

Los gastos fiscales. Cincuenta años de estudio y desarrollo práctico

EMILIO PÉREZ CHINARRO ^a, JOAQUÍN ROMANO VELASCO ^a

^a *Universidad de Valladolid, Facultad de CC.EE, Avda. Valle de Esgueva, s/n, 47011 Valladolid, España. E-mail: emilio@eco.uva.es, romano@eco.uva.es*

RESUMEN

Considerando la perspectiva que ofrecen los cincuenta años transcurridos desde que Surrey empleara por primera vez el término gastos fiscales, se analiza la extraordinaria trascendencia que este concepto tiene en el estudio y la práctica de la Economía Pública. La creciente preocupación en los países de la OCDE por los gastos fiscales, dado su papel determinante en los desequilibrios presupuestarios, lleva a abordarlos desde la comprensión de la complejidad del hecho fiscal y la importancia que en ellos tienen las ideologías y el contexto económico. La propuesta original de Surrey mantiene su vigencia más allá de la necesidad de controlar los gastos fiscales, en servir de medio para hacer más sencillos, transparentes, justos y democráticos los sistemas fiscales.

Palabras clave: Gastos fiscales, incentivos fiscales, beneficios fiscales, reforma fiscal.

Tax Expenditures. Fifty Years of Study and Development in Practice

ABSTRACT

Against the backdrop provided by the fifty years that have elapsed since Surrey first used the term tax expenditure, the present paper sets out to analyze the concept's far-reaching impact on the study and implementation of public economies. Growing concerns over tax expenditures among OECD countries (resulting from their key role in budgetary imbalances) mean that we should approach them on the basis of a proper understanding of the complexity of taxation issues and the extent to which they are influenced by ideologies and economic contexts. Surrey's original proposal is still valid today, notwithstanding the need to control public expenditures, inasmuch as it can be instrumental in making tax systems simpler and fairer, as well as more transparent and democratic.

Keywords: Tax Expenditures, Tax Incentives, Tax Benefits, Tax Reform.

Clasificación JEL: H21 H23 H24

Artículo recibido en abril de 2016 y aceptado en mayo de 2016

Artículo disponible en versión electrónica en la página www.revista-eea.net, ref. e-34206

ISSN 1697-5731 (online) – ISSN 1133-3197 (print)

1. INTRODUCCIÓN

El término *gastos fiscales* tiene un amplio reconocimiento en la literatura económica, atribuyéndose a Stanley S. Surrey¹, quien en 1967 lo utilizó en un discurso efectuado en Nueva York, siendo Secretario Adjunto para la Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América. Transcurridos cincuenta años de estudio y experiencias de instrumentación y gestión de los gastos fiscales, tenemos la perspectiva para reflexionar sobre esa concepción original como base de la transcendencia real que ha tenido, pues aunque en ese momento ofreció una referencia muy elemental, contenía los aspectos claves en la caracterización de estos instrumentos fiscales, abriendo un antes y un después en su reconocimiento tanto en la literatura como en la práctica.

Además nos preocupamos en este Artículo por conocer la posibilidad abierta en estos años de abordar el controvertido tema de los gastos fiscales en un enfoque objetivo, positivo y determinista, o por el contrario reconocer, como hiciera Eisenstein (1983) en el libro de sugerente título *Las ideologías de la imposición*, que la teoría impositiva es esencialmente política, y solamente desde el reconocimiento de las ideologías latentes en ellos es posible avanzar en el conocimiento de los propios sistemas fiscales en general, y los gastos fiscales en particular, en el sentido de investigar desde la compleja realidad económica y poner este conocimiento al servicio de la sociedad.

Comenzaremos por aproximar el concepto de gastos fiscales desde esa complejidad que hace trascender las extendidas presentaciones duales en Economía Pública, al evidenciar de un lado las estrechas relaciones entre gastos e ingresos públicos, y de otro entre el sector público y sector privado. Para ello es fundamental reconocer el conatus, fuerza e intencionalidad, que impulsa a Surrey al acuñar este término innovador y emprendedor en la disciplina fiscal, a través del cual se asocian los gastos fiscales a gastos indirectos por contraposición a los gastos directos del sector público, pero con los que paradójicamente se muestran ciertas similitudes que permiten destacar sus grandes diferencias. Con ello tratamos de reconocer estamos ante un concepto estratégicamente controvertido, ofrecido por Surrey para incitar a la revisión de los sistemas fiscales desde el debate que conecte con la realidad más allá de los sincrónicos estudios teóricos.

En el tercer apartado analizamos la profundidad de la propuesta de gastos fiscales que hace Surrey, pues lo que inicialmente puede parecer una simple cuestión semántica, al introducir el término gastos fiscales para referirse a un tema consustancial al tributario como es el reconocimiento de incentivos, beneficios u otros tipos de reducciones específicas, en realidad abre una perspectiva que lleva a una revisión de los temas esenciales de la Economía Pública, al establecer su conexión y transcendencia desde el debate de fondo relativo a la

¹ Calificado como "el mayor experto fiscal de su generación" por Griswold (1984).

determinación de un sistema impositivo normal, ideal u óptimo. Ello supone el reconocimiento de la esencial naturaleza normativa de los gastos fiscales, desde la que se explica la trascendencia y evolución que han seguido los mismos.

Finalmente, nos detenemos en abordar, en un cuarto apartado, el estudio de los gastos fiscales para descifrar su consideración como elemento técnico o como parte de un proceso socio económico. Considerando los complejos procesos sociales en los que los mecanismos de poder interactúan a lo largo del tiempo, reflexionaremos desde los factores institucionales y las cuestiones ideológicas o políticas que en cada momento determinan los sistemas fiscales. La reciente crisis económica puede revelarnos, y en cierta forma revitalizar este enfoque ampliamente considerado en la década de los setenta y los ochenta, basado en superar la noción técnica, y reconocer el marcado carácter subjetivo y valorativo de los gastos fiscales, en buena parte derivado de los factores no estrictamente económicos, como los psicológicos o sociológicos, cuya significación cambia temporalmente en función del comportamiento de variables, entre las que son determinantes las ideológicas o políticas.

2. LOS GASTOS FISCALES COMO CONCEPTO COMPLEJO

El término gasto fiscal irrumpe en el lenguaje especializado desde una llamada de atención política al crecimiento de las reducciones fiscales que presentadas bajo las más diversas formas de incentivos suscitan al tiempo efectos de trascendencia económica, política y social en un determinado marco institucional. Concretamente se utiliza por primera vez en el significativo escenario político de un discurso oficial que pronunciase Surrey en el año 1967, siendo máximo responsable de la política fiscal en Estados Unidos, lo cual contextualiza su aparición para el caso de los Estados Unidos en un momento económico y político muy concreto. Surrey y Hellmuth (1969, p.528) acuñaron el término gastos fiscales para advertir el hecho de que “por medio de desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados de renta neta (...), nuestro sistema fiscal opera afectando a la economía privada a través de formas que, usualmente, son logradas mediante gastos cuyo efecto es generar un sistema de gastos descrito en lenguaje tributario”. Aunque en esa indicación ofrecían una referencia muy básica de estos incentivos fiscales, su estudio permite revelar contiene los elementos que pasan a ser claves en su propuesta y su posterior aceptación y difusión, en la que Surrey participaría muy activamente a lo largo de su vida política y académica.

