ScholarWorks@GSU

Financing Subnational Governments / Financiación de las Haciendas Subcentrales

Authors	Bahl, Roy W.
Citation	Bahl, Roy. "Financiación de las Haciendas (Financing Subnational Governments)".Subcentrales Papeles de Economía Española, No 125/126, 2010.
Download date	2026-02-14 23:43:10
Link to Item	https://hdl.handle.net/20.500.14694/4645

FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS SUBCENTRALES

Roy BAHL (*)

Georgia State University

Resumen

Este trabajo se ocupa de la asignación de competencias fiscales a los gobiernos subcentrales, así como de la estructura de esta asignación de ingresos. Esta revisión reconsidera las cuestiones planteadas por Musgrave veinticinco años después, se pregunta si la tendencia a la internacionalización en la asignación de impuestos sigue los pasos prescritos por los economistas, y concluye con algunas reflexiones sobre el futuro más probable de la descentralización de los sistemas fiscales. A lo largo de esta discusión, distinguimos entre países industrializados, países en transición y países en vías de desarrollo.

Palabras clave: gobiernos subcentrales, asignación de ingresos, descentralización fiscal.

Abstract

This study deals both with the assignment of tax competencies to subcentral governments and with the structure of this assignment of revenues. This review reconsiders the issues raised by Musgrave twenty-five years later. It poses the question of whether the tendency towards internationalization in the assignment of taxes follows the steps prescribed by economists, and it concludes with some reflections on the most probable future of the decentralization of the tax systems. In the course of this discussion, we distinguish between industrialized countries, countries in transition and developing countries.

Key words: subcentral governments, assignment of earnings, fiscal decentralization.

JEL classification: H70, H77.

I. MODELOS DE FINANCIACIÓN SUBCENTRAL

TAL vez más que por ningún otro factor, los sistemas de financiación de los gobiernos subcentrales se diferencian por el grado de capacidad fiscal que se descentraliza. La asignación de capacidad fiscal concede a los gobiernos subcentrales autonomía para incrementar sus ingresos, y es coherente con los objetivos de la descentralización fiscal. La mayoría de los expertos en descentralización fiscal argumentarían que la capacidad para recaudar ingresos a escala de los gobiernos subcentrales es una condición necesaria para el éxito de la descentralización fiscal. Limitarse a incrementar la participación en la recaudación del Gobierno central puede cerrar el desequilibrio financiero vertical de los gobiernos subcentrales, pero no les concede autonomía para determinar el tamaño de su presupuesto.

No es cuestión sencilla medir y comparar el grado de descentralización fiscal entre países. El concepto de «impuesto del gobierno subcentral» es confuso en sí mismo. En teoría, se podría otorgar una serie de competencias al gobierno subcentral para que las emplee en determinar el nivel de impuestos que recaudará:

— Determinar el tipo impositivo.

— Determinar la base imponible.

— Recaudar el impuesto.

— Recibir para sus fines todos los ingresos recaudados.

Una separación completa entre la autoridad tributaria central y la subcentral implicaría que el gobierno subcentral pudiera controlar las cuatro competencias. Sin embargo, muchos esgrimirían, que la única condición necesaria es que los gobiernos subcentrales tengan capacidad para establecer el tipo impositivo (Bahl y Bird, 2008a; Bahl y Linn, 1992).

La zona ambigua de esta definición son las transferencias intergubernamentales de base territorial, es decir, cuando se asigna un porcentaje de los ingresos procedentes de un impuesto central al gobierno regional en función del origen de la recaudación. Los chinos aplican este sistema de reparto de los ingresos, al igual que la mayoría de los países de Europa Oriental. Puede argumentarse en este caso que los gobiernos subcentrales pueden influir sobre los ingresos a recibir a través del fomento del desarrollo en su área económica (aumentando la base imponible). En la medida en que también tengan responsabilidad en la Administración fiscal, pueden tener una influencia aún mayor sobre el crecimiento de la base imponible (1). Con todo, no tienen capacidad de influir directamente en los ingresos modificando el tipo impositivo o la base imponible.

Se pueden identificar cuatro modelos generales de financiación de los gobiernos subcentrales. Cada uno de estos modelos conduce a un resultado di-

ferente en términos del grado de autonomía que concede a los gobiernos estatales y locales.

El primero, y el más coherente con los objetivos de la descentralización fiscal, es la asignación de competencias fiscales y responsabilidad en la administración de los impuestos a los gobiernos subcentrales, como en Estados Unidos y Canadá. Un segundo modelo consiste en que los gobiernos subcentrales puedan aplicar un recargo sobre una base imponible del Gobierno central. Bajo este régimen, el gobierno subcentral establece el tipo impositivo, pero el Gobierno central define la base y administra el impuesto. Tercero, el tipo impositivo y la base imponible los establece el Gobierno central, pero la responsabilidad de la recaudación se asigna a los niveles inferiores de gobierno. A los gobiernos subcentrales les corresponde una participación previamente establecida de la recaudación. Este es, más o menos, el sistema utilizado en Alemania y, para algunos impuestos, en muchos países en transición, incluyendo a China.

Finalmente, el Gobierno central puede fijar la base y el tipo impositivo y recaudar los impuestos, pero asigna un porcentaje de la recaudación a los gobiernos subcentrales. La distribución puede hacerse basándose en una fórmula o mediante el sistema de base territorial. Éste es el sistema que funciona en muchos países en vías de desarrollo, y está menos en sintonía con el concepto de autonomía fiscal. Se considera más bien como una forma de transferencia intergubernamental.

No se pueden utilizar datos generales para clasificar los países de acuerdo con el modelo que, de entre los cuatro, han adoptado. Las series de datos disponibles que permitan comparaciones internacionales no tienen en consideración de manera adecuada la discrecionalidad de los gobiernos subcentrales para establecer los tipos impositivos y determinar las bases imponibles (2). En particular, *Las estadísticas financieras del Gobierno*, del FMI (se podría decir que los únicos datos comparativos disponibles), no distinguen entre las tres primeras aproximaciones a la financiación de los gobiernos subcentrales (3).

II. ASIGNACIÓN DE INGRESOS: TEORÍA Y PRÁCTICA

El punto de partida tradicional para reflexionar sobre la asignación de impuestos a los niveles inferiores de gobierno es el trabajo de Musgrave (1983) sobre la Hacienda multinivel, que asignaría las funciones de estabilización y distribución al Gobierno central y la responsabilidad de asignación a los gobiernos locales. Esta división de responsabilidades da una orientación sobre la asignación de los distintos impuestos a los diferentes niveles de gobierno, central, intermedio o local (4). Los impuestos progresivos con objetivos distributivos y aquellos que contengan estabilizadores automáticos deberían asignarse al Gobierno central. A los gobiernos subcentrales deberían asignárseles aquellos impuestos cuyas bases fueran relativamente inmóviles.

La mayor parte de los economistas todavía consideran como principios básicos del federalismo fiscal las reglas de Musgrave (5). Pero la teoría, y por supuesto la práctica, han avanzado. Los trabajos posteriores se centraron en la importancia de la competencia entre gobiernos subcentrales y en cómo controlar su tamaño (Brennan y Buchanan, 1980), en el gravamen de los no residentes y en la política económica de la asignación de impuestos descentralizada (Hettich y Winer, 1999; Lockwood, 2006). Esta idea ha servido de argumento para que algunos reclamen bases imponibles móviles para los gobiernos locales. En la actualidad, desde un punto de vista práctico, los gobiernos subcentrales juegan un papel sustancial en la redistribución, frecuentemente utilizan la política económica para estimular sus economías, y se les han asignado mayores responsabilidades de gasto. Más aún, «las cosas han cambiado». La integración económica en Europa y la existencia de gobiernos electos en países en vías de desarrollo han estimulado la demanda de mayor descentralización fiscal (Bahl, 2008; Stegarescu, 2009)

En la actualidad, la asignación de impuestos no se guía únicamente por consideraciones de eficiencia. Parece depender más de una serie de argumentos dispares a favor y en contra de transferir mayores competencias fiscales a los gobiernos subcentrales, y de evaluar la probabilidad de llevar a la práctica una estrategia de descentralización fiscal concreta. Oates (2008: 329-330) aporta comentarios sobre la nueva política económica: «Mientras el tipo de análisis presenta nuevos elementos, la naturaleza del problema sigue siendo esencialmente la misma: la cuestión es un *trade-off* entre la solución centralizada para 'coordinar' los *outputs* locales (por ejemplo, internalizar los efectos externos) y la capacidad de la solución descentralizada para ajustar sus servicios públicos a las preferencias……de la jurisdicción local».

¿Por qué impuestos subcentrales, cuántas competencias deberían ser descentralizadas y qué impuestos deberían ser subcentrales? Son cuestiones

que en la actualidad tienen muchas respuestas. Es probable que las respuestas difieran mucho según la etapa de desarrollo económico en que se encuentren los diferentes países. En los tres apartados siguientes de este trabajo volvemos sobre tres viejas cuestiones: ¿existe alguna ganancia económica neta de que los gobiernos subcentrales establezcan impuestos independientes?, ¿bajo qué condiciones es preferible un impuesto subcentral, un recargo o una transferencia intergubernamental?, y ¿cuáles son las normas para un buen impuesto subcentral?

1. Costes y beneficios de los impuestos de los gobiernos subcentrales

La decisión de ceder una mayor o menor capacidad fiscal a los gobiernos subcentrales conlleva costes y beneficios. Alguno de ellos está relacionado con la economía, pero otros tienen que ver con la política, las consideraciones técnicas, la equidad, una actitud paternalista hacia los gobiernos locales y el grado en el que el Gobierno central se ve como el guardián de las competencias fiscales. Por el lado del gasto, el teorema de la descentralización es sencillo: asignar la responsabilidad del gasto al nivel inferior del gobierno consistente con las consideraciones de eficiencia. Por el lado del ingreso, las reglas son mucho menos sencillas de formular.

El principal beneficio del incremento de la asignación de recursos es la ganancia de bienestar resultante de financiar servicios descentralizados con impuestos descentralizados. Esta ganancia será mayor o menor en función de hasta qué punto sea necesaria la fiscalidad local para asegurar que los políticos sean responsables de su gestión ante los ciudadanos. Y hay otras consideraciones:

— ¿Bajo qué condiciones puede ser clave la descentralización fiscal para imponer de manera efectiva una clara limitación presupuestaria a los gobiernos subcentrales?

— ¿Conducirá la descentralización fiscal a la competencia por ingresos entre los gobiernos central y local y a una disminución del esfuerzo fiscal, o conducirá a un aumento en los ingresos totales?

— ¿Conducirá la imposición subcentral a incrementar los costes totales de la Administración fiscal?

— ¿Cómo pueden tratarse las disparidades fiscales que conlleva la descentralización de la capacidad tributaria?

Estas cuestiones se discuten a continuación.

a) *Corresponsabilidad* (Bahl y Bird, 2008a). La mayoría de estudiosos del federalismo fiscal vinculan la asignación de ingresos al aumento en el bienestar debido a la descentralización de las responsabilidades de gasto. Los impuestos establecidos localmente hacen a los gobernantes locales más responsables ante sus votantes de los servicios públicos que les prestan, es decir, más responsables que si los servicios fueran financiados mediante transferencias intergubernamentales. Más responsabilidad, *ceteris paribus*, se convierte en «mejores servicios públicos», lo que en este caso significa que la gente obtendrá más de lo que desea. De ello debería inferirse que estarán más dispuestos (o menos reticentes) a pagar por ello. Esto, a su vez, reduciría el coste de la descentralización de ingresos.

