



# Los beneficios fiscales: una técnica administrativa de fomento, necesitada de evaluación periódica

**Fabio Pascua Mateo**

*Catedrático de Derecho Administrativo.*

*Universidad Complutense de Madrid*

*Letrado de las Cortes Generales (España)*

[fapascua@ucm.es](mailto:fapascua@ucm.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2798-8584>

Este trabajo ha obtenido un **accesit** del **Premio Estudios Financieros 2023** en la modalidad de **Derecho Constitucional y Administrativo**.

El jurado ha estado compuesto por: don Enrique Arnaldo Alcubilla, don Raúl Leopoldo Canosa Usera, doña Ana Cremades Leguina, doña Silvia Díaz Sastre, don Rafael Fernández Valverde y don Luis Pérez de Ayala Becerril.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## Extracto

Los incentivos fiscales son uno de los principales instrumentos de la actividad de fomento de las Administraciones públicas y representan en torno al 5 % del producto interior bruto español para 2023. Con una función muy similar a la subvención, en estas páginas se destacan algunas ventajas que esta técnica presenta en términos de rapidez en la gestión de la ayuda y reducción de las cargas burocráticas para la Administración. Por otro lado, aunque la Constitución reconoce expresamente la existencia de este instrumento, lo hace bajo diversos condicionantes, explícitos, como la reserva de ley para establecerlos, e implícitos, pues deberán ser compatibles con los principios constitucionales que regulan los ingresos y los gastos públicos (artículo 31, apartados 1 y 2). Así, solo el eficaz cumplimiento de un fin de interés general, por otro lado, exigido por el artículo 103.1 de la CE para toda la actuación de la Administración pública, justificará su existencia. Esta adherencia al interés general debe mantenerse a lo largo de toda la vida del beneficio fiscal. Por esta razón, el trabajo concluye analizando los mecanismos de evaluación *ex post* de la eficacia de los incentivos fiscales actualmente disponibles, en especial los que se vienen desarrollando desde 2019 por impulso de la Unión Europea.

**Palabras clave:** beneficios fiscales; actividad administrativa de fomento; evaluación de políticas públicas; gasto público.

Recibido: 03-05-2022 / Aceptado: 08-09-2022 / Publicado: 05-11-2023

**Cómo citar:** Pascua Mateo, F. (2023). Los beneficios fiscales: una técnica administrativa de fomento, necesitada de evaluación periódica. *CEFLegal. Revista Práctica de Derecho*, 274, 85-120. <https://doi.org/10.51302/cefllegal.2023.19145>



# Tax benefits: a promotional administrative action in need of recurring evaluation

Fabio Pascua Mateo

This paper has won **second prize Financial Studies 2023 Award** in the category of **Constitutional and Administrative Law**.

The jury members were: Mr. Enrique Arnaldo Alcubilla, Mr. Raúl Leopoldo Canosa Usera, Mrs. Ana Cremades Leguina, Mrs. Silvia Díaz Sastre, Mr. Rafael Fernández Valverde and Mr. Luis Pérez de Ayala Becerril.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

## Abstract

Tax benefits are one of the main tools used by Public Administrations in public policies, amounting to almost five per cent of Spanish 2023 gross domestic product. Their purpose resembles grants and subsidies, and these pages highlight some advantages this administrative action shows in terms of promptness of aid management and reduction of bureaucratic burden. Besides, although the Constitution expressly acknowledges their existence, it is done under certain requirements, some explicit, such as they shall be regulated by primary legislation exclusively, others implied, as they shall abide with the constitutional principles governing public income and spending (article 31, paragraphs 1 & 2). Thus, only the effective achievement of general interest, additionally demanded in article 103 for every action taken by public Administration, would justify their existence. This adhesion to general interest must be maintained throughout their entire lifespan. For this reason, this work concludes with an analysis of the efficiency of tax benefits examination instruments, specially, the ones developed from 2019 onwards under the EU thrust.

**Keywords:** tax benefits; promotional administrative action; public policies evaluation; public spending.

Received: 03-05-2022 / Accepted: 08-09-2022 / Published: 05-11-2023

**Citation:** Pascua Mateo, F. (2023). Los beneficios fiscales: una técnica administrativa de fomento, necesitada de evaluación periódica. *CEFLegal. Revista Práctica de Derecho*, 274, 85-120. <https://doi.org/10.51302/ceflegal.2023.19145>

## Sumario

1. Cuestión previa: una desatención doctrinal injusta
  2. ¿De qué estamos hablando? Definición de los beneficios fiscales, formas que presentan y naturaleza jurídica
    - 2.1. Concepto y modalidades
    - 2.2. Los beneficios fiscales como actividad administrativa de fomento sometida a los principios propios del derecho administrativo
      - 2.2.1. La actividad de fomento dentro de las clasificaciones finalistas de la actuación administrativa
      - 2.2.2. Los beneficios fiscales como técnica administrativa de fomento
  3. Requisitos de los beneficios fiscales: una técnica al servicio del interés general más rápida y barata que la subvención
    - 3.1. El interés general como requisito legitimador
    - 3.2. La reserva de ley en su establecimiento. En especial los decretos-leyes
    - 3.3. Utilidad de los beneficios fiscales. En especial como alternativa a las subvenciones
  4. La evaluación del resultado de los beneficios aprobados
    - 4.1. El análisis económico y de sostenibilidad del gasto en los ámbitos de contratación y de subvenciones
    - 4.2. Evaluación de los beneficios fiscales como modalidad de la evaluación normativa *ex post*
    - 4.3. La evaluación de los beneficios fiscales como instrumento de control de gasto y como exigencia del plan de recuperación, transformación y resiliencia (PRTR)
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Cuestión previa: una desatención doctrinal injusta

La doctrina administrativa ha prestado en general una atención relativamente escasa a la actividad promocional o de fomento, al menos en comparación con otras formas de actuación de la Administración. Si durante el siglo XIX, y aun anteriormente, la teoría de la policía ocupaba el centro del arsenal de técnicas que justificaba –y sometía a derecho– la intervención del Estado, y durante las primeras décadas del siglo XX el servicio público estuvo a punto de ocupar su lugar, nada parecido puede señalarse a lo que se ha considerado en muchas ocasiones como una suerte de campo marginal e incluso ajeno a lo propiamente administrativo. Ni siquiera ha sido objeto de atención preferente como forma adicional de actuación, al modo de la actividad industrial del Estado en la segunda mitad del siglo XX<sup>1</sup>, y menos aún de la actividad de regulación que –con buenas razones– parece ser el centro de atención en estas primeras décadas del siglo XXI.

Si esto es así con carácter general, aun cuando no deban menospreciarse muy interesantes obras aisladas, especialmente en el caso de las subvenciones (Fernández Farreres (1983), la desatención se agudiza cuando se llega a los beneficios fiscales. Obviamente, el importante peso que tiene la ley en su definición y establecimiento no ayuda a su estudio desde una perspectiva del actuar de la Administración. Lo mismo puede decirse de su innegable relación con el derecho tributario, puesto que «el beneficio fiscal actúa como un "contratributo" ante un determinado supuesto de sujeción a gravamen» (Albiñana García-Quintana, 1998a). Pero es que además se ha llegado a señalar que esta técnica, si bien tiene «una importancia indiscutible», «se halla en franca regresión, por considerarse contraria a la ortodoxia de la imposición tributaria» y su «calificación como técnicas administrativas de fomento es muy discutible»<sup>2</sup>. Lo cierto, sin embargo, es que por su cuantía la actividad de

<sup>1</sup> El estudio clásico, como es sabido, es Villar Palasí (1950).

<sup>2</sup> En este sentido Santamaría Pastor (2018, p. 317). Se trata, por lo demás, de uno de los pocos autores de manuales generales de la disciplina que le dedica una mínima atención al fenómeno, pues la mayor parte de ellos, o no tratan las formas de actividad administrativa, y en particular con la actividad de fomento, o cuando lo hacen se limitan a exponer una pequeña teoría general y a desarrollar algo más el régimen de la subvención. Es el caso de Fernández Farreres (2012) y de Parada Vázquez (2015, p. 321). Por el contrario, reconoce la importancia del fenómeno Coscolluela Montaner (2021, p. 707), que señala que «siguen siendo utilizadas en gran medida por las Entidades Públicas».

fomento a través de incentivos fiscales, o lo que alguna doctrina ha llamado con acierto el «gasto fiscal»<sup>3</sup>, constituye uno de los instrumentos más relevantes de política económica. De acuerdo con los datos más recientes, solo los beneficios fiscales previstos por el Estado para 2023 superarán los 45.000 millones de euros<sup>4</sup>, que se elevan a casi 60.000 millones si se suman los correspondientes a las comunidades autónomas y los entes locales<sup>5</sup>. Esto hace que hablemos de casi un 5 % del PIB español, porcentaje que supera con creces el gasto público en actividades tan clásicas como la defensa o las obras públicas y que da idea de la magnitud de la actividad analizada.

Y, sin embargo, la doctrina administrativa –no así la propia del derecho tributario– ha sido reacia a dedicarle la debida atención a este instrumento de política pública. Es cierto que el tajante principio de legalidad establecido por el artículo 133.3 de la CE, que establece que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley», parece reducir la capacidad de actuación de la Administración pública en favor de la potestad de las Cortes Generales, y que ello puede justificar parcialmente este silencio. Sin embargo, además del fácilmente comprobable protagonismo del Gobierno en su establecimiento, existen importantes actuaciones puramente administrativas de gestión y supervisión de los beneficios vigentes. Además, en los últimos tiempos se están abriendo paso, con dificultad, pero de manera decidida tras el impulso por parte de la Unión Europea, actuaciones de evaluación de la eficacia de los beneficios fiscales a la hora de conseguir los resultados perseguidos con su establecimiento.

Estas páginas tienen por objeto subrayar el carácter de técnica administrativa de los beneficios fiscales, en particular durante la citada fase de comprobación de requisitos, así como destacar la necesidad de impulsar su evaluación periódica, con el fin de evitar que degeneren en un privilegio no justificado o distorsionen el correcto funcionamiento del mercado. Para ello, comenzaré por precisar su concepto y modalidades, para a continuación detenerme en su naturaleza de técnica de intervención administrativa. Asentadas estas premisas como punto de partida, abordaré la necesidad de que, en aplicación de los prin-

---

<sup>3</sup> El término ha sido importado en España a partir de los años 60, a partir de la doctrina francesa (en particular la expresión de *depenses fiscales* la emplea Maurice Lauré para establecer su clasificación del gasto público) y norteamericana (donde Stanley Surrey habla de *tax expenditures*). Véase al respecto Campos Fernández y Grau Ruiz (2007).

<sup>4</sup> Según el artículo 3 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, «los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado se estiman en 45.268.750 miles de euros». En cuanto a su evolución, baste considerar que los previstos en la Ley 11/2020 para 2021 apenas superaban los 39.000 millones de euros.

<sup>5</sup> Piénsese que solo en la Comunidad de Madrid el artículo 6 de la Ley 9/2018, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2019 los cuantifica en «9.966 millones de euros». La cifra de casi 60 millardos de euros procede de las estimaciones de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal en *Estudio Beneficios Fiscales. Evaluación del Gasto Público 2019*, p. 5. <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/PDF-WEB-BF-1.pdf>

cipios constitucionales del gasto público y de la actividad de la Administración (arts. 31 y 103.1 CE, respectivamente), se generalicen los esfuerzos recientes de evaluación periódica de su eficacia y eficiencia. Todo ello, ha de insistirse nuevamente, desde una perspectiva estrictamente administrativa, dado que desde el derecho tributario los estudios sobre los incentivos fiscales son bastante más numerosos.