Surrey introdujo el reconocimiento de los gastos fiscales por su condición de reducciones fiscales con una deseable incidencia en la economía privada, que normalmente es realizada mediante gastos públicos. Ofrece entonces lo que se reconoce un nuevo modo de ver estas no recaudaciones, asentada en la idea aparentemente sencilla de que el dinero que deja de recaudar el gobierno por los

créditos, deducciones y tarifas preferenciales recogidas en su sistema fiscal, en base a diferentes objetivos que el gobierno considera deseables, puede ser comparado a un gasto en favor del contribuyente como el que pudiera otorgar en forma de un gasto directo vía un programa de incentivo o ayuda orientado a dichos objetivos. Esa visión de las reducciones que consideraba especiales de los ingresos fiscales como gastos indirectos de los gobiernos, obtuvo una amplia acogida en la literatura y ha tenido en la práctica una extendida aplicación, primero en Estados Unidos y posteriormente a los países de la OCDE (OCDE, 1984, 2010; Domínguez Martínez, 2010).

Ahora bien, la simplicidad de este argumento no deja de ser aparente, pues en realidad se asienta en una compleja paradoja ¿Puede un impuesto representar un gasto público, o un ingreso para el contribuyente? La diferencia entre ingresar menos y gastar parece obvia, y aunque contablemente puedan reconocerse similitudes, algo parecido a lo que sucede con los descuentos sobre ventas en el ámbito empresarial, la utilización del término gastos fiscales revela una invocación a esos elementos psicológicos tan presentes en materia de fiscalidad (Kaplan et al., 1986; Hofmann, Hoelzl, y Kirchler, 2008). El mismo término gastos fiscales introduce elementos lingüísticos que lleva a ser empleado indiscriminadamente con otros como beneficios, incentivos, bonificaciones, ventajas, estímulos, ayudas, exenciones, excepciones fiscales, nicho fiscal, derogaciones fiscales, fiscalidad inactiva, imposición negativa, imposiciones diferidas... cuando en la realidad presentan características, contenidos y sentidos muy diferentes.

Reconocemos el interés del argumento ofrecido por Surrey para calificar los incentivos fiscales como gastos por la interesante fisura que representa en la tendencia dominante de división entre ingresos y gastos en la Economía Pública, que paradójicamente al tiempo que ha favorecido su extraordinario desarrollo científico, la ha ido alejando de un cierto realismo y capacidad para resolver problemas que como el aumento descontrolado de incentivos fiscales se producen desde hace décadas en los sectores públicos de prácticamente todos los países, con evidencias empíricas de ese aumento, y al mismo tiempo de la extensión de las manifestaciones contra el mismo, lo cual revela una cierta incompreensión de su complejidad, en el sentido avanzado por Surrey.

La Economía Pública conviene tradicionalmente en simplificar que la intervención pública se produce a través de mecanismos y procesos en los que se distinguen instrumentos no presupuestarios frente a instrumentos presupuestarios o fiscales caracterizados esencialmente por su articulación a través de ingresos o gastos públicos. En esta sintética descripción podemos observar el papel que la literatura económica concede a una visión dual en la construcción de conceptos y teorías que informan su contenido: lo público por contraposición a lo privado, lo presupuestario frente a lo no presupuestario, los gastos por opo-

sición a los ingresos. No obstante, el concepto de gastos fiscales se basa precisamente en el reconocimiento de la estrecha vinculación entre ingresos y gastos públicos, y quizás de un modo menos evidente en la que se reconoce entre lo público y lo privado, al tiempo que se constatan sus diferencias.

Surrey vino a expresar en este término de gastos fiscales una relación consustancial a la propia naturaleza de la actividad presupuestaria, dado que gastos e ingresos son dos caras diferentes de la misma moneda, en el que las diferencias paradójicamente componen la unidad, y definen la actividad financiera del sector público. Empleando este mismo juego de términos también se podría introducir por contraposición al de gastos fiscales el interesante concepto de “ingresos fiscales”, para referirse a ingresos que las administraciones públicas obtienen de la no realización de unos gastos públicos que podrían considerarse normales, como puedan ser el caso de traslación al sector privado de determinadas obligaciones propias en materia de salud, educación, cultura...e incluso de información y gestión tributaria propias. Aunque la Economía Pública no reconoce el concepto de ingresos fiscales en estos términos de la relación contribuyente y Estado, el que pueda hacerlo de esa figura opuesta que son los gastos fiscales, únicamente se explica desde el terreno psicológico y estratégico al que nos conducen. De igual modo que se reconocen diferentes causas en las reducciones al sector privado en el pago de tributos, se pueden reconocer otras del sector público a realizar ciertos gastos y atender determinadas necesidades sociales, observando convergen estas causas en los elementos políticos.

El término compuesto gastos fiscales puede dar una referencia de lo que el gobierno deja de recaudar, pero al reconocer estos factores políticos, dicho razonamiento no se sostiene en una simple asimilación o equivalencia a un gasto público en favor del contribuyente por muy diferentes razones. Esas razones comprenden tanto las de forma y procedimiento administrativo, claramente específico en lo que se refiere a la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto de gastos y de ingresos, como de fondo, pues además de los mencionados elementos psicológicos, el análisis del gasto público tiene un centro de atención esencialmente distinto del que suscita el del ingreso público, en un caso orientado a cuestiones de bienestar social o de necesidad colectiva y en otro a reconocer la renta y capacidad económica privada como base de la tributaria.

Considerando que los denominados gastos fiscales son elementalmente incentivos en forma de reducciones determinadas de las obligaciones fiscales normales de un contribuyente, y que esas obligaciones emanan de un poder tributario atribuido a las autoridades públicas, a través de esas concesiones especiales se significan las propias estructuras de poder establecidas, sin que por su naturaleza exista un límite absoluto de ese poder de apropiación, únicamente un límite moral manifestado políticamente. Una discusión pertinente a este

respecto es la que ofrece la histórica figura tributaria del diezmo eclesiástico, que formalmente fijaba ese límite en la décima parte del producto de la tierra y del ganado que se entrega a las autoridades religiosas, pero en el fondo trataba de transmitir el mensaje de que “Dios es el dueño de todo” (Martín Viana, 1986), indicando que la lectura de ese porcentaje debe hacerse a la inversa, no es que el poder eclesiástico quite a los fieles el 10 por 100, sino que les concede el disfrute de ese 90 por 100 disponible después de impuestos.