Los beneficios de la responsabilidad (los votantes locales obtienen lo que desean de sus gobernantes) podrían desaparecer en muchos países en transición y en vías de desarrollo. Los procesos electorales podrían no ser libres y ser impugnados (China y Vietnam) o no realizarse (Nepal). Los votantes tienen menos movilidad y, en algunos casos, no han aprendido cómo utilizar el voto para conseguir que los gobernantes les rindan cuentas. Además, el Gobierno central puede haber conservado el poder para establecer impuestos mientras que la estructura de los ingresos de los gobiernos locales esté dominada por las transferencias intergubernamentales. En la medida en que los contribuyentes perciban un vínculo entre lo que pagan y los servicios que reciben, relacionarán los beneficios de los servicios más con el nivel de las subvenciones que con el nivel de los impuestos locales.

Y, lo que es más probable, los beneficios del incremento de los impuestos del gobierno subcentral podrían ser tan insignificantes como para pasar desapercibidos. Lo mismo podría decirse de los países industrializados con sistemas fiscales altamente centralizados (Spahn y Fottinger, 1997: 245). Finalmente, bajo un sistema tan centralizado, el proceso de toma de decisión para aumentar el gasto (y los impuestos) no es transparente, y los votantes pueden no saber a quién hacer responsable.

b) *Restricción presupuestaria estricta*. Las condiciones para la descentralización fiscal con responsabilidad son que los gobiernos subcentrales deberían tener cierta autonomía para determinar sus niveles de ingresos y gastos, y se les debería exigir equilibrio presupuestario. Una cuestión interesante es el gra-

do de discrecionalidad necesario para alcanzar este objetivo. No es posible asignar un número fijo a este grado, pero obviamente variará con el nivel de gasto asignado a los gobiernos subcentrales. Por ejemplo, un gobierno subcentral con responsabilidad únicamente en funciones domesticas básicas (como la mayor parte de los gobiernos locales rurales) necesitará menor grado de discrecionalidad que un gobierno con amplia responsabilidad en servicios sociales (como las comunidades autónomas españolas). En muchos países industrializados se ha transferido un nivel considerable de capacidad fiscal. La media para los países de la OCDE es del 25 por 100 de los impuestos totales (cuadro n.º 1). En los países en vías de desarrollo, la transferencia ha sido mucho menor; la media es inferior al 10 por 100 (6).

Con este concepto de discrecionalidad marginal en mente, podríamos pensar en la siguiente taxonomía de gobiernos locales. Si no tienen discrecionalidad sobre su gasto o sus ingresos y presentan un presupuesto equilibrado, son poco más que unidades de gasto de los niveles superiores de gobierno. Si tienen responsabilidades de gasto importantes y discrecionalidad sobre éste, pero carecen de autoridad para aumentar sus ingresos, pueden decidir incurrir en déficits. Si los gobiernos subcentrales disponen de discrecionalidad en ambos lados del Presupuesto, pero el Gobierno central sigue dispuesto a cubrir el exceso de gasto con subvenciones específicas, los déficits de los gobiernos subcentrales están totalmente garantizados. Si se concede a los gobiernos subcentrales capacidad fiscal y discrecionalidad en el gasto y el Gobierno central está comprometido con la disciplina fiscal (una regla de restricción presupuestaria estricta), puede garantizarse el equilibrio presupuestario. Si existe descentralización de impuestos y responsabilidad fiscal, el gobierno local debe disponer de autoridad para incrementar sus ingresos impositivos en línea con el incremento natural y discrecional esperado en las responsabilidades de gasto que tiene asignadas. Más aún, el gobierno subcentral debería tener la capacidad para incrementar sus ingresos en el año fiscal en que podría aparecer el déficit, bien a través de un incremento de los tipos o de la adopción de un nuevo impuesto.

Una capacidad marginal «adecuada» es una de las condiciones para la disciplina fiscal. La otra es un sistema de subvenciones bien estructurado donde la cantidad que cada gobierno local puede esperar en cualquier año dado está fijada antes de elaborar el Presupuesto. Si las subvenciones son negociables, es decir, si el nivel superior de gobierno es indulgente con el tamaño de las dotaciones, la discrecionalidad en los impuestos no conducirá a una disciplina fiscal porque los gobiernos locales sobreestimarán sus presupuestos con la esperanza de que sus déficits sean cubiertos.

Los gobiernos locales japoneses han incurrido en una creciente brecha financiera, que ha sido cubierta por el Gobierno central mediante transferencias y subsidios. La llamada *trinity reform* solucionará este problema sustituyendo una parte importante de las ayudas por impuestos establecidos por los gobiernos locales (Ikawa, 2008). Los *landers* alemanes generalmente generan déficits, y los financian mediante el endeudamiento a corto y largo plazo (Rodden, 2003). Debido a la naturaleza igualadora de las transferencias fiscales intergubernamentales, los *landers* más pobres tienen pocos incentivos para reestructurar sus sistemas fiscales con el fin de equilibrar sus presupuestos (Spahn y Fottinger, 1997: 244-245).

Los gobiernos subcentrales con más bajos ingresos y los países en transición frecuentemente tienen un margen bastante limitado, incluso en comparación con las responsabilidades de gasto que tienen asignadas. Y donde tienen discrecionalidad con los

CUADRO N.º 1

IMPUESTOS DE LOS GOBIERNOS SUBCENTRALES COMO PORCENTAJE DE LOS IMPUESTOS TOTALES

	Años 1970	*Años 1980*	*Años 1990*	*Años 2000*
OCDE	19,8	19,6	24,1	25,3
	(21)	(21)	(20)	(19)
Transición	22,4	16,4	21,6	20,9
	(1)	(5)	(20)	(21)
En vías de desarrollo	10,1	12,0	13,4	9,6
	(14)	(15)	(18)	(19)

Nota: El valor medio para cada década se indica en cada celda. El número de países se indica entre paréntesis.
Fuente: Fondo Monetario Internacional (IMF, varios años).

ingresos puede estar limitada por un techo en los tipos impositivos, o puede aplicarse sobre impuestos más discutibles, como el impuesto sobre la propiedad, impuestos sobre la agricultura o tasas a los usuarios. Por supuesto, la discrecionalidad de los gobiernos subcentrales en materia de ingresos no es condición suficiente para la responsabilidad fiscal, como se demuestra en los casos de Brasil y Argentina.

c) *¿Aumento de los ingresos?* ¿El aumento de la capacidad fiscal de los gobiernos subcentrales conducirá a un mayor o menor nivel global de presión fiscal (central más local)? Se podría argumentar que habría un efecto de amortiguación por dos razones. Primera, los electores en el nivel de gobierno subcentral podrían no aceptar la idea de que impuestos más altos darán lugar a mejores servicios (7). Además, podrían creer que estos nuevos ingresos se dedicarán a incrementar salarios y privilegios para los funcionarios locales, o se emplearán en satisfacer los caprichos de burócratas y políticos más que en atender las demandas de los votantes. Además, las familias acomodadas de algunos países industrializados tienen buenos sustitutivos para muchos servicios del gobierno local (por ejemplo, escuelas privadas, seguridad y recogida de residuos), de modo que podrían mostrarse reacios a votar subidas de impuestos que les afecten. El resultado podría ser que las recién adquiridas competencias fiscales de los gobiernos subcentrales se desperdiciaran. La famosa revuelta fiscal en Estados Unidos, que se inició por la proposición nº 13 de California, se implementó mediante referéndum y votación, imponiéndose límites permanentes a los niveles de los impuestos (8).

Una segunda razón para esperar un efecto atenuador sobre los ingresos totales es que el incremento de la capacidad fiscal de los gobiernos subcentrales puede limitar el espacio fiscal de los gobiernos de nivel superior. El resultado puede ser que los votantes se opongan a futuros incrementos de los tipos impositivos del Gobierno central. Un problema relacionado es que la unión de tipos impositivos elevados y una administración dual podría conducir a una reducción de los índices de cumplimiento. Por ejemplo, Plamondon y Zussman (1998) estiman que una administración única del impuesto de sociedades federal y provincial en Canadá reduciría los costes de cumplimiento en un 1,3 por 100 de la recaudación total.

El argumento contrario es que la descentralización del ámbito fiscal del Presupuesto incrementaría la recaudación global. Esto podría deberse en parte a una mayor disponibilidad a pagar por los servicios suministrados bajo un sistema fiscal descentralizado. También podría deberse a cierta ampliación de la base global como resultado de dividir las bases imponibles de acuerdo con las ventajas comparativas en liquidación y recaudación. Los gobiernos subcentrales tienen ventaja comparativa para alcanzar alguna de esas bases que son «difíciles de gravar» para los gobiernos centrales. El resultado de la descentralización fiscal en estos casos puede ser un aumento neto de los ingresos.

Estas «ventajas informativas» de los gobiernos subcentrales, que son más relevantes para el caso de países en vías de desarrollo y en transición (Bahl y Bird, 2008b), pueden adoptar muchas formas. A menudo, por ejemplo, los gobiernos estatales y locales supervisan una variedad de actividades de regulación y concesión de licencias, y controlan las transacciones de suelo e inmuebles. Tienen, por tanto, una amplia oportunidad para identificar los negocios locales y para obtener cierto conocimiento sobre sus activos y la escala de sus operaciones. Dado que el aumento potencial de ingresos es mucho más importante para ellos en términos relativos, los gobiernos subcentrales tienen más incentivos para llevar a cabo tales actividades que los gobiernos nacionales. Este conocimiento de los gobiernos locales y provinciales de la base imponible puede permitirles captar a quienes actualmente no cumplan totalmente con sus obligaciones fiscales o evadan impuestos. Esto incluiría a los autónomos —incluso pequeñas empresas— que frecuentemente infra-declaran su renta y su consumo gravables.

Hay otro factor que sugiere un aumento en los ingresos como resultado de la descentralización. La «nueva tributación» podría conducir a un incremento de los ingresos globales. En muchos países, los gobiernos locales y provinciales han ampliado su campo fiscal con una variedad de instrumentos fiscales y administrativos tales como impuestos sobre las ventas de activos de las empresas, licencias para operar, tasas por mejoras y diversas formas de tributación inmobiliaria (Bird y Wallace, 2004; Bird, 2006).

¿Cuál es el veredicto? ¿El incremento de la autonomía fiscal de los gobiernos subcentrales expulsa los impuestos del Gobierno central y reduce o aumenta la recaudación global? No existe mucha evidencia empírica sobre esta cuestión. Lozt (2006) ha observado que no existe una conclusión clara sobre si la descentralización de la capacidad impositiva conduce a un incremento en el nivel de tributación global; los resultados del citado trabajo muestran

que los países nórdicos tienen niveles altos tanto de tributación como de asignación de impuestos a los gobiernos subcentrales. Contrariamente, Austria y Suiza tienen altos niveles de asignación y bajos niveles de tributación. Algunos podrían ver una pauta más relacionada con la historia y la cultura que con factores económicos. Bahl y Cyan (2009) han llevado a cabo un análisis econométrico del efecto expulsión (*crowding out*) para 58 países desarrollados y en vías de desarrollo en los años noventa, encontrando evidencias de que aumentos en los impuestos locales conducen a reducciones en el nivel de impuestos recaudado por la Administración central para países con rentas elevadas y economías más abiertas, pero no para países en vías de desarrollo.

d) *Administración fiscal*. Un argumento que se suele esgrimir en contra de la descentralización de las competencias fiscales es que no se aprovecharía la superior capacidad de administración fiscal de los gobiernos de más alto nivel. El resultado de trasladar la responsabilidad de la recaudación desde los regímenes administrativos más eficientes a los menos eficientes aumentará los costes de recaudación para cualquier nivel de ingresos impositivos dado. Aunque este argumento siempre se suele presentar en el caso de los países en vías de desarrollo, también podría aplicarse, en cierta medida, a los países industrializados.

