

# Recursos tributarios *para un sistema de gobierno multi-nivel* \_\_\_\_\_

Christi Rangel

Centro Iberoamericano de  
Estudios Provinciales y  
Locales CIEPROL—ULA

## *Resumen*

Entre las posibles fuentes de recursos para los gobiernos territoriales: tributos, transferencias intergubernamentales y endeudamiento, el diseño de la estructura tributaria es decisivo en el logro de las ventajas potenciales de la solución descentralizada. Sólo la presencia de una restricción presupuestaria en la que los costos de los bienes y servicios públicos sean cubiertos con una presión fiscal compartida por cada gobierno involucrado en su prestación, permite una mínima garantía de eficiencia en la conducta de los agentes económicos hacia la búsqueda del ajuste entre la oferta pública y la demanda de los ciudadanos. Como elementos determinantes del diseño fiscal se consideran unos criterios normativos, basados en los objetivos de atribución fiscal por niveles de gobierno, los modelos de estructuración del sistema tributario y la especificación de las características de los principales impuestos en relación a los dos elementos anteriores. Surge a partir de aquí una propuesta de distribución de figuras tributarias por niveles de gobierno.

*Palabras clave:* federalismo, descentralización, corresponsabilidad fiscal, financiación tributaria.

## *Abstract*

Between taxes, intergovernmental transfers and debt as possible resources of local governments, the fiscal structure is fundamental to achieve the advantages of decentralization. Just a budget restriction in which public services' cost are shared for each level of government

responsible, will guarantee an efficient behavior of economical agents towards fitting public supply and citizen demand. The relevant aspect of fiscal design are: a group of normative principle based in goals of fiscal distribution in different levels of government, different fiscal system models and the specific characteristic of the main taxes. From this analysis we get a distribution of taxes between levels of government proposal.

*Key words:* federalism, decentralization, fiscal coresponsibility, tax financing.

---

Un sistema de gobierno, formado por varios niveles que asumen responsabilidades ejecutivas y que gozan de alguna autonomía para la toma de decisiones en los ámbitos que les atañen directamente, requiere de instrumentos financieros que hagan posible un buen desempeño público. Los recursos tributarios, las transferencias intergubernamentales o subvenciones y el acceso a crédito o deuda, son las tres vías de financiación en este sistema de gobierno. El presente artículo hace una reflexión sobre los recursos tributarios, su importancia y cómo deben estar distribuidos por niveles de gobierno.

### *1. Los recursos tributarios*

Es lugar común dentro de las teorías sobre federalismo fiscal que la descentralización de los impuestos sea consecuencia lógica de la descentralización del gasto. Si un gobierno no puede decidir cuanto ingresar, tendrá fuertes limitaciones a la hora de hacer su plan de gobierno, tomar las decisiones de gasto y ajustar la asignación pública a las demandas de los ciudadanos. Los recursos tributarios son la piedra angular sobre la que se edifican estructuras institucionales autónomas, corresponsables fiscalmente y en las que el principio de subsidiariedad alcanza todo su sentido ya que, los ciudadanos estarán en mejor situación para sopesar costes y beneficios de los programas públicos locales y exigir la rendición de cuentas cuando son

contribuyentes directos de los mismos. No obstante, la descentralización tributaria debe tratarse cuidadosamente porque existen dudas sobre los logros que puedan alcanzarse en la eficiencia o la equidad. Boadway y Shah (1995: 108) hacen un balance sobre el tema puntualizando varios aspectos entre los que destacan que es más económico, desde el punto de vista administrativo y de cumplimiento fiscal, tener una gran autoridad recaudatoria que también hace más sencilla la consecución de objetivos de equidad y que evita la competencia fiscal desigual, las distorsiones en el funcionamiento del mercado común interno y las consecuentes ineficiencias en la asignación de los recursos. Empero, se reconozcan las ventajas de una recaudación centralizada, no tienen por qué asignarse todos los impuestos al nivel superior cuando pueden existir acuerdos en los que, por ejemplo, se combinen la recaudación, administración y control central con la responsabilidad jurisdiccional a la hora de fijar sus propios tipos o hablando en términos más generales, López Laborda y Ruiz-Huerta (1998:4) dicen que es teóricamente concebible la asignación de un tributo a un nivel y la de su gestión a otro. También destacan estos últimos autores que la administración fiscal descentralizada favorece la responsabilidad y la flexibilidad de las distintas administraciones y la mayor cercanía de las autoridades que tienen atribuido el ingreso con los contribuyentes.

De lo expuesto anteriormente se deduce la estrecha vinculación del tema de la asignación de figuras tributarias por niveles de gobierno y los posibles modelos de administración fiscal que se pueden aplicar para llevar adelante la recaudación<sup>1</sup>. De aquí surgen una variedad de posibles respuestas al problema que nos planteamos en este artículo, así que para intentar un acercamiento al camino que conduce a las opciones más convenientes se toman como señales:

- los criterios (fiscales) que deben tenerse en cuenta para repartir fuentes tributarias por niveles de gobierno,
- los modelos de financiación más comunes, y
- las características de los principales instrumentos tributarios.

### *1.1. Criterios para establecer la estructura tributaria por niveles de gobierno*

Usando como referencia los aportes de varios especialistas<sup>2</sup> en el tema fueron compilados una serie de criterios que engloban todos los aspectos a considerar a la hora de establecer la atribución de fuentes fiscales. Tales criterios son los siguientes:

— **Es necesaria la correspondencia entre ingresos y gastos dentro de cada nivel gubernamental.** Esta correspondencia puede ser enfocada desde dos puntos de vista:

- a) Haciendo referencia al principio general tributario de suficiencia financiera que, según Giménez *et al.* (1994), es la primera función que debe cumplir un sistema de financiación de cualquier nivel de gobierno: aportar recursos suficientes para cumplir los compromisos de gasto que la legislación le atribuye. La suficiencia debe tomarse en cuenta a la hora de establecer el diseño del modelo financiero de tal manera que exista una adecuada proporción entre responsabilidades y capacidades, así como también durante el funcionamiento del sistema, corrigiendo desviaciones y aportando dotaciones adicionales para compensar la tendencia al desequilibrio. Los impuestos territoriales deben tener un rendimiento que pueda predecirse con una precisión razonable y deben ser cíclicamente estables.
- b) El otro punto de vista tiene que ver con la necesidad de que exista correlación entre las responsabilidades fiscales y de gasto o que se dé **la corresponsabilidad fiscal**, según la cual cada nivel de gobierno tiene que disponer de sus propios instrumentos financieros y las respectivas Haciendas deben actuar como protagonistas en la obtención de sus recursos, lo que significa, que el derecho a la percepción de los mismos nazca como consecuencia del propio esfuerzo fiscal<sup>3</sup>. La correspondencia entre la capacidad de decisión de los ingresos con la capacidad de decisión de los gastos involucra directamente al principio de autonomía, que según

Monasterio y Suárez (1998) debe seguir siendo reivindicado por dos razones:

- Como regla de materialización de la idea de acercar la Administración al administrado. En este sentido, los gobiernos subcentrales no deben ejercer únicamente como eslabones entre las demandas sociales y el nivel central de gobierno, sino también contribuir por sí mismos y directamente a la satisfacción de estas demandas en cuanto sea posible, lo cual requiere un cierto componente de **discrecionalidad**<sup>4</sup>;
  - Por otro lado, y como consecuencia de lo anterior, como elemento democratizador y de participación ciudadana. Se tienen entonces dos principios: suficiencia y autonomía, que pueden resultar contrapuestos si existen entre las jurisdicciones marcadas diferencias en términos de población, estructura productiva, riqueza natural, etc. La total autonomía también se opone al principio general de coordinación. Téngase en cuenta que las decisiones sobre los impuestos son parte importante de la política fiscal global. Si cada jurisdicción diseñara su paquete fiscal de forma independiente podría atentarse contra el alcance de los objetivos generales de distribución y estabilización económica.
- **La estructura tributaria como un todo debe estar coordinada y en algunos casos se debe dar cierta armonización**
- La financiación en el ámbito territorial tiene objetivos específicos, pero éstos no pueden lograrse a costa de otros objetivos nacionales, en este sentido el gobierno central debe coordinar las actuaciones de los niveles inferiores para que éstos no se perjudiquen entre sí, se mantenga el buen funcionamiento del sistema de mercado y no se interfiera en las políticas globales. En cuanto a la armonización, Boadway y Shah (1995:100) destacan algunas ventajas como la reducción de costes de recaudación, obediencia fiscal y el control de la competencia fiscal interjurisdiccional.

