

PRINCIPIOS DE DISTRIBUCIÓN DE IMPUESTOS EN UN SISTEMA DESCENTRALIZADO

Alvarez García, S.* , Aparicio Pérez, A.**

* Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo

** Universidad de Oviedo

Resumen

La teoría del federalismo fiscal proporciona una justificación económica de la descentralización que se fundamenta en la vertiente del gasto público, no en la del ingreso. La asignación de ingresos entre niveles de gobierno y, especialmente, la asignación impositiva, se propone a través de una serie de principios consistentes con la eficiencia económica y con los principios de asignación del gasto.

En este trabajo se revisan, en primer lugar, los principios generales en los que se asienta la descentralización de ingresos, poniendo especial énfasis en el problema de la asignación impositiva. En una segunda sección se realiza un análisis particularizado de las principales figuras impositivas: Impuesto Personal sobre la Renta, Impuesto sobre la Renta de Sociedades Impuesto sobre el Valor Añadido y otros Impuestos sobre el Consumo y del papel que pueden jugar como instrumentos de financiación de los diferentes niveles de gobierno en los países descentralizados. Por último, la tercera sección está dedicada al estudio de las restricciones que sobre el proceso de descentralización de ingresos se derivan del proceso de integración europea.

Los fundamentos teóricos de la descentralización impositiva

La teoría del federalismo fiscal ha proporcionado una justificación económica a la descentralización fiscal que se fundamenta en la vertiente del gasto público. En los trabajos clásicos sobre esta materia realizados por Tiebout [Tie56], Musgrave [Mus59] y Oates [Oat72], se desarrolla una teoría de la hacienda múltiple en la que el reparto de las funciones respecto a la intervención del sector público en la economía entre el nivel central y los niveles territoriales de gobierno y administración estará justificado siempre que produzca ganancias de eficiencia o equidad.

Así, para Musgrave, la teoría del federalismo fiscal se desarrolla a partir de los criterios conducentes a la fijación de un Presupuesto óptimo, que garantice los objetivos sociales de estabilidad y crecimiento económico, distribución de la renta y la riqueza y la eficiente asignación de recursos

El primero de estos tres objetivos, estabilidad y crecimiento, debe ser asumido por el nivel central de gobierno ya que se alcanza mediante la combinación de medidas de política fiscal y política monetaria, no siendo la segunda de ellas descentralizable.

Sobre la descentralización de las políticas de distribución de renta y riqueza, se ha desarrollado una importante polémica. Por un lado, en el planteamiento de Musgrave, no se contemplaba la posibilidad de su descentralización con el argumento de que el establecimiento de políticas redistributivas diferenciadas entre regiones, dado el importante grado de movilidad de personas y capitales entre ellas, puede conducir a la aparición de migraciones: las personas con menores recursos emigrarían hacia aquellas regiones que practicasen políticas más redistributivas, mientras que las personas de rentas más altas, perjudicadas por la mayor presión fiscal que conlleva financiar esta redistribución, tenderían a situarse en las zonas donde estas políticas tuvieran una importancia menor¹, anulando los efectos benéficos de estas actividades.

Por otra parte, existen posturas contrarias a esta hipótesis de movilidad. Así, autores como Hochman y Rodgers [Hoc69] o Buchanan [Buc74] han defendido la introducción en las funciones de utilidad de los individuos de alta renta la existencia de un umbral mínimo de ingresos para el resto de la colectividad. Sin entrar en estos planteamientos altruistas, ciertas políticas redistributivas, como las de rentas mínimas, pueden ser consideradas deseables como forma de evitar los conflictos sociales, huelgas, delincuencia, etc., mediante la instrumentalización de medidas de "legitimación social" [Oco82]. A partir de estos argumentos Pauly [Pau73] ha concluido que solamente si la política redistributiva no afecta a la movilidad y, además, es percibida de forma distinta en los diferentes territorios, debería descentralizarse.