— La Administración fiscal del Gobierno central puede captar economías de escala. Esto podría incluir servicios de procesamiento de datos centralizados, enfoque uniforme de evaluaciones y auditorías, desarrollo de programas de formación centralizados, etc. (Vehorn y Ahmad, 1997)

— Los grandes contribuyentes (empresas) frecuentemente operan a escala nacional y también representan una cuota importante de los ingresos nacionales totales. Los impuestos sobre sus operaciones pueden administrarse (y asignarse) de forma más efectiva por la Administración fiscal nacional.

— Algunos sectores resultan difíciles de gravar por la Administración fiscal de los gobiernos subcentrales, como por ejemplo los servicios y las ventas por Internet.

— La recaudación de los impuestos exige la aplicación de sanciones y, en algunas ocasiones, de acciones penales, que quedan fuera del alcance de muchos gobiernos subcentrales. Además, en particular, los gobiernos locales están próximos a los contribuyentes que podrían ser sancionados, mientras que los gobiernos provincial y central se encuentran uno o varios pasos más allá.

— Los objetivos de la política nacional pueden obligar al control central. Por ejemplo, el objetivo de distribución del impuesto sobre la renta personal puede exigir un diseño y una administración centralizada del impuesto, la política industrial puede necesitar de una administración centralizada del impuesto de sociedades y los impuestos sobre el comercio internacional están demasiado afectados por los acuerdos comerciales y las dificultades de valoración para que sean administrados eficazmente por los gobiernos subcentrales.

— La justicia en la imposición exige una implementación uniforme de las leyes tributarias, consiguiéndose más fácilmente este objetivo mediante una Administración fiscal única (nacional).

Dicho esto, existen ciertas situaciones en las que los gobiernos centrales no tienen una ventaja comparativa. En lo que respecta a las tres funciones básicas de la Administración tributaria —identificación del contribuyente, determinación de la deuda tributaria, y recaudación— los gobiernos subcentrales pueden tener ventajas comparativas para algunos impuestos o para algunos componentes de la base imponible (9).

Existe un argumento especialmente sólido a favor de que los impuestos sobre la propiedad sean recaudados por los gobiernos locales: éstos tienen una ventaja comparativa para identificar la base imponible, debido a su familiaridad con los patrones locales de uso del suelo. Los métodos para la creación de un registro de inmuebles y para la valoración de las propiedades requiere visitas a los lugares donde éstos están situados, la identificación de los propietarios y el seguimiento de las mejoras realizadas en las propiedades. La administración por el gobierno central de un impuesto sobre el suelo, donde se aplique, puede funcionar en un país pequeño (por ejemplo, Jamaica), pero no ha sido muy efectivo en países extensos (por ejemplo, Indonesia).

La otra ventaja comparativa de la tributación del gobierno subcentral está relacionada con los pequeños contribuyentes, quienes, por lo general, están menos al alcance de los sistemas impositivos centrales. Las autoridades tributarias de muchos países en vías de desarrollo lamentan el hecho de que, en su mayoría, los autónomos y la economía sumergida escapan de la tributación. En los países en vías de desarrollo y en transición, la mayor parte de los in-

gresos de los principales impuestos del Gobierno central se obtienen de un número relativamente pequeño de contribuyentes. El impuesto sobre la renta personal se paga en su mayor parte mediante retenciones en la fuente en la economía no sumergida, y el IVA, por las grandes empresas. No se trata sólo de estos fallos que impiden capturar los tramos más bajos de la base imponible, sino que están institucionalizados de manera que en muchos países en vías de desarrollo se establecen mínimos exentos relativamente altos para bases imponibles amplias:

— Es común que el mínimo exento del IVA se fije relativamente alto en términos de cifra bruta de negocio, precisamente para excluir a pequeños contribuyentes (10).

— El mínimo exento en el impuesto sobre la renta personal está a veces por encima del nivel de renta media. Esto se hace, en parte, para garantizar una renta mínima después de impuestos que no será gravada y, en parte, reconociendo las dificultades de gravar las rentas obtenidas en la economía sumergida.

— El impuesto de sociedades se aplica a menudo únicamente a las grandes empresas

2. Asignación de impuestos y gastos

La asignación a los gobiernos subcentrales de los ingresos adecuados depende de las responsabilidades de gasto asignadas a dicho gobierno (Bahl y Linn, 1983, 1992). Sólo cuando se tiene en cuenta la asignación de gastos se puede determinar el nivel eficiente de impuestos locales.

Para los bienes y servicios provistos públicamente, cuyos beneficios se limitan a los individuos dentro de una jurisdicción y puede aplicarse el principio de exclusión vía precio, las tasas por uso son el instrumento de financiación más eficiente. Éste es un argumento especialmente relevante en lo que respecta a servicios públicos como suministro de agua, alcantarillado, energía y teléfono, pero también para el transporte público y la vivienda. Estos servicios pueden conllevar algunos beneficios externos, pero la mayor parte de ellos será de carácter local.

Otros servicios locales, como la Administración local, el control del tráfico, el mantenimiento de las carreteras, la iluminación de las calles, la seguridad, las escuelas primarias, las clínicas locales, los parques y campos de deporte, son bienes públicos locales cuyos beneficios redundan principalmente en la población local. Lo mismo puede decirse, a nivel de gobierno estatal o provincial, de las escuelas de enseñanza secundaria, universidades, hospitales de salud mental, autopistas, puentes, etcétera. Sin embargo, aquí no puede aplicarse el principio de exclusión vía precios. La forma más adecuada para financiar estos servicios son impuestos de base local.

En cuanto a los servicios cuyos costes o beneficios exceden los límites de su territorio, tales como la salud, la educación superior y ciertos tipos de gastos en infraestructuras, las transferencias intergubernamentales nacionales o provinciales deberían contribuir a su financiación. Si los servicios son financiados en su totalidad por el gobierno local se produciría una infra provisión de esos servicios desde una perspectiva regional o nacional, y si se financian totalmente mediante transferencias no se tendrían en cuenta los beneficios locales.

Esta justificación de eficiencia para los impuestos de los gobiernos subcentrales, y su conexión con la asignación de gasto es importante. Nos permite volver a exponer un principio básico de las reformas fiscales intergubernamentales: determinar la asignación de gastos antes de establecer el reparto y asignación de ingresos. En caso contrario, no es posible desarrollar un *mix* eficiente de ingresos para los gobiernos locales.

3. ¿Qué rasgos debe tener un buen impuesto para un gobierno subcentral?

La visión tradicional sobre esta cuestión está bien resumida por Oates (1996: 36):

> 1) Los niveles inferiores de gobierno…deberían, en la medida de lo posible, depender de los beneficios de la imposición sobre unidades económicas móviles, incluyendo hogares y factores móviles de producción. 2) En la medida en que se necesita utilizar impuestos que no se apliquen sobre beneficios de unidades económicas móviles, tal vez por motivos redistributivos, debería hacerse por los niveles superiores de… gobierno. 3) En la medida en que los gobiernos locales utilizan impuestos que no gravan el beneficio, deberían emplearlos sobre bases que sean poco móviles entre jurisdicciones locales.

Esta visión tradicional, interpretada estrictamente, conduce a la recomendación de que los gobiernos locales (tercer nivel) deberían elegir bases impo-

nibles inmóviles que sean fácilmente administrables. En muchos países, esto significa impuestos con bases estrechas, que no son muy productivos (y que no son de interés para los niveles superiores de gobierno). Pero el razonamiento de Oates para justificar que los gobiernos subcentrales utilicen impuestos basados en el principio del beneficio también sirve para justificar que los gobiernos locales graven factores móviles. La movilidad factorial, y por tanto la elección del impuesto eficiente, dependerá de si el gobierno subcentral es un municipio, un área metropolitana o una provincia. En general, la movilidad factorial constituirá una menor restricción en las regiones más grandes.

Por supuesto, la asignación de recursos no es el único criterio que suele utilizarse en la asignación de los ingresos. Varios países han tomado la decisión de asignación de ingresos basándose en las necesidades de ingresos y en criterios administrativos. Por ejemplo, los países en vías de desarrollo rara vez delegan a los gobiernos subcentrales el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre nóminas debido a que el Gobierno central carece de recursos para ceder parte de la base del impuesto sobre la renta. Lo mismo puede decirse de los impuestos generales sobre el consumo y de los impuestos sobre consumos específicos más productivos. La mayor parte de los países industrializados, por el contrario, parecen bastante dispuestos a descentralizar impuestos con bases amplias.

¿A dónde nos conduce esto en relación con los principios básicos para elegir un «buen» impuesto para los gobiernos subcentrales? Los hacendistas y los profesionales citan como objetivos la adecuación de ingresos, la eficiencia económica, la equidad vertical, la viabilidad administrativa y la viabilidad política, pero no siempre están de acuerdo en los impuestos que hay que asignar a cada nivel (Bahl y Linn, 1992; McLure, 1998; Martínez-Vázquez, 2008; Bird, 2008).

a) *Adecuación de los ingresos*. El principal objetivo de la tributación de los gobiernos subcentrales es recaudar ingresos suficientes para satisfacer las necesidades de gasto asignadas. Si las bases imponibles asignadas no proporcionan los ingresos suficientes a tipos razonables, es probable que el resultado sea tanto unos servicios públicos deficientes como una estrategia poco acertada que incluya diferentes tasas, impuestos y recargos indeseables y distorsionantes (11).

Los criterios de adecuación de los ingresos sugieren que cualquier fuente de ingreso potencial debería evaluarse en función de dos características de «rendimiento». Primera, la base debe ser lo suficientemente amplia como para recaudar los ingresos necesarios a un tipo impositivo razonable. El nivel «adecuado» de ingresos dependerá de las responsabilidades de gasto que hayan sido asignadas al gobierno subcentral. Si el gobierno ha adoptado la descentralización fiscal como una estrategia de desarrollo, y ha asignado funciones importantes a los gobiernos subcentrales, asignar al gobierno subcentral una base imponible basada en impuestos «menores» —espectáculos, restaurantes, vallas publicitarias, etc.— no será suficiente para cubrir los costes de suministro de los servicios. Tampoco la dependencia de impuestos como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de actividades agrícolas o impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, garantiza que los gobiernos provinciales o locales de carácter urbano lleguen de forma significativa a ser autosuficientes en términos de financiación.

En muchos países industrializados descentralizados se han asignado a los gobiernos subcentrales impuestos con bases amplias. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta en los países nórdicos, España y Suiza, e impuestos generales sobre el consumo y sobre la renta en Estados Unidos y Canadá. Pero hay algunos países industrializados en los que los gobiernos subcentrales no tienen acceso a impuestos de base amplia. Entre ellos se encuentran Australia, Holanda y Japón.

En el caso de los países en vías de desarrollo, es mucho más común encontrar que los impuestos de base amplia corresponden al Gobierno central. Existen algunas excepciones, como el impuesto sobre el valor añadido en Brasil e India y el impuesto general sobre las ventas en Argentina, pero en la mayor parte de los países los impuestos de base amplia se les deniegan a los gobiernos subcentrales. Un hallazgo sorprendente, recogido en el cuadro n.º 2, es que, en relación con el PIB, los impuestos de los gobiernos subcentrales son cinco veces mayores en los países de la OCDE que en los países en vías de desarrollo (12). Sin embargo, como apunta Stegarescu (2005), los datos del FMI exageran autonomía impositiva de los gobiernos subcentrales en los países de la OCDE.