Cuando los instrumentos tributarios varían considerablemente según las zonas o los tipos impositivos son desiguales, las jurisdicciones pueden reducir la carga impositiva a determinados contribuyentes (por ejemplo para atraer la industria a sus zonas o intentar conservar las que ya están instaladas allí<sup>5</sup>), trayendo como consecuencia la prestación de servicios por debajo de los niveles deseables o la compensación de los déficits con una mayor carga para los restantes contribuyentes. De no existir la armonización podría atentarse contra:

- a) La equidad horizontal en el sentido de que los que iguales en diferentes zonas podrían pagar cantidades muy diferentes de impuestos aunque accedieran a niveles similares de servicios;
  - b) Contra la neutralidad al estimular la migración o localización de actividades económicas según la incidencia diferencial de la presión fiscal sobre las mismas en las diversas circunscripciones.
- **Los impuestos deben ser perceptibles.** Esto se refiere a que sea posible relacionar y evaluar impuestos pagados y los servicios subcentrales que se están recibiendo. Las cargas fiscales disfrazadas por el movimiento inflacionario de los precios, por complejidades en el diseño o administración del impuesto y por la falta de certidumbre en su aplicación generan ilusión fiscal. Dada la ilusión fiscal, aunque los servicios subcentrales no generen beneficios externos y sean financiados totalmente mediante impuestos que no pudieran exportarse de ninguna forma, los ciudadanos harían elecciones de ubicación ineficientes.
  - **Debe evitarse la exportación fiscal.** Definida por Pla Vall (1991) la exportación fiscal es la capacidad de una jurisdicción para hacer recaer vía fiscalidad, los costes de provisión de los servicios públicos sobre los residentes de otras colectividades. Este criterio está directamente vinculado al principio de **localización** que consiste en la circunscripción de la tributación a un marco territorial determinado, lo que implica que debe evitarse la utilización de impuestos con bases fácilmente trasladables.

- **Aplicar tributos según el principio del beneficio.** La utilización del principio del beneficio parte de la necesidad de la distribución de la carga tributaria subcentral entre los contribuyentes en función del provecho individual que cada uno de ellos obtiene de los beneficios recibidos. La imposición sobre el beneficio promueve la eficiencia en la asignación de recursos por varias vías:
  - Aporta a los consumidores información sobre una medida del coste de los servicios públicos que disfrutan. Esto es bastante positivo porque en la medida en que los costes de proporcionar servicios locales estén subestimados (sobrestimados), existirán incentivos para la sobreprovisión (infraprovisión) de tales servicios.
  - Permite al gobierno poder conocer la disposición de los consumidores a pagar por los servicios locales
  - Los consumidores tendrán un indicador de los costes relativos de proporcionar servicios locales entre las jurisdicciones, lo que favorecerá la eficiencia en la toma de decisiones de ubicación. Aquí se está haciendo referencia a que se favorece la perceptibilidad.
- **Reservar al gobierno central los impuestos con incidencia en las funciones de estabilización y distribución.** Asumiendo que los principales instrumentos para manipular la estabilización y la distribución deberían estar centralizados<sup>6</sup>, el nivel superior de gobierno deberá reservarse los impuestos que incidan en tales objetivos. Se presupone, dándole cumplimiento a este criterio, que estarán centralizadas las fuentes tributarias más expansivas, pero si se pretende respetar la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal deben establecerse mecanismos para tratar de equilibrar un poco los rendimientos tributarios en cada nivel de gobierno.
- **No deben descentralizarse aquellos impuestos cuyas bases imponibles están distribuidas geográficamente de forma desigual.** Con bases imponibles concentradas en algunas regiones, los diferentes rendimientos obligarían al estable-

cimiento de subvenciones de igualación para garantizar la equidad. Las subvenciones, en la medida en que sean condicionadas pudieran limitar la autonomía de algunas autoridades. Así mismo puede ocurrir que algún plan de compensación o igualación incluyera el pago de subvenciones negativas para algunas áreas y si estos pagos están relacionados con el esfuerzo fiscal, las zonas con recursos fiscales elevados se enfrentarán con subvenciones más negativas cuanto mayor sea su esfuerzo, lo que evidentemente generará desincentivos y provocará distorsiones en la elaboración de la estructura impositiva. Finalmente, puesto que la construcción de fórmulas y métodos utilizados para la determinación de las necesidades, recursos y esfuerzo fiscal son a menudo objeto de controversia, podría esperarse que la controversia fuera inferior cuando las recepciones de subvenciones de igualación fueran más pequeñas y cuando, sus niveles absolutos fueran menos sensibles a los cambios en las normas.

- **Deben procurarse los principios técnicos de economicidad o simplicidad, y ser considerados los costes de administración y de cumplimiento.** Según Neumark (1974) la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos deben llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean soportados por los organismos públicos (inspectores, funcionarios, costes legales) o por los contribuyentes (tiempo invertido, la contratación de asesores profesionales para declarar o cualquier molestia implicada en la declaración y pago del impuesto), no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición. Es probable que los costes de recaudación en cualquier zona descendan a medida que aumente el rendimiento, de manera que podría ser más barato tener unos pocos impuestos de alto rendimiento que una proliferación de impuestos de bajo rendimiento.



Otro planteamiento que no contradice los criterios anteriores es el que sugiere que la atribución de los impuestos debe hacerse en función de la incidencia sobre los factores de producción, se trata de otro punto de vista para tomar las decisiones de atribución fiscal. La idea es que a mayor movilidad de los factores sobre los que incide el impuesto, mas centralizado debe estar. Según esto, los impuestos que inciden sobre el capital deberían estar en manos del nivel superior de gobierno, los que afectan al trabajo, pudieran estar en el ámbito estatal y los que inciden en la tierra deben ser estrictamente locales.

En la práctica es poco probable conseguir que los instrumentos tributarios cumplan con todos estos criterios. Cuando aplicamos el principio de localización es factible que nos encontremos con problemas de bases imponibles repartidas de forma desigual, o si atribuimos los impuestos con incidencia en las funciones de estabilización y distribución estrictamente al gobierno central, la autonomía de los niveles inferiores quedaría fuertemente limitada, mientras que una excesiva autonomía pudiera afectar la coordinación y suficiencia. Es por ello que, antes que nada deben establecerse los fines a alcanzar con la estructura fiscal, tomando en cuenta, las características económicas, políticas, sociales e históricas que determinan la realidad del país. A partir de aquí se le da mayor o menor importancia a cada criterio para poder obtener fórmulas de financiación que cumplan los objetivos preliminarmente establecidos.