## **2. ¿De qué estamos hablando? Definición de los beneficios fiscales, formas que presentan y naturaleza jurídica**

### **2.1. Concepto y modalidades**

Lo primero, sin embargo, es aclarar un concepto, el de beneficios fiscales, que, por otro lado, no genera a estas alturas demasiadas discusiones doctrinales. La técnica de los beneficios o incentivos fiscales parte de la consideración de los tributos no solo como medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, sino también como instrumentos de la política económica general, y como mecanismos para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Así lo proclama expresamente el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)<sup>6</sup> y lo ha confirmado el Tribunal Constitucional en STC 96/2002, donde, en términos muy similares a los expuestos, ha señalado que un «tributo no es solo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales»<sup>7</sup>. Este tipo de intervención puede emplearse para desincentivar la realización de determinadas actividades que se consideran dañosas, a la par que se obtienen recursos adicionales para financiar los gastos a los que estas puedan dar lugar. Es el fundamento clásico de los impuestos especiales o, más recientemente, de la fiscalidad ambiental, que trata de hacer frente al principio de que «quien contamina paga»<sup>8</sup>, y que no deja de resultar muy atractivo a los poderes públicos, que encuentran en estas figuras tributarias unos instrumentos s elevar la presión fiscal con menores resistencias entre los ciudadanos, pues no falta un cierto elemento de culpabilización del sujeto pasivo que realiza actividades que se consideran, en muchas ocasiones, cierto es, con fundamento, nocivas o perjudiciales<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>7</sup> STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8.º

<sup>8</sup> Sobre esta cuestión, de entre la literatura disponible, puede consultarse Becker *et al.* (2008). El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de ratificar esta modalidad tributaria para negar la duplicación de hechos impositivos sobre idéntica conducta, al amparo de la diversidad de fundamento. Véase en este sentido STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 5303/2015, de 1 de diciembre de 2015, ECLI: ES:TS:2015:5303

<sup>9</sup> De hecho, la jurisprudencia ha comenzado a establecer requisitos para la consideración como tributos extrafiscales de estas figuras impositivas, y cuya consecuencia más relevante es la de permitir la doble imposición de una misma conducta. En concreto, además de motivar la finalidad exclusivamente ambiental del tributo será necesario acreditar una actividad administrativa específica en la materia con los ingresos obtenidos. Véanse STC 196/2012, de 31 de octubre, y STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 5.º

Son muchas las definiciones académicas acerca de los beneficios fiscales. Albiñana García-Quintana (1998b) considera que son «exenciones [...] cuyo establecimiento por ley y concreto reconocimiento por acto administrativo respondan a una medida de fomento, estímulo o incentivo a un determinado comportamiento económico por parte de una sociedad o persona natural» (p. 323). Es una definición correcta en la medida en que destaca la finalidad de fomento que deben presentar todos los beneficios fiscales, sin que quepa incluir en ellos ajustes meramente técnicos en el tributo, como luego veremos. Es interesante también la mención al reconocimiento por acto administrativo, si bien en este caso puede ser meramente implícito, a través del hecho de no cuestionar la Administración la autoliquidación o la declaración tributaria hecha por el obligado. No obstante, aun siendo algo más prolija, resulta tal vez más interesante –al menos por los efectos prácticos que tiene– la definición contenida en las memorias anuales de beneficios fiscales, pues solo aquellas exenciones o bonificaciones que respondan a sus criterios van a considerarse en dicha memoria. Así, el Presupuesto o memoria de Beneficios Fiscales para 2023<sup>10</sup> señala:

Que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario 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 tributo, 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 compensación alguna 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.

En cuanto a los modos de ejercicio, los beneficios fiscales pueden llevarse a cabo a través de técnicas diversas, a saber, la exención, la introducción de reducciones o bonificaciones, bien en la base o en la cuota tributaria, y la fijación de tipos reducidos. De ellas,

<sup>10</sup> Véase Memoria de beneficios fiscales, Presupuestos Generales del Estado para 2023, p. 7. [https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L\\_23\\_A\\_A2.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF)

el Tribunal Constitucional ha señalado repetidamente que la exención y la bonificación se cuentan, desde luego, entre los beneficios fiscales<sup>11</sup>. Esta enumeración es muy similar a la que establece la LGT, que en su artículo 8 e) los clasifica, a efectos de extender a todos ellos el principio de reserva de ley, en exenciones, reducciones, bonificaciones y deducciones. La enumeración no es cerrada, por lo que caben figuras, o más bien denominaciones, adicionales. No vamos a detenernos, por puras razones de espacio, en la definición de tales modalidades, por otro lado, bien asentada en la LGT.

No contempla, en cambio, expresamente la LGT a los tipos reducidos o los tipos cero dentro de los beneficios fiscales, pero sí permite su introducción en las leyes sectoriales (art. 55.3). A pesar de ello, su inclusión dentro de los modos de establecimiento de incentivos fiscales no ofrece duda, no solo por el carácter abierto, ya señalado, de la enumeración establecida en el artículo 8 e), sino, sobre todo, porque ese es su sentido económico más genuino junto con el de introducir una cierta progresividad en la tributación indirecta<sup>12</sup>. Así lo reconocen, por ejemplo, tanto la Directiva del IVA, que justifica la introducción de tipos reducidos en industrias con una gran necesidad de mano de obra, con el fin de hacer menos atractivo su pase a la economía sumergida<sup>13</sup>, o el preámbulo de la Ley del IVA, que atiende a su carácter social o cultural para el establecimiento de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravados con un tipo reducido<sup>14</sup>.

En cambio, resulta mucho más discutible la consideración como un beneficio fiscal de los supuestos de no sujeción. Tales supuestos se definen en la LGT como una delimitación negativa del hecho imponible que completa su definición legal (art. 20.2). Ello ya permite albergar serias dudas acerca de su consideración como un incentivo, puesto que desde el primer momento resulta claro que la conducta realizada no es en ningún caso susceptible de hacer surgir la obligación tributaria. Pero, además, un somero examen de muchos de estos supuestos de no sujeción ratifica esta conclusión preliminar, puesto que en la mayor parte de los casos implican aclarar la no aplicación de un tributo a actividades ya gravadas por otro concepto. Es el caso, por ejemplo, de las transmisiones onerosas de bienes llevadas a cabo por empresarios o profesionales, que se declaran no sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales en virtud del artículo 7.5 de su ley reguladora<sup>15</sup>, y que constituyen, en cambio, el hecho imponible del IVA. En idéntico sentido puede aducirse la no sujeción

<sup>11</sup> STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4.º

<sup>12</sup> Se trata de establecer tipos reducidos sobre los bienes que puedan considerarse de primera necesidad y cuya adquisición supone una mayor proporción de gasto en las rentas más bajas. En esta misma línea, véase Ferreiro Laplatza y Sartorio Albalat (2004, p. 247).

<sup>13</sup> Considerando 33 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>14</sup> Apartado 2.B de la exposición de motivos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido

<sup>15</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

al IRPF de las rentas gravadas por el impuesto sobre sucesiones y donaciones prevista en el artículo 6.4 de la Ley 35/2006<sup>16</sup>.

## 2.2. Los beneficios fiscales como actividad administrativa de fomento sometida a los principios propios del derecho administrativo

Precisados el concepto y formas que adoptan los beneficios fiscales, su naturaleza jurídica va a merecer algo más de atención, por cuanto se trata de justificar su condición de técnica administrativa de fomento. Lo primero que debe destacarse es la relatividad de las clasificaciones que habitualmente se manejan. En rigor, la actividad administrativa ha de reconducirse, desde un punto de vista formal, a los instrumentos por medio de los que se articula, que, *grosso modo*, vienen a ser la potestad normativa (principalmente la reglamentaria, aunque también la Administración participa de la potestad legislativa en la medida en que el Gobierno ostenta la iniciativa legislativa y es competente para aprobar algunos actos con forma de ley), la adopción unilateral de actos administrativos (favorables o de gravamen para el administrado) y la actuación más o menos paccionada, de la que los contratos administrativos constituyen su elemento esencial. Otras clasificaciones, más centradas en el contenido de la actuación, lo que tratan es poner un cierto orden en la exposición de la parte especial del derecho administrativo, que habitualmente –sobre todo en los autores que seguían lo que Posada (1897, p. 27) calificara de concepción empírica del derecho administrativo– se articulaba a través de la clasificación de las funciones estatales<sup>17</sup>. Dentro de ellas, la que más fortuna tiene en España es la que distingue entre actividad de policía, de fomento y de servicio público. Y dentro de estas tres ramas, es evidente que los beneficios fiscales se integran dentro de la actividad de fomento de los poderes públicos.

### 2.2.1. La actividad de fomento dentro de las clasificaciones finalistas de la actuación administrativa

Como es bien conocido, la idea de fomento o de promoción surgió en el plano teórico en el siglo XVIII como una de las alternativas para justificar la creciente actividad administrativa, en este caso como alternativa a la cláusula general de policía, y antes de que apareciera

---

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> Así, Santamaría de Paredes (1888) distingue entre funciones referentes a los fines del Estado, que subdivide en generales, relativas a la vida jurídica, la física, la intelectual, la moral y la económica; funciones referentes a los medios del Estado, entre las que se diferencian las relativas a los medios personales y materiales (de la nación, el Estado y las provincias y municipios), y funciones referentes a las relaciones entre fines y medios, que comprenden la Hacienda y la ejecución de los servicios públicos. Algo similar encontramos en Colmeiro (1876).

el concepto de servicio público. Es verdad que siempre ha presentado un menor atractivo que sus dos rivales clásicas, y que pocos autores han tratado de configurar la actuación administrativa desde una perspectiva general de fomento, a diferencia de las categorías de policía y de servicio público. Sin embargo, ha tenido fuerza suficiente como para, en el momento en el que se abandonan las concepciones totalizadoras en torno a aquellas, en favor de tesis mixtas, encontrar un hueco junto a ellas, al menos por lo que se refiere al derecho español. Así, aunque se ha señalado su aparición sobre todo en la doctrina francesa, pese a algunos apuntes anteriores no suficientemente clarificados en la italiana<sup>18</sup>, con la obra de Bonnard (1943, pp. 12 y ss.), lo cierto es que hoy día ni en una ni en otra se habla de actividad de fomento o similar, optándose en Francia, con muy escasas excepciones, por dividir la acción administrativa entre policía y servicio público<sup>19</sup>. En Italia, donde continúa la influencia clásica de Orlando (1891, pp. 22 y ss.) y su distinción entre actividad jurídica y actividad social de la Administración, la doctrina parece inclinarse por diferenciar entre actividad administrativa –ligada al ejercicio de los poderes exorbitantes de la Administración y que se trata bajo una perspectiva vista estrictamente formal, esto es, a partir del acto y del contrato administrativos– y los servicios públicos, sin perjuicio, por supuesto, del estudio de los distintos sectores de actividad<sup>20</sup>.

En España, como es sabido y nos refiere el maestro García de Enterría (1994), la noción de fomento aparece intuida en los ilustrados del siglo XVIII (en especial Jovellanos) y explicitada

---

<sup>18</sup> Suele citarse como antecedente la obra de Presutti (1903), quien trata de construir un estudio de la actividad de la Administración para alcanzar sus objetivos, ordenada de menor a mayor medio necesario. Dentro de tales medios incluía también la concesión de ventajas y premios, que, de todos modos, se situaba en un nivel equiparado a la actividad coactiva. No obstante, se trata de una obra que, como indica su título, no parte del método jurídico, sino que busca el filón de la ciencia de la administración y tampoco contó con un gran respaldo doctrinal tras las críticas vertidas por Santi Romano. Véase, al respecto, Sandulli (2009, p. 109).

<sup>19</sup> Así lo encontramos en Dumont y Lombard (2017) y en Rivero y Waline (2016), quienes se refieren a la policía administrativa y el servicio público como misiones de la Administración, más que como tipo de actividad. No obstante, sí que podemos encontrar en la obra de estos autores, en ediciones anteriores y por tanto más influidas por la mano de Rivero, fallecido en 2001, un reconocimiento a la existencia de una actividad de ayuda a las actividades privadas de interés general, que se configura, del mismo modo que en la doctrina española, como un tercer tipo de actividad administrativa, al lado de la policía y el servicio público. Véase Rivero (1985, pp. 476-479) y Rivero y Waline (1994, pp. 395-399).