Por último, es de general aceptación que las distintas administraciones públicas deben compartir las políticas de provisión de bienes y servicios públicos. Los niveles regionales de gobierno, al estar más próximos a los ciudadanos, pueden conocer mejor las preferencias de estos sobre el consumo de bienes colectivos y obtener ganancias de eficiencia asignativa (minimizar los costes) en su provisión. Además, los gobiernos centrales suelen realizar una provisión uniforme de dichos bienes en todo el territorio nacional. Sin embargo, los residentes en distintas regiones pueden tener preferencias y necesidades distintas, que serán mejor atendidas si la provisión se realiza en un contexto descentralizado.

Siguiendo a Zubiri [Zub88], podemos establecer cinco criterios que determinan cuando un gasto es descentralizable desde una perspectiva económica:

- Cuando un determinado gasto no afecta exclusivamente a los residentes de una jurisdicción, no debe descentralizarse.
- Si un gasto, cuando es realizado simultáneamente por todos los gobiernos locales, conduce a una asignación Pareto inferior de los recursos, no debe descentralizarse.
- Si el coste de provisión de un gasto es decreciente en un determinado tramo, no debe descentralizarse a regiones cuya población sea muy inferior a la que generaría el coste mínimo de provisión.

¹ Ladd y Doolittle [Lad82], pp. 329, han realizado un análisis de este fenómeno de las migraciones.

- Cuando un gasto redistributivo sea susceptible de generar movimientos migratorios importantes no debe ser descentralizado.

Las políticas de regulación económica no deben descentralizarse.

A partir de esta asignación normativa de competencias a los niveles subcentrales de gobierno se derivan los requisitos que debe de cumplir el sistema de financiación. Los planteamientos más relevantes de la teoría del federalismo fiscal, realizados principalmente por Musgrave [Mus59], sobre esta materia son los siguientes:

En lo que respecta a la financiación mediante transferencias, puede suponer una gran dependencia de los gobiernos descentralizados respecto de la administración central, tanto en sus ingresos como en sus gastos (máxime si dicha financiación se realiza mediante transferencias condicionadas). Sin embargo su utilización permite contribuir a la consecución de objetivos de equidad interregional y además, en el supuesto de que la provisión de bienes públicos locales genere efectos externos positivos entre jurisdicciones, puede conducir a que se alcance un nivel de provisión socialmente eficiente en los mismos.

En la financiación mediante deuda pública, el empleo de este mecanismo por parte de los niveles subcentrales de gobierno debe verse limitado por dos razones fundamentales. La primera es que la emisión de deuda, además de constituir un mecanismo de financiación, es un mecanismo para la implementación de políticas macroeconómicas de estabilización; dado que esta función estabilizadora está atribuida a los niveles centrales de gobierno, desaparece una de las justificaciones para su empleo por los gobiernos locales. La segunda es la imposibilidad que tienen los gobiernos locales de monetizar la deuda, con lo que la gestión razonable de la misma hace que su nivel se limite en función de las previsiones de ingresos para no crear problemas de financiación en el futuro. La justificación de la emisión de deuda pública por parte de los gobiernos subcentrales se encuentra en un requisito de equidad intergeneracional: en el caso de que se desarrollen proyectos de inversión pública que vayan a reportar beneficios futuros no debe ser la generación presente la que asuma todos los costes del proyecto mediante su financiación vía impuestos, sino que los costes se deben repartir entre todos los beneficiarios.

Por último, en lo que constituye el núcleo de este trabajo, tenemos los requisitos que deben inspirar un sistema de descentralización positiva.

Debemos señalar, en primer lugar, que la teoría convencional del federalismo fiscal no contempla la necesidad de descentralizar la obtención de ingresos públicos por razones de equidad o eficiencia en la obtención de los mismos, sino por ser la contrapartida lógica (la otra cara de la moneda) de la descentralización del gasto público. Esto es así por dos razones fundamentales:

En primer lugar porque la administración pública que es responsable de la realización un programa de gasto debe serlo también de reclamar a sus administrados los recursos necesarios para financiarlo. En caso contrario, los gobiernos que puedan fijar sus niveles de gasto público sin tener que pedir a sus ciudadanos – votantes los recursos necesarios para financiar dicho nivel de gasto, tendrán un incentivo para expandir el gasto público por encima de su nivel de eficiencia con el único fin de ganar votos.