Ante tantas restricciones las posibilidades de solución al problema de asignación de impuestos por niveles de gobierno aparecen en función de los modelos de financiación que decide asumir la administración pública.

## *1.2. Los modelos de financiación<sup>7</sup>*

### 1.2.1. Sistemas “puros” de financiación:

En estos modelos la delimitación de competencias tributarias que corresponden a cada nivel de gobierno son de tipo exclusivo por lo que existe claridad en las responsabilidades de cada entidad. Comprende los siguientes tipos:

**Financiación basada en subvenciones que provienen del gobierno central.** El gobierno central es el único que recauda tributos en todo el territorio y se encarga de transferir fondos a los distintos gobiernos subcentrales. Las ventajas de este sistema están en el posible logro de la eficiencia recaudatoria y menores costes de gestión y control tributario. Las desventajas hacen referencia a la asimetría de responsabilidades de ingresos y gastos en las jurisdicciones, la difícil aplicabilidad del principio del beneficio y la imposibilidad de que se ejerza autonomía financiera y corresponsabilidad cuya importancia ya hemos destacado. La evaluación de este sistema también dependerá de la condicionalidad o incondicionalidad de las subvenciones, y del carácter automático o discrecional en la determinación de las cuantías que corresponden a cada nivel de gobierno.

**Financiación basada en un sistema impositivo único y centralizado con participación en los rendimientos.** Existe un único sistema impositivo en el que la participación que corresponde a cada nivel territorial guarda relación con el rendimiento tributario generado en el área geográfica del gobierno receptor<sup>8</sup>. La existencia de un único sistema impositivo compartido entre el gobierno central y los gobiernos subcentrales plantea la importante cuestión de determinar la distribución de responsabilidades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno. En este punto se presentan un abanico de posibilidades que van desde la estricta administración del tributo hasta la posibilidad de alterar algún elemento definitorio de la base imponible, lo que incidirá directamente en el grado de autonomía financiera; mientras más responsabilidades estén cedidas y en tanto influyan más en el resultado final, mayor será dicha autonomía. En base a lo anterior se hablará de:

- **Tributos cedidos**, cuando el gobierno central se reserva la regulación y el control de las figuras tributarias pero cede a las jurisdicciones el rendimiento **total** del impuesto en su territorio. Pueden existir varias modalidades de cesión que dependerán de las competencias que se deleguen relacionadas con la administración del impuesto.

- **Tributos participados**, cuando la administración central establece, determina y gestiona el tributo para luego ingresar, en cada jurisdicción, **una parte** de la recaudación obtenida en los respectivos territorios. Para varios autores esta opción no implica ningún grado de corresponsabilidad, más bien podría calificarse como un criterio más para definir la transferencia de recursos de un nivel a otro.

En general, el problema de este sistema está relacionado con la determinación adecuada de los rendimientos territorializados, que se plantea especialmente en aquellos tributos con elevado grado de traslación, ya que las diferencias entre las cantidades recaudadas en un territorio y la carga fiscal que soportan los residentes en el mismo pueden ser notables. De ahí que se acepte como uno de los principios básicos de la financiación entre diferentes niveles de gobierno, el que se evite la participación basada en tributos fácilmente trasladables. El que se logre garantizar el principio de suficiencia con este sistema dependerá también de otros elementos que sean considerados en las fórmulas de reparto, tales como población, renta, etc., que pueden minimizar el impacto que la recaudación generada en el territorio tenga sobre la cuantía fiscal a percibir.

**Financiación basada en sistemas impositivos independientes.** Cada uno de los distintos niveles tiene capacidad para establecer sus propios impuestos, regulando los elementos tributarios correspondientes a los mismos, con plena capacidad para su gestión. Ahora bien, dentro de este modelo general hay que distinguir dos casos según exista o no separación de fuentes:

- **Concurrencia de fuentes impositivas.** Consiste en que las distintas figuras impositivas, correspondientes a los diferentes niveles de gobierno, gravan los mismos hechos imposables.<sup>9</sup> Aquí los problemas mas relevantes se centran en encontrar fórmulas de cooperación eficaces y operativas, ya que se trata de que todos los niveles están usando la misma

fuelle. La complejidad técnica y las exigencias impuestas por el control del cumplimiento tributario conducen en general a un reforzamiento del poder tributario del gobierno central para vigilar por una cierta coordinación de las figuras impositivas utilizadas, lo que se materializa habitualmente en una definición común de la base imponible. Pero examinemos cuáles son los mecanismos de coordinación:

- La simple coordinación administrativa, basada en la existencia de una única administración tributaria (generalmente del gobierno central). Los gobiernos subcentrales son libres para fijar los elementos del impuesto, excepto la determinación y valoración de la base imponible, aceptando esta uniformidad evitan importantes costes de administración y gestión.
- La coordinación basada en compensaciones entre los distintos impuestos. Este mecanismo se suele definir como “tax credit” o disminución impositiva en el que el gobierno federal puede aceptar que los contribuyentes deduzcan en la base imponible federal las cuotas estatales satisfechas, o que la deducción la hagan directamente en la cuota federal (total o parcialmente). De esta forma se aminoran los efectos de la doble imposición, disminuyendo de hecho la presión fiscal que soportan determinadas fuentes de renta que, por su gran potencial, son las escogidas para ser utilizadas por todos los niveles de gobierno. Los “tax credit” suelen tener un límite superior, para evitar que un gobierno incremente sus recursos a costa de otro, o bien se establecen acuerdos entre los niveles implicados en la determinación de las proporciones respectivas.
- Sistema de recargos, mediante el que uno de los niveles establece un impuesto básico sobre una base determinada y el gobierno del otro nivel aplica un recargo o bien sobre la base o bien sobre el tipo.

- **Separación de fuentes.** Supone una distribución de las distintas fuentes impositivas existentes entre los diferentes niveles de gobierno. La desventaja es que tales fuentes son limitadas en número, y tienen potencialidades muy distintas, lo que hace que el reparto nunca sea neutral respecto a los resultados. Se requiere de una norma constitucional o un pacto intergubernamental o de lo contrario, este sistema da lugar a continuos y complejos procesos de negociación y revisión. En realidad en muchos países existe una cierta especialización impositiva por niveles de gobierno que tienen asignadas determinadas figuras. Esta especialización ha de valorarse en función no sólo de la autonomía financiera que confiere, sino también de las características propias de tales impuestos, como pueden ser la mayor o menor elasticidad recaudatoria, el hecho de su devengo anual, la valoración social del mismo, y la localización geográfica de las fuentes impositivas.