La más básica interpretación de la palabra impuesto, de origen en el término latino *impositus*, permite reconocer que los sistemas fiscales son resultado del poder que una autoridad dispone para obligar a los ciudadanos bajo su representación al pago o entrega de unas cantidades de recursos generalmente monetarios, que son una proporción de sus rentas, bienes o patrimonio, sin que por ello reciba una contraprestación directa. Esa potestad tributaria comprende también el poder para establecer determinadas concesiones liberatorias o privilegios, que son históricamente reconocidas en cualquier organización social, desde las más primitivas a las modernas, y desde las que se consideran más liberales a las más intervencionistas. Todos los sistemas fiscales contienen ordinariamente un gran número de estas reducciones, sin que se establezcan conforme a unos mecanismos automáticos, universales o estándares, sino por muy diversas razones u objetivos públicos y los más complejos procesos políticos que llevan a su establecimiento, siendo estas reducciones consustanciales a los objetivos recaudatorios y no recaudatorios o extrafiscales de cualquier sistema fiscal.

Además, la dualidad sector público frente a sector privado ha facilitado tanto a keinesianistas como liberales y neoliberales una interpretación simplificada de la economía como un sistema de transferencias positivas y negativas entre ellos, lo cual predispone a ver los ingresos y gastos desde su contraposición, pero en realidad muestra su estrecha vinculación, que tiene su plasmación más directa en la institución presupuestaria (Martínez Rico, 2005). Siguiendo las propuestas de Surrey, los incentivos fiscales adquieren un carácter de gastos indirectos al no ser conducidos por los mecanismos ordinarios de gastos, si bien reconociendo que los objetivos que persiguen y los beneficiarios de los mismos son claramente directos, y en el más básico balance presupuestario se aprecia que la parte de los tributos que unos contribuyentes potenciales dejan de pagar va a representar que bien otros deberán hacerlo en su lugar, que el gasto público se deberá ver reducido en esa medida, o que la estabilidad presupuestaria se pone en riesgo.

Por tanto, los gastos fiscales no pueden verse ni como un hecho fiscal nuevo, ni como una composición simple de ingresos y gastos, sino como el reconocimiento de la complejidad de los sistemas fiscales, que va más allá de esas representaciones duales para conectar desde el debate con la realidad. En su sentido

literal el término gastos fiscales se muestra como un artificio lingüístico creado para llamar la atención sobre unos hechos fiscales que pasan desapercibidos pese a condicionar en la práctica toda la economía. Si para Picasso “el arte es una mentira que nos acerca a la verdad”, al crear este original concepto, Surrey se revela como un artista de las finanzas públicas, acercándolas desde su naturaleza valorativa y su complejidad a la verdadera realidad.

3. TRASCENDENCIA DE LOS GASTOS FISCALES DESDE SU CARACTERIZACIÓN NORMATIVA

La preocupación de Surrey hacia esas reducciones fiscales especiales es plasmada en el concepto de gastos fiscales a través de un aspecto clave: el reconocimiento de una “estructura impositiva normal sobre la renta”, que es modificada con la intención de alcanzar determinados objetivos no tributarios considerados deseables políticamente. Con ello considera la posibilidad de que pueda concretarse una regla impositiva normal, y a partir de ella establecer una doble diferenciación entre el conjunto de reducciones fiscales que tienen unos propósitos extrafiscales o especiales, de aquellas que no lo tienen y pueden considerarse consustanciales u ordinarios en cualquier sistema fiscal. Tal y como indica Surrey (1970a, p.705): “El código fiscal contiene un gran número de las provisiones especiales que proporcionan créditos, deducciones, y otras ventajas fiscales con la intención de alcanzar objetivos no tributarios considerados deseables por el Congreso.”

El propio Surrey (1973, p.15) desarrolla la noción de gastos fiscales a partir de buscar respuesta a la siguiente cuestión elemental: “¿qué reglas del impuesto sobre la renta son disposiciones especiales que manifiestan gastos del Gobierno (...) y qué reglas son justamente reglas tributarias, esto es, constituyen la estructura básica de un sistema de imposición sobre la renta?”. Aunque fija su atención en el objetivo extrafiscal de los incentivos fiscales para tipificarlos de gastos fiscales, de ello no se puede derivar en la práctica un criterio ni jurídica ni económicamente preciso o explicativo sin margen de discusión. En la práctica, los elementos con reconocido objetivo tributario producen claros efectos extrafiscales, deseables o no, de muy distinto tipo: redistributivo, asignativos o de estabilización (Musgrave y Musgrave, 1980). Igualmente se constata que los elementos expresamente definidos con un objetivo no tributario, en la práctica se soportan en los propiamente tributarios, como se muestra muy claramente para el caso de los impuestos medioambientales (Atkinson y Stern, 1974; Knigge y Gorlach, 2005), o para el caso del tabaco y el alcohol (Grossman et al., 1993).

La referencia preliminar de ese análisis, y posteriores de Surrey (1976, 1977) es la acepción genérica y amplia del concepto de renta que adopta, basada en la que ofreció Schanz-Haig-Simons, reconocida como renta extensiva, que incluye

todas las manifestaciones de aumento del poder económico de los contribuyentes, ampliamente considerada en la literatura (Musgrave, 1967; Goode, 1977; Boadway, 2004). La problemática o debate asociado a la misma se encuentra muy ligado a esa amplia tradición de la Economía Pública en definir los principios de un sistema ideal (Neumark, 1974), o una teoría de la imposición óptima (Sandmo, 1976; Samuelson, 1986; Meade Comité, 1978), que aunque en la teoría puede entenderse inherente o consustancial a los sistemas fiscales pasados, presentes y futuros, comprende elementos difíciles de evaluar y concretar en la práctica (Domínguez Martínez, 2009).

Esta problemática se reproduce para los gastos fiscales, suscitando inmediatamente la réplica de la dificultad de precisar la norma fiscal de referencia (Bittker, 1969), que ocupará una parte central en el debate que trasciende a la actualidad (Burman, 2014; Buckley, 2011; Bauger ed. 2014; Domínguez Martínez, 2014). Puede destacarse que los gastos fiscales enriquecen este debate al emplear la referencia de un sistema ideal para abordar el conflictivo aspecto de precisar aquellas reducciones fiscales que no constituyen elementos estructurales de un sistema tributario, y facilitar la toma de posición de los autores en un antiguo y recurrente debate sobre si los tributos deben servir esencialmente a objetivos recaudatorios, o si además deben servir a otros objetivos económicos extrafiscales asumidos por los gobiernos.