En segundo lugar, porque si un nivel subcentral de gobierno dependiera total (o en gran medida) de las transferencias de recursos del gobierno central para financiar sus gastos, este segundo tendría en sus manos la llave para fijar el nivel y la composición (mediante la financiación por medio de transferencias condicionadas) del gasto del primero.

No obstante es necesario señalar que algunos autores consideran que la descentralización en la obtención de los ingresos presenta en si misma algunas ventajas. En este sentido Zubiri [Zub87] ha recogido tres:

- A) Mejoras en la administración y control de los impuestos, por ser las jurisdicciones locales espacios físicos más reducidos.
- B) Innovaciones en la gestión y control, debidas a la competencia por la captación de recursos entre los gobiernos del mismo nivel.
- C) Aumentos en la recaudación al disminuir el fraude porque los contribuyentes se sienten más identificados con el gobierno, al que se consideran más próximos y con mayor capacidad de influir en sus decisiones.

Dejando al margen estas últimas consideraciones, el sistema de descentralización impositiva debe diseñarse de tal forma que otorgue a los gobiernos subcentrales la discrecionalidad suficiente como para determinar su nivel de ingresos pero no tanta como para que puedan originarse costes de eficiencia o de equidad. Los costes de eficiencia se producirían si se generan movimientos de personas, factores productivos o actividades económicas entre jurisdicciones con el fin de pagar menos impuestos. Al uso de instrumentos fiscales por parte de los gobiernos subcentrales para influir en la distribución espacial de recursos y actividades productivas se denomina competencia fiscal. Las situaciones de competencia fiscal provocan asignaciones de recursos Pareto inferiores: si en un sistema descentralizado los factores tienen movilidad entre jurisdicciones, un gobierno local puede disminuir los impuestos sobre los rendimientos de estos factores para atraerlos a su territorio y mejorar así la situación de sus residentes. Esto obligaría al resto de los gobiernos locales a introducir las mismas estrategias para atraer factores productivos ajenos y/o no perder los propios. El resultado final será que todos los gobiernos locales tendrán un nivel ineficientemente bajo de fiscalidad. La necesidad de establecer un compromiso entre la autonomía fiscal de los gobiernos locales y evitar la competencia fiscal ha llevado a la formulación de una serie de criterios de referencia en la asignación de tributos entre jurisdicciones que consideran, en líneas generales, que los gobiernos subcentrales deberían establecer gravámenes sobre aquellas bases imponibles que tengan una menor movilidad entre jurisdicciones y utilizar aquellos tributos que se apliquen siguiendo el principio del beneficio.

Sin embargo, no todos los autores están de acuerdo con la necesidad de limitar la competencia fiscal; al contrario, algunos fundamentan la descentralización en las mejoras en la asignación de recursos que esta competencia genera. Así, Brennan y Buchanan [Bre80] realizaron un planteamiento global alternativo a la teoría tradicional del federalismo fiscal; su análisis es conocido como “el modelo de Leviatán”, en el que se considera que el Sector Público es un “ente monolítico que tiende de forma sistemática a maximizar el tamaño de sus presupuestos, sin considerar las preferencias de los ciudadanos”. Así, un gobierno, sea estatal,

provincial, o local, se comportará siempre de la misma forma, por lo que la descentralización fiscal será un modo de “controlar al Leviatán en sus apetitos fiscales” por medio de la competencia fiscal entre jurisdicciones.

Hettich y Winer [Het99] consideran que el modelo de Leviatán fue propuesto para reflexionar sobre la forma en que el poder de los gobiernos puede ser limitado. Se fundamenta en la consideración de que el estado tiene un poder ilimitado para establecer impuestos sobre las actividades privadas y que no se ve influido por ninguna consideración salvo los efectos de los impuestos sobre la actividad económica, ya que dichos efectos son los que determinan el nivel máximo de ingresos que se pueden obtener ².