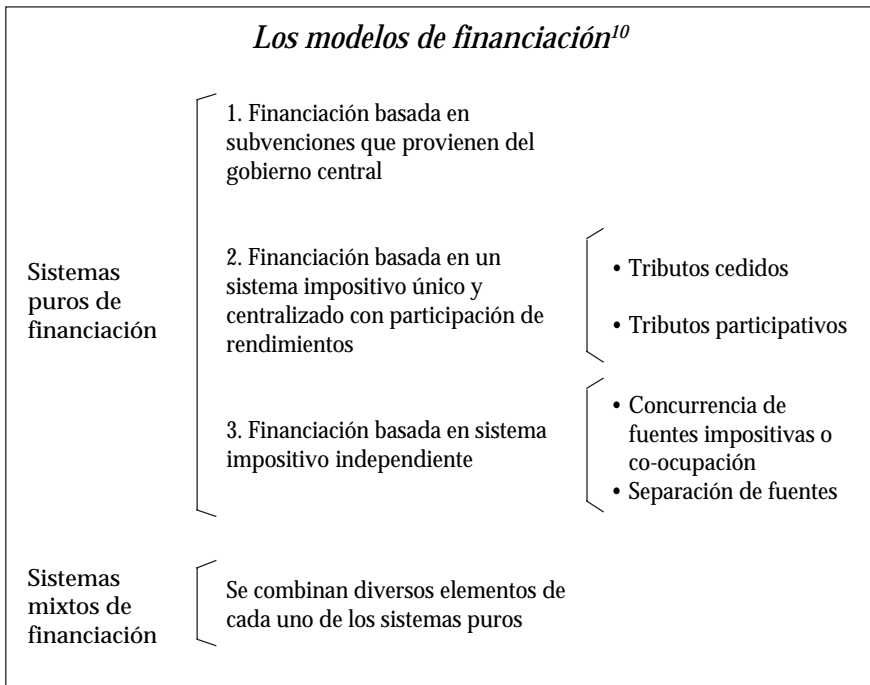
#### 1.2.2. Sistemas “mixtos” de financiación:

En la práctica tributaria los modelos expuestos anteriormente no se presentan aislados. En general, aunque los países pueden asumir algún modelo específico para una parte importante de la recaudación, también combinan diversas dosis de las otras posibilidades porque la adopción sin más de una de tales opciones implicaría un alto grado de rigidez en el sistema de financiación intergubernamental. Por otra parte la experiencia señala que funcionan mejor los sistemas en los que coexisten diversos instrumentos y en los que se incorporan elementos adicionales a los estrictamente impositivos porque se logran ganancias en flexibilidad y es posible encarar varios objetivos. Uno de tales elementos adicionales es el que gravita sobre las transferencias intergubernamentales. Así los sistemas mixtos de financiación incluirán estructuras impositivas con sistemas de subvenciones o transferencias intergubernamentales.

Vemos a continuación un esquema simplificado de los modelos de financiación:

Una manera simplificada de ver las potestades tributarias de los entes territoriales es la que establece Tanzi (1995,b) con la separación de tres posibilidades:

- a) Asignándoles el uso exclusivo de determinadas bases imponibles;
- b) Permitiéndoles compartir determinadas bases con el gobierno nacional;
- c) Permitiéndoles establecer recargos sobre algunos impuestos nacionales.



### *1.3. Características de los principales instrumentos tributarios*

**Impuesto Personal sobre la Renta.** El impuesto personal sobre la renta es pilar fundamental de los sistemas impositivos en todo el mundo, por su amplio potencial y sus implicaciones en las políticas

de estabilización y distribución. Según la norma su utilización está reservado al poder central y debe implantarse utilizando tarifas progresivas sobre la renta de base amplia, tomando en cuenta todas las fuentes de la misma con independencia de su origen. Aún así, no es una quimera hablar de la descentralización de este impuesto, ya que al tratarse de un impuesto personal, la atribución del rendimiento del impuesto por territorios ofrece menos problemas que para el caso del impuesto sobre sociedades; se supone que cada jurisdicción tendrá derecho a cobrar el impuesto sobre las bases imponibles de los residentes en su territorio. Por otra parte tiene las ventajas de que es difícilmente exportable, no reúne excesivas dificultades técnicas en su aplicación y su amplio potencial puede atender las necesidades financieras de distintos niveles de administración. Como desventaja, está el problema de poder servir como instrumento para la competencia fiscal con el fin de atraer actividad económica, pero esto puede atenuarse si se establecen tipos impositivos relativamente modestos en las jurisdicciones en relación con los tipos centrales. Con esta práctica no sólo se evita que se produzcan efectos significativos sobre la localización de los factores de producción, sino que además se protege el poder que sobre las funciones de estabilización y distribución debe mantener el nivel central de gobierno.

Es importante tener en cuenta que el impuesto sobre la renta puede ser global o cédular. En otras palabras, puede gravar la renta total que recibe el contribuyente o gravar separadamente cada tipo de ingreso. Los impuestos cedulares son menos problemáticos en su uso por parte de las jurisdicciones territoriales, en la medida que las bases imponibles gravadas no procedan de diferentes jurisdicciones. Los impuestos globales requieren información sobre todas las rentas y sus fuentes, por ello lo más lógico es que estén en manos de la administración tributaria central. Pero si se decide que los ámbitos territoriales van a compartir el impuesto sobre la renta con el gobierno central, lo mejor es que utilicen la misma base legal que el impuesto nacional y se establezcan acuerdos intergubernamentales para poder compartir la información y evitar la evasión a la hora de calcular la base imponible. Sobre una única base calculada el nivel territorial

aplica su propia tarifa y puede así disfrutar de los rendimientos de este impuesto.

La repartición de los rendimientos del Impuesto Personal sobre la Renta entre niveles de gobierno es utilizada bajo cuatro modalidades diferentes en algunos países de la OCDE<sup>11</sup>, veamos:

- a) Sistemas de participación de los ingresos fiscales. En el que a los entes territoriales se les atribuye automáticamente un porcentaje determinado del total del producto del impuesto sobre la renta percibido en el conjunto del país. Este sistema lo podríamos ubicar dentro del modelo de financiación basado en un sistema impositivo único y centralizado con participación en los rendimientos. Con relación a este sistema, repetimos lo ya comentado anteriormente, esta opción no implica avances en materia de corresponsabilidad y por consiguiente no se logra autonomía para las jurisdicciones. Los países que lo utilizan son Alemania, Austria, España y Luxemburgo.
- b) Tipos de imposición distintos: Las colectividades descentralizadas tienen derecho a decidir el tipo a aplicar, bien sobre la renta imponible, o bien al impuesto sobre la renta percibido por la administración central. Para este caso se estaría hablando de un sistema de recargos, en el que existen sistemas impositivos independientes con concurrencia de fuentes impositivas. Este sistema se aplica en Bélgica, Canadá (excepto Quebec), Dinamarca y Noruega.
- c) Escalas de gravamen y mecanismos de desgravación fiscal distintos: Existe igualdad en la base imponible para la administración central como para las localidades, pero los niveles subcentrales tienen facultad normativa para establecer las desgravaciones fiscales y la propia escala de gravamen. Nuevamente se trata de la financiación basada en sistemas impositivos independientes en los que se lleva a cabo mecanismos de coordinación administrativa, para evitar costes de administración y de gestión. Finlandia, Japón y Suecia son los países que tienen este régimen. España a partir del acuerdo de financiación de 1996, asume también una modalidad de este sistema.



- d) **Sistemas de imposición distintos:** Bajo esta fórmula, las colectividades descentralizadas tienen plena potestad normativa sobre la fijación de todos los elementos de impuesto. Pueden fijar la base imponible, los tipos impositivos, las desgravaciones, deducciones, etc. En la práctica, sin embargo, la fijación de la base imponible suele ser la misma que la utilizada por el gobierno central. Esta es otra modalidad de financiación basada en sistemas impositivos independientes con concurrencia en las fuentes. Tal como lo aplica Estados Unidos, existe coordinación basada en compensaciones impositivas, ya que el gobierno federal puede aceptar que los contribuyentes deduzcan las cuotas estatales satisfechas, mientras que Suiza y Quebec de Canadá, no realizan estas compensaciones.