<sup>20</sup> Entre los manuales más recientes, véase, en este sentido, Caringella (2021), quien trata de los servicios públicos dentro de la parte dedicada a la organización administrativa, mientras que la actividad administrativa ocupa una parte específica de su manual, incluyendo los principios que la rigen, la transparencia, la discrecionalidad, el silencio administrativo, el procedimiento y el acto administrativo y el contrato. En cambio, Corso (2020) incluye a los servicios públicos dentro de la actividad administrativa. En fin, Clarich (2019) explica que el servicio público se incardinaba dentro de la organización administrativa hasta los años 80, pero que, en la actualidad, por mor de la influencia del derecho de la Unión Europea y de la posibilidad de que los servicios de interés general se gestionen en régimen de competencia, ha adquirido una sustantividad propia dentro del derecho administrativo. Por supuesto, en ninguno de los tres casos se hace referencia a la actividad de fomento.

definitivamente ya durante el siglo XIX, con la creación por Javier de Burgos de los subdelegados del Ministerio de Fomento en 1833, antes incluso de esos primeros años del Estado constitucional, brillantemente glosados entre nosotros por Alejandro Nieto (1996). Lógicamente, la creación del órgano lleva a que la actividad desarrollada pueda asumir su nombre y, aunque el antedicho ministerio mudó de denominación a la de Gobernación, el término reapareció a mediados de la centuria desprovisto de las funciones de orden público para centrarse en materias como el comercio, las obras públicas y la instrucción, que hoy nos resultan claramente reconocibles. En la doctrina, sin llegar a desarrollar la dualidad, Colmeiro (1876, p. 102) se encargó tempranamente de contraponer la actividad de policía a la de fomento. Por su parte, Royo Villanova (1950) mantiene la distinción dual en el contenido del derecho administrativo propia de la doctrina italiana, y distingue entre actividad jurídica o de policía y actividad social. En esta última, refiere, el Estado no limita los derechos de los ciudadanos, sino que atiende sus necesidades, lleva a cabo prestaciones y, aunque se reviste de formas jurídicas, lo relevante es el aspecto material. Pues bien, dentro de esta actividad social no se encuentra solo la prestación de servicios públicos, sino también la actividad de fomento. Así, señala que «vemos que la Administración, además de una policía sanitaria, de seguridad, etc., cuida de fomentar la salud pública creando dispensarios y sanatorios; se preocupa de la educación pública mediante el establecimiento de escuelas, institutos, museos, bibliotecas; procura que la gente humilde habite casas higiénicas, construyendo viviendas o fomentando su construcción, etc.» (p. 347). Un poco más adelante lo vemos aún con más claridad: «La acción social se propone promover el bienestar general desarrollando una actividad espontánea, social, no coactiva. Si el Estado subvenciona a un sabio para que haga estudios o experiencias, promueve el fin científico sin tocar los derechos de nadie».

Sobre estos precedentes, la idea de una actividad de fomento ha sido divulgada y adaptada entre nosotros, con notable originalidad, por Jordana de Pozas (1949, pp. 41-54) en su breve, pero exitoso artículo. Dentro de esta modalidad, no ha habido nunca dudas acerca de la inclusión de los beneficios fiscales, que se insertan habitualmente dentro de lo que se denominan medidas de carácter económico indirecto, clasificación que, acuñada clásicamente por Garrido Falla, sigue contando con respaldo doctrinal<sup>21</sup>. No obstante, no puede olvidarse que se han mantenido clasificaciones bipartitas, como la de García de Enterría y T. R. Fernández (2020), que dividen la actividad administrativa en relación con los derechos en actividad de limitación y de ampliación de derechos. O, por el contrario, cuatripartitas, que

---

<sup>21</sup> Véase Garrido Falla (1960, p. 293). Este autor sitúa los beneficios fiscales dentro de los auxilios financieros, que suponen, no la entrega directa de una cantidad de dinero por la Administración, sino todo lo más un lucro cesante, en la medida en que esta deja de percibir un pago que, de otro modo, hubiera resultado obligado. Como tales entran dentro de las ventajas de carácter financiero de la categoría de ventajas económicas de las técnicas de fomento. En la actualidad, recoge esta misma clasificación Bermejo Vera (2009, p. 60). En la misma línea, Parada Vázquez (2002, p. 381), Sánchez Morón (2006, p. 765) y Morell Ocaña (1999, p. 115). Dentro del estudio del derecho administrativo especial, se ha aceptado sin problemas la inclusión de los beneficios fiscales dentro de las técnicas de fomento por parte de Lora Tamayo (2012, p. 76).

distinguen entre actividad administrativa de policía, de fomento, de garantía de prestación –que se identifica con el servicio público– y de prestación material de servicios o bienes, identificada con la empresa pública<sup>22</sup>. Más aún, algún autor de la relevancia de Muñoz Machado (2015) ha puesto en cuestión la utilidad de ambas clasificaciones clásicas –bipartita y tripartita– de la actividad administrativa, de las que señala que su crisis es manifiesta, por cuanto no es posible, a su juicio, englobar toda la actuación administrativa asumida desde mediados del siglo XX a la actualidad en las categorías descritas. En particular, por lo que se refiere al fomento, destaca que

el estudio de las ayudas públicas a las actividades privadas no puede resumirse actualmente en las viejas categorías de la doctrina del fomento; junto a las ayudas públicas, también las hay de carácter privado que pueden implicar financiación cruzada en grupos de empresas, que constituyen objeto de preocupación para el regulador; la cuestión jurídica central que plantean las ayudas no es otra que la de asegurar el mantenimiento de la igualdad de condiciones de los operadores en los mercados, que poco tiene que ver con la tradicional perspectiva con que se estudiaban aquellas desde la denominada actividad de fomento (p. 16).

Lo cierto es que esta crítica, que se completa con la conocida propuesta de su autor de reconducir el conjunto de la actividad administrativa a la idea del Estado regulador y garante, dentro del cual la actividad de fomento se encuadra en el marco de actuaciones para salvaguardar la competencia, no llega a ser plenamente convincente. Se trata de un esfuerzo monumental –y por tanto meritorio– por reconducir el Estado a una única actividad, de manera similar a lo que se intentó en el pasado con la actividad de policía o el servicio público. Sin embargo, nuevamente se topa con lo complejo de la actividad estatal, pues no todo es reconducible a las facetas reguladoras y garantes. En especial, el sector del fomento escapa decididamente a su encuadre en el derecho regulador, puesto que es evidente que la garantía de la competencia no es la única finalidad perseguida. En efecto, aunque desde la óptica del derecho de la Unión Europea la única finalidad que preocupa es precisamente la compatibilidad de las ayudas públicas con la competencia, esto ocurre porque este derecho, en función del principio de atribución, sí cuenta con importantes facultades de regulación de la competencia y limitación de actividades públicas que la falseen, pero se encuentra más limitado en otros órdenes<sup>23</sup>. Pero en el caso de los Estados, la decisión

<sup>22</sup> Véase Villar Ezcurra (1999, p. 36). Subraya este autor el carácter intercambiable de todas estas técnicas y el fundamento constitucional explícito (en el caso de la actividad de policía y fomento) o genérico (para los servicios y empresas públicas) que presentan. Asimismo, aunque destaca el carácter prevalente de la subvención dentro de las técnicas de estímulo o fomento, incluye también entre ellas a la exención y la bonificación.

<sup>23</sup> Y ello incluso con algunas cautelas, por cuanto en según qué sectores los propios tratados contemplan competencias de la Unión de naturaleza indudable de fomento. Es el caso paradigmático de la importante política agrícola común (PAC), que persigue, entre otros aspectos, el fomento del progreso técnico

de adoptar medidas de fomento no se limita solo a consideraciones relativas a la preservación de la competencia, sino que debe además preservar principios como el de igualdad tributaria y capacidad económica, y satisfacer eficazmente fines de interés general, como le exige el artículo 103.1 de la CE a las Administraciones públicas españolas. Por todo ello, insisto, reconociendo el mérito del esfuerzo y lo interesante de la dimensión regulatoria y de garantía como funciones del Estado en el siglo XXI, el mantenimiento de la idea de la actividad de fomento me sigue pareciendo útil en el estado actual del derecho administrativo.

## 2.2.2. Los beneficios fiscales como técnica administrativa de fomento

En este contexto, los beneficios fiscales son una técnica de esta actividad de fomento de la Administración. Es cierto que podría plantearse en qué medida, y debido a la presencia del principio de reserva de ley a la hora de fijarlos, la concesión de incentivos fiscales no debiera incardinarse dentro de la actividad legislativa del Estado. Sin embargo, la generalidad de la doctrina, con buen criterio, no se ha centrado en un aspecto que, por lo demás, recae sobre una buena parte de la actividad administrativa. No olvidemos que dicha reserva de ley sirve también como garantía frente a la mayor parte de actuaciones que se suelen incardinar dentro de la actividad de policía (desde luego toda la que limite los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, según se desprende de su artículo 53.1). También el establecimiento de un servicio público está sometido a dicha reserva, en especial cuando ello suponga un monopolio del Estado en los términos del artículo 128 de la CE. Por otro lado, y aunque su estudio excede lo que corresponde a estas páginas, los beneficios fiscales, como otras técnicas de la Administración, necesitan de una actividad administrativa de gestión, que pasa por su reconocimiento explícito y previo en ocasiones, y por las actuaciones de comprobación de requisitos, inspección y sanción en todos los casos. Por esta razón, aunque suele hablarse de una actividad legislativa del Estado –que podría atribuirse en parte a la Administración en el caso de la actividad reglamentaria– dicha actividad queda muy restringida<sup>24</sup>, y no impide la clasificación de las actuaciones de la Administración sujetas a reserva de ley dentro de las tres categorías enumeradas o en alguna otra adicional que suele sugerir la doctrina.

En contra de esta postura se posiciona, parcialmente, Santamaría Pastor (2018), quien, pese a mencionarlas dentro de los medios económicos de las técnicas de fomento, matiza, como antes se ha señalado, que «conceptualmente, su calificación como técnicas adminis-

---

de la agricultura (art. 39.1.a TFUE); o de las competencias complementarias, en las que, sin sustituir la competencia estatal, la Unión puede fomentar ciertos elementos. Es el caso, por ejemplo, del artículo 165 del TFUE, para educación, juventud y deporte, o el artículo 167 para la cultura.

<sup>24</sup> El propio Jordana de Pozas (1949, p. 42) limita la actividad legislativa a la estricta aprobación de obligaciones que puedan ser acordadas por los órganos jurisdiccionales, pues, si requieren de una actividad administrativa para llevarse a cabo, ya podrán incardinarse dentro de la actividad de policía, fomento o servicio público.

trativas de fomento es muy discutible» (p. 317), por tratarse en su opinión de medidas generales de política económica establecidas necesariamente por vía legislativa y cuya aplicación a personas o empresas determinadas es, normalmente, de carácter reglado. Por mi parte, no veo ningún inconveniente en incorporar los beneficios fiscales dentro de una actividad administrativa. Ya he apuntado la relativa eficacia de la reserva de ley a la hora de excluir una técnica de las actividades administrativas clásicas. Adicionalmente, como acabo de señalar, el papel de la Administración no es pequeño, ni a la hora de aprobarlos, ni a la de controlar el cumplimiento de las condiciones para su disfrute. Y, en fin, no debe olvidarse que el derecho de la Unión Europea, al que por razones de espacio no prestaremos la atención que merece en este ámbito, equipara los beneficios fiscales con las subvenciones a la hora de configurar el concepto de ayudas de Estado, subvenciones cuya concesión por medio de actos administrativos (incluso aunque se trate de las nominativas previstas en leyes de presupuestos) no se discute. Lo mismo ha hecho muy recientemente el Tribunal Constitucional, que en Sentencia 21/2022 –referida a la introducción por el Principado de Asturias de una deducción en el IRPF– afirma con rotundidad que «toda subvención y ayuda pública cumple una función de fomento, lo que también incluye la compensación de daños, perjuicios o pérdidas debidas, entre otras, a catástrofes, crisis económicas o situaciones como la pandemia de la covid-19»<sup>25</sup>.

En la doctrina francesa suelen encuadrarse los beneficios fiscales dentro de las nuevas modalidades de gestión de servicios públicos a través de la acción de los particulares<sup>26</sup>. Es verdad que no faltan razones para avalar esta postura, que emparentaría esta técnica con otras fórmulas legislativas de incidencia en la actuación de los particulares para asegurar la prestación de un servicio, como es la imposición de obligaciones de servicio público. No obstante, tanto por la tradición española, que sigue acogiendo, con mayor o menor entusiasmo, la idea de fomento, como por el hecho de que el establecimiento de beneficios fiscales, al basarse en la realización voluntaria de la actividad impulsada, no garantiza el cumplimiento del principio de continuidad del servicio en la intensidad requerida como sí lo hace la imposición de deberes, parece razonable mantener su consideración actual.