De lo anteriormente expuesto se derivan, a nuestro entender, cuatro criterios fundamentales que deben ser tenidos en cuenta en la descentralización impositiva:

- A) El primero es el *principio de suficiencia*: las haciendas subcentrales deben de disponer de ingresos propios suficientes para financiar sus gastos. De él se deriva la necesidad de que los tributos asignados a estos niveles de gobierno proporcionen una recaudación estable en el tiempo y que sus bases imponibles estén repartidas de una manera relativamente uniforme entre las distintas jurisdicciones.
- B) Este principio es complementario del *principio de autonomía*: cuando un gobierno tiene capacidad para decidir cuánto y en qué va a gastar, debe tener también la capacidad de decidir cómo va a financiar dicho gasto.
- C) Este principio de autonomía se debe traducir en un *principio de corresponsabilidad fiscal*, entendido como visibilidad o perceptibilidad ³. El requisito de perceptibilidad o visibilidad como fundamento de la hacienda local fue establecido por la Comisión Layfield [Lay82], en cuyo Informe se realiza un detallado análisis de sus implicaciones. Como ha subrayado Ruiz Huerta ⁴ “dice el Green Paper que las autoridades públicas deben ser responsables ante su electorado de lo que gastan y de los ingresos que obtienen. Para estimular la eficiencia y evitar los comportamientos extravagantes de las autoridades locales sus electores deben conocer claramente las decisiones de gastos e ingresos que toman, así como los efectos de dichas decisiones sobre los niveles de impuestos locales que deben pagar. Para favorecer la responsabilidad, un tributo local debe ser claramente perceptible por los electores locales y contribuyentes, quienes deben conocer explícitamente qué volumen de impuestos están tributando, a qué institución o autoridad están pagando y cuáles son los servicios que dicha autoridad está suministrando. Por último, hasta donde sea posible, es necesario que tales impuestos sean satisfechos directamente por el máximo de individuos que se benefician de los servicios previstos por los gobiernos locales”.

² Un desarrollo más amplio de esta cuestión puede encontrarse en [Alv02].

³ En [Mon92] se analizan las distintas implicaciones del término “corresponsabilidad fiscal”.

⁴ [Rui93], pp. 129-130.

- D) Finalmente, estaría el *principio de no rivalidad*: la descentralización impositiva debe diseñarse de tal forma que no se generen procesos de competencia fiscal. Como acertadamente ha señalado Zubiri ⁵ “las capacidades asignadas a cada nivel de gobierno inferior deben poder ser utilizadas únicamente como medio de financiación del gasto, no para alterar la asignación o distribución de los recursos”.

De estos criterios se deriva que el uso de tributos fundamentados en el principio del beneficio es especialmente recomendable en la financiación de los gobiernos subcentrales. Así lo han puesto de manifiesto Pedraja y Salinas ([Ped01], pp. 345): “en la medida en que los gobiernos subcentrales financien sus servicios según el principio del beneficio, los recursos se asignarán eficientemente consiguiéndose una correspondencia entre los beneficios del gasto y los costes de su financiación y con ello un adecuado ajuste a las preferencias de los residentes con respecto a estos servicios”. También el citado Informe de la Comisión Layfield (pp. 416) incide en este aspecto: “cuando los usuarios de un servicio disponen de libertad para decidir cuánto van a consumir, el exigirles directamente que atiendan al coste ofrece ventajas importantes frente a otras fuentes de ingresos. Las tarifas constituyen la forma más perceptible y comprensible de financiación y robustecen la rendición de cuentas”.

Finalmente, estos criterios de reparto de las figuras impositivas deben completarse con los principios que debe cumplir cualquier sistema impositivo global que, en este caso, como ha manifestado Zubiri ([Zub87], p. 431) “no es sino la unión de los sistemas impositivos de los diferentes niveles de gobierno”. Estos principios serían el de eficiencia, equidad (tanto en los tributos fundamentados en el beneficio como en los derivados del principio de capacidad de pago), simplicidad, y bajos costes de administración y gestión.

