

EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES Y EL DEFICIT PUBLICO

Francisco Javier EIROA VILLARNOVO

I. INTRODUCCION

LA evolución del déficit público español no puede ser explicada por una sola causa. Las relaciones que existen entre sus componentes (ingresos y gastos públicos) actúan de forma circular ya que, en general, «detrás del déficit público está el hecho de que tiende a autoalimentarse» (1): el mayor gasto público en un sector obliga a obtener mayores recursos de otros, lo que, a su vez, puede traducirse en una disminución de los excedentes en éste y una necesidad de mayor financiación para su reconversión. En definitiva, un aumento del gasto público.

Los «gastos fiscales» constituyen una de las magnitudes que, afectando al déficit público, es poco conocida del público en general. Mientras que una publicidad interesada suele identificar déficit público con mayores gastos por parte del Estado e incrementos impositivos, se ignora lo que supone para el Estado la pérdida de recursos públicos que constituyen los «gastos fiscales». Estos revelan meridianoamente que el Estado no sólo contribuye a las mejoras de las actividades económicas a través del gasto público directo (subvenciones, créditos blandos, auxilios financieros, etc...), sino también por medio de una disminución de los tipos efectivos de gravamen que recaen sobre diversos sectores económicos o determinadas personas que se

consideran de «utilidad pública». Esta pérdida de recursos públicos no es suficientemente valorada por el público que, en general, sólo ve en el Estado un ávido recaudador de impuestos.

Nuestra Constitución, en su artículo 134.2 (2), introdujo como una auténtica novedad la disposición legal que obliga a conocer los datos estadísticos acerca de la evolución de los «gastos fiscales». Desde entonces, concretamente a partir de 1979 (3), se ha venido realizando un análisis histórico de éstos en el marco general de los estudios sobre el déficit público en España, coincidiendo que en ese año la citada magnitud comienza una evolución preocupante.

Pero, ¿cuál es el contenido de la expresión «gastos fiscales»?

II. DELIMITACION Y CARACTERISTICAS DE UN PRESUPUESTO DE «GASTOS FISCALES»

En general, la expresión gastos fiscales puede ser entendida como «la pérdida de ingresos a que da lugar la existencia de beneficios tributarios» (4). Pero si tratamos de profundizar más allá de esta concepción como «no ingreso», considerándola como «pérdida de recursos públicos», la unanimidad doctrinal desaparece.

En el caso español, el propio artículo 134.2 de la Constitución es confuso en su expresión y no es posible conocer si liga el «gasto fiscal» a los ingresos públicos o a los gastos públicos (5). Otras disposiciones normativas que pueden tener relación con el caso (v. gr., arts. 14 y 15 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (6) —por otro lado, incumplidos—) hablan de «exenciones», «bonificaciones», «beneficios tributarios»..., sin utilizar un concepto unitario, lo que tampoco ayuda a su definición. La expresión fue utilizada por primera vez por el profesor Surrey en 1967 (7), y la práctica presupuestaria de otros países, como Alemania, revela la disparidad de conceptos tributarios incluidos en tal expresión, por lo que no parece que el derecho comparado sirva como modelo a imitar metodológicamente.

Precisamente uno de los graves defectos del Presupuesto de Gastos Fiscales español es la ausencia de una metodología unitaria y coherente. Si repasamos los diferentes textos que han acompañado a los Presupuestos Generales del Estado desde 1979, nos encontramos con una recopilación desordenada de exenciones, bonificaciones, deducciones en la cuota..., de un conjunto de tributos ligados a los capítulos I y II (con lo que se excluyen las «tasas» como tributos susceptibles de estar afectados por este concepto presupuestario). En ninguno de los documentos adjuntos a los Presupuestos se realiza un análisis previo del concepto «gasto fiscal», ni discusión alguna sobre qué tipo de beneficios fiscales incluye, cuáles desecha, las razones para esta determinación, etcétera... Es más, comparando los conceptos consignados en

cada documento, se observa que son distintos, de tal manera que ciertos beneficios fiscales incluidos en el ejercicio n , desaparecen en el $n + 1$, y viceversa. Evidentemente, esta diversidad metodológica hace perder valor a los datos cuantitativos contenidos en los Presupuestos de Gastos Fiscales españoles.