### **3. Requisitos de los beneficios fiscales: una técnica al servicio del interés general más rápida y barata que la subvención**

Precisados los términos conceptuales y sostenida la naturaleza administrativa de los incentivos fiscales, esta misma naturaleza impone a los beneficios fiscales unos límites y

<sup>25</sup> STC 21/2022, de 9 de febrero, FJ 3.º

<sup>26</sup> Entre otros, véase Burdeau (1995, p. 435). No obstante, ha de subrayarse el contexto en el que esta inserción se produce, en un derecho y una doctrina que distinguen únicamente entre la policía y el servicio público.

controles para su legitimidad constitucional. Se trata de asegurar que su establecimiento, además de respetar la reserva constitucional de ley, obedezca a fines de interés general que cumplan eficazmente (art. 103.1 CE). Solo de esta manera podrán respetarse, además, los principios constitucionales que regulan la obtención de ingresos y la realización de gastos públicos. En particular, respecto de los primeros, los principios de capacidad económica y generalidad de la tributación del artículo 31.1 de la CE, y de los segundos, los principios de equidad, eficiencia y economía, del artículo 31.2. Por ello, conviene precisar, de un lado, las condiciones para su legitimidad constitucional y, de otro, la utilidad práctica que pueden presentar y que lleva a la conveniencia de no presentar una enmienda de totalidad a esta técnica administrativa. Respecto del primer aspecto, que, como veremos, nos ha de llevar directamente a la introducción de sistemas de evaluación *ex post* de tales beneficios, es preciso comprobar tanto lo relativo a los fines que han de perseguir los beneficios fiscales, como a lo que se refiere a las modulaciones de la reserva de ley. Al respecto, debe partirse de la base de que la Constitución de 1978 presupone su existencia en sus artículos 133 y 134. El primero, para imponer una reserva absoluta de ley para el establecimiento de beneficios fiscales en su apartado 3. Se trata de un precepto del todo novedoso en nuestro derecho histórico –al menos en lo que tiene de reserva explícita– aunque cuenta con algún ejemplo adicional en el constitucionalismo comparado, como es el artículo 106.2 de la Constitución de Portugal<sup>27</sup>. Junto a ella, la Constitución establece un principio de publicidad en su artículo 134.2 cuando obliga a que en los presupuestos generales del Estado «se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado».

### 3.1. El interés general como requisito legitimador

El Tribunal Constitucional ha precisado algo más estas previsiones. Su primera tarea, no obstante, ha sido la de construir una teoría para justificar la legitimidad constitucional de los beneficios fiscales –indiscutible a raíz de su recepción en los preceptos transcritos– y a la vez hacerlos compatibles con el resto de los principios de la tributación y de los deberes constitucionales de contribución al sostenimiento del gasto públicos del artículo 31.1. En la actualidad el estado de la cuestión está razonablemente asentado desde la STC 37/1987<sup>28</sup>, cuya doctrina se ha venido reiterando en resoluciones recientes. Considera el tribunal que, aunque la finalidad principal de los tributos ha de ser recaudatoria, esto es, la obtención de ingresos para la Hacienda Pública, no existe objeción constitucional para la existencia de finalidades extrafiscales que incluso lleguen a plasmarse en figuras tributarias cuyo único objetivo no sea

<sup>27</sup> Dice este precepto que «*Os impostos são criadas por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*».

<sup>28</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Esta sentencia, entre otras cuestiones, ratificó la constitucionalidad del impuesto sobre tierras infratilizadas aprobado por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria del Parlamento de Andalucía.

el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, [...] estimular o incentivar una determinada actuación<sup>29</sup>.

Evidentemente, si pueden existir tributos completamente extrafiscales, con las finalidades apuntadas, con mayor razón es aceptable la introducción en los tributos clásicos de elementos como los beneficios fiscales que persigan ese mismo objetivo incentivador, pero desde una perspectiva positiva. En este caso el estímulo no es evitar un gravamen sino obtener una ventaja, pero la técnica y los resultados son muy parecidos. Ahora bien, la regulación del beneficio fiscal no es un acto libre del legislador, sino que ha de responder a la satisfacción de un interés general, ya que en caso contrario se trataría de un privilegio contrario al principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE. Así lo ha señalado de manera resuelta el tribunal en STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7.º:

La exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, *solo será constitucionalmente válida cuando 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.

En una palabra, solo pueden regularse legítimamente beneficios fiscales si ello responde a una finalidad de interés general. Y por ello surge, precisamente, la necesidad de evaluar su eficacia y eficiencia no solo *ex ante*, en el momento de establecerlo, sino también de manera periódica durante su vigencia, tal y como se verá en la parte final de este trabajo: de no contribuir de manera efectiva a la consecución de ese fin de interés general, o de hacerlo con unos costes desmedidos, el beneficio fiscal se convierte en un privilegio económico, que, aun en otro contexto, está expresamente proscrito por la Constitución (art. 138.2).

Un supuesto práctico de aplicación de esta doctrina es el rechazo por parte del Tribunal Constitucional a las conocidas como regularizaciones fiscales, que, en esencia, suponen re-

---

<sup>29</sup> STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4.º Esta jurisprudencia se ha reiterado en la STC 87/2019, de 20 de junio, FJ 19.º La consideración o no de un tributo como extrafiscal tiene una importancia no desdeñable a la hora de considerar infringida la prohibición de duplicidad entre los tributos autonómicos y los estatales o locales establecida en los apartados 2 y 3 de la LOFCA. En efecto, considera el Tribunal Constitucional que no vulnera dicha prohibición la convivencia de un tributo fiscal con otro extrafiscal que graven el mismo hecho imponible. No obstante, aclara, «un tributo predominantemente fiscal no cambia de naturaleza por "introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas"».

gular un régimen favorable para que quienes no han cumplido sus obligaciones tributarias en plazo, omitiendo las declaraciones tributarias correspondientes, disfruten de unos tipos más favorables y queden exentos tanto de intereses de demora como de sanciones tributarias de acogerse a dicho mecanismo. El tribunal ha considerado, seguramente con acierto, que tales previsiones configuran un privilegio indebido que altera el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del artículo 31.1 de la CE, el cual no queda justificado por necesidades coyunturales como las de aumentar la recaudación en épocas de crisis. Para ser precisos, por cuanto su jurisprudencia presenta variaciones atendiendo al tributo de que se trate, dichas regularizaciones han sido rechazadas respecto del impuesto sobre el patrimonio<sup>30</sup> y respecto del IRPF, el impuesto sobre sociedades y el de la renta de los no residentes<sup>31</sup>.

Sometidos, pues, los beneficios fiscales a la satisfacción del interés general, como por lo demás, ha de insistirse, le sucede al conjunto de la actividad administrativa según el bien conocido artículo 103.1 de la CE, el Tribunal Constitucional ha tenido que ir precisando otros requisitos de los beneficios fiscales, en particular, la extensión de la reserva de ley del artículo 133.3 de la CE.

### 3.2. La reserva de ley en su establecimiento. En especial los decretos-leyes

Así, y frente a lo sostenido en un primer momento por buena parte de la academia<sup>32</sup>, el Tribunal Constitucional ha considerado que la reserva de ley no excluye que por decreto-ley puedan regularse determinados aspectos de los beneficios fiscales. Así lo señaló la STC 6/1983, conforme a la cual, de los artículos 31.1 y 133.3 de la CE se desprende que en nuestro derecho no rige

de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> STC 189/2005, de 7 de julio.

<sup>31</sup> STC 73/2017, de 8 de junio.

<sup>32</sup> Ciertamente el texto del anteproyecto de Constitución, elaborado por los famosos «7 padres», era mucho más claro, pues exigía «ley votada por las Cortes Generales», lo que hubiera despejado las dudas y cerrado la vía del decreto-ley. En este sentido se manifestó Pérez Royo (1978), si bien modificó posteriormente su posición (1979). Esta tesis se ha seguido defendiendo más recientemente por autores como Cazorla Prieto (2001).

<sup>33</sup> STC 6/1983, FJ 6.º

En resumen, parece que, de acuerdo con esta sentencia, no es posible crear beneficios fiscales mediante decreto-ley, pero sí modificarlos o suprimirlos. Esta postura, no exenta de importantes críticas<sup>34</sup>, ha ido siendo posteriormente matizada o incluso abandonada, aunque no en el sentido propuesto por estas. En efecto, el Tribunal Constitucional ha ratificado la posibilidad de alterar los beneficios existentes, pero ha añadido al ámbito susceptible de afectación por decreto-ley al propio establecimiento del beneficio, siempre que el impuesto sobre el que recaigan no sea una parte sustancial del sistema tributario español, como puede ser, por ejemplo, el IRPF. En concreto, la STC 189/2005 admite la regulación por decreto-ley de una reducción en la base del impuesto sobre sucesiones y donaciones, por este carácter marginal del tributo<sup>35</sup>. Más recientemente, en cambio, se ha considerado que la introducción en el impuesto sobre sociedades de un deber de efectuar pagos fraccionados que no permite excluir del cálculo de la cuota estimada las rentas exentas afecta al deber de contribución y no puede introducirse por decreto-ley<sup>36</sup>. Como puede comprobarse, el tribunal se aparta de la dicotomía establecimiento-modificación/supresión, para hacer recaer el peso de su control en la naturaleza del tributo afectado. La equiparación de la conclusión manejada en el IRPF y la del impuesto sobre sociedades guarda una indudable coherencia, ya que este último, además de tener una importancia cuantitativa evidente, ejerce la misma función de personalización del deber de contribuir que el IRPF, en este caso para las personas jurídicas con ánimo de lucro.

En esta misma línea de interpretación laxa de la reserva de ley, aunque con diferente fundamentación, puede citarse la temprana STC 27/1981, que ha rechazado que el cambio por ley de presupuestos de un beneficio fiscal aplicable en el IRPF haya de considerarse como una modificación tributaria, admisible solo si está autorizada por una ley sustantiva (art. 134.7 CE)<sup>37</sup>.

Por último, debe aclararse que la reserva de ley no vincula a aquellas disposiciones reglamentarias preconstitucionales que regularan ciertos beneficios fiscales,

ni por la ausencia de requisitos luego exigidos por la Constitución para su aprobación y que, entonces, no venían requeridos, ni por el hecho de que la Constitución haya exigido un determinado rango para la regulación de tales materias, dado que la reserva de ley no puede aplicarse retroactivamente,

<sup>34</sup> Además de las que acabamos de reseñar, pueden mencionarse el interesante voto particular del magistrado Gómez-Ferrer Morant a la STC 6/1983, el voto particular del magistrado Rodríguez Bereijo a la STC 116/1994, de 18 de abril, y Falcón Tella (1984).

<sup>35</sup> STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 10.º

<sup>36</sup> STC 78/2020, de 1 de julio. Un comentario puede encontrarse en Juan Casadevall (2021).

<sup>37</sup> STC 27/1981, de 20 de julio. El tribunal señala que esta reserva «no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad» (FJ 2.º), y afirma expresamente que la modificación de un beneficio fiscal concreto no afecta a la naturaleza del impuesto ni desvirtúa ninguno de sus caracteres esenciales (FJ 6.º).

sin que quepa por esto mismo declararlas en una situación de inconstitucionalidad sobreenvenida<sup>38</sup>.

### 3.3. Utilidad de los beneficios fiscales. En especial como alternativa a las subvenciones

Íntimamente ligado al problema de la legitimidad de los beneficios fiscales está el de sus ventajas prácticas. Es cierto que, en general, la doctrina se muestra muy reacia a su introducción, por cuanto es bien consciente del riesgo de generar privilegios tributarios injustificados. Ya durante la reforma tributaria llevada a cabo en 1977, de forma casi paralela al proceso constituyente, se puso de manifiesto su posible colisión con los principios de generalidad e igualdad tributaria, recelo del que se hace eco la Constitución. Más recientemente, las propuestas de reforma fiscal suelen incluir una supresión de los incentivos fiscales a los que se acusa de no ser eficaces para lograr los fines que los justifican, y se propone o bien aprovechar la reducción en la recaudación que implican para llevar a cabo una reducción general de tipos que sea neutral económicamente<sup>39</sup>, o bien incrementar los recursos de la Hacienda.

Con todo, si los beneficios fiscales se resisten a desaparecer es porque presentan algunas ventajas administrativas que no deben desconocerse, sin perjuicio de que esta resistencia se ve además apoyada por la acción de presión de los grupos de interés organizados que se ven favorecidos por el incentivo existente. En particular, son dos los ámbitos en los que el beneficio fiscal puede verse especialmente justificado. En primer lugar, de manera general, como alternativa a la subvención en aquellas convocatorias multitudinarias, con varios miles de beneficiarios potenciales. En este caso la ventaja del beneficio es la reducción de trámites administrativos: aunque pueden darse supuestos, ya apuntados, de incentivos fiscales que requieran de un reconocimiento individualizado por la Administración, lo normal es que el beneficiario tenga simplemente que hacer constar en su declaración tributaria encontrarse en el supuesto de hecho que da lugar a la exención o bonificación correspondiente, de manera que solo en el caso en que deba afrontar una tarea de inspección la Administración deberá llevar a cabo una actuación de comprobación de las circunstancias que motivan la concesión del beneficio.