En 1983 el profesor Musgrave sistematizó los criterios que deberían de seguirse para una correcta atribución impositiva entre distintos niveles de gobierno partiendo del principio de que la carga tributaria debe ser internalizada, es decir, la deben soportar los residentes en la jurisdicción del gobierno beneficiario de sus rendimientos. Estos criterios son los siguientes:

- 1) Los niveles medios, y especialmente, bajos de jurisdicción deberían de gravar aquellas bases que tuvieran una baja movilidad interjurisdiccional.
- 2) Los impuestos personales con tipos progresivos deberían ser usados por aquellas jurisdicciones dentro de las cuales una base global pudiera ser implementada más eficazmente.
- 3) La imposición progresiva, dirigida a asegurar objetivos redistributivos, debería ser primariamente central.
- 4) Los impuestos apropiados para propósitos de políticas de estabilización deberían de ser centrales, mientras que los impuestos de los niveles inferiores deberían ser estables cíclicamente.

⁵ [Zub87], pp. 430.

- 5) Las bases imponibles distribuidas de manera altamente desigual entre subjurisdicciones deberían de ser usadas centralmente.
- 6) Impuestos aplicados según el principio del beneficio y tasas sobre usuarios son apropiadas a todos los niveles.

De acuerdo con estos criterios, la atribución de figuras impositivas propuesta por Musgrave, sería la siguiente:

NIVEL CENTRAL.	Impuesto integrado sobre la renta. Impuesto sobre el gasto. Impuesto sobre recursos naturales. Tasas.
NIVEL MEDIO.	Impuesto sobre la renta de residentes. Impuesto sobre la renta de no residentes. Impuesto en destino sobre las ventas. Impuesto sobre recursos naturales. Tasas.
NIVEL LOCAL.	Impuesto sobre la propiedad. Impuesto sobre las nóminas. Tasas.

Análisis particularizado de la asignación de las diferentes figuras impositivas

En el diseño de un sistema de descentralización de ingresos debemos considerar dos aspectos distintos:

En primer lugar, debemos definir cuál va a ser el método de asignación de impuestos, es decir, cómo se va a repartir la capacidad de generar ingresos entre las distintas administraciones públicas.

En segundo lugar es preciso determinar, aplicando los principios definidos en el apartado anterior, cómo se deben asignar las diferentes figuras impositivas.

Métodos alternativos de asignación impositiva

Los sistemas de financiación de los gobiernos subcentrales se sitúan en un intervalo comprendido entre dos casos extremos⁶: el de que todas las haciendas dispusieran de autonomía para establecer y gestionar sus propios impuestos, y el de que todos

⁶ [Mon95], pp. 61.

los impuestos fueran percibidos por la hacienda central y los demás niveles de gobierno participaran de dichos ingresos.

En este intervalo, siguiendo a McLure ([McI00], pp. 627-628), podemos distinguir cinco métodos alternativos de asignación impositiva. Ordenándolos en función del grado de autonomía que otorgan a los niveles subcentrales de gobierno, de mayor a menor, tendríamos:

Concesión de autonomía a los gobiernos subcentrales para establecer y gestionar sus propios impuestos

En el caso más extremo, que es el seguido en Estados Unidos país en el que cada nivel de gobierno tiene su propio sistema impositivo, solamente sujeto a algunas restricciones constitucionales, implica que cada jurisdicción tiene plenas competencias en materia fiscal. Es evidente que este sistema es sumamente complejo, difícil de administrar y de controlar y genera problemas tanto desde el punto de vista de la eficiencia como de la equidad.

Administración independiente de impuestos armonizados

Permite a cada nivel de gobierno administrar sus propios impuestos, existiendo unas normas nacionales comunes que armonizan la legislación de los mismos, como ocurre en la UE con el IVA o los Impuestos Especiales. Permite mantener un alto grado de discrecionalidad de los distintos niveles de gobierno en la administración de sus tributos, eliminando algunas de las mayores distorsiones que conllevaba el sistema anterior.

Recargos sobre impuestos estatales

Bajo esta fórmula, el nivel central de gobierno define la base imponible de los distintos tributos (cuya recaudación y administración le corresponde) y los niveles subcentrales tienen capacidad para establecer sus propios tipos impositivos sobre las mismas. Evidentemente supone establecer un sistema impositivo más uniforme a nivel nacional que el que se derivaba del supuesto anterior, manteniendo también una amplia autonomía para los gobiernos locales. McLure (2000, pp. 628) lo considera el sistema más apropiado para muchos países, especialmente para aquellos con escasos medios administrativos.