Segundo, y en contra de lo anterior, se suele sostener con frecuencia que las bases imponibles de los gobiernos subcentrales deberían ser estables más que cíclicas, porque los gobiernos subcentrales normalmente proveen servicios públicos esenciales. Además, los gobiernos subcentrales (normalmente) no pueden incurrir en déficits, de modo que no pueden

CUADRO N.º 2

IMPUESTOS DE LOS GOBIERNOS SUBCENTRALES COMO PORCENTAJE DEL PIB

	Años 1970	*Años 1980*	*Años 1990*	*Años 2000*
OCDE	8,59	9,49	8,61	7,8
	(15)	(15)	(20)	(15)
Transición		7,55	4,62	4,55
		(3)	(19)	(21)
En vías de desarrollo	1,42	1,36	1,98	1,57
	(18)	(18)	(25)	(23)

Nota: El valor medio para cada década se indica en cada celda. El número de países se indica entre paréntesis.
Fuente: Fondo Monetario Internacional (IMF, varios años).

endeudarse para suavizar las variaciones erráticas de los ingresos. Según este razonamiento, los impuestos de los gobiernos subcentrales sobre recursos naturales que se venden en mercados mundiales, por ejemplo, no son una buena idea (13). En la práctica, algunos países industrializados permiten a los gobiernos subcentrales gravar recursos nacionales, pero en los países en vías de desarrollo y en transición esto es raro. La misma cautela puede aplicarse a los impuestos sobre los beneficios. La recaudación de los impuestos sobre la renta y el consumo también están sujetos a los vaivenes económicos. El impuesto sobre la propiedad inmobiliaria, el principal sostén de las finanzas de los gobiernos locales, es probablemente el menos sensible a tales vaivenes económicos (14).

Existe una prelación entre los gobiernos subcentrales en relación con la necesidad de una estructura impositiva elástica y de base amplia. Sin duda, la necesidad más grande correspondería a los estados más grandes en los países federales y a las provincias más grandes en los países unitarios, puesto que son los que tienen mayores posibilidades de incrementar sus ingresos, y porque, en general, se les asignan las responsabilidades de gasto más importantes. Las bases imponibles que se asignan a los gobiernos de las grandes ciudades tendrían que incluir impuestos con bases amplias, en parte porque sus necesidades para suministrar sus servicios son generalmente mayores, y en parte porque es un objetivo de la política pública conseguir que estos gobiernos locales sean más autosuficientes desde el punto de vista financiero. Los gobiernos locales rurales pueden desarrollar sus sistemas fiscales con el impuesto sobre la propiedad, tasas de uso y transferencias intergubernamentales. En la mayor parte de los países, no se espera que los gobiernos locales rurales lleguen a ser autosuficientes financieramente.

b) *Administración.* Un buen impuesto para un gobierno subcentral le permitirá obtener el nivel de recaudación deseada a un coste administrativo razonable. Se trata de un objetivo atractivo, pero difícil de convertir en recomendación de política económica. No es fácil precisar qué debe entenderse por un coste administrativo «razonable» para los gobiernos subcentrales. Incluso no suele haber acuerdo sobre el concepto de coste de recaudación. La práctica más general es medir el coste administrativo en función de la recaudación, pero el razonamiento es erróneo. Los costes de administración pueden ser bajos de acuerdo con esta medida debido a que se realiza un esfuerzo recaudatorio muy bajo con una administración pobre. Si el objetivo es elegir un impuesto en función de su coste de recaudación, la mejor medida sería el coste de recaudar alguna cantidad determinada objetivamente.

Aun cuando pudiera encontrarse una respuesta a esta cuestión, ¿Cuál es el método que genera un menor coste para recaudar la cantidad X? Podría no ser una buena directriz política, pues existen otras consideraciones importantes a tener en cuenta. Por ejemplo, el coste de administrar bien el impuesto sobre la propiedad es notoriamente alto y, a pesar de ello, casi todo el mundo lo recomienda como un impuesto local. Podría argumentarse que el mayor coste de administración del impuesto local sobre la propiedad (en comparación con otro impuesto) se justificaría por el potencial aumento de corresponsabilidad que conlleva. O que un impuesto especial sobre el tabaco establecido por el gobierno local podría administrarse a un coste bajo por dólar de recaudación, pero debido a la exportación de impuestos podría imponer costes de bienestar que contrarrestarían estos ahorros administrativos.

En los países industrializados, los costes de administración no suelen ser una restricción vinculante a

la hora de decidir la asignación de impuestos. La Administración tributaria de ámbito subcentral suele ser eficiente, y donde no lo es, el Gobierno central actúa como agente recaudador. Los países industrializados pueden aprovechar la formalidad de sus economías para combinar diferentes estilos de administración tributaria para encontrar un régimen que funcione (15).

Por el contrario, los costes de administración suelen ser la principal restricción a la hora de decidir la asignación de impuestos en los países en vías de desarrollo. Para algunos de los impuestos de base amplia que recaen sobre las empresas (por ejemplo, el impuesto de sociedades o el IVA), su asignación a los gobiernos provinciales o locales sólo es posible en los estados/provincias más grandes, debido a las exigencias contables y formales requeridas en la administración de estos tributos. La mayor parte de los gobiernos subcentrales en los países en vías de desarrollo o no tienen el personal adecuado o carecen del presupuesto suficiente para llevar a cabo dichas tareas. Además, el impuesto de sociedades o el impuesto sobre el valor añadido se aplican a escala de compañía, no de centro de producción, y la cooperación necesaria entre las administraciones tributarias de los gobiernos subcentrales superaría la capacidad administrativa de la mayoría de los países en vías de desarrollo.

Existen diversos mecanismos mediante los que los gobiernos subcentrales de los países en vías de desarrollo pueden resolver este problema.

1) Los gobiernos subcentrales pueden limitarse a elegir únicamente aquellos impuestos cuyas bases imponibles sean fáciles de administrar. Las provincias y algunas de las ciudades más grandes podrían centrarse en los impuestos sobre la renta personal, ciertos impuestos selectivos sobre ventas, licencias para el ejercicio de actividades económicas e impuestos sobre el uso de vehículos a motor. Hasta la fecha, ésta no ha sido una práctica habitual. Los gobiernos locales más pequeños se centrarían en impuestos sobre el pequeño comercio, vehículos a motor, licencias fiscales de profesionales que actúan en el municipio e impuestos sobre la propiedad. La práctica sigue más o menos este consejo.

2) Los costes administrativos pueden mantenerse bajo control limitando el número de impuestos que se incluyen en el sistema. En una búsqueda de ingresos a veces desesperada, los gobiernos subcentrales aplican muchos impuestos locales específicos, por ejemplo los impuestos sobre la publicidad y sobre espectáculos. Estos impuestos suelen ser costosos de recaudar y a veces arbitrarios en su administración. Además, desvían recursos administrativos de impuestos que producen (potencialmente) más ingresos.

3) Los gobiernos subcentrales pueden encontrar maneras de compensar lo que, de otro modo, sería un caro coste de administración tributaria. Un ejemplo son los atajos para administrar los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, que podrían sustituir la más detallada y costosa cartografía aérea por otra basada en visitas a los lugares, o utilizar métodos de valoración globales para cada área en lugar de las aproximaciones más sofisticadas casa-por-casa basadas en valores comparativos.

4) Existe la posibilidad de que los gobiernos subcentrales puedan aplicar un recargo sobre las bases imponibles de los gobiernos de nivel superior, evitando de esta forma cualquier responsabilidad de administración tributaria. En la práctica, se aplica en raras ocasiones.

5) Otra manera de reducir el problema de la administración es invertir más en la infraestructura administrativa de los gobiernos subcentrales. Con demasiada frecuencia, los gobiernos centrales se echan atrás a la hora de asignar ingresos a los gobiernos subcentrales argumentando que su administración es demasiado débil para gestionarlos. Para que sea cierto, aplazan la financiación de mejoras administrativas tales como sistemas avanzados de procesamiento de datos, programas de formación adecuados para los funcionarios de los gobiernos subcentrales y la aprobación de leyes más estrictas que respalden los esfuerzos recaudatorios.

En algunas ocasiones, los altos costes administrativos no determinan la asignación de un impuesto a los gobiernos subcentrales. Por ejemplo, la administración del impuesto sobre la propiedad, y particularmente la valoración de terrenos, resulta especialmente difícil y cara de realizar correctamente. El gravamen de los pequeños negocios también es costoso, puesto que frecuentemente no se basan en sistemas de autoliquidación y requieren un considerable esfuerzo en el proceso de liquidación y recaudación (16). Aun así, ambos tipos de impuestos se utilizan por los gobiernos locales en muchos países desarrollados.

c) *Correspondencia entre beneficios y cargas.* Si un impuesto subcentral es capaz de exportar impuestos (no los beneficios) a los residentes de otras

jurisdicciones, sus residentes elegirán un nivel de gasto superior al que habrían elegido de no existir exportación de impuestos. Aunque esta situación es el sueño de los políticos locales, conduce a una pérdida de eficiencia que perjudica a los intereses nacionales.

El principio de correspondencia limitaría las opciones fiscales de los gobiernos subcentrales a aquellas cuya carga fiscal no pueda ser exportada (a no beneficiarios). Quienes reciben los beneficios de los gastos realizados por un gobierno subcentral deberían soportar la carga de los impuestos aplicados por ese mismo gobierno subcentral. Esta versión de la tradicional regla de «no exportación» de los impuestos de los gobiernos subcentrales permite gravar los factores móviles en el caso de beneficiarios del gasto local no residentes. A un no residente que se traslada de provincia para trabajar se le podría aplicar (una porción de) el impuesto sobre los salarios provincial, o los no residentes que realizan compras en los mercados de una ciudad podrían pagar el impuesto sobre el consumo local, en ambos casos debido a que utilizan servicios urbanos. Por ejemplo, los impuestos sobre ventas minoristas son ampliamente utilizados en Estados Unidos por gobiernos de los condados y los gobiernos municipales.

El principio de correspondencia parece descartar la asignación a los gobiernos subcentrales de impuestos sobre el consumo basados en el origen y del impuesto sobre sociedades. Pero probablemente existe un cierto grado de exportación de la carga para casi todos los impuestos. Por ejemplo, una parte significativa del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria, la recaudada de empresas que venden en mercados nacionales o de inmuebles propiedad de no residentes, probablemente se exporte. Se trata de un pequeño error en comparación con, digamos, permitir a un gobierno local aplicar un impuesto sobre el consumo a una empresa de bebidas que vende en el mercado nacional.

d) *Equidad vertical*. Probablemente, no es aconsejable que los gobiernos subcentrales diseñen sus sistemas fiscales teniendo en cuenta consideraciones de equidad vertical. Existen una serie de razones que lo desaconsejan. Primero, la redistribución de la renta es un componente de la política social nacional, cuyos objetivos los establece el Gobierno central. En otras palabras, si el sistema impositivo debe ser progresivo, que su diseño corresponda al Gobierno central. Segundo, la labor de redistribución del gobierno subcentral a través del sistema impositivo podría verse frustrada por problemas de cumplimiento (con las obligaciones tributarias) y de migración. Tercero, los impuestos de los gobiernos locales normalmente son instrumentos meramente recaudatorios, y no son buenos a la hora de realizar redistribuciones de renta. Cuarto, el lado del gasto del presupuesto podría ser una mejor vía para que los gobiernos subcentrales afronten el problema de la calidad de vida de las familias con renta baja.

Sobre esta cuestión, existen diferencias entre los países en vías de desarrollo y los países desarrollados. En el primer caso, el enfoque para calificar una estructura fiscal subcentral como equitativa verticalmente se basa más en criterios ad hoc que en estimaciones detalladas de su impacto sobre la redistribución de renta. Normalmente, adopta la forma de una reforma pensada para minimizar la carga fiscal de aquellos que se encuentran por debajo de la línea de la pobreza. Un ejemplo sería la decisión de dejar exentos los inmuebles de menor valor en el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria para no imponer impuestos o cargas que impedirían a los más pobres el acceso a los servicios básicos, y, junto con las tasas, establecer subvenciones para proteger a aquellas familias con rentas por debajo del nivel de pobreza.