Esto puede parecer un aspecto menor, pero no lo es en absoluto. La experiencia demuestra la lentitud con la que se tramitan las convocatorias masivas de subvenciones, de-

---

<sup>38</sup> SSTC 11/1981, de 8 de abril, FJ 5.º; 194/1998, de 1 de octubre, FJ 6.º, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 4.º

<sup>39</sup> En especial puede mencionarse la propuesta de Fuentes Quintana (1987). Señala este autor que el papel que desempeñan los beneficios fiscales en la estructura del IRPF es moderar su progresividad nominal y así hacerlo más tolerable para los contribuyentes. La introducción de un tipo único permitiría su eliminación y, consecuentemente, la simplificación del tributo.

bido a la escasez de efectivos con que cuentan en muchas ocasiones las Administraciones públicas<sup>40</sup>. Para remediarlo no es infrecuente el recurso a la contratación administrativa, a través de contratos de servicios<sup>41</sup>, así como a las técnicas de *in house*, esto es, de medios propios de las Administraciones, que proporcionen el personal que se necesita para una convocatoria concreta. En España, como es sabido, el Grupo Tragsa, en este caso a través de su filial Tragsatec<sup>42</sup>, es el medio más socorrido al respecto. Sin embargo, esto supone la introducción de un personal que no tiene por qué estar familiarizado con los procedimientos administrativos, lo que puede dar lugar a errores de valoración, y, desde luego, implica un coste para la Administración, costes que pueden llegar a cifrarse incluso hasta en torno al 10 % del presupuesto total destinado a la subvención concreta.

Por su parte, la Unión Europea ha establecido en el 4 % los recursos REACT-UE totales del FEDER y el FSE que puedan destinarse a asistencia técnica, dentro de la cual lógicamente se encuentran los contratos para asistir en la tramitación de las ayudas. Esta cantidad se eleva al 6 % en el caso de proyectos de cooperación transfronteriza<sup>43</sup>. De hecho, y a pesar de las medidas de flexibilización en materia de personal introducidas por el Real Decreto-ley 36/2020 para la gestión de los fondos europeos del programa REACT-EU<sup>44</sup>, la

---

<sup>40</sup> Con consecuencias negativas en la economía. El reciente informe de la OCDE sobre perspectivas económicas, de diciembre de 2021, en la parte referida a España señala que «para evitar un posible aumento de los problemas de insolvencia en las empresas, debería acelerarse la ejecución de las ayudas directas a empresas viables». [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1118\\_1118158-l6n4ytnq7n&title=Country-profile-Spain-es-OECD-EconomicOutlook-Volume-2021-2](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1118_1118158-l6n4ytnq7n&title=Country-profile-Spain-es-OECD-EconomicOutlook-Volume-2021-2)

<sup>41</sup> A título de ejemplo valgan los contratos celebrados por la Comunidad de Madrid con BDO Auditores para llevar a cabo trabajos de apoyo externo en 2017 a la revisión de la documentación de convocatorias de subvenciones gestionadas por la Dirección General de Servicios Sociales e Integración Social, por valor de más de 80.000 euros.

<sup>42</sup> En este caso, es habitual desde hace años el encargo a Tragsatec del apoyo en la gestión de subvenciones a programas de interés general para fines de interés social con cargo al 0,7 % del rendimiento del IRPF. La cuantía anual de este encargo está por encima de los 700.000 euros, para gestionar unas subvenciones de unos 35 millones de euros.

<sup>43</sup> Artículo 92 ter.6 del de Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y se deroga el Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo. Este precepto ha sido introducido por el Reglamento (UE) 2020/2221 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de diciembre de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1303/2013 en lo que respecta a los recursos adicionales y las disposiciones de ejecución a fin de prestar asistencia para favorecer la reparación de la crisis en el contexto de la pandemia de covid-19 y sus consecuencias sociales y para preparar una recuperación verde, digital y resiliente de la economía (REACT UE).

<sup>44</sup> Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Las medidas en materia de gestión de recursos humanos se regulan en los artículos 27 a 34 y se

vía de los contratos de servicios para auxiliar en la tramitación está siendo profusamente utilizada, seguramente con buen criterio siempre que se trate de una medida excepcional. Recuérdense al respecto las fundamentadas reticencias del Tribunal Supremo a que se convierta en una práctica estructural para incrementar los medios humanos de la Administración al margen de los empleados públicos<sup>45</sup>.

Pues bien, sustituir algunas de las subvenciones ligadas a estos programas por incentivos fiscales hubiera permitido resolver mucho antes su concesión efectiva –lo que es muy importante en situaciones de crisis– y de una manera más económica para la Administración convocante. Y no hubiese redundado en una merma de garantías, ya que el propio Decreto-ley 36/2020 suprime varias de las establecidas en la concesión de subvenciones, tales como la necesaria aprobación por el Consejo de Ministros en el caso de las que tengan un importe de más de 12 millones de euros o, en ciertos casos, el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda, al tiempo que reduce los controles preventivos de la Intervención y fomenta el recurso a subvenciones no competitivas<sup>46</sup>. No es esta la posición seguida en España, donde las medidas de incentivo fiscal para paliar la crisis económica asociada a las medidas de aislamiento frente a la covid-19 han sido muy escasas y no han pasado de algunas decisiones específicas para facilitar moratorias en préstamos (que se eximen del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) o la mejora de los beneficios de las actividades de mecenazgo<sup>47</sup>.

---

apoyan fundamentalmente en la formación del personal, el recurso a los instrumentos de movilidad funcional de la Administración (reasignación y redistribución de efectivos), la modificación de las RPT para crear los puestos de trabajo necesarios y la contratación de funcionarios interinos y de personal laboral con contratos de duración determinada. Si bien es razonable no despreciar estas vías, lo cierto es que son mecanismos de funcionamiento lento y que, en el caso de los interinos y el personal laboral a tiempo determinado, plantea además el problema de la duración máxima de tres años de sus servicios para que no generen expectativas de convertirse en permanentes, tiempo que puede ser inferior al de los proyectos financiados. Ello sin olvidar el periodo de formación imprescindible. Por tanto, atendiendo exclusivamente a la excepcionalidad planteada de un incremento intenso pero circunscrito a un tiempo concreto, parece razonable acudir a formas de contratación de servicios que auxilien en tareas secundarias a los empleados públicos.

<sup>45</sup> Véase STS 2812/2020, Sala Tercera, Sección 5.ª, de 14 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2812. En su fundamento tercero, fija como criterio interpretativo de interés casacional que «como regla general, la tramitación de los procedimientos sancionadores incoados por las Administraciones Públicas han de ser tramitados por el personal al servicio de tales administraciones sin que sea admisible que, con carácter general, de permanencia y de manera continua, pueda encomendarse funciones de auxilio material o de asistencia técnica a Entidades Públicas Empresariales, sin perjuicio de poder recurrir ocasionalmente y cuando la Administración careciera de los medios para ello, al auxilio de Entidades Públicas Empresariales, como medios propios de la Administración, a prestar dicho auxilio o asistencia». Este criterio se ha ratificado, por lo que puede considerarse jurisprudencia consolidada, por la STS 3312/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3312, de idéntica sala y sección, de 7 de octubre de 2020.

<sup>46</sup> Un examen crítico de estas novedades del Decreto-ley 36/2020 puede encontrarse en Baño León (2021).

<sup>47</sup> Lo que ha llevado a la doctrina a centrarse en aprovechar las exenciones y bonificaciones existentes en el caso de bajada repentina de la facturación como consecuencia de la crisis económica traída por las

La posición del derecho de la Unión respecto de los beneficios fiscales en el caso de los fondos Next Generation es también crecientemente favorable, a pesar de que inicialmente no los contemplase, precisamente por lo que podrían suponer en ahorro de tiempo y de costes. Así, el Reglamento 2021/241, que regula el mecanismo de recuperación y resiliencia (MRR) se refiere reiteradamente a las subvenciones como instrumentos más habituales para hacer llegar los fondos a los beneficiarios de los distintos programas<sup>48</sup>. Además, tanto el considerando 71 como el artículo 8 declaran expresamente aplicables las normas pertinentes adoptadas en virtud del artículo 322 del TFUE, en particular el reglamento financiero<sup>49</sup>, norma que prevé la ejecución del presupuesto (en este caso las ayudas asociadas al MRR) «mediante subvenciones, contratos públicos, premios y ejecución indirecta». Incluso su artículo 17 lleva el rótulo de «subvencionabilidad», lo que puede inducir, erróneamente, a pensar que la subvención es la única técnica admitida<sup>50</sup>.

No obstante, dicha norma no excluye radicalmente la posibilidad de adjudicar algunos de estos fondos por medio de beneficios o incentivos fiscales. Por de pronto, recordemos que lo que regulan tanto el reglamento del MRR como el reglamento financiero son las reglas para la asignación de fondos por las instituciones de la Unión. Quiere ello decir que, aunque pueda sostenerse que los beneficios fiscales no están expresamente incluidos dentro de los instrumentos de ejecución de gasto, ello solo afecta a tales instituciones. Los Estados miembros beneficiarios de los fondos sí podrían emplearlos para ayudas fiscales.

En favor de esta interpretación puede aducirse, adicionalmente, el principio de eficacia del artículo 19.3 del reglamento, que exige que la Comisión evalúe que los planes de recupera-

---

medidas adoptadas para evitar la propagación del virus SARS-COV-2. Véase Artamendi Gutiérrez y Pié Ventura (2021).

<sup>48</sup> Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. Véanse los considerandos 8, 32, y 71. Por su parte, la doctrina también ha partido de la subvención como instrumento preferente junto con el contrato administrativo para ejecutar los planes de recuperación. Véase Sabiote Ortiz y Panadés Jordà (2021).

<sup>49</sup> Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1296/2013, (UE) n.º 1301/2013, (UE) n.º 1303/2013, (UE) n.º 1304/2013, (UE) n.º 1309/2013, (UE) n.º 1316/2013, (UE) n.º 223/2014 y (UE) n.º 283/2014 y la Decisión n.º 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012.

<sup>50</sup> Además de que el Reglamento se refiere también con reiteración a los contratos como modo de ejecución de los planes (véase considerando 71) y artículo 22.2 d), la traducción del rótulo transcrito no es la más afortunada. En efecto, en la versión inglesa se emplea el término *eligibility*, mucho más genérico. Muy similar es la versión francesa, *éligibilité*, la rumana *eligibilitate*, así como la portuguesa *elegibilidade*, que comparten dicho carácter genérico con la italiana *ammissibilità*. La versión alemana tampoco alude, siquiera indirectamente, a un procedimiento específico de ejecución y emplea la perífrasis *Voraussetzungen für die Gewährung von Unterstützung*, que puede traducirse por «condiciones para la concesión de ayudas» (esta última traducción la he obtenido del programa DeepL). En consecuencia, no ha de considerarse que la interpretación literal de este precepto excluya el recurso a otro tipo de ayudas de Estado.

ción y resiliencia estatales «garanticen un seguimiento y una ejecución efectivos [...], incluido el calendario previsto». Y el principio de eficiencia, articulado en torno al concepto coste-eficacia del mismo precepto. El recurso a los beneficios fiscales puede permitir acelerar el ritmo de llegada de los fondos, ya que los propios beneficiarios finales podrían aplicárselos provisionalmente en sus declaraciones tributarias (a expensas, en su caso, del resultado de la inspección que en su caso se gire por la Administración). Ello también debiera redundar en una reducción de los costes de gestión previstos en el artículo 6.2. A mayor abundamiento, el propio reglamento señala repetidamente que las medidas adoptadas en aplicación de los planes de recuperación y resiliencia deben permitir alcanzar sus objetivos con rapidez<sup>51</sup>.

Por estas razones no ha de extrañar que incluso en España, cuyo Gobierno parece inclinarse más por la técnica de la subvención, podemos encontrar ayudas fiscales concedidas en ejecución de fondos del MRR. Es el caso de las tres deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del IRPF previstas en la Ley 10/2022<sup>52</sup>. Se trata de deducciones aplicables sobre las cantidades invertidas en obras en la vivienda habitual que tengan por objeto, respectivamente, disminuir el consumo de calefacción o mejorar su eficiencia energética, así como en edificios de uso predominantemente residencial con este último objetivo. La exposición de motivos de la ley justifica estas medidas en la urgencia de cumplir con los hitos del plan de recuperación y resiliencia y explica el cumplimiento de los distintos requisitos impuestos por el Reglamento 2021/241 para la obtención de fondos, y en particular que con tales deducciones se da cumplimiento a «la inversión C02.I01 "Programa de rehabilitación para la recuperación económica y social en entornos residenciales" recogido en el número 26 del Anexo a la Propuesta de Decisión de Ejecución del Consejo, de 16 de junio de 2021». Pero es que incluso las propias instituciones de la Unión están cambiando su enfoque para considerar seriamente emplear los fondos del MRR para introducir incentivos fiscales en determinados sectores de energía verde<sup>53</sup>.