El amplio reconocimiento de esta dificultad acompaña a las propuestas de criterios de selección de gastos fiscales, encontrando respuestas como la de calcular los gastos fiscales usando el “método de los ingresos sacrificados” (Whitehouse, 1999), que conecta con otro tema tradicional de la Economía Pública como ha sido el de discutir la capacidad impositiva en términos de sacrificio, definido en relación a la pérdida de renta (Musgrave, 1980), lo que de nuevo nos lleva al punto de partida del debate sobre la definición de renta, propiciando que las definiciones de gastos públicos se sigan manteniendo desde un plano teórico en una especie de bucle y con las mismas referencias de contenido generalistas y valorativas que originalmente plantease Surrey (Anderson, 2008).

Ello ha llevado a cuestionar esa extendida vinculación de los gastos fiscales a una regla fiscal ideal. Para Heady (2014, p.29) “los gastos tributarios no son siempre perjudiciales, a menos que la referencia por la que se midan sea un sistema impuesto óptimo. El problema que plantean es hacer transparente sus costos y beneficios”, lo cual supone reorientar las investigaciones hacia la mejora de la precisión en la estimación de los costes, y en la valoración de los beneficios de cada gasto fiscal.

Pero el sistema fiscal no puede, ni debe, prescindir del debate sobre la referencia de un modelo ideal. El hecho de que los gastos fiscales sigan manteniendo en la actualidad las mismas dificultades de concreción en la práctica que se manifestaron en su origen, pese a su extendido reconocimiento y las amplias

experiencias en los países de la OCDE, revelan que un concepto tan significativo evoluciona a través del tiempo condicionado a su caracterización valorativa y su condición potencial para unos determinados fines, lo cual le convierte en un tema de debate recurrente tanto a nivel teórico como aplicado, en el plano de los medios como de los propios fines. Ello explica ese comienzo permanente de las investigaciones académicas en este campo (Domínguez Martínez, 2014), y la reproducción de esa preocupación por el control de los gastos fiscales en el plano político. Así se desprende de la Conferencia sobre la reducción del gasto pronunciada por el Presidente Obama, en el año 2011 en la *Universidad George Washington*, en la que destacaba entre las cuatro medidas para abordar el control del déficit público la reducción de los llamados gastos fiscales, tras un periodo de crisis que dice “obligó a reducir impuestos a los estadounidenses más ricos..., pero ahora no nos podemos permitir \$ 1 billón de recortes de impuestos para los multimillonarios en nuestra sociedad” (Burman y Phaup, 2012, p.113).

Ello no quiere decir que los gastos fiscales discurren en un debate circular que no lleva a ninguna parte, muy al contrario representa una apertura y un mantenimiento de ese debate como esencia de un proceso democrático en la configuración de los sistemas fiscales. Es por ello tan importante su reconocimiento como parte de un proceso de construcción social, en el que la discusión no se puede limitar a los gastos fiscales como conjunto de reducciones respecto de una norma, sino que se extiende a cada uno desde los objetivos perseguidos y los procesos articulados para cada tipo de gasto fiscal, dando sentido a esa denominación de gastos fiscales en plural.

4. LOS GASTOS FISCALES COMO PROCESO HISTÓRICO E IDEOLÓGICO

En las modernas sociedades capitalistas mixtas se conviene que los gastos fiscales deben ser considerados desde los propios fundamentos en la configuración y dinámicas de los sistemas fiscales, entre los que Musgrave (1980) destaca el crecimiento del tamaño del sector público, la redistribución fiscal entre los ciudadanos como una función pública específica, y la recomendación de características del buen sistema fiscal. Ello conduce a reflexionar desde esa división académica que plantease Musgrave (1980, p.151) señalando: “la literatura sobre imposición puede dividirse en dos partes. Una que describe qué virtudes debe reunir la buena estructura fiscal y otra que trata de los defectos que se detectan en las estructuras fiscales reales”.

Esta división, en realidad lleva a reconocer el debate abierto entre los que creen, de un lado, en la posibilidad de una aproximación teórica y técnica para llegar a encontrar la formulación óptima o ideal del sistema fiscal, en cuyo marco establecer los gastos fiscales considerados, frente a los que, de otro lado, consideran más realista acercarse al conocimiento de los gastos fiscales desde el

reconocimiento expreso de su manifestación ideológica, siendo determinados en un proceso de negociación en base a los intereses de los propios actores intervinientes, la autoridad y el contribuyente, dentro del contexto socio-económico en el que la relación tributaria tiene lugar.

Los desarrollos teóricos de la Economía Pública aplicados al caso de los gastos fiscales ofrecen mecanismos para su justificación soportados en criterios de eficiencia y equidad, siendo las redistributivas las que plantean una mayor dificultad en la literatura, y ponen mejor de manifiesto los conflictos abiertos, que se reproducen a la escala de los gastos fiscales que nos ocupan. Así, el enfoque utilitarista en sus aplicaciones para medir la justicia social de un sistema fiscal a través de análisis de equidad horizontal, ofrece resultados extremadamente complicados para llevarlos a la práctica. Aun partiendo del acuerdo en una norma básica como la formulada por Feldstein (1976, p.83): “Si dos individuos tuvieran el mismo nivel de utilidad en ausencia de impuestos, deberían tener también la misma utilidad bajo la presencia de impuestos...”, asistimos a una dispersión y confrontación entre las propuestas, lo cual supone un cierto reconocimiento de que estos planteamientos doctrinales, más que acercarse a la norma fiscal que plasme la equidad horizontal sirven para mejorar la construcción de un debate, y facilitar criterios de mínimos sobre la inequidad horizontal (Atkinson, 1970, 1980; Plotnick, 1981).

En el caso más complejo de la equidad vertical, y en el que las normas básicas ofrecidas presentan un mayor grado de discusión, los análisis utilitaristas ofrecen igualmente unas controvertidas propuestas, tanto de resultados como metodológicas, apreciando los múltiples índices algebraicos aplicados para medir esa desigualdad. La paradoja de esta dificultad que presentan las teorías económicas para encontrar una regla redistributiva aplicable al sistema fiscal en general y los gastos fiscales en particular es que pueden ser abordadas las propuestas técnicas más dispares sobre la equidad horizontal y vertical, e incluso se plantea la posibilidad de unificación de las características de las dos en los sistemas fiscales empleando las funciones de bienestar social tradicionales (King, 1983).