Los países industrializados afinan más para alcanzar los efectos redistributivos. En Estados Unidos, por ejemplo, la mayoría de los gobiernos estatales dejan exentos los alimentos en su impuesto sobre las ventas en fase minorista, en gran parte por una cuestión de equidad vertical. Fletcher y Murray (2008) informan de que, en 2005, treintaicuatro estados norteamericanos utilizaron estructuras impositivas progresivas en el impuesto sobre la renta personal. España es un ejemplo interesante en este sentido. Los gobiernos de las comunidades autónomas pueden ajustar el tipo impositivo en el tramo autonómico del impuesto sobre la renta, pero a condición de que los tipos sean progresivos y de que tenga el mismo número de tramos que el impuesto sobre la renta del gobierno central (López-Laborda, Martínez-Vázquez y Monasterio, 2007).

e) *Los riesgos de la imposición de los gobiernos subcentrales*. Las reglas para elegir una buena estructura impositiva parecen lo suficientemente claras, pero frecuentemente los políticos y el interés propio se suelen interponer en el camino de la «buena» economía. A los gobiernos centrales les gustaría cerciorarse de que no es posible para una provincia exportar sus impuestos a los no residentes, y de que la base imponible provincial o local es lo suficientemente visible para asegurar la corresponsabi-

lidad. Los miembros de los gobiernos subcentrales suelen ver las cosas de forma diferente, es decir, la exportación fiscal sería políticamente popular, y una falta de transparencia en el sistema impositivo podría proporcionar cobertura política. En función de cuál sea el resultado de la negociación sobre la asignación de impuestos, el riesgo es un coste en términos de bienestar por una mala asignación de recursos.

Un segundo riesgo es que el éxito global de un programa de descentralización fiscal podría verse comprometido si la asignación de impuestos no se hace bien. A menos que los gobiernos subcentrales tengan un grado significativo de libertad para modificar el nivel y la composición de sus ingresos, no se podrá lograr la plena corresponsabilidad. Como mínimo, es fundamental cierto grado de flexibilidad en el tipo impositivo con respecto a algún componente importante de los ingresos locales si se quiere que el presupuesto responda a las necesidades locales, y que los dirigentes locales sean responsables ante sus ciudadanos.

Algunos sostienen que un riesgo potencial de permitir siquiera una libertad limitada de capacidad fiscal a los gobiernos provinciales y locales es que no utilizarán plenamente todas las fuentes de ingreso de que disponen. Esto podría conllevar que el nivel y la calidad de los servicios públicos de la región se deterioren; una versión de la tristemente célebre «carrera hacia el fondo». Desde otra perspectiva, quizá no sea un riesgo demasiado grande. Si las asignaciones de gasto están correctamente organizadas, esto no debería constituir un problema (Bird y Slack, 2008). Si el servicio en cuestión es de importancia nacional o un servicio por el que existe un especial interés nacional en mantener unos niveles estándar, es de suponer que sea financiado y controlado por el Gobierno central. Si no es una cuestión de interés nacional, ¿por qué debería preocuparse el Gobierno central por si una región elige más o menos gasto local que otra?

Un sistema fiscal descentralizado conllevará disparidades fiscales debido a que los gobiernos subcentrales tendrán diferentes capacidades para incrementar sus ingresos. Unos elegirán tipos impositivos más altos y otros elegirán tipos impositivos más bajos. Los gobiernos centrales interesados en mantener resultados fiscales uniformes no adoptarán un sistema descentralizado. Los partidarios de la descentralización, por su parte, sostendrán que los impuestos provinciales y locales pueden considerarse como un pago por los servicios provistos por los gobiernos locales, y deben variar de un lugar a otro en función de las preferencias de los votantes. Un sistema de subvenciones igualadoras puede, en cierta medida, reducir las disparidades que aparecerán con la descentralización fiscal, pero inevitablemente se mantendrán diferencias importantes en los niveles de servicios públicos. El riesgo es el malestar político que puede producir la falta de uniformidad y las disparidades fiscales.

Finalmente, existen cuestiones de soberanía y control político. En algunos países industrializados, con una fuerte tradición en descentralización, la descentralización fiscal se ve como un derecho de los gobiernos subcentrales. En Estados Unidos por ejemplo, existe una fuerte resistencia a nivel estatal al establecimiento de un impuesto sobre ventas nacional por el hecho de que vulnerarían la soberanía estatal. En los países en vías de desarrollo, los ministerios de Hacienda centrales protegen las competencias fiscales con el argumento de que podrían comprometer la política macroeconómica. Los gobiernos centrales de los países de renta baja parecen más dispuestos a dedicar una parte de los impuestos nacionales a financiar servicios descentralizados que a descentralizar las competencias fiscales.

III. OPCIONES FISCALES PARA LA DESCENTRALIZACIÓN

Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, ¿concluimos que existen opciones fiscales disponibles para los gobiernos subcentrales que generarán un nivel de ingresos adecuado? ¿Es este conjunto de elecciones más restringido para países en vías de desarrollo y en transición que para países industrializados? ¿Se ajustan las opciones elegidas a los principios de una buena asignación de ingresos? Las repuestas a estas tres cuestiones son: *sí*, *sí, en el corto plazo* y *no siempre*.

1. Impuesto sobre la renta personal

El impuesto sobre la renta personal puede superar todas las pruebas para ser considerado un buen impuesto para los gobiernos subcentrales. Puede generar importantes ingresos a partir de una base imponible elástica, y es coherente, en términos generales, con el principio de correspondencia, ya que la carga recae principalmente sobre aquellos que se benefician de los servicios provistos. No obstante, surgen problemas de correspondencia con respecto a aquellos que cruzan las fronteras para acudir a tra-

bajar a un estado o región fronteriza, especialmente cuando se trata de jurisdicciones con baja tributación. El problema anterior podría subsanarse con un impuesto sobre la renta basado en el principio de residencia, donde los no residentes presentan declaraciones y pagan una cantidad equivalente a los servicios locales recibidos (McLure, 1998).

Los impuestos sobre la renta funcionan mejor si se aplican sobre jurisdicciones que cubran áreas residenciales amplias. Por ejemplo, a escala estatal/provincial funciona mejor que en áreas metropolitanas, en áreas metropolitanas funciona mejor que en ciudades, etcétera.

En los países industrializados, la administración tributaria de un impuesto sobre la renta descentralizado puede ser viable. El PAYE (*pay as you earn*, o retención en la fuente) puede calcularse y recaudarse en el lugar de trabajo sin relativa dificultad. El sector informal «difícil de gravar» no debería resultar una tarea más difícil para los gobiernos provinciales/estatales que para el Gobierno central, y no hay razón para creer que la tasa de recaudación será menor en un sistema impositivo descentralizado que en un sistema impositivo centralizado (17). Los impuestos sobre los rendimientos del capital (dividendos, intereses, alquileres) pueden ser recaudados fácilmente por los estados y las provincias basándose en el principio de residencia si existen acuerdos para compartir información con el Gobierno federal. Además, las dificultades administrativas se pueden solventar mediante un sistema de recargos en el cual el Gobierno central define la base y asume la responsabilidad de la recaudación, aunque permite a los gobiernos locales fijar los tipos.

En muchos países industrializados los gobiernos subcentrales utilizan el impuesto sobre la renta. Slack (2006: 106-107) señala que los impuestos sobre la renta constituyen la fuente más importante de ingresos fiscales de los gobiernos subcentrales en trece de los veintisiete países de la OCDE. Sin embargo, el enfoque aplicado a la imposición sobre la renta de los gobiernos subcentrales varía entre países. El modelo de Estados Unidos y Canadá es el de un impuesto del gobierno estatal, con discreción para definir la base imponible y el tipo impositivo por parte del estado. El modelo suizo es similar al de Estados Unidos. Los cantones recaudan un impuesto sobre la renta y también permiten a los gobiernos locales (comunas) aplicar recargos a tipos establecidos localmente sobre el impuesto sobre la renta cantonal (Dafflon, 2008). Como en algunos impuestos sobre la renta estatal en Estados Unidos, los impuestos sobre la renta de los gobiernos subcentrales suizos no están plenamente armonizados con el impuesto sobre la renta central.

El caso de España es diferente. Las regiones se dividen en dos sistemas, el sistema común y el sistema foral. El primero puede aplicar el impuesto sobre la renta de las personas físicas y tiene cierta capacidad de decisión sobre el tipo impositivo. Pero la base imponible es la misma que la del Gobierno central y la recaudación está centralizada. En el caso del sistema foral, los gobiernos subcentrales tienen total autonomía normativa y de administración en el impuesto sobre la renta, más que en el caso de los estados en Estados Unidos (López-Laborda, Martínez-Vázquez y Monasterio, 2007).

Según el modelo nórdico (Lotz, 2006), el Gobierno central recauda el impuesto, pero los gobiernos locales están facultados para fijar el tipo impositivo. En Noruega, sin embargo, los gobiernos locales no pueden sobrepasar un tipo máximo establecido por el gobierno central, y la mayor parte de los gobiernos locales están en el límite. En estos impuestos sobre la renta local se aplica un tipo fijo sobre la misma base imponible que la del impuesto sobre la renta nacional. El impuesto sobre la renta personal de las provincias en Canadá también es recaudado por el Gobierno federal. El sistema alemán es particular. Los *lander* son responsables de la recaudación, pero no tienen capacidad para establecer el tipo impositivo o determinar la base imponible. En efecto, no hay impuestos sobre la renta subcentrales en Alemania.

En los países en vías de desarrollo, rara vez se establecen impuestos sobre la renta por los gobiernos subcentrales. Muy pocos gobiernos subcentrales tienen la capacidad para mantener una oficina tributaria o para realizar las auditorías necesarias para vigilar el cumplimiento. Aun bajo un sistema de recargos que sortease estas restricciones administrativas, la base imponible se concentraría en unos pocos gobiernos locales, y la mayoría quedarían fuera. Existen otras dos causas que conducen a la centralización del impuesto sobre la renta personal. Una es que los gobiernes centrales mantienen una fuerte dependencia de estos ingresos, e incluso los gobiernos centrales suelen tener problemas para recaudar gran parte del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Bird y Zolt, 2005). La segunda razón es que el impuesto sobre la renta incorpora generalmente objetivos redistributivos, y se considera que éstos son responsabilidad exclusiva del Gobierno central.

En una serie de economías en transición, a los gobiernos subcentrales les han sido asignadas participaciones significativas en el impuesto sobre la renta. Actualmente, en Rusia, por ejemplo, el 100 por 100 de los ingresos del impuesto sobre la renta se comparte con los gobiernos subcentrales. En China se asigna una participación del 60 por 100 a los gobiernos provinciales. El análisis de Dillinger (2007) sobre ocho países de Europa del Este indica que la cuota de participación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas oscila entre el 94 por 100 de asignación a los gobiernos locales en Eslovaquia y el 30 por 100 en la República Checa y Polonia. En esos países, los gobiernos locales no tienen capacidad para fijar el tipo impositivo.

2. Impuestos sobre las nóminas (*Payroll Tax*)

Una cuestión relevante es si los impuestos sobre las nóminas son una fuente de financiación viable para los gobiernos subcentrales. Los impuestos sobre las nóminas gravan tanto a empleados como a empleadores. Tales impuestos presentan varias ventajas. Su administración es sencilla y su potencial recaudatorio alto a tipos nominales relativamente bajos. Sus inconvenientes son que actúan como un freno al empleo en «sectores modernos», incentivan a las empresas a sustituir trabajo por capital y penalizan el empleo de los sectores formales frente a los informales (18). Además, en muchos países la base imponible de este impuesto está ya sobre-gravada para financiar la seguridad social (central) y los sistemas de protección al desempleo. Los impuestos sobre las nóminas no suelen utilizarse para financiar servicios generales en los países industrializados. Sin embargo, en la práctica existen algunas excepciones, como los gobiernos estatales en Australia, que gravan a los empleadores con un impuesto sobre los salarios.