Aunque «los gastos fiscales» encubren una realidad compleja (que se pone de manifiesto al intentar su delimitación), constituyen un factor inexcusable en cualquier sistema impositivo; de ahí que la Dirección General de Tributos se encuentre estudiando en estos momentos una metodología uniforme para su determinación.

El Presupuesto de Gastos Fiscales, como tal, debe no sólo responder a una enumeración coherente de los elementos incluidos en esta expresión sino también contestar a una serie de preguntas básicas:

1.^a «Qué» gastos fiscales incluyen.

2.^a «Cuánto» en términos monetarios y de pérdida de recursos públicos significan.

3.^a «Por qué». Cuáles son las razones: políticas, sociales, económicas, etc..., que justifican la existencia de cada beneficio fiscal.

4.^a «Para quién». Las personas, grupos o sectores a los que afecta.

Por último, debería establecerse un indicador del grado de «eficacia» del gasto; es decir, si la desutilidad marginal producida por la pérdida de una peseta no recaudada como consecuencia de un beneficio fiscal cualquiera es superior o inferior a la utilidad marginal provocada por el beneficio que para el contri-

buyente supone este hecho. Esto implica al menos dos cuestiones:

a) Determinar quiénes son los beneficiarios del gasto fiscal, ya que los mecanismos de repercusión pueden hacer que sean otros muy diferentes del afectado primariamente. Así, la deducción por primas de seguros en el IRPF que efectúa el contribuyente X en su declaración le beneficia a él, en tanto en cuanto no ingresa en el Tesoro «y» pesetas; pero, a su vez, favorece a las compañías de Seguros al rebajar el coste de éstos (beneficiario secundario).

b) Establecer si el beneficio o perjuicio es superior al que pudiera lograrse mediante la utilización de otros mecanismos de incentivación. En este sentido se han solido comparar los gastos fiscales con los gastos directos, es decir, con las ayudas, subvenciones, etc... que proporciona el Estado a través de sus Presupuestos Generales del Estado.

En suma, un presupuesto de «gastos fiscales» conduce inexorablemente a la realización de un análisis de eficacia presupuestaria, lo que en nuestro país sólo puede llevarse a efecto tras la elaboración de un Presupuesto por programas para 1984, dado por la Ley 44/1983 (8).

Evidentemente, lo que en España se conoce, hasta ahora, como Presupuesto de Gastos Fiscales, elaborado conforme al artículo 134.2 de la Constitución (vid. *supra*), es una mera compilación desordenada de datos sobre beneficios fiscales sin criterios homogéneos de delimitación, lo que reduce gravemente su interés para conocer, entre otras cuestiones, sus efectos sobre el déficit público. Por ello,

se cree necesaria una nueva elaboración de este texto presupuestario.

III. LOS «GASTOS FISCALES» Y EL DEFICIT PRESUPUESTARIO

La cuantificación de los gastos fiscales viene muy limitada no sólo por la inexistencia de una metodología uniforme para su cálculo sino también por la siempre lamentable situación de las estadísticas españolas, cuyas lagunas son de todos conocidas. En cualquier caso, el cuadro n.º 1 recoge la importancia cuantitativa de los gastos fiscales en los últimos ejercicios.

De la mera observación del cuadro puede deducirse:

a) El volumen absoluto de los gastos fiscales es muy apreciable, representando una importante pérdida de recursos para el erario público, *suponiendo una importante fuente del déficit*. Así, según la Ley 50/1984, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, sobre un déficit público estimado de 1.518.806 millones de pesetas, existen unos gastos fiscales previstos de 907.300 millones de pesetas, es decir, el 59,74 por 100. La magnitud de este porcentaje obvia cualquier otro comentario.

b) El volumen de los gastos fiscales tiene una tendencia creciente. Si observamos el cuadro número 1, se refleja el inexorable cumplimiento de la Ley de persistencia del beneficio fiscal (9). Asimismo, suele suceder que la existencia de un beneficio fiscal para un sector social o económico, genera presiones por parte de otros sectores que se sienten

discriminados, al menos para obtener las mismas ventajas, con lo que su *vis atractiva* genera otra causa para su aumento.

c) El volumen de gastos fiscales se concentra en una serie de tributos como son el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), por efecto de la Desgravación Fiscal a la Exportación, Impuestos sobre el Tráfico Exterior y en el Impuesto sobre Sociedades (sobre todo si lo comparamos con la recaudación efectiva por este gravamen). La importancia de los gastos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se debe a que el tributo se «personaliza» e incluso se dota de elementos de progresividad (v. gr., deducción del 1 por 100 de los rendimientos netos

del trabajo en la cuota íntegra) a través de los mecanismos de «crédito de impuesto» que suponen gastos fiscales (10).