Estos sistemas son ejemplos de la praxis de los países desarrollados en cuanto a la descentralización del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, pero pueden darse tantas opciones como combinaciones de competencias fiscales entre las unidades de administración tributaria sean distribuidas. En todo caso lo que se desea dejar en claro es que este impuesto forma parte importante de la fiscalidad territorial y que su aporte, a los países que lo utilizan no es, en nada, despreciable.

**Impuesto sobre la Renta de personas jurídicas o empresas.** Aún teniendo un potencial recaudatorio importante es el que más desventajas tiene para ser gestionado de forma descentralizada. Las principales razones son las siguientes:

- En primer lugar resulta una dificultad la distribución por territorios del rendimiento de las empresas cuando éstas operan en varias zonas, pues el prorrateo entre jurisdicciones con derecho a fiscalizar sus beneficios podría resultar muy complejo.
- Su carga tiende a ser exportada sustancialmente. Si la oferta de capital es perfectamente inelástica la carga del impuesto recaerá totalmente sobre los propietarios, en este caso la exportación dependerá de la residencia de éstos, y parece lógico suponer que

no todos serán residentes. Por otro lado, a largo plazo la oferta del capital no es perfectamente inelástica, y parte de la incidencia puede trasladarse, reduciendo la producción y la demanda de trabajo sobre empleados y clientes. En este caso la exportación dependerá del lugar de residencia de trabajadores y sobre todo de los clientes.

- Cualquier carga que no sea exportada es improbable que sea perceptible (genera problemas de ilusión fiscal) o esté ampliamente extendida.
- Podría ser utilizado en competencias fiscales; y
- Tiende a tener un rendimiento distribuido de forma poco uniforme entre las zonas (industriales, agrícolas, residenciales), siendo más rentable en las zonas con mayor actividad económica. Su único atractivo parece ser que las variaciones en los tipos tendrían pocos efectos sobre la demanda agregada, aunque podrían afectar a la inversión y al crecimiento.

No obstante, hay casos como el de Estados Unidos que incluye el impuesto sobre sociedades como una de las fuentes tributarias de los estados, pero con tipos reducidos y la posibilidad de deducirlos de los beneficios imponibles en el impuesto federal. Los tipos netos oscilan entre el 1,9 al 4,9 por ciento.

Otro aspecto de la imposición a la actividad empresarial es que no solamente se ha llevado a cabo tomando en cuenta los beneficios como base imponible. En muchos países, los municipios han cobrado un **impuesto por el ejercicio de actividades económicas** utilizando como base las ventas brutas o la superficie del local en que se realiza la actividad. Se asume como la compensación por los costes de proporcionar servicios públicos locales a las empresas. Esta modalidad ha sido una fuente adicional de recursos, caracterizada por utilizar tipos bajos que no ha implicado los grandes inconvenientes que se han descrito con anterioridad. El impuesto sobre actividades económicas forma parte de la fiscalidad local de muchos países desarrollados.

**Impuestos sobre las ventas.** Los impuestos sobre las ventas suelen clasificarse en monofásicos y multifásicos, en función del número de fases del proceso de producción y distribución en los que se aplica el gravamen. La práctica tributaria ha ido decantando la utilización de la imposición sobre ventas a dos formas específicas: el impuesto monofásico en fase minorista y el impuesto sobre el valor añadido (IVA). Ambas modalidades gozan de ciertas ventajas cuya importancia cualitativa permite considerarlos como buenas fuentes de ingresos de los gobiernos territoriales:

- En condiciones normales de mercado, garantizan la traslación de la totalidad del impuesto a los consumidores.
- La homogeneidad interjurisdiccional en la distribución de su base, en la medida en que la propensión marginal al consumo desciende conforme aumenta la renta.
- La extensión de su incidencia entre los ciudadanos. Si consideramos que los beneficios de la provisión local de bienes públicos son proporcionales a la población, nos permite una aproximación aceptable al principio del beneficio.
- Respecto a la influencia de los impuestos en la ubicación óptima de los ciudadanos se tiene que en general ningún impuesto puede hacer esto perfectamente, pero es probable que un impuesto se acerque más a ello cuanto más regresivo sea. Por tanto, que un impuesto general sobre las ventas o sobre el valor añadido tenga un buen comportamiento.

Para ser utilizado a nivel subcentral, el impuesto monofásico minorista tiene, a priori, ventajas sobre el IVA, dada la necesidad de la internalización de la carga tributaria. El IVA al involucrar varias fases del proceso de producción y distribución, puede producir fenómenos de exportación fiscal, cuando la producción y distribución no se realice enteramente en el territorio de residencia del consumidor final, y es lógico suponer que el proceso productivo se lleve a cabo en diversas regiones. Otro aspecto es que el IVA establecido como un mecanismo de crédito, generalmente deja exenta a las exportaciones y grava a las importaciones, porque funciona bajo el

principio de gravamen en destino. Esto requiere que se realicen ajustes en frontera por la jurisdicción que aplica el impuesto. Sin embargo ni es factible ni conveniente aplicar ajustes en frontera al comercio interior de un país porque implicaría costes excesivos y dificultaría las relaciones comerciales internas. Por estas razones es mejor que los impuestos sobre el valor añadido estén a cargo de los gobiernos nacionales.

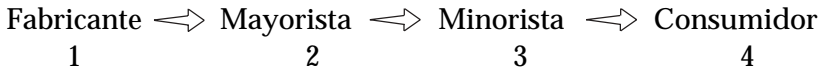
Para romper un poco con los inconvenientes anteriormente expuestos se ha planteado que se pudiera descentralizar el IVA sólo en la fase minorista, pero aún así se presentan otros inconvenientes que requieren de profundización en su análisis para poder superarlos:

- La definición de qué es lo que abarca la fase minorista en este impuesto y cuál es su rendimiento cedible, tanto desde el punto de vista conceptual como, sobre todo, desde el punto de vista práctico.
- La no coincidencia de la recaudación obtenida con el impuesto soportado por los residentes.

El impuesto general sobre las ventas (monofásico) aplicado en la fase minorista ofrece otro panorama. Aunque no podemos desestimar que podrían existir problemas en la definición o determinación de dicha fase, tampoco que la imposición minorista exige madurez de la administración tributaria por el amplio número de contribuyentes y, que podrían exportarse, aunque no en gran medida, las cargas. Si existen tipos altos hay probabilidades de una alta evasión y la evasión de los minoristas cuando el impuesto sobre las ventas al por menor está vigente, es más difícil de controlar y más costosa en términos de pérdidas en la recaudación, que por ejemplo, la evasión del impuesto por comerciantes minoristas cuando se aplica el IVA.

Los impuestos sobre el consumo (ventas) son la segunda fuente de recursos a nivel intermedio en Alemania, Estados Unidos, Austria y Canadá; representando en 1997 respectivamente para cada uno de estos países el 35.4%, 33.1%, 30.8% y 21.9% de los ingresos en el ámbito intermedio de gobierno<sup>12</sup>. Veamos el siguiente esquema con los

puntos de incidencia del impuesto sobre las ventas en distintos puntos de proceso productivo:



El punto de impacto 3 es el utilizado en el impuesto monofásico minorista. Si la imputación territorial del producto del impuesto se realiza teniendo en cuenta el lugar donde se efectúa la operación de venta o la prestación del servicio, es probable que la repercusión del mismo, en buena medida, recaiga sobre los residentes beneficiarios de los servicios públicos, y si existe coordinación interjurisdiccional para hacer semejantes los tipos no tiene porque ocurrir una asignación ineficiente de los recursos. En jurisdicciones muy pequeñas es desaconsejable la utilización de impuestos sobre ventas, porque los consumidores pudieran evitarlos, realizando sus compras en jurisdicciones vecinas. En todo caso el nivel intermedio es el más idóneo para que lo utilice, tomando en cuenta a la hora de establecer los tipos: la vecindad de las otras jurisdicciones, el coste del viaje y el producto valor de los bienes comprados.