En raras ocasiones, los gobiernos subcentrales de los países en vías de desarrollo tienen la posibilidad de poder aplicar un impuesto sobre las nóminas. Cuando la tienen, toma la forma de un impuesto sobre los salarios retenido por los empleadores. Uno de los pocos ejemplos es México, donde los gobiernos estatales y el Distrito Federal tienen capacidad para establecer y administrar un impuesto sobre las nóminas. A los gobiernos locales en Sudáfrica se les permitió aplicar un impuesto sobre los salarios y las ventas, pero se abolirá en 2011. Como en México, el impuesto sobre nóminas se recauda en la fuente, y recauda la mitad que el componente sobre ventas (Bahl y Solomon, 2003).

3. Impuesto de sociedades

La mayor parte de los que estudian la asignación de impuestos a los niveles inferiores de gobierno sostendrían que el impuesto de sociedades no es una buena elección (McLure, 1998; Martínez-Vázquez, 2008; Bahl y Bird, 2008). El argumento es que cuando se traslada hacia atrás, a los propietarios de las empresas, o hacia delante, a los consumidores, el impuesto no es soportado totalmente por los residentes locales. Más aún, si se grava de acuerdo con el lugar de residencia de la empresa, aparece el problema de las sede principal de las empresas: la recaudación aumentará en la ciudad o provincia en que radique la sede principal de las empresas.

Normalmente, los países tratan de eliminar del sistema esta indeseable exportación de impuestos y el efecto cabecera ideando una fórmula para asignar a cada provincia donde la empresa produce o vende sus productos una parte en la base imponible. Estas fórmulas, en el mejor de los casos, presentan problemas de equidad, y pocos argumentarían que son un mecanismo para transformar el impuesto de sociedades en un impuesto basado en el principio de destino. Estados Unidos conoce bien los problemas que surgen cuando se intenta prorratear la renta neta de las empresas nacionales a través de las fronteras estatales (McLure, 1980) (19).

Otros problemas no menos preocupantes relacionados con el impuesto de sociedades subcentral son: la base imponible (beneficios) es cíclicamente inestable y los ingresos de los gobiernos pueden verse significativamente afectados por los cambios en la política fiscal o industrial del Gobierno central. En muchos países, se plantea también la cuestión de si la maquinaria administrativa de los gobiernos subcentrales es capaz de manejar una figura tan compleja como el impuesto de sociedades. Y, finalmente, está la cuestión de la exportación de la carga.

A pesar de estos problemas, algunos países industrializados asignan el impuesto de sociedades a los gobiernos subcentrales. En Estados Unidos representa el 4 por 100 de los ingresos fiscales de los estados y las corporaciones locales. En algunos países como Suiza, España, Japón y Canadá, los gobiernos subcentrales gravan ciertas rentas empresariales.

Los países en vías de desarrollo utilizan poco, si algo, el impuesto de sociedades a escala de gobierno subcentral. Los gobiernos subcentrales de los países en transición, sin embargo, participan en el impuesto de sociedades. En China, el Gobierno central

determina el tipo impositivo y la base imponible, pero en Rusia los gobiernos subcentrales tienen algún grado de discrecionalidad en la determinación del tipo impositivo que se aplica sobre una base determinada federalmente.

4. Impuestos sobre el consumo (20)

Los impuestos sobre el consumo pueden generar altos ingresos con tipos nominales bajos, y con frecuencia reciben menos objeciones por parte de los contribuyentes que los impuestos sobre la renta y la propiedad. Pueden adoptar la forma de impuestos generales sobre las ventas o impuestos selectivos sobre las ventas. Con las notables excepciones de Estados Unidos y Canadá, los impuestos generales sobre las ventas no suelen ser utilizados con frecuencia por los gobiernos subcentrales en los países industrializados. Los países europeos más descentralizados han coincidido en asignar los impuestos generales sobre el consumo al Gobierno central y permitir a los gobiernos subcentrales participar en la base imponible del impuesto sobre la renta.

a) *Impuesto general sobre las ventas (IVA)*. La estructura del impuesto general sobre las ventas que domina en la mayor parte de los países es el IVA. Parece haber pocas razones para negar a los gobiernos de nivel provincial en los países industrializados la autoridad para establecer un IVA. Sin embargo, los únicos IVA subcentrales basados en el principio de destino que están funcionando bien son los de Canadá (Bird, Mintz y Wilson 2006; Bird y Gendron, 2007, 2009). Están implantados dos sistemas diferentes: uno en Quebec y el otro en tres pequeñas provincias. La experiencia canadiense demuestra que, con una buena administración fiscal, es perfectamente factible que funcione un IVA a escala subcentral basado en el principio de destino, en el que cada gobierno tiene la capacidad para determinar su propio tipo impositivo.

En la mayor parte de los países en vías de desarrollo no hay posibilidad real de que la Administración fiscal sea capaz de mantener un IVA a escala de gobierno subcentral (Bahl y Bird, 2008b). Los IVA subcentrales se consideraban o bien inviables o bien poco deseables por una serie de razones: costes elevados de administración y de cumplimiento, posible pérdida de control macroeconómico, la reticencia general de los gobiernos centrales a compartir el espacio del IVA, el tratamiento fiscal del comercio internacional y los problemas que surgen del comercio inter fronterizo (interestatal) (21). Brasil lleva tiempo aplicando un IVA estatal, y genera un impresionante 8 por 100 del PIB. Los gobiernos estatales tienen un amplio margen de discreción para ajustar los tipos y las bases, con el resultado de que el IVA ha sido utilizado por los estados como un instrumento de política industrial (Alfonso y Barroso, 2007). India ha implementado un impuesto sobre el valor añadido de ámbito estatal, pero todavía se están decidiendo los detalles de cómo funcionará, particularmente con respecto al comercio interestatal.

b) *Impuestos sobre las ventas minoristas y sobre el volumen de ventas*. El impuesto sobre las ventas en fase minorista es una importante fuente de ingresos en la mayoría de los estados norteamericanos. Los tipos impositivos y las bases imponibles se determinan por cada estado. La mayor diferencia entre los estados está en la amplitud con que graven los servicios y las compras de *inputs* por parte de las empresas. No existe un impuesto sobre las ventas nacional en Estados Unidos.

El principal problema del impuesto sobre las ventas en fase minorista recaudado por los gobiernos subcentrales tiene que ver con la dificultad para gravar los servicios y las compras por Internet. Con el cambio de los patrones de gasto hacia el consumo de servicios y con el auge de las compras por Internet, existe una considerable erosión de la base de ingresos del estado. La fiscalidad de las compras electrónicas está, en la práctica, limitada por restricciones de carácter administrativo y por reglas legales (la necesidad de demostrar una relación con la compañía para gravarla) (22). La tributación de los servicios está limitada por consideraciones administrativas y por una larga tradición de no gravar los servicios.

Los gobiernos subcentrales, en algunos países en vías de desarrollo, utilizan los impuestos sobre consumo. Buenos Aires, tanto la ciudad como la provincia, aplica un impuesto sobre el volumen de ventas. La principal fuente de ingresos propia de los municipios brasileños procede de un impuesto sobre el volumen de ventas de los servicios (ISS), casi la totalidad recaudado por los municipios más grandes (Rezende y Garson, 2006). En Nicaragua, el impuesto local sobre el volumen de ventas se aplica a un tipo del 1 por 100. Los municipios colombianos también obtienen gran parte de sus ingresos de un impuesto sobre el volumen de ventas. Las ciudades sudafricanas han obtenido en el pasado gran cantidad de ingresos de una combinación de impuesto sobre nóminas e impuesto sobre las ventas (Bahl y Solomon, 2003). Todos estos impuestos se aplican

con base en el principio de origen, de modo que todos son culpables de exportación fiscal. Además, está el problema de la sede social, porque las empresas nacionales tienden a pagar los impuestos por todas sus actividades en la localidad en que radica su sede social.

Algunos gobiernos locales urbanos del Sur de Asia han obtenido grandes cantidades de ingresos a partir del *Octroi* (impuesto de entrada), que es una combinación de impuesto sobre ventas e impuesto final. Se aplica sobre los bienes que entran en el área del gobierno local, de acuerdo con un complicado esquema de tipos impositivos, y se recauda en las oficinas *Octroi*. Impone costes de cumplimiento a los vendedores (los tiempos de espera en las oficinas *Octroi* pueden ser largos) y se recauda de forma que se fomenta la corrupción. Sin embargo, el *Octroi* producía ingresos; por ejemplo, el 50 por 100 de los ingresos de la Corporación Municipal de Bombay. El *Octroi* ha sido abolido en Pakistán y en todos los estados indios salvo en tres. Los gobiernos provinciales en Pakistán están facultados para aplicar un impuesto sobre ventas al consumo de servicios, pero produce escasos rendimientos.

c) *Impuestos sobre consumos específicos*. Los impuestos sobre consumos específicos son fáciles de administrar por los gobiernos regionales, y se prestan a la diferenciación de tipos impositivos entre regiones. Además, en términos de eficiencia, los impuestos sobre consumos específicos del gobierno subcentral, si se aplican siguiendo el principio de destino, deberían superar la prueba correspondiente para su asignación subcentral. En algunas ocasiones, se esgrime que existen argumentos positivos a favor de los impuestos sobre consumos específicos subcentrales —por ejemplo, sobre vehículos y combustibles— en la medida en que los gobiernos regionales son responsables del mantenimiento de las carreteras. En la práctica, los impuestos sobre consumos específicos de los gobiernos subcentrales (impuestos selectivos sobre ventas) funcionan bien en los países industrializados, y son ampliamente utilizados.

No hay sólidos fundamentos para descentralizar los impuestos sobre consumos específicos en los países en vías de desarrollo, y ello por dos razones. Primera, los impuestos especiales sobre petróleo, alcohol, cerveza y tabaco tienen una gran importancia para los ingresos de los gobiernos centrales, y no es probable que sean objeto de descentralización. Segunda, las restricciones administrativas limitan el grado en que se podría aplicar un impuesto especial basado en el principio de destino en la mayoría de los países en vías de desarrollo (23). Además, los propios gobiernos locales no están por la labor de asumir el coste político que podría asociarse a la imposición del uso de vehículos de motor.

Los argumentos económicos y administrativos más sólidos a favor de los impuestos sobre consumos específicos regionales (y tal vez locales) tienen que ver con impuestos relacionados con vehículos (Bahl y Linn, 1992; Bahl y Bird, 2008b). El impuesto más importante sobre automóviles desde un punto de vista recaudatorio es el impuesto sobre carburantes, que es también la forma más simple y barata de imposición sobre automóviles desde una perspectiva administrativa. Los gobiernos estatales en Estados Unidos lo han aplicado con éxito.

Los argumentos a favor de los impuestos provinciales sobre carburantes en los países en vías de desarrollo no son tan sencillos de formular, y se aplican en sólo unos pocos países. Recaudarlos en el surtidor de gasolina suele ser difícil. Se pueden imponer por norma impuestos provinciales diferenciados a escala de refinería o de mayorista, actuando la refinería o el mayorista como agente recaudador de los estados, y trasladando los impuestos vía precios.

Los impuestos sobre carburantes están relacionados, en general, con el uso de las carreteras y con los efectos externos de los vehículos, tales como accidentes, contaminación y congestión. Si embargo, en la medida en que la fiscalidad de los automóviles pretende poner precio a la utilización de los servicios públicos o a las externalidades, los impuestos sobre carburantes son un instrumento muy tosco. El principio del beneficio se cumple mejor si se establecen peajes y tasas anuales sobre automóviles y conductores.

5. Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria

Prácticamente todos los países asignan el impuesto sobre la propiedad a los gobiernos locales, y en los países industrializados estos gobiernos locales tienen capacidad para establecer el tipo impositivo. La administración del impuesto frecuentemente está dividida entre el Gobierno central (o estatal) y el gobierno local, pero no existe un patrón dominante en la división de las obligaciones administrativas. En algunos casos, el nivel superior de gobierno desarrolla el catastro, e incluso realiza el trabajo de valoración, mientras que los gobiernos locales se

CUADRO N.º 3

IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA COMO PORCENTAJE DEL PIB (a)

	Años 1970	*Años 1980*	*Años 1990*	*Años 2000 (b)*
Países de la OCDE	1,24	1,31	1,44	2,12
	(16)	(18)	(16)	(18)
Países en vías de desarrollo	0,42	0,36	0,42	0,60
	(20)	(27)	(23)	(29)
Países en desarrollo	0,34	0,59	0,54	0,68
	(1)	(4)	(20)	(18)
Todos los países	0,77	0,73	0,75	1,04
	(37)	(49)	(59)	(65)

Nota: (a) El valor medio para cada década se indica en cada celda. El número de países se indica entre paréntesis
(b) La media para la década de 2000 es para los años 2000 y 2001.
Fuente: Bahl y Martínez-Vázquez (2008). Calculados a partir de datos del FMI (varios años).

centran en la recaudación. En otros países, la valoración es una función de la administración local, especialmente en las grandes ciudades. La mayoría de los países asignan la responsabilidad de la recaudación al ámbito local.

El impuesto sobre la propiedad inmobiliaria supera muchas de la pruebas de un buen impuesto para los gobiernos subcentrales. La base imponible es amplia y el impuesto puede ser productivo a tipos impositivos legales razonables. Típicamente, los ingresos son relativamente estables a lo largo del ciclo económico. Existe una correspondencia jurisdiccional aproximada entre los beneficios recibidos por los servicios financiados por el impuesto y la distribución de la carga (24). No pasa la prueba de buen impuesto para los gobiernos subcentrales en lo que se refiere a su elevado coste administrativo y a su impopularidad entre los votantes.

Siempre hay controversia acerca del rendimiento del impuesto sobre la propiedad, es decir, sobre si su carga es demasiado elevada o si recauda lo suficiente para financiar los servicios públicos locales. El rendimiento del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria en los países de la OCDE es aproximadamente el 2 por 100 del PIB, más de tres veces de lo que produce en los países en vías de desarrollo (cuadro n.º 3).

El debate acerca del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria en los países de renta baja se centra en su bajo rendimiento generalizado. Se han formulado una serie de hipótesis sobre por qué son tan bajos los rendimientos de este impuesto en los países en vías de desarrollo. Se podría esgrimir que la razón más importante es que funciona mejor como un impuesto de gobierno local, y la descentralización fiscal no se ha adoptado tanto en los países en vías de desarrollo como en los países industrializados. Bahl y Martínez-Vázquez (2008), utilizando datos de panel de setenta países para 1990, 1995 y 2000, demuestran una relación positiva significativa entre la descentralización del gasto y el nivel de PIB per cápita sobre el nivel del tipo impositivo efectivo del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria (25). Los países de rentas bajas están menos descentralizados y por tanto, utilizan menos el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria.

El impuesto sobre la propiedad inmobiliaria ofrece varias ventajas como buen impuesto local en los países en vías de desarrollo. La propiedad real (edificios y solares) es visible, y puede ser gravada por las administraciones locales y, con esfuerzo, es posible lograr una administración efectiva del impuesto (DeCesare, 2004). La distribución de la carga tributaria es progresiva, y los ingresos potenciales están muy por encima de las cantidades recaudadas en la actualidad en la mayoría de los países en vías de desarrollo. Un problema importante es que son frecuentes los retrasos en la revalorización general, y significativamente menor la elasticidad renta de los ingresos.

IV. CONCLUSIONES

Los ingresos por impuestos de los gobiernos subcentrales en los países de la OCDE suponen en torno a un 8 por 100 del PIB, y representan aproximadamente la cuarta parte de la recaudación total por impuestos. El nivel en los países en vías de desarrollo es menos de la mitad como mucho. Cuando se tienen en cuenta únicamente los impuestos locales sobre los que se tiene control, los porcentajes de descentralización disminuyen tanto en los países industrializados como en los países en vías de desarro-

llo. La variación entre países, tanto dentro de la OCDE como entre los países en vías de desarrollo, es muy grande. Los países tienden a optar por sistemas impositivos descentralizados en gran medida porque el lado del gasto de su presupuesto está más descentralizado. La forma de financiación parece ajustarse a las funciones que se asignan a los gobiernos subcentrales. Por ejemplo, Dinamarca y Canadá están muy descentralizados en el lado del ingreso, mientras en el Reino Unido los gobiernos subcentrales sólo recaudan el 5 por 100 de los impuestos, y sólo el 2 por 100 en Irlanda. La cultura y la historia parecen desempeñar un papel importante, mientras que las estructuras federales no siempre son un factor clave.

La descentralización fiscal ha ido bastante lejos en muchos países industrializados; sin embargo, no hay una aproximación que pueda considerarse la mejor. De hecho, la descentralización fiscal puede implementarse de muchas maneras. Algunos países utilizan regímenes administrativos muy descentralizados (Alemania), otros utilizan una maquinaria de recaudación centralizada (países nórdicos) y otros cuentan de forma importante con la cooperación entre gobiernos (Estados Unidos y Canadá). Estados Unidos concede casi una libertad completa a los gobiernos de los estados para que establezcan su política fiscal, España ha regulado un sistema asimétrico y Australia concede un papel muy limitado a sus estados para que puedan establecer una política fiscal.

No se puede decir lo mismo con respecto a los países en vías de desarrollo y a los países en transición. El modelo preferido parece ser el de la fijación de la base imponible y el tipo impositivo de todos los impuestos importantes por el Gobierno central, y programas de reparto de los ingresos para resolver los problemas de desequilibrios verticales. Existen algunas notables excepciones (por ejemplo, Brasil, Argentina e India), pero, en la mayor parte de los casos, los gobiernos subcentrales en los países en transición y en los países de renta baja tienen una reducida capacidad para establecer impuestos independientes.

La elección de impuestos descentralizados está mucho más limitada en los países en vías de desarrollo que en los países industrializados. El impuesto sobre la renta personal, que, según la teoría, es uno de los preferidos para que lo utilicen los gobiernos subcentrales, se usa en más de la mitad de los países de la OCDE. Por el contrario, no es un impuesto descentralizado en las economías en vías de desarrollo ni en los países en transición, debido a consideraciones administrativas o a que los gobiernos centrales no están dispuestos a ceder el control. Ni los países industrializados ni los países en vías de desarrollo han utilizado el impuesto sobre nóminas para financiar a los gobiernos subcentrales, aunque Australia, Francia y Sudáfrica han sido en el pasado notables excepciones. La infracción más notoria de los principios básicos de la buena fiscalidad de los gobiernos subcentrales sería la descentralización del impuesto de sociedades en varios países industrializados.

La utilización de impuestos indirectos por los gobiernos subcentrales no sigue un patrón único. Mientras los gobiernos estatales y provinciales en EE.UU. y Canadá utilizan impuestos generales sobre las ventas, los países europeos no han asignado estos impuestos a sus gobiernos subcentrales. Existe un uso escaso de impuestos generales sobre las ventas descentralizados en los países desarrollados. Tampoco pueden utilizar los impuestos sobre consumos específicos basados en el principio de destino debido a restricciones administrativas.

¿Hacia donde va la descentralización fiscal? El esfuerzo fiscal en los países de la OCDE no parece estar aumentando, pero parece existir un cambio hacia una mayor dependencia de los impuestos de los gobiernos subcentrales. Sin embargo, existen razones para creer que esta tendencia podría haberse estancado. El impuesto sobre el valor añadido (IVA) no es el mejor candidato para incrementar la autonomía fiscal de los gobiernos regionales en Europa o en Estados Unidos; el impuesto de sociedades es una mala elección, y únicamente pueden obtenerse considerables ingresos de los impuestos sobre la propiedad y de los impuestos sobre consumos específicos basados en el principio de destino. Los países de la OCDE no pueden seguir dependiendo tanto del impuesto sobre la renta personal. Por lo que se refiere a los países menos desarrollados o en transición, todavía no se ha desarrollado ningún apoyo significativo a la descentralización fiscal. Además, sigue existiendo una fuerte dependencia de las transferencias intergubernamentales para la financiación de los servicios públicos locales, y esto pone en riesgo el requisito de corresponsabilidad necesario para que la descentralización sea exitosa.

NOTAS

(*) En la elaboración de este trabajo, el autor se benefició de la discusión con Richard Bird y de la lectura de su trabajo «Tax assignment revisited», publicado en 2008. Agradece la valiosa colaboración de Yared Seid en la redacción de este trabajo.

(1) La cuestión de la doble subordinación en la Administración fiscal se discute para el caso de Rusia en MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, RIDER y WALLACE (2008), y para el caso de China en BAHL (1999).

(2) Para un buen análisis de los problemas de la medición de la descentralización de ingresos ver EBEL y YILMAZ (2003).

(3) El Banco Mundial ha reconocido la necesidad de diferenciar la asignación de ingresos desde el punto de vista de la autonomía, y está desarrollando un conjunto de *indicadores cualitativos de descentralización*.

(4) Paradójicamente, la mayor parte de las discusiones sobre federalismo fiscal son más apropiadas para la situación que puede existir en países unitarios. De hecho, muchos estudios que ofrecen guías teóricas son relativamente vagos sobre cómo deben dividirse los impuestos entre el nivel de gobierno estatal y el local.

(5) Para una buena discusión sobre las últimas contribuciones de Musgrave a esta cuestión, ver BIRD (2008).

(6) Aunque se utilizan datos del FMI, las diferencias, como se indicó anteriormente, deberían tenerse en cuenta.

(7) Pueden tener la misma opinión sobre un aumento de impuestos del Gobierno central, pero creen que las decisiones de éste están muy distantes como para poder influir en ellas.

(8) Para una buena discusión sobre el movimiento de limitación fiscal en Estados Unidos, ver MULLINS (2010).

(9) Para una buena discusión sobre las ventajas comparativas de los gobiernos locales y centrales en la administración fiscal, ver MIKESELL (2007), y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TIMOFEEV (2004).

(10) Para una exposición sobre la práctica del IVA, ver BIRD y GENDRON (2007).

(11) En los años noventa, los gobiernos locales en China.

(12) Para la muestra de países recogidos en el cuadro n.º 2, que varía entre periodos, no hay evidencia de que el crecimiento de los ingresos con respecto al PIB haya excedido de la unidad.

(13) MUSGRAVE (1983: 11) también sostiene que, en principio, «las bases imponibles que se distribuyen de manera muy desigual entre subjurisdicciones deberían utilizarse centralmente».

(14) Al menos ésta era la opinión general hasta la caída de los precios de las viviendas en Estados Unidos en 2008.

(15) Para una buena discusión sobre los factores que subyacen a la elección entre regímenes administrativos centralizados y descentralizados, ver MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TIMOFEEV (2004).

(16) Para una buena discusión sobre las complicaciones que plantean los métodos indirectos para determinar los rendimientos de los pequeños negocios, ver ENGELSCHALK (2004).

(17) Sin embargo, si existe una administración dual del impuesto, pueden aumentar los costes de cumplimiento y conducir a una disminución de la recaudación.

(18) Para una discusión sobre las ventajas y desventajas del impuesto sobre las nóminas, ver ALM y WALLACE (2007).

(19) En Suiza se observan problemas de asignación similares (SPAHN, 1997).

(20) Este epígrafe se basa en BAHL y BIRD (2008b).

(21) En líneas generales, el argumento con respecto a dicho comercio era que los IVA subcentrales eran distorsionantes si se recaudaban en base, empleando el principio de origen, y no viables si se recaudaban de acuerdo con el principio de destino.