Por otro lado, los incentivos fiscales pueden ser un instrumento para dar una participación informal pero real a la sociedad en la concesión de incentivos al desarrollo de ciertas actividades. La cultura es uno de los sectores más propicios al efecto. Teniendo en cuenta lo subjetivo que en muchas ocasiones es considerar un proyecto cultural o una obra de arte como socialmente valiosos, la concesión de subvenciones tiene mucho de selección casi arbitraria

---

<sup>51</sup> Entre otros los considerandos 32, 38, 78 y 50, que literalmente dispone que «las instituciones de la Unión deben hacer todo lo posible por reducir el tiempo de tramitación con el fin de garantizar una aplicación fluida y rápida del Mecanismo».

<sup>52</sup> Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

<sup>53</sup> Así, en el Foro de Davos la presidenta de la Comisión Europea ha anunciado su intención de emplear los fondos Next Generation para introducir incentivos fiscales para impulsar la industria cero emisiones y contrarrestar los subsidios de Estados Unidos. Véase la noticia en *El Economista* del 17 de enero de 2023. <https://www.economista.es/economia/noticias/12111280/01/23/Von-der-Leyen-anuncia-en-Davos-un-plan-para-impulsar-la-industria-cero-emisiones-para-contrarrestar-los-subsidios-de-EEUU-.html>

del beneficiario, con el peligro de favorecer al amigo o al correligionario político. La concesión de incentivos fiscales al mecenazgo –con la correspondiente reducción del presupuesto del ministerio o la consejería competente– supone una cierta devolución del poder a la sociedad. Serán los particulares quienes, ante la posibilidad de deducirse de sus impuestos una parte relevante de la aportación o donación otorgada, elijan los proyectos, actividades u obras que son merecedoras de apoyo, democratizando los criterios y asegurando que los creadores se esfuerzan en captar el interés del público<sup>54</sup>. Al mismo tiempo se le vuelve a ahorrar a la Administración una tarea también ingente como es la comprobación de que en efecto se han cumplido los requisitos necesarios para el disfrute de la subvención, bien a través de la supervisión de la realización efectiva de la actividad con los costes declarados, bien mediante la comprobación de algunas condiciones objetivas, como puede ser la asistencia a salas de exhibición en el caso de la subvención a la realización de largometrajes. La relativamente alta litigiosidad ocasionada por los procedimientos de reintegro de subvenciones demuestra la carga que supone para la Administración este tipo de subvenciones.

Por tanto, y sin olvidar lo fundamentado históricamente –y aun en la actualidad– de las críticas al establecimiento o mantenimiento de subvenciones basadas en la denuncia del privilegio que se concede a sectores con gran capacidad de hacerse oír por los poderes públicos, no cabe descartar la conveniencia de, con las debidas cautelas, establecer incentivos fiscales a determinadas actuaciones. Su efecto negativo de distorsión de la competencia no es mayor que el de las subvenciones, ni tampoco el riesgo de mantenerse por pura inercia más allá de los momentos en que estaban justificados. En cambio, pueden ser una vía para abaratar los procedimientos administrativos, acelerar los tiempos en que el incentivo pasa de ser una idea a ser disfrutado efectivamente por su destinatario y favorecer la participación de la sociedad en la selección de las actividades susceptibles de beneficiarse del gasto fiscal.

## 4. La evaluación del resultado de los beneficios aprobados

### 4.1. El análisis económico y de sostenibilidad del gasto en los ámbitos de contratación y de subvenciones

La necesidad de responder a un fin de interés general no puede ser un mero condicionante teórico de los beneficios fiscales. Debe aplicarse con toda intensidad en la elaboración de la ley que los establezca. Más aún, ha de ser criterio informador a lo largo de toda la vida del beneficio, pues atentaría contra los principios constitucionales de la imposición del artículo 31.1 de la CE mantener una exención o bonificación que se haya revelado inútil

---

<sup>54</sup> Un estudio reciente sobre el mecenazgo cultural, que se muestra escéptico sobre su utilidad actual en España tras las crisis económicas de las dos últimas décadas, puede encontrarse en Rubio Arostegui y Villarroya Planas (2019).

o, peor aún, contraproducente, o que, habiendo rendido buenos servicios en un momento dado, haya perdido justificación. Por todo ello, la aprobación de un incentivo fiscal no ha de entenderse siempre como algo definitivo. De manera plenamente compatible con la garantía del principio de confianza legítima está la posibilidad de que el legislador decida modificarlo o suprimirlo. Incluso es bastante habitual que el programa de incentivos tenga una duración limitada en el tiempo. Por otro lado, la naturaleza de actuación administrativa, en este caso con la finalidad de fomento, que se ha defendido en páginas anteriores, conlleva la aplicación de los principios del artículo 103.1 de la CE, que, en idéntica línea con lo expuesto, dispone que «la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia». Por esta razón, y aunque todavía de manera demasiado fragmentada, es de celebrar que empiecen a abrirse paso iniciativas de evaluación de la eficacia y sostenibilidad del gasto público, que deben extenderse hacia el gasto fiscal.

Así, tradicionalmente la evaluación de subvenciones, que, como se ha señalado, son el espejo en el que se han de mirar los gastos fiscales, y que está incorporada en los planes estratégicos, se viene reduciendo en todas las Administraciones al análisis del grado de ejecución de las partidas disponibles en sus distintas vertientes (gasto, subvenciones concedidas, etc.). Este análisis, que es, sin duda, valioso en la medida en que permite detectar si el diseño de la subvención está bien conformado, no es suficiente. En efecto, a través de él puede detectarse si los requisitos para acceder a la subvención son excesivamente complejos, si la partida presupuestaria es suficiente o incluso excesiva, o debiera incrementarse, o si la Administración cuenta con capacidad para tramitar en tiempo útil la concesión de la subvención. Pero no llega a otros aspectos igualmente necesarios. En particular, la evaluación debe extenderse a elementos tales como la sostenibilidad financiera de la ayuda pública, su eficacia y su eficiencia, principios todos exigibles a partir de los artículos 135, 103 y 31.2 de la CE. Ello implica llevar a cabo un análisis en términos de *expending review*, que permita concluir que la línea de ayudas puede mantenerse en el tiempo (salvo, lógicamente, que se trate de subsidios extraordinarios por catástrofes naturales, pandemias o, con reservas, crisis económicas); si han conseguido los objetivos económicos o de carácter público en general que las justifican y si el gasto efectuado queda justificado por haber alcanzado tales objetivos.

Pues bien, como se acaba de apuntar, desde hace algún tiempo se están aprobando nuevas vías para este tipo de controles en distintos aspectos del gasto público, como las subvenciones y la contratación administrativa. Respecto de esta última (aunque no se trata de una evaluación *ex post* resulta interesante por introducir un criterio de análisis crítico de la sostenibilidad de los contratos), el artículo 333 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público da carta de naturaleza a la Oficina Nacional de Evaluación, como órgano colegiado integrado en la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación (OIReScon)<sup>55</sup>. Su finalidad principal es el análisis de la sostenibilidad financiera

<sup>55</sup> El desarrollo de esta previsión se contiene en la Orden HFP/1381/2021, de 9 de diciembre, por la que se regula la organización y funcionamiento de la Oficina Nacional de Evaluación.

de los contratos de concesiones de obras y contratos de concesión de servicios, así como informar los acuerdos de restablecimiento del equilibrio económico que deban adoptarse en estos tipos de contratos. En concreto, debe analizarse si la rentabilidad del proyecto, obtenida en función del valor de la inversión, las ayudas otorgadas, los flujos de caja esperados y la tasa de descuento establecida, es razonable en atención al riesgo de demanda que asuma el concesionario. Las comunidades autónomas pueden adherirse a esta oficina o regular su propio órgano de evaluación de sostenibilidad financiera de los contratos de concesión<sup>56</sup>.

En el ámbito estricto de las subvenciones, la evaluación *ex post* de las líneas de ayuda no es algo novedoso, pues aparece en la Ley General de Subvenciones de 2003. En efecto, su artículo 8 regula los planes estratégicos, que deben detallar «los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación»; asimismo, la gestión de tales subvenciones ha de cumplir, entre otros, los principios de eficacia en la consecución de los objetivos fijados por la Administración otorgante. Pues bien, la disposición adicional decimoséptima exige que se lleve a cabo un control y evaluación de resultados derivados de la aplicación de los planes estratégicos, que se encomienda en el Estado a la IGAE. Normalmente, los informes de evaluación se han venido limitando a examinar la corrección formal de las subvenciones convocadas y otorgadas, que se extiende al procedimiento de justificación posterior de las subvenciones recibidas por los beneficiarios. A este examen se acompaña un análisis meramente cuantitativo de la cuantía y porcentaje de los fondos efectivamente distribuidos con relación a los presupuestados, así como a la relación numérica entre solicitudes presentadas y las concedidas. De esta manera, la Administración se asegura un control de legalidad, así como una adecuada información sobre, digámoslo así, el grado de demanda de la subvención. No es algo inútil, puesto que pueden detectarse fallos como la previsión en las bases de unos requisitos excesivamente altos o un procedimiento demasiado engorroso, sin olvidar la existencia de fines que apenas se dan en la práctica, y que hacen que los fondos presupuestados superen holgadamente las necesidades a subvencionar bajo las condiciones establecidas. Lógicamente, eso suele llevar a la Administración a reducir las cantidades presupuestadas o bien incluso a suprimir las líneas subvencionables, o a cambiar las condiciones para hacerlas más atractivas.

Ahora bien, lo que suele faltar es un análisis acerca de la capacidad de las subvenciones para conseguir los resultados que se pretenden, en particular cuando tratan de influir en el mercado, momento en el que el artículo 8.2 de la LGS exige que aquellas se dirijan a corregir fallos claramente identificados y que sus efectos sean mínimamente distorsionados. En este sentido, resulta interesante la iniciativa de la Comunidad de Madrid de impulsar, a través de la Oficina Técnica de Análisis Económico de Políticas Públicas, un análisis

---

<sup>56</sup> Un ejemplo de la creación de órganos propios es la Comisión de Evaluación Financiera de la Comunidad de Madrid, constituida y regulada por el Decreto 27/2022, de 4 de mayo, del Consejo de Gobierno de esta Comunidad.

y revisión de la eficacia y eficiencia de los gastos destinados a las políticas e iniciativas de gestión públicas<sup>57</sup>. Dicha función comprenderá además el análisis económico de los expedientes respecto de las modificaciones en el alcance, los servicios y recursos a contratar y sus costes unitarios realizando evaluaciones comparativas. Como puede comprobarse, no se trata de asegurar el cumplimiento de la legalidad, sino de ir más allá y comprobar que el dinero público empleado consigue sus objetivos y lo hace de la manera más barata posible. Es demasiado pronto en estos momentos para valorar si esta iniciativa va a traducirse en resultados concretos o si precisamente por su ambición y despliegue horizontal se quedará en un mero brindis al sol. Para que se produzca el primer y deseable resultado será necesario contar con los medios humanos y materiales suficientes y con la colaboración – que no siempre ha de presuponerse– del conjunto de la Administración. En cualquier caso, este análisis, que es pertinente seguramente que comience con las subvenciones, puede y debe extenderse a los beneficios fiscales.

## 4.2. Evaluación de los beneficios fiscales como modalidad de la evaluación normativa *ex post*

Pasando al caso específico de estos últimos, y teniendo en cuenta la reserva de ley en su establecimiento, la evaluación de su efectividad, como en toda reforma legislativa, es, por de pronto, un elemento capital de la buena legislación<sup>58</sup>. Por ello, a los programas de incentivos fiscales habrá de aplicárseles las previsiones contenidas en el artículo 130.1 de la Ley 39/2015, que dispone que

las Administraciones públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas.

El resultado de la evaluación se plasmará en un informe que se hará público, con el detalle, periodicidad y por el órgano que determine la normativa reguladora de la Administración correspondiente<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> Véase el artículo 17 del Decreto 234/2021, de 10 de noviembre, del Consejo de Gobierno, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo.

<sup>58</sup> Sobre esta cuestión, véase Montalvo Jääskeläinen (2018). Muy interesante, aunque la propuesta de que sea el Parlamento quien dirija la evaluación *ex post*, además de seguramente poco practicable con la estructura actual de nuestras cámaras, olvida el protagonismo gubernamental que por mor de la Constitución existe en nuestro derecho a la hora de iniciar una norma. También Santamaría Pastor (2016), Fernández Carnicero (2006) y Astarloa Huarte-Mendicoa (2020, p. 259 y ss.).