El modelo básico de bienestar económico pese a ocupar un papel central en la literatura fiscal, incluso podríamos decir creciente por su actual desarrollo en los principales medios académicos, no ha podido obviar el amplio rechazo que igualmente ha tenido. Para Musgrave (1980, p.110), pese a contener supuestos útiles para definir la optimalidad, resultan de poca utilidad para tratar con un proceso fiscal del mundo real, al dejar de lado totalmente el aspecto de la distribución de la renta monetaria, justificando el tratamiento diferenciado de la rama distributiva frente a la asignativa y de estabilización, del que resulta su propuesta de modelo en tres ramas, al que reconoce como “un artificio heurístico

para distinguir entre los principales objetivos políticos y para permitir que fueran perseguidos sin interferir los unos en los otros”.

Vistos desde esa perspectiva ofrecida por Musgrave (1980, p.151) para el que el problema de un buen sistema impositivo es “en encontrar la fórmula impositiva o el conjunto de fórmulas impositivas que tendrá más éxito para asegurar la revelación de las preferencias con un mínimo de trampa o de engaño”, los gastos fiscales han de ser considerados parte esencial de ese problema, pues tal y como son concebidos y administrados, en un contexto de información imperfecta, se destacan como una de las principales fuentes de distorsión o engaño en la revelación de preferencias fiscales. Así lo han ilustrado recientemente Burman y Phaup (2012) a través de un modelo simple, en el que se pone de manifiesto que los votantes valoran de igual forma un gasto directo que un gasto indirecto, pero subestiman el costo de estos, enfrentados a la ilusión fiscal de que tienen un bajo precio relativo, resultando un nivel de gastos fiscales excesivo e ineficiente.

Ahora bien, si el problema esencial de los gastos fiscales es que sus costes pasan desapercibidos al público, su determinación a través de mecanismos de revelación de preferencias será ineficiente. Es lo que Howard (1993) acertadamente denominó “Estado del Bienestar Oculto”, o el politólogo Mettler (2011) “El Estado sumergido”, sosteniendo que la relativa invisibilidad de los gastos tributarios socava la democracia porque su relativa oscuridad hace que sea más difícil para los ciudadanos comprender cómo los programas del gobierno les afectan, y el modo en que los grupos de presión pueden obtener ayudas a través del sistema fiscal, a las que nunca podrían acceder a través de los programas de gastos directos.

Por su parte, Schurtz (1986, p.1667) acusa como defecto fundamental del enfoque tradicional que los criterios generales de política fiscal son demasiado difusos como para traducirse en indicadores de impuestos que sirvan al propósito de sus objetivos, cuestionando los criterios teóricos de la política fiscal por dos principales razones: “En primer lugar, los criterios son principalmente de naturaleza conceptual; su significado está sujeto a diferentes interpretaciones y no son útiles como guía para la toma de decisiones en el mundo real. En segundo lugar, los criterios de política fiscal son teóricamente inconsistentes”.

Pérez de Ayala (1979, p.110) llega más lejos, al manifestar la quiebra metodológica de las teorías utilitaristas para ofrecer soluciones satisfactorias, al tiempo que las teorías no utilitaristas, lo que le conduce a hablar de “la crisis de la técnica fiscal para construir una tarifa progresiva”, y plantear, como consecuencia, numerosas reservas acerca de la posibilidad de calificar de técnico y objetivo al de la progresividad de la imposición. Por ello, dice “no parece que, por el momento, quede otra alternativa que calificarlo de criterio ético-político, por dos razones: La primera, porque su fundamento está avalado, como vimos,

en la justicia social, tiene naturaleza ética. La segunda, porque la justicia social no proporciona, por sí misma, una medición de la justa distribución de la renta y la riqueza, valorable en términos cuantitativos. Es finalmente una valoración política la que definirá lo que es o no justo en función de los criterios de lugar y de tiempo, y de los presupuestos ideológicos del equipo gobernante, incluso aunque se parta de un concepto objetivo de justicia”.

Estas consideraciones críticas pueden ser inscritas en el reconocimiento que ya hiciera Myrdal (1961) de que en el campo hacendístico las doctrinas económico financieras ofrecen “racionalizaciones de actitudes políticas”. En ese mismo sentido, Fuentes Quintana (1974, p.XLI), en el Prólogo que hace a la edición española de la obra clásica de Neumark, *Principios de la imposición*, dice: “El sistema tributario no se aplica ni se modifica en la realidad de cada país, siguiendo mecánicamente los dictados que se infieren de los principios de la imposición. Entre las exigencias del sistema tributario ideal y la realidad fiscal de cada país se interponen todo un cúmulo de grupos de intereses convertidos en grupos de presión, para la defensa de sus particulares posiciones”.

Por otro lado, reconocemos la claridad y contundencia de Eisenstein (1983, p.69) a cerca de la esencia ideológica de las proposiciones fiscales, al señalar a comienzos de los años sesenta que “si los hechos fueran una consideración importante, la ideología de las barreras y frenos desaparecería rápidamente. Tipos muy bajos fueron seguidos de desastre sin precedentes. Tipos muy altos han ido acompañados de un crecimiento inaudito”. También muestra como los incentivos fiscales han sido resultado de esa ideología que pese a contradecir los hechos, mantiene que “si se cuida de los ricos, ellos cuidarán de los demás”, en la que se basa la denominada teoría impositiva del goteo, según la cual “si se concede una ventaja económica a aquellos contribuyentes que están en la cima, el resto recibirá a la larga, a través del goteo, cierta ventaja económica indefinida y desconocida”.

Los gastos fiscales deben ser entonces contemplados como una cuestión de actitudes manifiestas en un proceso político. Fernández Caínzos (1983, p.XXX), en una sintética revisión de los aspectos caracterizadores del Estado Fiscal Americano, se refiere a estas actitudes señalando que “la imposición, como proceso político, promueve dos tipos de actitudes en los individuos: una, que opera sobre la propia oferta política de resultados legislativos, vía Congreso (lobbies, grupos de presión, etc.), y otra, que desemboca, velada o abiertamente en la resistencia fiscal (evasión o revuelta)”.

Conforme a estos planteamientos, la norma fiscal de referencia en la determinación de los gastos fiscales no es tanto una cuestión técnica como esencialmente ideológica o ética. Es decir, definida conforme a los principios e intereses económicos que confluyen en un momento y lugar determinado a partir de un proceso social marcado por las fuerzas de poder que configuran el marco insti-

tucional en el que se adoptan las decisiones colectivas. La norma fiscal derivaría entonces de principios tan elementales como el de resistencia de todo ciudadano al pago de los impuestos, que podrá ser ejercida en la medida de su poder de negociación, determinado por factores como su riqueza, influencia política, o contribución al crecimiento, pero también otros relativos a su capacidad de elusión e incluso evasión fiscal.