(22) Para una discusión sobre la tecnología y la fiscalización de las ventas a distancia, ver FOX, LUNA y MURRAY (2009).

(23) Para una buena discusión sobre la práctica de impuestos especiales en los países en vías de desarrollo, ver CNOSSEN, ed. (2006).

(24) La excepción a esta regla es la imposición sobre algunas propiedades no residenciales que no son propiedad de residentes locales, y que venden productos fuera del área local.

(25) El tipo efectivo del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria se mide como la ratio entre la recaudación del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y el producto interior bruto.

BIBLIOGRAFÍA

ALFONSO, Jose Roberto, y Rafael BARROSO (2007), «Brazilian tax affairs», Berkeley Program in Law and Economics, *Paper 043007,8*, University of California.

ALM, James, y Sally WALLACE (2007), «Are Jamaica's direct taxes on labor fair?», *Public Finance Review*, vol. 35, n.º 1: 83-102.

BAHL, Roy (1971), «A regression approach to tax effort and tax ratio analysis», *International Monetary Fund Staff Papers,* vol. 18. n.º 3.

— (1999), *Fiscal Policy in China*, San Francisco, Institute and University of Michigan Press.

— (2008), «Opportunities and risks of fiscal decentralization: A developing country perspective», en *Achieving Decentralization Objectives*, Gregory Ingram (ed.), Cambridge, Mass., Lincoln Institute of Land Policy: 19-37.

BAHL, Roy, y David SOLOMON (2003), «The regional service council levy» en *Restructuring Local Government Finance in Developing Countries: Lessons from South Africa*, Roy BAHL y Paul SMOKE, (eds.), Cheltenham UK, Edward Elgar: 127-172.

BAHL, Roy, y Johannes LINN (1983), «The assignment of local government revenues in developing countries», en *Tax Assignment in Federal Countries*, Charles MCLURE (ed.), Canberra, Australian National University.

— (1992), *Urban Public Finance in Developing Countries*, Nueva York, Oxford University Press.

BAHL, Roy, y Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2008), «The property tax in developing countries: Current practice and prospects», en *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries,* Roy BAHL, Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y Joan YOUNGMAN, (eds.), Cambridge, Lincoln Institute of Land Policy.

BAHL, Roy, y Musharraf CYAN (2009), «Fiscal decentralization and tax assignment», ponencia presentada en la conferencia *The Political and Economic Consequences of Decentralization*, Santiago de Compostela, España, 5-6 de noviembre.

BAHL, Roy, y Richard BIRD (2008a), «Subnational taxes in developing countries: The way forward», *Public Budgeting & Finance*, vol. 28, número 4: 1-25.

— (2008b). «Tax policy in developing countries: Looking back - and forward», *National Tax Journal*, vol. LXI, n.º 2: 279-302.

BAHL, Roy, y Sally WALLACE (2007), *Tax Policy and Economic Development*, Kingston, Planning Institute of Jamaica.

BIRD, Richard (2006), «Local and regional revenues: Realities and prospects», en Richard BIRD y Francois VAILLANCOURT (eds.), *Perspectives on Fiscal Federalism,* WBI Learning Resources Series, Washington DC, World Bank: 177-96.

BIRD, Richard (2008), «Tax assignment revisited», *Working Paper 08-05*, Atlanta, International Studies Program, Georgia State University.

BIRD, Richard, y Eric ZOLT (2005), «Redistribution via taxation: The limited role of the personal income tax in developing countries», *UCLA Law Review*, 52 n.º 6, agosto: 1627-1695.

BIRD, Richard, y Enid SLACK (2008), «Property tax and rural local finance», en Roy BAHL, Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y Joan YOUNGMAN, (eds.), *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge, MA, the Institute of Land Policy: 103-124.

BIRD, Richard, Jack MINTZ, y Thomas WILSON, (2006), «Coordinating federal and provincial sales taxes: Lessons from the Canadian experience», *National Tax Journal,* 49, n.º 4: 889-903.

BIRD, Richard, y Michael SMART (2002), «Intergovernmental fiscal transfers: International lessons for developing countries», *World Development*, 30 n.º6: 899-912.

BIRD, Richard, y Pierre-Pascal GENDRON (2007), *The VAT in Developing and Transition Countries*, Nueva York, Cambridge University Press.

— (2009), «Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST system» ponencia presentada en la *American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues*, Washington DC, 18-19 de febrero.

BIRD, Richard, y Sally WALLACE (2004), «Is it really so hard to tax the Hard-to-Tax? The context and role of presumptive taxes», en *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice* (eds.), James ALM, Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y Sally WALLACE , Amsterdam, Elsevier: 121-158.

BRENNAN, G., y J.M. BUCHANAN (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge, Cambridge University Press.

CNOSSEN, Sjibren (ed.) (2006), *Excise Tax Policy + Administration in Southern African Countries*, Pretoria, University of South Africa.

DAFFLON, Bernard (2008), «Accommodating asymmetry through pragmatism: Regards on Swiss fiscal federalism», International Studies Program, Georgia State University.

DE CESARE, Claudia M. (2004), «General characteristics of property tax systems in Latin America», ponencia presentada en la *7th International Conference on Optimizing Property Tax Systems in Latin American*, Guadalajara, Jalisco, México.

DILLINGER, William (2007), «Intergovernmental fiscal relations in the new EU member states: Consolidating reform, *Working Paper n.º 111*, Washington DC, World Bank.

EBEL, Robert, y Serdar YLIMAZ (2003), «On the measurement and impact of fiscal Decentralization», en *Public Finance in Developing and Transitional Countries: Essays in honor of Richard Bird*, Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y James ALM (eds.), Cheltenham, Reino Unido, Edward Elgar: 101-120.

ENGELSCHALK, Michael (2004), «Creating a favorable tax environment for small business», en James ALM, Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y Sally WALLACE (eds.), *Taxing the Hard-to-Tax*, Amsterdam, Elsevier.

FLETCHER, Jason, y Matthew MURRAY (2008), «What factors influence the structure of the state income tax?», *Public Finance Review*, vol. 36, número 4: 475-496.

FOX, William; LeAnn LUNA, y Matthew MURRAY (2009), «The SSTP and technology: implications for the future of the sales tax», *National Tax Journal*, vol. LXI, n.º 4, 2: 823-842.

HETTICH, W., y S. WINER (1999), *Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis*, Nueva York, Cambridge University Press.

IKAWA, Hiroshi (2008), «Trinity reform of local fiscal system in Japan» en *Decentralization Policies in Asian Development*, Shinichi ICHIMURA y Roy BAHL (eds.), World Scientific Press, Singapur, capítulo II.

INTERNATIONAL MONETARY FUND-IMF (varios años), *Government Finance Statistics*, Washington DC, International Monetary Fund.

LOCKWOOD, Ben (2006), «The political economy of decentralization» en *Handbook of Fiscal Federalism*, Ehtisham AHMAD y Giorgio BROSIO (eds.), Cheltenhamn, Reino Unido, Edward Elgar Publishers: 33-60.

LÓPEZ-LABORDA, Julio; Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, y Carlos MONASTERIO (2007), «Kingdom of Spain», en *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives*, Anwar SHAH, (ed.), McGill-Queens University Press: Montreal.

LOTZ, Jorgen (2006), «Local government organization and finance: Nordic countries», en *Local Governance in Industrial Countries*, Anwar SHAH (ed.), Washington DC, World Bank: 223-264.

LOTZ, Jorgen, y Elliott MORSS (1967), «Measuring tax effort in developing countries», *International Monetary Fund Staff Papers*.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2008), «Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization», *Fiscal Federalism and Political Decentralization: Lessons from Spain, Germany and Canada,* Núria BOSCH y José DURÁN, Edward Elgar, Northampton, Mass.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge, y Andrey TIMOFEEV (2004), «Choosing between centralized and decentralized models of tax administration», en *La financiacion de las comunidades autónomas: Politicas tributarias y solidaridad interterritorial*, Universitat de Barcelona.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge; Mark RIDER, y Sally WALLACE (2008), *Tax Reform in Russia*, Cheltenham, Reino Unido, Edward Elgar.

MCLURE, C.E., Jr. (1980), «The State Corporate Income Tax: Lambs in wolves' clothing, en H.J. AARON y M.J. BOSKIN (eds.), *The Economics of Taxation*, Washington DC, The Brookings Institution: 327-346.

— (1998), «The revenue assignment problem: Ends, means and constraints». *Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Invierno.

MIKESELL, John (2007), «Developing options for the administration of local taxes: An international review», *Public Budgeting & Finance*, volumen 27, n.º 1: 41-68.

MULLINS, Daniel R. (2010), «Fiscal limitations on local choice: The imposition and effects of local government tax and expenditure limitations», de próxima aparición.

MUSGRAVE, Richard A. (1983), «Who should tax, where and what?» en Charles MCLURE (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University: 2-19.

MUSGRAVE, Richard, y Peggy MUSGRAVE (1984), *Public Finance in Theory and Practice*, cuarta edición, Nueva York, McGraw Hill.

OATES, Wallace (1972), *Fiscal Federalism*, Nueva York, Harcourt Brace Jovanovich.

— (1996), «Taxation in a federal system: the tax-assignment problem», *Public Economics Review,* 1: 35-60.

— (1999), «An essay on fiscal federalism», *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVII, septiembre: 1120-1149.

— (2008), «On the evolution of fiscal federalism: Theory and institutions», *National Tax Journal*, vol. LXI, n.º 2: 313-334.

OECD (1999), «Taxing powers of state and local government», *OECD Tax Policy Studies*, n.º 1, París.

PLAMONDON, R., y D. ZUSSMAN (1998), «The compliance costs of Canada's major tax systems and the impact of single administration», Canadian Tax Journal, 46, 4: 761-785.

REZENDE, F., y S. GARSON (2006), «Financing metropolitan areas in Brazil», *Revista de Economia Contemporanea*, 10(1): 5-34.

RODDEN, Jonathan (2003), «Soft budget constraints and German federalism», en *Fiscal Decentralization and the challenge of Hard Budget Constraints*, Cambridge, MIT Press, capítulo 5.

SCHROEDER, Larry (2006), «Local government organization and finance: United States», en *Local Governance in Industrial Countries* en Anwar SHAH (ed.), Washington DC, World Bank: 313-357.

SHIRAI, Sayuri (2005), «Growing problems in the local public finance system of Japan», *Social Science Japan Journal*, vol. 8, n.º 2: 213-238.

SLACK, Enid (2006), «Alternative approaches to taxing land and property», en R. M. BIRD y F. VAILLANCOURT (eds.), *Perspectives on Fiscal Federalism*, WBI Learning Resources Series, Washington DC, World Bank.

— (2007), «Managing the coordination of service delivery in metropolitan areas: The role of metropolitan governance», *World Bank Policy Research Working Paper WPS 4317*, agosto.

SPAHN, Paul Bernd (1997), «Switzerland» en *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, (ed.), Teresa Ter-Minassian, Washington, International Monetary Fund.

SPAHN, Paul Bernd, y Woflgang FOTTINGER (1997), «Germany», en *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, (ed.), Teresa Ter-Minassian, Washington, International Monetary Fund.

STEGARESCU, Dan (2005), «Public sector decentralization: Measurement concepts and recent international trends», *Fiscal Studies*, vol. 26, número 3: 301-333.

— (2009), «The effects of economic and political integration on fiscal decentralization: Evidence from OECD countries», *Canadian Journal of Economics*, vol. 42, issue 2: 694-718, mayo.

VEHORN, Charles L., y Ehtisham AHMAD (1997), «Tax administration», en Teresa TER-MINASSIAN, (ed.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Washington, International Monetary Fund.

WORLD BANK, «Qualitative decentralization indicators data base», World Bank website.