<sup>59</sup> Nuevamente ha de destacarse que, si bien la STC 55/2018 declaró este precepto contrario al orden constitucional de competencias, las comunidades autónomas han ido asumiendo su contenido. A título de ejem-

Nuevamente, con esta actuación de evaluación se pone de manifiesto el protagonismo administrativo en la actuación por medio de beneficios fiscales. En el ámbito de la Administración General del Estado, la Ley del Gobierno desarrolla la previsión anterior en sus artículos 25.2 y 28. El primero establece que en el plan anual normativo se han de determinar las normas que han de ser objeto de análisis «sobre los resultados de su aplicación, atendiendo fundamentalmente al coste que suponen para la Administración o los destinatarios»<sup>60</sup>. El segundo regula el llamado Informe anual de evaluación, en el que habrá de constar en todo caso el análisis de la eficacia y eficiencia de la norma, así como su sostenibilidad, y podrá contener recomendaciones sobre su modificación o derogación.

Por si la simple lectura de estos contenidos no bastase para deducir su aplicabilidad a los beneficios fiscales, el Real Decreto 286/2017<sup>61</sup>, que desarrolla los preceptos anteriores, establece en su artículo 3.1 los criterios que han de determinar qué normas han de someterse a un análisis de resultados. Entre ellos, al menos dos afectan directamente a este actuar público, en concreto, la letra a) «Coste o ahorro presupuestario significativo para la Administración General del Estado» y la letra e) «Impacto sobre la economía en su conjunto o sobre sectores destacados de la misma», sin olvidar la letra f), relativa al impacto sobre la unidad de mercado, la competencia, la competitividad o las pequeñas y medianas empresas.

A pesar de ello, lo cierto es que no se detecta, al menos a escala nacional, que se esté prestando demasiado interés a este aspecto en particular a la hora de someter o no una norma a evaluación *ex post*. A título de ejemplo, en el Plan Normativo de 2020<sup>62</sup>, la evaluación *ex post* de beneficios fiscales queda circunscrita prácticamente a la que pueda producirse en el futuro respecto de los incluidos en el anteproyecto de ley por la que se modifican la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español, y la Ley 10/2015, de 26 de mayo, para la salvaguardia del patrimonio cultural inmaterial, de convertirse finalmente en ley. La misma parquedad aparece en el plan de 2021, donde encontramos una evaluación solo en el anteproyecto de ley estatal por el derecho a la vivienda, que prevé algunos beneficios fiscales en forma de bonificaciones para los propietarios que bajen el precio de su alquiler en determinadas condiciones<sup>63</sup>. De manera aún más gráfica, el plan de 2022 no

---

plo valga el Decreto 52/2021, de 24 de marzo, del Consejo de Gobierno, por el que se regula y simplifica el procedimiento de elaboración de las disposiciones normativas de carácter general en la Comunidad de Madrid. Su artículo 3.3 establece que la MAIN debe establecer si la norma va a someterse a evaluación *ex post* por parte de la consejería promotora, así como los términos y plazos previstos para llevarla a cabo.

<sup>60</sup> No obstante, el artículo 28.2 remite esta función a la MAIN, que además ha de fijar sus términos y plazos.

<sup>61</sup> Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regulan el Plan Anual Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa.

<sup>62</sup> El informe puede encontrarse en <https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:7df7e523-7a89-47b2-8428-71e6fa878f8f/PAN-2020.pdf>

<sup>63</sup> Véase su texto en <https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:01fc2866-a9d8-4010-8354-c56676f9dbdb/PAN-2021.pdf>

contempla la evaluación *ex post* de una norma tan central en el ámbito de los beneficios fiscales como es la ley por la que se modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo<sup>64</sup>. En fin, en la misma línea, en el de 2023 ninguna disposición sometida a evaluación *ex post* tiene que ver con los beneficios fiscales y algunas de las previstas, que sí tienen incidencia en la materia, no se han considerado para llevar a cabo tal evaluación<sup>65</sup>.

En general, parece haber una resistencia a someter a evaluación todas las normas con incidencia sobre la Hacienda Pública, puesto que también aparecen numerosos proyectos normativos relativos a sus normas reguladoras que tampoco tienen prevista su posterior evaluación<sup>66</sup>. Seguramente, además del, en parte lógico, rechazo a una tarea que no deja de resultar un «engorro» por parte del gestor administrativo, pesen en esta actitud los recelos que el propio texto constitucional plantea respecto de la intervención de los ciudadanos en materia de gasto público, antes señalados. Y es que no debe olvidarse que, como ya ha apuntado la doctrina (Montalvo Jääskeläinen, 2018, p. 182), del mismo modo que sucede en la elaboración de las normas, en muchas ocasiones sería muy recomendable que en los procesos de evaluación se diera participación a los destinatarios de las normas a fin de que hagan llegar su opinión acerca del funcionamiento de la norma examinada.

#### 4.3. La evaluación de los beneficios fiscales como instrumento de control de gasto y como exigencia del plan de recuperación, transformación y resiliencia (PRTR)

En realidad, los mejores resultados los ofrece la evaluación de los beneficios fiscales llevados a cabo por la AIREF, así como los exigidos por el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR). Es cierto que su establecimiento obedece, al menos parcialmente, a una voluntad política de incrementar la recaudación impositiva por una vía como el recorte de beneficios, que se percibe como menos costosa políticamente que la subida directa de tipos de gravamen<sup>67</sup>. Sin embargo, como todo gasto público, ya he señalado que

<sup>64</sup> El plan puede consultarse en [https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:47700d80-0a2f-456f-a36c-299d1be7fe6e/PAN\\_2022.pdf](https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:47700d80-0a2f-456f-a36c-299d1be7fe6e/PAN_2022.pdf)

<sup>65</sup> Se trata de la ley por la que se completa la transposición del artículo 4 de la Directiva ATAD I, relativo a la limitación de la deducibilidad de intereses en el impuesto sobre sociedades. El plan puede consultarse en <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Documents/2023/310123-PAN2023.pdf>. En general, el criterio es muy restrictivo, ya que de 117 iniciativas previstas solo en 15 se prevé la evaluación *ex post*.

<sup>66</sup> Entre las excepciones en las que sí está prevista la evaluación *ex post* puede mencionarse el proyecto de real decreto por el que se regula el Plan estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025.

<sup>67</sup> Prueba de ello son las sucesivas propuestas de supresión de beneficios fiscales para los distintos tipos de impuestos contenido en el Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022, que menciona con cierta

el gasto fiscal está sometido a los principios de eficiencia y economía en su programación y ejecución establecidos por el artículo 31.2 de la CE. Por lo tanto, y aun conociendo el sesgo apuntado, es muy útil el análisis de los resultados del estudio «Beneficios fiscales» de la AIREF, dentro de la evaluación del gasto público 2019<sup>68</sup>. Se trata de un repaso de los beneficios fiscales cuantitativamente más importantes en España. Entre ellos destacan, dentro del IRPF, la aportación a sistemas de previsión social, la reducción por tributación conjunta, por rendimientos de trabajo, arrendamiento de vivienda, o la deducción por donativos. Dentro del IVA, se estudian los tipos reducidos y determinadas exenciones. El estudio también se extiende a determinados aspectos del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre hidrocarburos. El informe contiene algunas conclusiones generales y otras específicas sobre cada beneficio. Dentro de las primeras, se incluyen algunas recomendaciones que deben compartirse, tales como la necesidad de que el establecimiento del beneficio se inserte en una adecuada planificación de la política pública a la que sirve, de la imprescindible coordinación entre Administraciones públicas para evitar duplicidades –o peor aún, incentivos de efecto contrario– y la exigencia de que el establecimiento y reforma del beneficio fiscal se someta a una evaluación *ex ante* y *ex post*.

Seguramente den para más debate las conclusiones específicas. El texto se estructura en la definición del beneficio, su cuantificación en términos de coste para la Hacienda, el objetivo perseguido, el cumplimiento o no de dicho objetivo, su impacto respecto de la igualdad y progresividad tributaria y las propuestas de reforma. No me detendré en cada una de ellas, pero a título de ejemplo valga la evaluación de la reducción por aportaciones a sistemas de previsión social, que se resume en estos términos:

- **Definición.** Hasta 8.000 euros por aportaciones a planes de pensiones (diferimiento fiscal).
- **Coste.** (Millones €) 1.643 (diferimiento fiscal: 450).
- **Desigualdad.** Regresivo.
- **Objetivo.** Incentivar el ahorro a largo plazo como complemento al sistema público de pensiones.

---

frecuencia las conclusiones de la revisión de la AIREF como argumento de autoridad. En este sentido, recordemos que los puntos de partida del comité de expertos no eran neutrales, pues entre los principios fundamentales que requería la Secretaría de Estado de Hacienda de esta reforma estaba la «potenciación de la fiscalidad en áreas infragravadas». Véase Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022), *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, IEF. [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

<sup>68</sup> El informe puede consultarse en [https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus\\_Varios\\_SR/Estudio\\_Beneficios\\_Fiscales\\_Spending\\_Review.pdf](https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf)

- **Cumplimiento objetivo no.** De la evaluación se desprende que el incentivo fiscal puede resultar negativo para un conjunto amplio de ahorradores una vez que se tienen en cuenta la fiscalidad de las prestaciones en el momento de la jubilación, las comisiones de los planes de pensiones y la tasa de preferencia intertemporal.
- **Propuestas.** Reformulación completa del beneficio fiscal de manera coherente con las recomendaciones que se acuerden en el Pacto de Toledo sobre ahorro complementario a largo plazo.

Como todo estudio, su metodología e incluso sus objetivos pueden discutirse, pero es un instrumento útil para analizar la pertinencia del mantenimiento del beneficio analizado. Lógicamente, desde una perspectiva liberal, en el caso de optar por su supresión, podrá defenderse la transformación de los eventuales ingresos adicionales (que no pasan de ser meras proyecciones) en reducciones de impuestos de carácter general y que sean neutrales económicamente, en el sentido de no dirigir la actividad privada.

En línea similar se sitúa la revisión de beneficios fiscales 2021, del Instituto de Estudios Fiscales<sup>69</sup>, actuación que se enmarca en la reforma 2 del componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR)<sup>70</sup>. El grupo de trabajo, alguno de cuyos miembros coincide con los del comité de expertos para el Libro Blanco sobre la Reforma Fiscal, estudia cinco beneficios fiscales, con un coste total de estimado de 784 millones de euros en 2021, mucho menor que el analizado por la AIREF, aunque tiene la ventaja de ser más reciente. Su análisis es más matizado y concluye, por ejemplo, en la propuesta de mantenimiento del régimen de ajustes en base imponible sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles (un beneficio sobre el impuesto sobre sociedades conocido como *patentbox*, por rentas obtenidas por la cesión de patentes propias y cuyo objeto es promover la inversión en I+D+i). En la exención parcial de los premios de determinadas loterías y apuestas es interesante el dato aportado de la reducción de rendimientos del trabajo que se produce a continuación de la obtención de premios de lotería superiores a 100.000 euros en los sujetos pasivos agraciados en ejercicios siguientes y que apunta al presumible abandono, al menos parcial, de su actividad laboral. Ofrece, en fin, una valoración también positiva de la exención de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, que entiende que ha contribuido a fomentar las exportaciones de las empresas españolas y su internacionalización.

<sup>69</sup> Grupo de trabajo para la evaluación de beneficios fiscales (2022), *Evaluación de beneficios fiscales 2021*, IEF. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf>

<sup>70</sup> Literalmente dice así: «Análisis de beneficios fiscales. Se realizará una revisión exhaustiva de los beneficios fiscales existentes con el fin de verificar si cumplen los objetivos para los que fueron aprobados y si el coste que suponen, en términos de merma recaudatoria, resulta justificado». El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia puede consultarse en [https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/30042021-Plan\\_Recuperacion\\_%20Transformacion\\_%20Resiliencia.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/30042021-Plan_Recuperacion_%20Transformacion_%20Resiliencia.pdf)

Como puede comprobarse, los últimos años han asistido, más por empuje del derecho de la Unión Europea que por iniciativas internas, a un cierto auge de la evaluación de estos beneficios que, no obstante, han seguido creciendo en sus cuantías totales a pesar de que, en efecto, no faltan casos de reducción de algunos de los más conocidos, como son los que disfrutaban los planes de pensiones individuales.

## 5. Conclusiones

Como se ha señalado desde las primeras páginas, los beneficios fiscales están lejos de ser una técnica marginal y en regresión dentro de la actividad de la Administración. El llamado gasto fiscal va a superar para 2023 la cifra de los 45.000 millones de euros solo en la Administración General del Estado y se eleva hasta casi un 5 % de nuestro PIB si se incluyen los correspondientes a las comunidades autónomas y las entidades locales. Se trata, pues, de uno de los instrumentos de actuación de las Administraciones públicas más relevantes para condicionar la vida social, razón por la cual sorprende la relativamente escasa atención que ha despertado en la doctrina administrativa, no así entre los tributaristas, más atentos a su importancia cualitativa a la hora de condicionar la capacidad recaudatoria de los tributos.