De ese modo, los gastos fiscales en la práctica resultan y revelan las ideologías dominantes en un momento dado, y se debe reconocer que propuestas como las de Eisenstein (1983) constituyen un argumento fundamental a la importancia de reflexionar los sistemas fiscales desde las perspectivas sociológicas, psicológicas o antropológicas, lo cual permitiría explicitar el contexto político en el que se plantean específicamente las aplicaciones de los gastos fiscales de los diferentes gobiernos, y de un modo más general las proposiciones disciplinares de la Economía Pública.

Indudablemente Surrey mostró un extraordinario conocimiento de estas actitudes y su plasmación en los incentivos fiscales, que no habían dejado de crecer como resultado de la interacción institucional entre esas fuerzas de oferta y demanda. Y dada su posición política, debe entenderse que su aportación responde más que a una intención académica de establecer un término fiscal original en el ámbito de la Economía Pública, a un propósito estratégico para la denuncia desde el propio Estado del aumento descontrolado de estas reducciones a los ingresos fiscales, señalando hacia esa acción organizada de los grupos de presión, que para el caso de los Estados Unidos se reconocen parte fundamental de su historia. No debe olvidarse el papel determinante en la independencia de Estados Unidos de ciertos grupos sociales dispuestos a resistir o escapar a la presión colonial y fiscal de la Corona Inglesa², que han perdurado como grupos de presión en su posterior organización como Nación.

El hecho de que aquella preocupación manifestada por Surrey hacia el control de los gastos públicos se reproduzca de nuevo, debiera llevar a reflexionar con más cuidado la contribución de la literatura científica en esta materia económica. Aun cuando los análisis de los gastos fiscales desde las teorías económicas tradicionales realizan indiscutibles contribuciones a la estructuras fiscales, se reconoce han sido poco determinantes para concretar en la práctica los criterios de selección y gestión de los gastos fiscales, y como han señalado Burton y Sadiq (2013, p.16), “los debates teóricos han distraído de prestar la atención a los problemas reales que los gastos fiscales originan”

Los gastos fiscales que teóricamente representan instrumentos de intervención pública al servicio de determinados problemas colectivos, han resultado en

² Hacia las décadas de 1750 y 1760, se extendió el lema “No hay tributación sin representación (No taxation without representation), que refleja las quejas de las colonias a las autoridades británicas.

la práctica ser parte de los problemas a los que deben enfrentarse los gobiernos tal y como se evidencia en las experiencias de diferentes países, desde la que se aprecia la estrecha correlación entre la intervención pública para afrontar esa dimensión conflictiva de los gastos fiscales y el contexto económico. Así en Estados Unidos, aunque Surrey reclamara la atención sobre el crecimiento incontrolado que estaba teniendo esta modalidad de incentivos, y su efecto negativo en los deseables equilibrios presupuestarios, apareciendo mencionados en el Informe Anual del Secretario del Tesoro de 1968, habría que esperar a la Ley del Presupuesto de 1974 para su desarrollo, claramente ligado a un escenario económico en Estados Unidos que tras años de crecimiento ininterrumpido mostró tasas negativas de crecimiento, y variables trascendentales como la inflación o el déficit público se dispararon.

La posición hegemónica de Estados Unidos en la economía mundial en esos años setenta, facilitó la extensión internacional del interés por el control de los gastos fiscales en las siguientes décadas. Incluso en España, en ese momento con una economía en desarrollo y una situación política inestable que dio paso a la transición, puede reconocerse el interés que también suscitaron los gastos fiscales. Lagares Calvo (1974) se hace eco de esta preocupación sobre los gastos fiscales en nuestro sistema tributario, estudiando esta proliferación de incentivos tributarios a la inversión privada, y Fuentes Quintana (1974), en el Prólogo de esa Obra, describe la preocupación por la tendencia, más grave, que tienen estos incentivos a permanecer en el tiempo, aún después de desaparecer la causa que los originó. Lo que denominó “Ley de la conservación de los incentivos fiscales”, que no teniendo ya un objetivo que desempeñar, siguen parasitando en la estructura de los principales impuestos. Esos primeros trabajos académicos preocupados por el gasto fiscal resultaron decisivos para la práctica, refiriéndose ya la Constitución Española a estos gastos con el término de beneficios fiscales, elaborándose desde 1979 el Presupuesto de Gastos Fiscales. Lógicamente con una notable evolución, pues hasta 1990 únicamente se informaba de la cuantía total (Braña, 1981, 1982; Carbajo, 1985), y desde 1996 se acompañan obligatoriamente en el Informe económico-financiero la memoria de su cálculo.

La crisis desatada en 2008 puso de nuevo en Estados Unidos el tema de los gastos fiscales entre las principales preocupaciones de la política fiscal para la recuperación económica (Burman y Phaup, 2012) y el control del preocupante déficit público. El Informe de la National Commission on Fiscal Responsibility and Reform (2010, p.28) es contundente en su petición de abolición de todos los gastos tributarios, con el siguiente argumento: “El código fiscal de Estados Unidos está roto y debe ser reformado. En el pasado cuarto de siglo, desde la última reforma tributaria integral, Washington ha plagado el sistema con innumerables gastos fiscales, que se han introducido incluso con otra denominación. Estas asignaciones de gastos fiscales - por valor de \$ 1.1 billones de dólares al año no

sólo han aumentado el déficit, sino que han elevado las tasas de impuestos a un nivel demasiado alto... Además, el número de publicaciones sobre los temas que han inspirado el debate es insignificante en relación a la lista detallada de gastos fiscales, sobre muchos de los cuales no hay ningún desacuerdo”.

Esta extensión y creciente preocupación institucional por los gastos fiscales entre los diferentes países de la OCDE evidencia la superación de ese debate académico sobre el sistema fiscal ideal, óptimo o normal, para centrarse en la adaptación de los gastos fiscales a los contextos y coyunturas económicas, que al tiempo de explicar la disparidad de criterios nacionales que se han adoptado sobre su composición, señalan las tendencias convergentes en las políticas globales sobre los mismos. Los estudios comparados de los gastos fiscales constatan para el caso de la Unión Europea que si bien siguen manteniendo un papel estratégico para estimular la inversión, el empleo o el consumo, se observa una tendencia general a reducir los gastos fiscales respondiendo a las exigencias de consolidación presupuestaria (Bauger ed., 2014). Igualmente se aprecia esta presión a la reducción de gastos fiscales en los países de la OCDE (1984), con excepciones notables como el caso de Japón o México (LeBlanc, 2014), pero sin que a lo largo de todos estos años de experiencias en su aplicación se deriven resultados no valorativos desde una perspectiva teórica, explicativos de la incidencia económica, social o ecológica de las políticas de gastos fiscales que lleve a establecer criterios deterministas o positivos en su selección o implementación.

