles más amplias, para la generalidad, excluidos dichos beneficios y dejando a salvo las necesarias medidas redistributivas<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> Fernández Méndez De Andrés (“La quiebra fiscal del Estado”. *ABC*, 10 de septiembre de 2009) comparte esta idea y señala que “en cuanto a los impuestos, la teoría fiscal moderna subraya dos conceptos claves: simplicidad y estabilidad del marco tributario. Conviene avanzar en ellos reduciendo la complejidad de los diferentes impuestos, evitando crear espacios de generación de rentas para grupos de interés concretos. Impuestos simples, con amplia base fiscal y escasas deducciones y menos exenciones...”.





**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.



- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.  
*Autor:* Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.  
*Autor:* Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.  
*Autor:* Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.  
*Autor:* Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.  
*Autora:* María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.  
*Autor:* Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.  
*Autor:* Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.  
*Autores:* Alfredo Iglesias Suárez, M.<sup>a</sup> Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.  
*Autor:* Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autoras:* Mónica Arribas León y Montserrat Herminos Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.  
*Autor:* Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.  
*Autor:* Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.  
*Autora:* Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).  
*Autora:* Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autor:* Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Periodos impositivos 2002,2003 y 2004.  
*Autores:* Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.
- 28/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2006: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 29/09 Urbanismo y medio ambiente: novedades jurisprudenciales.  
*Autor:* Rafael Fernández Valverde.
- 30/09 VI jornada metodológica de derecho financiero y tributario *Jaime García Añoveros*. La calidad jurídica de la producción normativa en España.  
*Autora:* Lilo Piña Garrido.

## 2010

- 1/10 Las cuotas de emisiones de CO<sub>2</sub> individuales y comercializables.  
*Autor:* Jordi López Ortega.
- 2/10 La "década maravillosa" y la recesión global de 2007-2009.  
*Autor:* Álvaro Espina Montero.
- 3/10 Administraciones Tributarias ante la crisis sistémica: algunas intervenciones en América Latina y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 4/10 Fiscalidad de la Energía.  
*Autor:* Álvaro del Blanco García.
- 5/10 La supresión de las bonificaciones a las tasas de utilización especial de las instalaciones portuarias en los puertos insulares y de Ceuta y Melilla en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general.  
*Autora:* Adriana Fabiola Martín Cáceres.
- 6/10 Fiscalidad, innovación y medio ambiente. El caso español.  
*Autor:* Ignasi Puig Ventosa.
- 7/10 La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta.  
*Autor:* Isaac Ibáñez García.