La importancia de los recursos públicos que se pierden a través de los gastos fiscales debe, también, ser medida por el hecho de que la interpretación de los beneficios fiscales contenidos en los documentos presupuestarios españoles es restrictiva (vid. *supra*), pudiendo plantearse que la cuantía de éstos es muy superior. Asimismo, hay que considerar el aspecto relativo de las citadas cantidades, tal y como se recoge en el cuadro número 2, del cual puede deducirse:

a) Los gastos fiscales suponen en torno al 20 por 100 de la

recaudación efectiva de todos los tributos, porcentaje que alcanza el 25 por 100 en los impuestos indirectos.

b) Inciden de forma relevante en la capacidad recaudatoria de gravámenes con amplia influencia en la vida económica: IS, IGTE e Impuestos sobre el Tráfico Exterior.

c) Al contrario, no supone un porcentaje elevado de la recaudación por el IRPF, tributo que por sus características bien conocidas y por su generalidad (unas 6.500.000 declaraciones en el ejercicio 1983), es el que más afecta «psicológicamente» a los contribuyentes españoles.

Manifiestan, pues, los «gastos fiscales» una importante pérdida recaudatoria que *afecta di-*

CUADRO N.º 1
PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES ESPAÑOL (10⁶ Ptas.)
EJERCICIOS

CONCEPTO	1981	1982	1983	1984	1985
CAPITULO I					
T. s/Renta P.F.	56.000	64.000	147.600 (2)	170.180	191.100
Sociedades	127.784	158.000	165.900	158.600	160.000
Sucesiones	2.600	2.500	2.700	2.850	3.500
A. TOTAL CAPITULO I	186.384	224.500	316.200	331.630	354.600
CAPITULO II					
Trans. Patrimoniales	12.150	12.300	10.800	13.700	13.700
AJD	1.380	(1)	1.600	(3)	2.300
IGTE	74.872	154.100	166.300	191.245	221.200
Impuestos lujo y otros	35.068	34.100	31.900	32.462	40.700
Impuestos especiales	21.186	21.400	24.700	85.120	91.300
Tráfico exterior	80.399	106.400	136.600	153.000	180.500
Monopolios fiscales	13.125	3.000	3.000	3.000	3.000
B. TOTAL CAPITULO II	238.180	331.300	375.000	478.527	552.700
A + B TOTAL CAP. I + II	424.564	555.800	691.200	810.157	907.300

(1) Incluido en Transmisiones Patrimoniales.

(2) Existió un cambio de metodología, no explicitado en el cálculo de su volumen.

(3) Sin datos.

Fuente: Elaboración propia, conforme a datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

CUADRO N.º 2

PESO RELATIVO DE LOS GASTOS FISCALES

CONCEPTO IMPOSITIVO	1981			1982			1983		
	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	7,89	7,31	10,09	7,16	6,68	5,54	+ 12,73	11,29	12,53
Impuesto sobre Sociedades	59,99	37,50	23,03	70,52	41,36	13,68	57,01	36,31	14,08
Impuesto sobre Sucesiones	14,86	12,94	0,47	12,54	11,14	0,22	11,61	10,40	0,23
TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS ...	18,62	15,70	33,59	18,77	15,81	19,43	20,60	17,08	26,83
Impuestos sobre Transmisiones	14,09	12,35	2,44	8,77	8,06	1,06	10,02	9,10	1,06
Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas	38,59	27,85	13,50	71,90	41,83	13,34	54,19	35,14	14,11
Impuesto sobre el Lujo	18,60	15,69	6,32	21,51	17,70	2,95	16,93	14,48	2,71
Impuestos sobre Consumos Específicos ...	8,72	8,02	3,82	7,96	7,37	1,85	12,31	10,96	2,10
Impuestos sobre el Tráfico Exterior ...	40,17	28,66	14,48	47,91	32,39	9,21	52,14	34,27	11,59
Monopolios fiscales	19,16	16,08	2,37	3,13	1,04	0,26	2,75	2,68	0,25
TOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS.	24,04	19,38	42,92	30,12	23,55	28,68	29,03	22,50	31,82
TOTAL IMPUESTOS ...	21,32	17,57	76,51	24,21	19,49	48,11	24,45	19,65	58,66

(1) Gastos Fiscales: Recaudación estimada.