En el caso español se aprecia esa presión a la reducción de los gastos fiscales desde el año 2010 en términos de PIB, que se decía pero no se hacía (Burgos Belascoáin, 2005, 2006), hasta que la crisis económica impone pautas profundas de ajustes fiscales. La reducción de los gastos fiscales respecto a los ingresos impositivos en los presupuestos del Estado se produce de forma efectiva a partir de 2012, en que alcanzó el máximo histórico del 50 por 100, como ha constatado Domínguez Martínez (2014, p.32). El Consejo Europeo ha jugado en papel fundamental en este cambio de tendencia en la evolución creciente de los gastos fiscales, que en sus recomendaciones a España efectuadas en junio de 2013 pide una revisión sistemática de toda la estructura impositiva española antes de marzo de 2014, y explícitamente limitar los gastos fiscales en la imposición directa, especialmente en IRPF y Sociedades. De esta petición se hace eco la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), que destaca ese carácter de proceso en la reforma fiscal, al reconocer: “Para lograr sus propósitos la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca”. Como consecuencia, las reducciones de beneficios fiscales se encuentra entre las principales novedades tributarias introducidas tanto por Ley 26/2014, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

5. CONCLUSIÓN

Las propuestas que como la de Surrey resultan de la visión política de una realidad tan significativa como el crecimiento incontrolado de los incentivos fiscales trascienden desde la ideología a las cuestiones formales y disciplinares para afrontar problemas concretos, adquiriendo por ello una utilidad real, también para hacer operativa la reflexión colectiva.

El término gastos fiscales tal y como fue concebido resulta sumamente controvertido, pero la lectura de Surrey y otros autores pioneros en el tratamiento de este tema fiscal revelan una cierta intencionalidad en ello. Si los sistemas fiscales son el resultado de complejos procesos políticos de interacción entre fuerzas sociales, parece lógico que para reconocer el estado de caos en el que se establecen determinados incentivos se utilice una denominación que no oculte ni esa complejidad, ni esas ideologías latentes en los mismos.

La esencia normativa de los gastos fiscales introduce al reconocimiento del necesario marco valorativo en el que los mismos deben ser estudiados, lo cual permite referirse a ellos como gastos indirectos aun cuando formalmente ni son gastos ni son indirectos. Se trata de razonar desde asimilaciones podríamos decir metafóricas o artificios literarios para llamar la atención y facilitar su amplia discusión, lo cual debe entenderse como una de las principales contribuciones a la democratización fiscal. Evidentemente ello ha chocado en las últimas décadas con las corrientes académicas que soportadas en teorías tradicionales han impulsado una cierta disciplina fiscal de gran influencia en factores sociales y culturales, pero que al encubrir las ideologías con la apariencia de neutralidad y corrección científica, han ocultado las contradicciones inherentes y definitorias de los gastos fiscales. La definición teórica de estos fundamentos y la tradicional dedicación de la literatura a caracterizar un sistema fiscal normal, ideal u óptimo, en el que reconocer el cuadro de gastos fiscales más justos y eficientes, se ha mostrado muy limitado para resolver el amplio y complejo conjunto de factores que intervienen en su determinación dentro del proceso presupuestario y político

Se reconoce por ello que los gastos fiscales deben ser reflexionados tanto desde los factores institucionales y las cuestiones ideológicas o políticas que determinan los sistemas fiscales, como a través del contexto socio económico, macro y microeconómico, en el que se establecen y con el que interactúan. Ello permite explicar la atención que han cobrado en la reciente crisis económica, y recuperar esas pioneras lecciones de quienes paradójicamente introducen o extienden el concepto de gastos fiscales como medio de denunciar los riesgos que representan para la economía de un país, dada su opacidad y vulnerabilidad a las presiones de los grupos de interés.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDERSON, B. (2008). "Tax expenditures in OECD countries. The Asian Senior Budget Officials Meeting, 10-11 January. Bangkok". Disponible en: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf> [Último acceso : 23-3-2016].
- ATKINSON, A. B. (1970). "On the measurement of inequality". *Journal of Economic Theory*, 2, pp. 244-263.
- ATKINSON, A. B. (1980). "Horizontal equity and the distribution of the tax burden". En AARON, H. J. y BOSKIN M.J. (eds.). *The Economics of Taxation*. Washington D. C.: Brookings Institution, pp. 244-263.
- ATKINSON, A. B. y STERN N. H. (1974). "Pigou, taxation and Public Goods". *Review of Economic Studies*, 41(1), pp. 110-128.
- BAUGER L. ed. (2014). "The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation". *Economic Papers*, 523, European Commission.
- BITTKER, B. I. (1969). "The tax expenditure budget. A reply to professors Surrey & Hellmuth". *National Tax Journal*, XXII(4), pp. 538-542.
- BOADWAY, R. (2004). "The Dual Income Tax System, An Overview". *CESifo Dice Report*, 2(3), pp. 3-8.
- BRAÑA PINO, F. J. (1981). "Los gastos fiscales: concepto y problemática". *Hacienda Pública Española*, 72, pp. 87-114.
- BRAÑA PINO, F. J. (1982). "Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas". *Hacienda Pública Española*, 74, pp. 191-236.
- BUCKLEY, J. L. (2011). "Tax expenditure reform: some common misconceptions". *Tax Analysts*. Disponible en: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/89D3D4A485D3BD79852578D2006C1E8D?OpenDocument> [Último acceso: 2-4-2016].
- BURGOS BELASCOAÍN, J. (2005). "El presupuesto de beneficios fiscales para 2005". *Presupuesto y Gasto Público*, 38, pp. 81-93.
- BURGOS BELASCOAÍN, J. (2006). "El presupuesto de beneficios fiscales para 2006". *Presupuesto y Gasto Público*, 42, pp. 67-81.
- BURMAN, L. E. y PHAUP, M. (2012). "Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform". *NBER Working Paper* 17268. Disponible en <http://www.nber.org/chapters/c12563>.
- BURMAN, L. E. (2014). "Economic, policy and budgetary aspects of tax expenditures". En BAUGER L. ed.: *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. (pp. 19-23). *Economic Papers* 523, European Economy.
- BURTON, M. y SADIQ, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. Cambridge: Cambridge University Press.
- CARBAJO VASCO, D. (1985). "Los gastos fiscales: su evolución y su influencia en la determinación del déficit público". *Papeles de Economía Española*, 23, pp. 363-371.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014). Informe final. Madrid. Disponible en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