Reparto de la recaudación impositiva territorializada

En el planteamiento desarrollado por McLure ([McI00], pp. 628), consiste en asignar a cada gobierno subcentral una parte de la recaudación correspondiente a los tributos pagados por los residentes en su jurisdicción al gobierno central.

Evidentemente este sistema limita enormemente la autonomía de los gobiernos locales que, en la práctica, solamente tienen capacidad para presionar al gobierno central para que aumente su porcentaje de participación en los distintos tributos.

Reparto de ingresos globales

Implica conceder a los distintos gobiernos subcentrales una participación en los ingresos generales del gobierno central, desligada de la aportación de sus residentes a la misma y establecida en función de otros criterios (población o alguna medida de necesidad relativa).

No constituye una verdadera fórmula de asignación impositiva, sino de reparto de subvenciones por parte del gobierno central.

En la práctica podemos decir que existen tres formas de asignar la capacidad impositiva entre los diferentes niveles de gobierno ([Zub87], pp. 430). Repartiendo los impuestos, es decir, asignando cada figura tributaria a un nivel de gobierno diferente; compartiendo los impuestos, permitiendo que más de un nivel de gobierno utilice una misma figura tributaria; mediante un sistema mixto que combine los dos anteriores.

Criterios de asignación de las diferentes figuras impositivas

Vamos a analizar, aplicando los principios recogidos en la primera sección de este trabajo, cómo se deben asignar las principales figuras impositivas entre los distintos niveles de gobierno.

Impuesto personal sobre la renta

Es una figura tributaria especialmente indicada para ser compartida por los distintos niveles de gobierno, principalmente por su capacidad recaudatoria y su flexibilidad. La atribución de la competencia en la implementación de las políticas redistributivas (y también en las de estabilización) al gobierno central implica que la imposición progresiva sobre la renta de las personas físicas debe de corresponder a este; sin embargo, los beneficios que se derivan para todos los ciudadanos de los servicios públicos que prestan los niveles subcentrales de gobierno son los que justifican la naturaleza compartida de este tributo.

Esta atribución a los niveles subcentrales de gobierno de una participación en este tributo a partir del principio del beneficio tiene como consecuencia:

A) Que la jurisdicción que debe percibir el tributo es aquella en la que tiene su residencia el sujeto pasivo, no aquella donde trabaja, ya que generalmente es de los servicios prestados por la primera de los que obtiene un mayor beneficio. Esto no excluye que los impuestos sobre las nóminas puedan ser una fuente de financiación de los municipios en los que realizan su actividad los trabajadores.

B) Que lo más adecuado sería que el impuesto establecido por el gobierno subcentral fuera un gravamen de naturaleza proporcional. Este argumento se refuerza si consideramos que la imposición progresiva sobre la renta se justifica solamente por su carácter redistributivo y, ya hemos dicho, que esta función corresponde al gobierno central.

En contra de esta configuración del impuesto personal sobre la renta como un tributo compartido se puede argumentar que podría ocasionar costes de eficiencia

provocados por cambios de residencia de los sujetos pasivos. Sin embargo este argumento puede ser rechazado si tenemos en cuenta que:

A) A diferencia del capital, que es un factor enormemente móvil, no existe ninguna evidencia que apoye que se produzcan migraciones de individuos importantes causadas por la diferencia de fiscalidad entre las distintas jurisdicciones. Al menos podemos decir que estas diferencias en la presión fiscal deberían ser de una magnitud considerable para provocar estos fenómenos migratorios.

B) Siempre que las diferencias en la fiscalidad estén compensadas por diferencias en la prestación de servicios públicos no deberían producirse movimientos entre jurisdicciones por su causa.

También se puede argumentar que la descentralización del impuesto puede generar costes en el terreno de la equidad, ya que dos personas con la misma renta podrían pagar impuestos diferentes dependiendo de su jurisdicción de residencia. De nuevo este argumento se puede rechazar si estas diferencias se justifican por los distintos servicios prestados en ambas jurisdicciones.