(2) Gastos Fiscales: Capacidad recaudatoria teórica.

(3) Gastos Fiscales: Déficit público (1983: presupuestado; resto: real).

Fuente: GIMENO, Juan A., *op. cit.*, pág. 95.

rectamente al volumen del déficit. En este sentido, cabe recordar que estas auténticas transferencias de recursos presupuestarios superan la cuantía del concepto propio de «transferencias» que figuran en los Presupuestos Generales del Estado, concepto, por otra parte, tan criticado como causa determinante del déficit público español (11).

En consecuencia, parece que un mecanismo utilizable para la reducción de este último es plantearse la reducción o supresión de gastos fiscales de nuestro sistema tributario. Sin embargo, aquí es necesario tratar dos cuestiones previas:

A) Detectar qué «gastos fiscales» son debidos a la existencia *per se* de un «sistema tributario normal», es decir, cuáles de ellos responden a una estruc-

tura impositiva determinada y, por tanto, ínsitos en los parámetros normativos del gravamen, no respondiendo a ninguna filosofía incentivadora. Así, según la definición de la base imponible que utilicemos en el IRPF, se puede considerar «gasto fiscal» el mínimo exento o bien constatar de nuevo la necesidad de excluir del gravamen rendimientos ligados a un mínimo de subsistencia (12). Evidentemente, este planteamiento no se basa sólo en cuestiones metodológicas (vid. *supra*), sino que incluye problemas ligados a la determinación de los fines del sistema fiscal (13).

B) Establecer cuál es el efecto de cada «gasto fiscal» y considerar en el análisis de eficacia propuesto (vid. *supra*) qué gastos fiscales conviene supri-

mir y cuáles no. En todo caso, este análisis puede llevar a la sustitución del «gasto fiscal» por un gasto directo, por lo que su efecto sobre el volumen del déficit público ha de ser medido en términos netos.

C) Determinar la incidencia que la supresión de los gastos fiscales tiene, no sólo en los recursos públicos, sino en otros elementos del tejido económico-social, tales como los incentivos a la inversión, estímulo sobre la productividad, efectos sobre la distribución de la renta, etc...

Interesa señalar que la minoración de los gastos fiscales genera un aumento recaudatorio «potencial», es decir, si por medio de una disposición legal se establece la supresión de, por ejemplo, una exención, los rendimientos y operaciones antes

exceptuadas quedarán sometidas a gravamen, pero ello no asegura que sean declarados en el tributo pertinente, porque pueden ser evadidos. Las relaciones «fraude fiscal»-«gasto fiscal» constituyen uno de los ejemplos de causalidad circular, tan necesarios para comprender cómo el déficit público no puede venir determinado por una sola causa (vid. *supra*). La sensibilidad de ciertos grupos, sectores o personas beneficiarios de unos gastos fiscales no depende sólo de la oportunidad y generosidad que ofrezca la oferta de tales gastos. Si el fraude fiscal — como sucede en España — está extendido y nuestra conciencia tributaria es muy laxa (14), un dispositivo de gasto fiscal dirigido a favorecer ciertas actividades puede generar una respuesta exigua de los destinatarios habitados a la elusión fiscal, ya que éstos determinan mediante el fraude un beneficio superior al obtenible por el gasto fiscal, por lo que la existencia o no de éste deviene indiferente. En cambio, la integración en el sistema tributario de sectores anteriormente exentos, sin arbitrar los pertinentes mecanismos de control, puede traducirse en un simple paso de beneficiario del gasto a defraudador.

Por tanto, la mera supresión del «gasto fiscal» ha de traducirse como incidencia en el volumen del déficit público en forma «neta», como señalamos anteriormente, porque no toda la estimación de los recursos públicos perdidos por esta causa se convertirá en una mayor recaudación.

Como vemos, la necesidad de un análisis previo de los efectos de los gastos fiscales deviene imprescindible.