- DESMARAIS-TREMBLAY, M. (2014). "Normative and positive theories of public finance: Contrasting Musgrave and Buchanan". *Journal of Economic Methodology*, 21(3), pp. 273-289.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2009). "El IRPF ante una encrucijada: opciones de reforma". *Documentos de trabajo 1/2009*. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social. Universidad de Alcalá.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2010). "Una visión panorámica de la fiscalidad en los países de la OCDE y en España". *Papeles de Economía Española*, 125-126.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014). "Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica: La merma recaudatoria de un concepto elusivo". *Documentos de Trabajo 5/2014*. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social. Universidad de Alcalá.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015). "El tratamiento fiscal del ahorro familiar en España: La reforma del IRPF del 2014". *Documentos de trabajo 5/2015*. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social. Universidad de Alcalá.
- EISENSTEIN, L (1983). *Las ideologías de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Edición original, 1961).
- FELDSTEIN, M. (1976). "On the theory of tax reform". *Journal of Public Economics*, 6, pp. 77-104.
- FERNÁNDEZ CAINZOS, J. J. (1983). "El Estado fiscal, las ideologías y la Hacienda Pública: consideraciones en torno a la obra de Louis Eisenstein". Estudio preliminar a EISENSTEIN, L.: *Las ideologías de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- FUENTES QUINTANA, E. (1974). "Prólogo". En NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GOODE, R. (1977). "The Economic Definition of Income". En PECHMAN J.A.(ed.): *Comprehensive Income Taxation*. Washington, DC: The Brookings Institution, pp. 1-29.
- GRISWOLD, E. N. (1984). "A True Public Servant". *Harvard Law Review*, 98(2), pp. 329-331.
- GROSSMAN, M., JODY L., SINDELAR, J. M., y ANDERSON, R. (1993). "Policy Watch: Alcohol and Cigarette Taxes". *Journal of Economic Perspectives*, 7, pp. 211-222.
- HEADY, C. (2014). "Discussion of presentations by Pierre Leblanc, Leonard e. Burman and Serena Fatica". En BAUGER L. ed.: *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. Economic Papers, 523, European Economy, pp. 29-31.
- HOFMANN, E., HOELZL, E. y KIRCHLER, E. (2008). "Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate". *Zeitschrift für Psychologie*. 216(4), pp. 209-217.
- HOWARD, Ch. (1993). "The Hidden Side of the American Welfare State". *Political Science Quarterly*. 108(3), pp. 403-436.
- KAPLAN, S. E. et al. (1986). "An Application on Attribution and Equito Theories to Tax Evasión Behavior". *Journal of Economic Psychology*, 7, pp. 461-476.
- KING, M. (1983). "An index of inequality with applications to horizontal equity and social mobility". *Econometrica*, 51, pp. 99-115.
- KLEIN, W. A. (1962). "Review of The Ideologies of Taxation by Louis Eisenstein". *University of Chicago Law Review*, 29(2), pp. 423-435.

- KNIGGE, M. y GORLACH, B. (2005). *Effects of Germany's Ecological Tax Reforms on the Environment, Employment and Technological Innovation*. Berlín: Institute for International and European Environmental Policy.
- LAGARES CALVO, M.J. (1974). *Incentivos Fiscales a la Inversión Privada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- LeBLANC, P. (2014). "Tax expenditures: An OECD wide perspective". En BAUGER L. ed.: *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. Economic Papers 523, European Economy, pp. 17-18.
- MARTIN VIANA, J. L. (1986). "El diezmo como tributo y como costumbre, Siglo XVIII" *Revista de Folklore*, 69, pp. 85-95.
- MARTÍNEZ RICO R. (2005). "La institución presupuestaria española: del pacto de estabilidad a las reglas de estabilidad presupuestaria". *Información Comercial Española*, 826: pp.359-372.
- MEADE COMITE (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation*. Londres: Allen and Unwin,
- METTLER, S. (2011). *The Submerged State*. Chicago: The University of Chicago Press.
- MUSGRAVE, R. A. (1967). *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar. (Edición original, 1959).
- MUSGRAVE, R. A. (1980). *El futuro de la política fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- MUSGRAVE, R. A. y MUSGRAVE, P. (1980). *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw Hill, 3 Ed.
- MYRDAL, G. (1961). *The Political Element in the Development of Economic Theory*. Cambridge: Harvard University Press.
- NATIONAL COMMISSION ON FISCAL RESPONSIBILITY AND REFORM (2010): *The Moment of Truth*. Washington: The White House. Disponible en https://www.fiscalcommission.gov/sites/fiscalcommission.gov/files/documents/TheMomentofTruth12_1_2010.pdf
- NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Edición original 1970).
- OCDE (1984). *Dépenses fiscales: problèmes et pratiques suivies par les pays*. París: OCDE.
- OCDE (2010). *Tax expenditures in OECD countries*. París: OCDE.
- OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET (2008). "Tax Expenditures". En *Budget of the United States Government, Fiscal Year 2009, Analytical Perspectives*. Executive Office of the President, Washington DC, pp. 287.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (1979). "Las cargas públicas: principios para su distribución" *Hacienda Pública Española*, 59, pp. 106-110.
- PLOTNICK, R. (1981). "A measure of horizontal inequity". *The Review of Economics and Statistics*, 63, pp. 283-288.
- SAMUELSON, P. (1986). "Theory of Optimal Taxation". *Journal of Public Economics*, 30, pp. 137-143.
- SANDMO, A. (1976). "Optimal Taxation: An Introduction to the Literature". *Journal of Public Economics*, 6, pp. 37-54.
- SCHICK, A. (2007). "Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework". *Journal on Budgeting*, 7(3), OECD, Paris.

- SCHURTZ N. E. (1986). "A Critical View of Traditional Tax Policy Theory: A Pragmatic Alternative". *Villanova Law Review*, 31, pp. 1665-1701.
- SURREY, S. S. (1970a). "Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures". *Harvard Law Review*, 83(4), pp. 705-738.
- SURREY, S. S. (1970b). "Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance". *Harvard Law Review*, 84(2), pp. 352-408.
- SURREY, S. S. (1973). *Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press.
- SURREY, S. S. (1976). The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974, 17 B.C.L. Rev. 679. Disponible en <http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>
- SURREY, S. S. (1977). "The concept of Tax Relief - Its Relation to Tax Policy and Budget Policy". En International Institute of Public Finance, Congress.
- SURREY, S. S. y HELLMUTH, W. F. (1969). "The tax expenditure budget: response to professor Bittker". *National Tax Journal*, XXII(4), pp. 528-537.
- SURREY, S. S., y McDANIEL, P. R. (1985). *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press.
- WHITEHOUSE, E. (1999). "The Tax Treatment of Funded Pensions". *Social Protection Discussion Paper Series*. Washington DC: The World Bank.
- WILSON, M. R. (2012). "The advantages of Obscurity world War II Tax Carryback Provisions and the Normalization of Corporate Welfare". En PHILLIPS-FEIN, K y ZELIZER, J. E. *What's Good for Business. Bussines and American Politics since world war II*. Oxford: Oxford University Press, pp. 16-44.