**Impuestos sobre consumos específicos o accisas.** Los impuestos sobre artículos específicos son una categoría de la imposición sobre las ventas que se utiliza generalmente sobre bienes cuya demanda es suficientemente inelástica y elevada, como el alcohol, la gasolina y el tabaco, permitiendo obtener rendimientos importantes a las haciendas que los utilizan sin afectar gravemente la actividad económica. Se dice de ellos que su aplicación como impuesto monofásico en la fase minorista es susceptible de ser descentralizada pero solo hasta el nivel intermedio de gobierno, porque en jurisdicciones muy pequeñas pueden aparecer problemas de exportación y las variaciones de los tipos entre jurisdicciones pueden provocar desplazamientos despilfarradores de recursos de los residentes de una determinada jurisdicción para realizar sus compras en jurisdicciones vecinas que impongan una menor

carga. Las desventajas que además se le atribuyen son las siguientes:

- Al incluirse el impuesto en el precio final de venta al público sin especificación explícita de su tipo y volumen, y gravar cada acto de compra, los contribuyentes pueden no ser conscientes de cuanto pagan.
- Pueden ser utilizados en competencias fiscales.

Con respecto a la primera desventaja, se puede decir que no está directamente vinculada a que sea un impuesto de carácter territorial, así que no debería influir a la hora de considerar la posibilidad de su descentralización y con relación a la segunda, la recomendación general es, al igual que con el impuesto a las ventas al por menor, que los tipos impositivos no varíen mucho entre las jurisdicciones.

**Los impuestos sobre la propiedad.** Cuando se habla de los impuestos sobre la propiedad, comúnmente se está haciendo referencia a la propiedad inmobiliaria. Con el impuesto sobre bienes inmuebles las posibilidades de desplazamiento como respuesta a la diferenciación de tipos entre jurisdicciones es poco probable, por lo que los costes de eficiencia no son importantes. Este impuesto además de eficiente es relativamente sencillo de gestionar porque los bienes inmuebles no pueden ocultarse al fisco. También es usual la aplicación de un impuesto sobre la propiedad de vehículos, que tendría problemas sólo si algún contribuyente decide ir a pagar el impuesto en jurisdicciones vecinas que tengan mas bajos sus impuestos, pero esto puede evitarse con un buen sistema de fiscalización, y dado que, en general, la tarifa efectiva aplicada suele ser baja, no provocará distorsiones en las decisiones económicas. Estos impuestos tradicionalmente han sido utilizados por los municipios en casi todo el mundo. Existen, sin embargo algunas desventajas al utilizar el impuesto inmobiliario urbano:

- Su base suele ser poco homogénea entre las jurisdicciones. Existirán relaciones entre propiedad residencial y no residencial y valores medios muy variables de las propiedades.

- Existe una débil relación entre la incidencia del impuesto y la capacidad de pago, planteándose la posibilidad de inequidades.
- En el caso de la propiedad no doméstica, existe un serio problema de imperceptibilidad.
- El impuesto sobre propiedades tiende a reducir la oferta de edificios.

Según Zodrow (1994) los impuestos territoriales sobre la tierra e inmuebles deben ser utilizados para financiar la provisión de bienes públicos locales puros, argumentando que existe una razón de equidad, además de satisfacer la condición de eficiencia para la localización. Los valores de la tierra pueden aumentar para reflejar una parte, o incluso toda, del beneficio de la provisión de este tipo de bienes, por lo que el impuesto en el origen sobre un factor inmóvil puede considerarse como una forma indirecta de imposición sobre los beneficios.

**Los tributos basados en el principio del beneficio.** Un tributo se basa en el principio del beneficio si lo que paga el contribuyente es igual al beneficio que deriva de la provisión pública. Los impuestos sobre el beneficio son en realidad cuasi precios por los bienes públicos similares a los precios de los bienes privados. De esta forma, las diferencias de exacción por este tipo de tributos entre las jurisdicciones no generarán movimientos porque un tributo menor será el reflejo, no de una provisión de bien público más barata (y por tanto un beneficio neto mayor para el contribuyente), sino de una cantidad provista menor (y por tanto un beneficio menor para el contribuyente). En la práctica no existen estrictamente impuestos basados en el beneficio porque los beneficios que derivan los individuos del gasto no son observables. Los tributos comúnmente utilizados son las tasas y las contribuciones especiales.

- **Las tasas.** Se definen como las cargas soportadas por los residentes de una jurisdicción directamente vinculadas con la contraprestación de un bien o servicio público proporcionado por esa misma jurisdicción. La utilización de las tasas será posible

en la medida que el tipo de bien tenga características de bien privado. La naturaleza de la estructura óptima de la imposición de los beneficios está en que cada uno de los individuos se enfrente a un coste marginal o precio fiscal igual al beneficio marginal recibido.

La demanda privada de este tipo de bienes determinará la estructura de la imposición sobre el beneficio. En la medida que la elasticidad de la demanda respecto a la renta excediera (fuera igual, inferior) a la propia elasticidad respecto al precio, entonces la aplicación del principio del beneficio pudiera ser progresiva (proporcional, regresiva). Dado que las estimaciones empíricas sugieren que, en la mayoría de los bienes locales, la elasticidad renta excede a la elasticidad precio, la imposición a través de tasas pudiera ser ligeramente progresiva cuando se proporciona un único nivel del bien a todos los residentes. En el caso alternativo de que los individuos puedan elegir su nivel de consumo del bien, lo adecuado es que todos los individuos pagasen el mismo precio, que debiera equivaler al coste marginal de proporcionarlo, y las cantidades consumidas variarían de acuerdo con la demanda (Tanzi: 1995,b). Con las tasas pudiera decirse que se resuelve el problema de la provisión de unos tipos de bienes específicos, los que tienen característica de bienes privados<sup>13</sup>.

- **Contribuciones especiales.** Es un tributo exigido cuando se producen beneficios o aumento de valor de bienes por la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos en general de carácter local. Tiene carácter finalista por cuanto las cantidades recaudadas por las contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubieren exigido (Rubio de Urquía et al, 1989:12). Este tributo es típicamente local y una de las mejores expresiones del principio de beneficio.

**Impuestos patrimoniales o sobre la riqueza.** Con relación al impuesto sobre el patrimonio neto la normativa fiscal apunta a que



sea gestionado a nivel central. Los argumentos se encuentran en la forma como es considerado el impuesto en general:

- El que sea un complemento del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, cuya titularidad comúnmente pertenece al gobierno central.
- El que sea tildado como un instrumento de control de la estructura fiscal.
- También se hace referencia a las dificultades prácticas de su coordinación.
- La dificultad de atribución y determinación de las bases imponibles. Lo primero se debe a que las bases pueden estar en varias zonas y lo segundo se refiere al descubrimiento de los distintos derechos y bienes que integran el patrimonio neto y su valoración.
- Su escaso potencial recaudatorio, dado que sus tipos son bajos en general y de escasa incidencia, no justifica las complicaciones administrativas que implica su descentralización.
- Finalmente el hecho de que tenga cierto carácter distributivo por ser un impuesto personal.