Como tal técnica, los beneficios fiscales han de incardinarse dentro de la actividad administrativa de fomento, como un instrumento de carácter económico, que desempeña una función plenamente equiparable a las subvenciones. El hecho de que se encuentren sometidos a una reserva de ley en su establecimiento no disminuye su carácter administrativo, puesto que, de un lado, todas las potestades de la Administración están sometidas a esta reserva, en especial las que afecten a las libertades de los ciudadanos, y, de otro, su gestión y supervisión son actuaciones típicamente administrativas. Su introducción, como tal técnica de fomento, presenta notables ventajas en algunos momentos frente a las subvenciones, puesto que permiten, en el caso de programas con gran volumen de recursos y de eventuales destinatarios, que la ayuda llegue bastante antes, ya que en muchos casos los propios destinatarios podrán aplicárselos directamente en sus declaraciones tributarias. Esto reduce la carga que para la Administración implica evaluar las distintas solicitudes, baremarlas y resolver el procedimiento, ahorrando tiempo y dinero. Por esta razón, los beneficios fiscales han sido muy útiles durante la pandemia por la covid-19 para hacer llegar el apoyo público a los actores económicos más afectados, debiendo criticarse el relativamente bajo uso de la Administración española frente a las recomendaciones de la Unión Europea. Incluso en estos momentos en que la ejecución de los fondos Next Generation se ve ralentizada por la dificultad de la Administración para gestionar planes en tan gran número, complejidad y cuantía, no cabe rechazar en absoluto el recurso a esta técnica. En campos específicos, como la cultura, los beneficios fiscales facilitan la participación social en la determinación de las prioridades públicas, puesto que serán los ciudadanos los que libremente escojan las actividades o programas que más les atraigan a la hora de llevar a cabo una donación deducible, en lugar del responsable político correspondiente.

En España, la legitimidad de los beneficios fiscales viene expresamente reconocida por la Constitución, que los somete a una estricta reserva de ley (art. 133) –luego suavizada por el Tribunal Constitucional si no se trata de establecerlos, sino de modificarlos o suprimirlos, tarea que puede llevarse a cabo por decreto-ley– y exige la publicación de su importe en los presupuestos generales del Estado (art. 134.2). En todo caso, su establecimiento, en la medida en que supone una excepción a los principios generales de la imposición, en especial el de capacidad económica y de generalidad, contenidos en el artículo 31.1 de la CE, y, como por lo demás exige el artículo 103.1 de la CE a toda la actuación de las Administraciones públicas, está sometido a un fin de interés general.

Esta adherencia al interés general no ha de desplegarse solo en el momento de su introducción. De manera similar a lo que ocurre con otras potestades administrativas que se prolongan en el tiempo, como las conocidas como autorizaciones de funcionamiento, este requisito ha de mantenerse a lo largo de toda la vigencia del incentivo fiscal, ya que en caso contrario se convertirían en un privilegio proscrito por la Constitución. Por esta razón se ha defendido la generalización de una evaluación periódica de los beneficios existentes. Los modelos que proporciona el ordenamiento más asentado, como son las evaluaciones cuantitativas de las subvenciones y la evaluación *ex post* de las normas jurídicas, se han mostrado claramente insuficientes hasta la fecha. Las primeras porque solo dan una información parcial, que no aporta datos sobre su eficacia real; la segunda por la reticencia del legislador a someter a evaluación de manera general las normas que establecen beneficios fiscales. Los procesos de revisión que se han llevado a cabo más recientemente a impulsos de la Unión Europea por la AIREF y por el grupo de trabajo *ad hoc* del Instituto de Estudios Fiscales sí se han mostrado mucho más interesantes y son la vía que habrá de desarrollarse en el futuro.

Es de desear que este tipo de exámenes se generalice, se convierta en periódico y se extienda a los beneficios fiscales autonómicos y locales<sup>71</sup>. Se trata de asegurar que lo que no deja de ser un gasto fiscal responda a los principios constitucionales de eficiencia y economía, como por lo demás ha de exigirse a toda la acción de fomento, en particular las subvenciones. Si un beneficio fiscal justificado presenta las ventajas que he descrito en páginas anteriores, un estímulo que se haya anquilosado o haya demostrado no ser eficaz no hará sino complicar la gestión tributaria y dificultar la justicia tributaria, que queda ligada indefectiblemente a gravar la capacidad económica efectiva, además de contrariar ese servicio objetivo a los intereses generales y la actuación con arreglo, entre otros, al principio de eficacia, muy justamente reclamado para las Administraciones por el artículo 103.1 de la CE.

<sup>71</sup> En este sentido, véase Ruiz Almendral (2022).

## Referencias bibliográficas

- Albiñana García-Quintana, C. (1998a). Artículo 133. En *Comentarios a la Constitución española de 1978* (tomo X, pp. 267-300). Cortes Generales EDERSA.
- Albiñana García-Quintana, C. (1998b). Artículo 134. En *Comentarios a la Constitución española de 1978* (tomo X, pp. 301-344). Cortes Generales EDERSA.
- Artamendi Gutiérrez, A. y Pié Ventura, A. (2021). Incentivos fiscales para grandes contribuyentes como consecuencia de la pérdida de facturación por la COVID-19. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 55, 162-173.
- Astarloa Huarte-Mendicoa, I. (2020). *La vocación de nuestro tiempo por la legislación y los retos para el legislador* [Discurso]. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- Baño León, J. M.<sup>a</sup>. (2021). La ejecución del mecanismo europeo de recuperación y resiliencia. Ley especial coyuntural versus reforma general regulatoria. *Revista General de Derecho de los Sectores Regulados*, 7.
- Becker, F. et al. (2008). *Tratado de tributación medioambiental*. Thomson-Aranzadi.
- Bermejo Vera, J. (2009). *Derecho Administrativo. Parte especial*. Thomson-Civitas.
- Bonnard, R. (1943). *Précis de droit administratif*. Librairie générale de droit et de jurisprudence.
- Burdeau, F. (1995). *Histoire du droit administratif*. PUF.
- Campos Fernández, M.<sup>a</sup> y Grau Ruiz, M.<sup>a</sup> A. (2007). El Presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías. *Auditoría Pública*, 41, 83-96.
- Caringella, F. (2021). *Manuale di Diritto Amministrativo. Parte Generale e Parte Speciale*, Dike Editrice.
- Cazorla Prieto, L. M.<sup>a</sup>. (2001). Artículo 133.3. En *Comentarios a la Constitución* (pp. 2258-2265). Civitas.
- Clarich, M. (2019). *Manuale di Diritto Amministrativo*. Il Mulino.
- Colmeiro, M. (1876). *Derecho administrativo español*, tomo primero. Imprenta y librería de Eduardo Martínez.
- Corso, G. (2020). *Diritto Amministrativo*. Giappichelli.
- Coscolluela Montaner, L. (2021). *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*. Thomson Reuters-Civitas.
- Dumont, G. y Lombard, M. (2017). *Droit administratif*. Dalloz.
- Falcón Tella, R. (1984). El Decreto-ley en materia tributaria. *REDC*, 10, 183-213.
- Fernández Carnicero, C. J. (2006). La evaluación legislativa en España: posibilidades de articulación y límites constitucionales o estatutarios. En Pardo Falcón y Pau Valls (Coords.), *La evaluación de las leyes: XII Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos* (pp. 161-169). Tecnos.
- Fernández Farreres, G. (1983). *La subvención: concepto y régimen jurídico*. IEF.
- Fernández Farreres, G. (2012). *Sistema de Derecho Administrativo*. Thomson Reuters.
- Ferreiro Laplatza, J. J. y Sartorio Albalat, S. (2004). *Derecho tributario: Parte especial*. Marcial Pons.
- Fuentes Quintana, E. (1987). El impuesto lineal una opción fiscal diferente (notas en torno a «Algunas reflexiones sobre el impuesto lineal» de A. Zabalza). *Papeles de Economía Española*, 30-31, 175-192.
- García de Enterría, E. (1994). *La Administración española*. Alianza Editorial.

- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2020). *Curso de Derecho Administrativo II*. Thomson Reuters-Civitas.
- Garrido Falla, F. (1960). *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol. II, parte general: conclusión. Instituto de Estudios Políticos.
- Jordana de Pozas, L. (1949). Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo. *Revista de Estudios Políticos*, 48, 41-54.
- Juan Casadevall, J. de (2021). La impermeabilización del Impuesto sobre Sociedades al Decreto-Ley: la dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Nueva Fiscalidad*, 1, 107-131
- Lora Tamayo, M. (2012). La intervención administrativa en el deporte. En E. Linde Panigua (Coord.), *Parte especial del Derecho Administrativo. La intervención de la Administración en la sociedad*. COLEX.
- Montalvo Jääskeläinen, F. de (2018). Potestad legislativa y evaluación *ex post* de las normas: hacia un mejor parlamento a través de la regulación inteligente. *Revista de las Cortes Generales*, 97-98-99, 79-184.
- Morell Ocaña, L. (1999). *Curso de Derecho Administrativo, II*. Aranzadi.
- Muñoz Machado, S. (2015). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General, tomo XIV, La actividad regulatoria de la Administración*. BOE.
- Nieto, A. (1996). *Los primeros pasos del estado constitucional. Historia administrativa de la regencia de María Cristina de Borbón*. Ariel.
- Orlando, V. E. (1891). *Principii di Diritto Amministrativo*. Barbera.
- Parada Vázquez, R. (2002). *Derecho Administrativo I. Parte General*. Marcial Pons.
- Parada Vázquez, R. (2015). *Derecho Administrativo II*. OPEN Ediciones Universitarias.
- Pérez Royo, F. (1978). El principio de legalidad tributaria en la Constitución. En *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. CEC.
- Pérez Royo, F. (1979). Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional. En *La hacienda pública en la Constitución española* (pp. 13-50).
- Posada, A. (1897). *Tratado de Derecho administrativo según las teorías filosóficas y la legislación positiva, tomo primero*. Librería general de Victoriano Suárez.
- Presutti, E. (1903). *Principi fondamentali di scienza dell'amministrazione*. Società editrice libraria.
- Rivero, J. (1985). *Droit administratif*. Dalloz.
- Rivero, J. y Waline, J. (1994). *Droit administratif*. Dalloz.
- Rivero, J. y Waline, J. (2016). *Droit administratif*. Dalloz.
- Royo Villanova, A. (1950). *Elementos de Derecho administrativo*, tomo primero. Santarén.
- Rubio Arostegui, J. A. y Villarroya Planas, A. (2019). *El papel del mecenazgo en la política cultural española. Propuestas para reconfigurar su papel en la crisis en las artes y la industria cultural*. Fundación Alternativas-Ministerio de Cultura y Deporte. <https://www.fundacionalternativas.org/las-publicaciones/informes/el-papel-del-mecenazgo-en-la-politica-cultural-espanola-propuestas-para-reconfigurar-su-papel-en-la-crisis-en-las-artes-y-la-industria-cultural>
- Ruiz Almendral, V. (2022). Una reforma tributaria para España. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 58, 7-26.
- Sabiote Ortiz, A. M. y Panadés Jordà, P. (2021). Algunas cuestiones prácticas sobre los fondos europeos *Next Generation EU* y su implantación en España. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 56, 115-139.



- Sánchez Morón, M. (2006). *Derecho Administrativo. Parte General*. Tecnos.
- Sandulli, A. (2009). *Costruire lo Stato: la scienza del diritto amministrativo in Italia, 1800-1945*. Giuffrè.
- Santamaría de Paredes, V. (1888). *Curso de Derecho Administrativo según sus principios generales y la legislación actual de España*. Establecimiento tipográfico de Eduardo Fé.
- Santamaría Pastor, J. A. (2016). Un nuevo modelo de ejercicio de las potestades normativas. *REDA*, 175, 31-55.
- Santamaría Pastor, J. A. (2018). *Principios de Derecho Administrativo General II*. Iustel.
- Villar Ezcurra, J. L. (1999). *Derecho administrativo especial*. Civitas.
- Villar Palasí, J. L. (1950). La actividad industrial del Estado en el Derecho administrativo. *Revista de Administración Pública*, 3, 53-130.

**Fabio Pascua Mateo.** Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad Complutense de Madrid y letrado de las Cortes Generales, adscrito a la Dirección de Comisiones del Congreso de los Diputados. Es autor y coautor de varios libros sobre diversos temas de derecho público y de numerosos artículos en revistas nacionales e internacionales y ha participado como ponente invitado en cursos, conferencias y seminarios de diversa temática, nacionales e internacionales. Es también académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Colabora ocasionalmente en el diario ABC. <https://orcid.org/0000-0003-2798-8584>