Todos los argumentos anteriores aconsejan la configuración del Impuesto Personal sobre la Renta como un tributo compartido, en el que los niveles subcentrales de gobierno solamente tengan capacidad normativa para establecer sus propios tipos de gravamen sobre una base imponible normalizada regulada por el gobierno central, de forma que se limiten al máximo los posibles costes de equidad y eficiencia como por ejemplo la posibilidad de otorgar un tratamiento fiscal favorable a rentas obtenidas en la propia jurisdicción frente a las rentas procedentes de otras jurisdicciones distintas.

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades

Es un impuesto que no debe ser descentralizado por varios motivos:

No satisface el criterio de gravamen según el principio del beneficio propio de las haciendas subcentrales.

Es apropiado para implementar políticas de estabilización, que están atribuidas al nivel central de gobierno.

Su descentralización generaría con alta probabilidad fenómenos de competencia fiscal entre jurisdicciones para atraer el mayor número de empresas posible, con los consiguientes costes de eficiencia.

Tendría costes administrativos para las empresas y de gestión e inspección para las administraciones públicas importantes en el caso de las empresas que operen en más de una jurisdicción.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

Los Impuestos sobre el Consumo pueden ser compartidos entre los distintos niveles de gobierno. Sin embargo hay que tener en cuenta una serie de limitaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido y que condicionan la forma en que se debe proceder a su descentralización:

- En primer lugar, el IVA es un impuesto sobre el consumo final, pero que grava todas las fases del proceso productivo de un bien o servicio, recayendo sobre el valor añadido incorporado en cada fase. La descentralización total del Impuesto implicaría que, cuando las fases del proceso productivo se realizaran en jurisdicciones distintas, cada una de ellas sometería a tributación el valor añadido agregado en su jurisdicción, no el consumo del bien. Esto generaría diferencias recaudatorias entre las distintas jurisdicciones en función de la relación entre lo producido y lo consumido en cada una de ellas.
- En el supuesto anterior tendríamos adicionalmente un problema de orden administrativo: en un impuesto articulado como en los países de la UE por el sistema de deducción de cuota sobre cuota, es decir, deduciendo del IVA repercutido en las ventas el soportado en las compras, sería difícil para una jurisdicción poder controlar la veracidad de las declaraciones efectuadas por las empresas sobre el IVA soportado en adquisiciones efectuadas en jurisdicciones distintas.
- Por último, si las distintas jurisdicciones tuvieran capacidad para alterar la estructura de tipos impositivos del impuesto se podrían producir limitaciones al comercio interno.

Todos estos argumentos limitan la posibilidad de asignar a los niveles subcentrales de gobierno el Impuesto, siendo aconsejable que la descentralización del mismo se limite a su fase minorista (al gravamen que recae directamente sobre el consumo final de los distintos bienes y servicios) y sin concesión de capacidad normativa a los gobiernos locales para alterar su normativa. En la práctica esto es equivalente a una transferencia por parte de la administración central a cada uno de los gobiernos subcentrales de una parte de la recaudación obtenida en función del consumo final realizado en su jurisdicción.

Los Impuestos sobre Consumos Específicos

Estos impuestos se fundamentan en gran medida en el principio del beneficio (p.e. los impuestos sobre combustibles y vehículos en el beneficio proporcionado por la construcción y mantenimiento de carreteras; los impuestos sobre el tabaco en los costes originados para el sector público por las enfermedades derivadas del consumo del mismo).

En la medida en que las actividades gravadas se relacionen con servicios prestados por los gobiernos subcentrales, deben ser descentralizados.

Sin embargo los Impuestos sobre Consumos Específicos incorporan también en muchos supuestos un componente adicional de desincentivo de la realización de ciertas actividades perjudiciales reduciendo las cantidades consumidas de los bienes gravados. Si la misión primordial de estos impuestos fuera la segunda, de carácter regulador, en lugar de la primera, de carácter recaudatorio, deberían asignarse al nivel central de gobierno⁷.

⁷ [Mon95], pp. 150.