Brevemente se hace referencia a la opinión de Musgrave y Musgrave (1995) sobre los impuestos sobre sucesiones y donaciones, quienes plantean que dada la imposición diferencial se puede provocar el desplazamiento del capital susceptible de ser heredado o donado (en caso de facilidad de movimiento), lo que sugiere la conveniencia de su atribución al nivel central de gobierno. Monasterio y Suárez (1998) opinan, que si se realiza la cesión, es crucial la determinación de los puntos de conexión, que permiten deslindar la atribución territorial de la recaudación entre las distintas jurisdicciones.

**Impuestos sobre recursos naturales.** Los impuestos sobre recursos naturales pueden ser los más desiguales de todos en cuanto a la distribución geográfica de los rendimientos fiscales; su perceptibilidad por parte de los contribuyentes es muy baja y aunque su carga pueda ser fácilmente internalizada, varios autores coinciden

en que deba ser utilizado por el nivel central de gobierno con objeto de evitar la ineficiencia asociada a la inmigración inducida por motivos puramente fiscales a aquellas zonas ricas en este tipo de recursos. Existe sin embargo, un argumento señalado por Zodrow (1994) que favorecería la imposición local sobre recursos naturales. En la medida en que sus ingresos pudieran compensar por un lado, los costes de proporcionar servicios públicos locales a las empresas involucradas en la explotación del recurso y por el otro, los costes externos asociados a la contaminación o deforestación que tuvieran que soportar las localidades por la explotación de los recursos.

**El impuesto de capitación.** Merece una mención dentro del análisis que estamos llevando a cabo por cuanto ha sido sugerido e incluso implantado en países como Gran Bretaña y Japón como recurso tributario de los gobiernos locales. La obligatoriedad de que todos los votantes paguen una cuantía fija, da a este tipo de impuesto las ventajas aparentes de ser el que mejor se comporta en cuanto a la proporción que debe existir entre los compromisos tributarios y el coste de los servicios; de estar uniformemente distribuido entre zonas respecto a la población; y de ser inelástico, perceptible, no exportable y poco sujeto a excesos de gravamen. Sin embargo, el carácter regresivo del impuesto ha pesado más como desventaja que todos los atributos previos y los análisis empíricos del caso británico en nada reconocen el logro de las ventajas potenciales que se le atribuyen.

En relación al problema de regresividad se han intentado respuestas a través de un sistema de deducciones para los niveles más bajos de renta y los mínimos exentos que podrían menguar un poco este efecto. Igualmente en defensa del impuesto de capitación se argumenta que la regresividad sea analizada para todo el sistema tributario y no impuesto por impuesto. Aún así, es muy difícil imponer reformas que no estén aceptadas y asumidas socialmente en los sistemas democráticos. Haría falta tiempo para indagar más sobre sus características, informar al público sobre sus ventajas y desventajas y modelar distintos escenarios de sistemas tributarios

para prever los efectos negativos de su implantación dentro de un conjunto de impuestos y cómo pudieran ser compensados.

#### *1.4. Distribución de figuras tributarias por niveles de gobierno*

Para acercarnos al propósito de establecer una estructura tributaria que más o menos responda a los principios de asignación de impuestos y tomando en cuenta las características de cada figura tributaria parece lo más certero plantear un modelo mixto de financiación, en el que hayan fuentes exclusivas para cada nivel, se compartan algunas y se den participaciones en otras tal como se observa en el cuadro 1.

El nivel superior debe reservarse con carácter de exclusividad la imposición sobre los recursos naturales, sobre el beneficio de las sociedades, los impuestos patrimoniales, sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre el valor añadido (aunque pudiera prescindir de la fase minorista), todo lo que tenga que ver con imposición sobre importaciones y exportaciones y las tasas sobre servicios nacionales, mientras que puede compartir manteniendo la titularidad en la definición de los elementos importantes: el impuesto sobre la renta, el IVA en fase minorista y las accisas (impuestos sobre consumos específicos).

El nivel intermedio puede usar exclusivamente: un impuesto cedular sobre la renta (como la imposición sobre las nóminas), impuestos menores como juegos, publicidad, etc., las tasas y las contribuciones especiales. Los impuestos a compartir con la hacienda central son el impuesto sobre la renta, la fase minorista del IVA y las accisas. Puede participar del impuesto sobre actividades económicas cuya titularidad debe ser local.

El nivel local puede asumir exclusivamente el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y de vehículos, las contribuciones especiales, las tasas y otros impuestos que no han sido mencionados aquí por su escaso aporte dentro del total de ingresos tributarios globales, como los impuestos sobre espectáculos públicos, apuestas, etc. Podría

**Cuadro 1. Asignación tributaria por niveles de gobierno**  
**Propuesta: Modelo de financiación mixto.**  
**Existen haciendas independientes con exclusividad de algunas fuentes y concurrencia en otras.**

RECURSOS TRIBUTARIOS	NIVELES DE GOBIERNO		
	Central	Regional	Local
1. Impuesto sobre la renta global Impuesto cedular sobre la renta (deducible del IRPF)	Titularidad-compartido y/o participado	Compartido y/o participado Exclusivo	
2. Impuesto sobre sociedades.	Exclusivo	Compartido	Titularidad-compartido
3. Impuesto patrimonial	Exclusivo	Compartido (fase minorista)	
4. Impuesto sobre ventas (IVA)	Titularidad-compartido (fase minorista)		
5. Impuesto sobre consumos específicos o accisas	Compartido y/o participado	Compartido y/o participado	
6. Impuesto sobre sucesiones	Exclusivo		
7. Impuesto a las exportaciones e importaciones	Exclusivo		
8. Impuesto a los recursos naturales	Exclusivo		
9. Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria			Exclusivo
10. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica			Exclusivo
11. Otros impuestos menores: juegos de azar, publicidad, etc.		Exclusivo*	Exclusivo*
12. Tasas	Servicios de carácter nacional	Exclusivo (en su ámbito) Servicios de carácter regional	Exclusivo (en su ámbito) Servicios locales

\* El nivel regional y el local podrán tener exclusividad en algunos de los impuestos menores, dependiendo de las necesidades de recursos de cada nivel y sus capacidades para llevar adelante el cobro del impuesto de que se trate.

permitir la participación del nivel intermedio en el impuesto sobre el ejercicio de actividades económicas (base imponible y beneficios).

Para cerrar el tema de la asignación impositiva insistimos en que los objetivos que tenga planteado el gobierno en materia de política económica serán los que al final determinen cuál estructura tributaria aplicar. Las normas tributarias generales deberían tener vigencia en el tiempo para evitar negociaciones y acuerdos muy frecuentes que pueden estar influidos por circunstancias políticas, pero también hay que considerar que debe existir cierta flexibilidad y capacidad de ajuste en el sistema que se escoja para que sea adaptable a las cambiantes realidades que han caracterizado los últimos tiempos. El diseño expuesto únicamente pretende ser una guía para el análisis o para la toma de decisiones y debe ajustarse a las circunstancias propias del país de que se trate.