IV. EFECTOS DE LOS «GASTOS FISCALES»

En principio, un gasto fiscal produce una minoración o eliminación de la carga fiscal que recae bien sobre un contribuyente, un grupo social o una actividad concreta. Se otorga por entender que su concesión produce «economías de escala», es decir, que el beneficio público obtenido por la disminución de la carga fiscal es superior a la pérdida de recursos por ella producida; de ahí que, tal y como establece el artículo 14 de la LGT, constantemente incumplido, cualquier nueva concesión de beneficios debería contener una memoria económica explicativa de sus efectos.

Sin embargo, sería una ingenuidad creer que todo gasto fiscal se debe a un «interés público» o a un «interés social». En ocasiones, el beneficio tributario se concede a los grupos de presión o a ciertos sectores sociales que tienen el poder o la cohesión suficiente para obtenerlos. Ellos se encuentran interesados en su concesión no sólo por el beneficio económico que representa, al disminuir su presión fiscal, sino por:

a) Mejorar su competitividad, sobre todo si el gasto fiscal se les concede en exclusiva: v. gr., si se permite deducir por inversiones más porcentaje de la cuota tributaria a las empresas de automoción que a los laboratorios.

b) Ocultar a los ojos del público la existencia de unas transferencias de recursos a su favor, pues así como la publicidad de las subvenciones y el efecto de los gastos presupuestarios directos son psicológicamente muy altos, los «no-ingresos» son me-

nos conocidos, por lo que resultan muy rentables desde el punto de vista político.

Estas situaciones provocan que muchos de los «gastos fiscales» no sean más que la constatación de «favoritismos» a determinados grupos de presión. Así, de la simple observancia de los cuadros núms. 1 y 2 se deduce que el sector empresarial, que tiene una mayor influencia, ha obtenido importantes beneficios fiscales, y por el contrario, las personas aisladas con intereses muy dispares gozan, «comparativamente», de un menor predicamento en la obtención de estos beneficios.

En todo caso, *ningún sector social acepta que el beneficio fiscal que recibe se deba a un mero interés particular*, sino que pretende su estabilidad alegando razones diversas, tales como mantenimiento del empleo, evitar la competencia exterior, mejorar la balanza de pagos, etc... Ello, obviamente, conduce a la imperiosa necesidad, sentida ya por los órganos rectores del Ministerio de Economía y Hacienda y la Dirección General de Tributos, de conocer el coste-beneficio de cada gasto fiscal y las posibles alternativas a su supresión o reducción.

En relación al déficit, el efecto de la existencia de una panoplia tan intensa de gastos fiscales no es sólo la minoración de ingresos públicos que supone, sino *una constatación de que las cifras convencionales de gastos presupuestarios se revelan insuficientes*: subestiman el esfuerzo público, ya que no incluyen los menores ingresos tributarios que representan los beneficios fiscales existentes. Por ello, podemos decir que muchas de las interpretaciones lanzadas en

los últimos tiempos sobre el hecho de que la culpa del déficit la tiene el «gasto incontrolable» del Estado, son erróneas, «olvidando» dos hechos:

a) Que la evasión fiscal en nuestro país asciende, según cálculos moderados, al billón de pesetas (15).

b) Que los beneficios fiscales que obtienen los particulares, cuyos recursos el Estado generosamente «pierde», se elevan a una cifra similar.

Por si esto fuera poco, los gastos fiscales cumplen también la «ley de la persistencia del beneficio fiscal», por lo que, una vez establecido un beneficio tributario, éste tiende a mantenerse en el tiempo. Las recientes experiencias en el sistema fiscal español, tal como la supresión de la exención en el IGTE para los profesionales personas físicas, son una clara constatación de este fenómeno.

V. EL EFECTO EN EL DEFICIT PUBLICO

Un replanteamiento general de los «gastos fiscales» de nuestro país parece ineludible. Desde el punto de vista del déficit, la crisis económica que tan duramente nos afecta obliga a obtener recursos públicos que satisfagan las crecientes necesidades sociales que ésta conlleva. Por otro lado, desde la perspectiva de la justicia tributaria, ciertos beneficios fiscales responden a intereses que pugnan con los principios del sistema fiscal consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución (16). Por último, la eficacia de los beneficios tributarios requiere su «medición», ya que pueden existir otros instrumentos más rentables para el

propio sector beneficiario de los primeros; en este último sentido, los gastos directos cuentan a su favor con que disponen de:

a) Una expresión monetaria más precisa, lo que permite una mayor factibilidad de los análisis de eficacia y una máxima transparencia.

b) Obligan a instrumentar mecanismos de control, lo que redundará en un mejor aprovechamiento de los recursos administrativos en beneficio de la propia actividad pública.

c) Son más selectivos, al necesitar su individualización en el momento de la concesión.