### *Anexo. Modelos de Financiación en la Experiencia Internacional*

	ALEMANIA	AUSTRIA	CANADÁ	EE. UU.	SUIZA
Fuentes tributarias	Recaudación compartida y separación	Monopolio central y participación en ingresos federales	Concurrencia (Acuerdos fiscales)	Concurrencia (especialización en fuentes por niveles)	Concurrencia, separación y recaudación compartida
Normas tributarias	Bundesrat y homogeneidad	Gobierno federal	Negociadas en acuerdos fiscales	Gobierno federal, Estados y Gobiernos locales	Gobierno federal, Cantones y Gobiernos locales
Gestión tributaria	Integrada, con mayor relevancia de los Länder	Gobierno federal	Gobierno federal (renuncia voluntaria de las provincias)	Gobierno federal y Estados (Coordinación) Gobiernos locales	Gobierno federal y Cantones (Coordinación) Gobiernos locales

Fuente: Giménez M. (2000) "Responsabilidad y corresponsabilidad fiscal en los países federales"

## Notas

- 1 *“En la elección del modelo de administración fiscal influyen consideraciones técnicas pero también factores como la evolución histórica y el equilibrio de poder entre niveles de gobierno”* (López Laborda y Ruiz-Huerta, 1998: 4)
- 2 Spahn (1977), Mc Dougall (1977), Mathews (1986), Citados por Jiménez et al (1994); Musgrave y Musgrave (1995) y Oates (1999).
- 3 A juicio de Castells, citado por Giménez et al (1994), la ruptura de la correspondencia territorial entre ingresos impositivos y responsabilidades de gasto es un hecho de efectos potencialmente devastadores para: \*El correcto control público sobre las actividades de los gobernantes, puesto que induce a una percepción equivocada del coste real de los servicios públicos prestados; \* La política de contención del gasto público, puesto que pone en marcha un mecanismo que tiende a sobredimensionar el de los gobiernos subcentrales; \*La correcta asignación de los recursos públicos en las finalidades de gasto más eficientes, de acuerdo con las preferencias de los ciudadanos.
- 4 Monasterio, C. y Suárez J. (1996) “Manual de Hacienda Autonómica y Local” Las negritas son mías.
- 5 Según King (1988) la industria está más interesada en tipos impositivos que en niveles de servicios.
- 6 La teoría ortodoxa sobre federalismo fiscal sugiere que de los tres objetivos básicos del sector público: asignación de bienes y servicios, distribución de la renta y estabilización y crecimiento económico, el gobierno central debe responsabilizarse con carácter de exclusividad de la distribución, estabilización y crecimiento, mientras que el objetivo de asignación puede ser responsabilidad del gobierno central y los gobiernos territoriales. (Musgrave y Musgrave, 1995; Oates 1977).
- 7 Se tomó como base para este apartado la clasificación hecha por Giménez Montero (1991), siendo ajustada en varios aspectos para este artículo.
- 8 Castells (1988) utiliza la expresión “tax-sharing” cuando los rendimientos corresponden a un gobierno que tiene jurisdicción en el lugar donde se han recaudado y señala además que éstos son considerados como ingresos impositivos. Los utilizan la República

Federal Alemana, Austria, Suiza y muy recientemente España. Es interesante el caso alemán por cuando son los Länder y no la federación la que lleva adelante la administración tributaria integrada.

- 9 En esta situación se encuentran países de larga tradición federal, como Canadá y Estados Unidos donde los gobiernos federales y estatales tienen sus propios impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas. También en Suiza se da la co-ocupación con sistemas de administración independientes.
- 10 Para una visión sobre la experiencia de varios países en cuanto a su modelo de financiación ver anexo.
- 11 Esta información fue tomada de la publicación de 1995 “La fiscalidad en los países de la OCDE” Ediciones Mundi-Prensa. El texto original fue publicado por la OCDE en 1993.
- 12 Según datos del “Revenue Statistics OECD members, 1965-1997”<sup>13</sup> Esto es relativo. Downing (1991), citado por Tanzi (1995b), sostiene que las tasas no son aprovechadas en todo su potencial. Las razones fundamentales son, por un lado, el que muchas ciudades dudan en usar este tipo de tributos por razones políticas o de otro tipo; y por otro, el que habitualmente las tasas no cubren el coste marginal a largo plazo de proporcionar servicios públicos locales. En general se fija una cantidad equivalente a los costes medios directos, despreciando los costes del capital y de la tierra en el suministro del servicio.

## *Referencias bibliohemerográficas*

- ALBI, E. *et al.* 2000. *Economía Pública I*, Ariel Economía, Barcelona.
- BOADWAY, Robin y SHAH Anwar. 1995. “Fundamentos económicos de los acuerdos fiscales intergubernamentales” en *La Financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal*. Universidad de Valladolid, Junta de Castilla y León.
- CASTELLS, A. 1988. *Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Editorial Ariel S.A., Barcelona.
- GIMÉNEZ Montero, Antonio. 1991. “Modelos básicos de financiación autonómica”, en PALAU 14 *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 13 enero/abril, pp 3.

- GIMÉNEZ Montero, Antonio. 2000. “Responsabilidad y corresponsabilidad fiscal en los países federales” en *Papeles de Economía Española*, nº 83.
- GIMÉNEZ, E. *et al.* 1994. “La participación de las haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado”, *Ayuntamiento de Madrid*.
- LÓPEZ LABORDA, Julio y RUIZ-HUERTA C., Jesús. 1998. “Descentralización y administración tributaria. Experiencias comparadas” en *Hacienda Pública Española*, nº 146, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MONASTERIO E., Carlos y SUÁREZ P. Javier. 1998. “Manual de hacienda autonómica y local” Editorial Ariel, Barcelona.
- MUSGRAVE, Richard & MUSGRAVE, P. 1989. “Public finance in theory and practice”, McGraw-Hill, Inc., USA. La versión utilizada fue la quinta edición en castellano: “Hacienda pública teórica y aplicada” (1995) McGraw-Hill Editores. México
- NEUMARK, Fritz. 1974. “Principios de la Imposición” Instituto de Estudios Fiscales, 2da Edición. Madrid.
- OATES, Wallace E. 1972. “Fiscal Federalism”, Harcourt Brace Jovanovich, Inc. Versión castellana: “Federalismo Fiscal” (1977) a cargo de Pablo Giménez, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- OATES, Wallace E. 1999. “An Essay on Fiscal Federalism” en *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVII Septiembre pp. 1120 – 1149.
- OCDE. 1995. *La fiscalidad en los países de la OCDE*, Ediciones Mundi-Prensa.” Madrid.
- OCDE (1998) “Revenue Statistics OCDE members, 1965-1977”
- PLA VALL, Angeles y VILLARREAL R. Enrique. 1991. “Financiación de las Comunidades Autónomas: desarrollo de modelos alternativos” en PALAU 14 *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 13 enero-abril, p. 87.
- PEDRAJA CH., Francisco y SALINAS J., Javier. 1992. “El impuesto de capitación y la última reforma de la hacienda local en Gran Bretaña” en *Hacienda Pública Española*, nº 122-3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RUBIO DE URQUÍA, *et al.* 1989. *El sistema tributario local*. Tomo III, Contribuciones Especiales. Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- STIGLITZ. 1988. “Economics of the public sector” 2da edición. Versión en castellano de Antoni Boch editor “La economía del sector público”, Barcelona.



- TANZI, Vito. 1995a. "Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects" citado por De la Cruz Rafael (1997)
- TANZI, Vito. 1995b. "La asignación de los impuestos en un gobierno descentralizado: aspectos básicos" en *Hacienda Pública Española*, número 133, pp 215.
- ZODROW, George. 1994. "Atribución de impuestos y transferencias intergubernamentales" en *Hacienda Pública Española*, número 130-3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.