Pero también existen factores en su contra, como son los mecanismos de control, que suponen un aumento del gasto público para conseguirlos.

En general, una vía de reducción del déficit público sería la eliminación de los gastos fiscales injustificados. Sin embargo, su efecto ha de ser medido *en términos netos* (vid. *supra*), *porque la recaudación que se pierde puede no transformarse en un ingreso real, ya que:*

a) Puede ser evadida.

b) Puede ser necesario instrumentar otro mecanismo de apoyo al sector o grupo afectado, traduciéndose en un aumento del montante de gasto público.

c) Puede requerir medios —humanos y materiales— y no simples disposiciones legales para su efectividad.

Por otro lado, cualquier medida que se plantee sobre la existencia de un gasto fiscal debe considerarse desde su «utilidad pública», no como un simple instrumento para recaudar más dinero en las arcas del Tesoro pú-

blico. De ahí la necesidad de establecer mecanismos legales (como hacer efectivo el art. 15 de la LGT), y la revisión cada cierto tiempo de los beneficios fiscales, pues las causas que condujeron en un período dado a establecer una ventaja fiscal cualquiera pueden ser puramente coyunturales.

VI. CONCLUSIONES

a) Los gastos fiscales en nuestro país suponen una pérdida de recursos públicos muy elevada.

b) Su incidencia sobre el déficit público es muy importante, no reflejándose de forma precisa con los actuales mecanismos presupuestarios.

c) Es preciso un replanteamiento en profundidad de todos los mecanismos de incentivación fiscal que existen en España.

d) El citado replanteamiento ha de hacerse en términos de eficacia económica y análisis coste-beneficio.

NOTAS

(1) ROJO DUQUE, Luis A., *Economistas, Boletín del Colegio de Economistas de Madrid*, n.º 7, abril 1984, pág. 22.

(2) «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» (el subrayado es nuestro).

(3) Una estimación, pionera a estos efectos, fue: «Notas sobre la valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español», *Hacienda Pública Española*, número 4, 1970, págs. 15-34.

(4) BRAÑA, Javier, «Los "gastos fiscales": concepto y problemática», *Hacienda Pública Española*, n.º 72, 1981, pág. 87.

(5) ALBINANA GARCIA-QUINTANA, César, «El Presupuesto de gastos fiscales», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 1, 1979, páginas 45 a 51.

(6) «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 Hacienda haya

expuesto al Gobierno en Memoria razonada: a) La finalidad del beneficio tributario; y b) La previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos.

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

Artículo 15. Las normas por las que se otorgan exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad por mayor o menor tiempo y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante su vigencia.

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

(7) SURREY, Stanley S., «Tax incentives. Conceptual Criteria for identification and Comparison with Direct Government Expenditures», *Tax Incentives*, Heath Lexington Books, págs. 3-38.

(8) BERMEJO SÁNCHEZ, C., «El déficit público en el Presupuesto por programas», *Hacienda Pública Española*, n.º 88, 1984, páginas 133 a 155. Vid. el número especial de *Hacienda Pública Española*, n.º 85, 1983, dedicado a los Presupuestos Generales del Estado para 1984.

(9) FUENTES QUINTANA, E., «Prólogo» a

Incentivos fiscales a la inversión privada, de M. J. LAGARES, Ed. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, págs. 5-21.

(10) También incluye el IRPF otros gastos fiscales no ligados a las deducciones en la cuota íntegra, v. gr. las exenciones de los incrementos patrimoniales obtenidos por la enajenación de la vivienda habitual o de los bienes empresariales.

(11) GIMENO, Juan A., «Las causas del déficit público», *Hacienda Pública Española*, n.º 88, 1984, págs. 85 a 105.

(12) BRAÑA, J., *op. cit.*, págs. 89-90.

(13) NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Ed. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

(14) CARBAJO VASCO, D., «El fraude fiscal en España», *Cuadernos del I.M.P.I.*, número 1, 2.ª época, enero 1984, págs. 4 a 12.

(15) Vid. la documentación incluida en: Congreso de los Diputados. Fraude Fiscal. Documentación n.º 26, septiembre 1984.

(16) «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...»