Un problema adicional, de gran importancia, a la hora de descentralizar estos impuestos surge, como ocurría en el caso del IVA, por la forma de articular los mismos. A pesar de ser gravámenes sobre el consumo final de los bienes, de hecho se repercuten en el precio final de los mismos, recaen (en este caso en fase única) sobre la producción e importación de los mismos. Se plantea así de nuevo el problema de su traslación entre jurisdicciones en función de donde esté radicada la producción y donde se produzca el consumo final de los bienes.

Por ello de nuevo sería aconsejable que la descentralización se limitara a la transferencia a cada gobierno subcentral de una parte de la recaudación obtenida del impuesto en función del consumo realizado en su territorio.

Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria

Son tributos especialmente indicados para financiar a los entes locales como contraprestación por los beneficios derivados de los servicios públicos prestados.

Tasas y precios públicos

Evidentemente, deben ser asignados al nivel de gobierno que presta el servicio por el que se exigen.

Para concluir este apartado, a título ilustrativo, recogemos el análisis que se realizó en la Memoria del Proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁸ sobre las posibilidades de cesión de determinados tributos a las Comunidades Autónomas de Régimen Común⁹.

Los criterios seguidos para seleccionar los tributos más adecuados para cada nivel de gobierno, siguiendo los principios establecidos por Musgrave que ya hemos analizado, fueron:

A.- Las cargas derivadas de los tributos propios de las jurisdicciones inferiores deben de soportarse dentro de los límites de cada zona, sin que puedan trasladarse a los habitantes de otras regiones.

B.- Los efectos sobre la localización de recursos que se deriven de la tributación propia deben de ser nulos.

C.- Los tributos propios de las jurisdicciones inferiores deben ser compatibles con el desarrollo de las funciones atribuidas al gobierno central.

D.- Los tributos propios deben de tener suficiente capacidad recaudadora.

E.- Los tributos regionales deben de permitir que los sujetos pasivos que habitan en distintas jurisdicciones reciban un trato equitativo.

⁸ Ver [Lop91], pp. 142-144.

⁹ Para una análisis del proceso de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas españolas puede verse, entre otros muchos, [Alv98], [Alv01].

F.- Cada nivel de gobierno debe de tener capacidad para gestionar las figuras tributarias que se le adscriban.

En el cuadro adjunto podemos ver que criterios de los expuestos anteriormente cumplían las figuras tributarias existentes en ese momento en nuestro país:

Cuadro 1.
Criterios de asignación impositiva en la LOFCA.

TRIBUTO	CAPACIDAD RECAUDAT.	EQUIDAD	FACIL ADMINIST.	NO TRASLACION OTRAS JURISDICC.	DISTORSIONES MINIMAS	COMPATIB. FUNCIONES GOBIERNO CENTRAL
I.R.P.F.	SI	SI	NO	SI	NO	NO
RECARGO I.R.P.F.	SI	SI	SI	SI	SI	SI
IMPOSICION DE PRODUCTO	NO	NO	NO	SI	NO	SI (?)
CONTRIBUC. URBANA	NO	NO	SI	SI	SI	SI
I.SOBRE SOCIEDADES	SI	SI	SI	NO	NO	NO
RECARGO DEL I.S.	SI	SI	SI (?)	NO	NO	SI (?)
I.PATRIMONIO NETO	NO	SI	NO	SI	NO	NO
I.CAPITAL DE LAS SOCIEDADES	SI	NO	SI	NO	NO	NO
I.SUCESION	SI (?)	SI	NO	SI	NO	NO
I.V.A.	SI	SI	NO	NO	NO	NO
I.V.A. MINORISTA	SI	NO	NO	SI	SI	SI
I.T.P.	SI	-	SI	SI	SI	SI
I.SOBRE TABACO	SI	-	SI	SI	SI (?)	NO
I.SOBRE BEBIDAS	SI	-	SI	SI	SI (?)	SI
I.PETROLEO Y DERIVADOS	SI	-	SI	SI	SI (?)	SI

Restricciones impuestas a los sistemas de financiación de los niveles subcentrales de gobierno por el proceso de integración europea.

El diseño del sistema de financiación de los niveles subcentrales de gobierno aparece condicionado, además de por los principios económicos desarrollados por la teoría del federalismo fiscal que hemos analizado, por el marco institucional propio de cada país en concreto.

Estas restricciones institucionales tienen especial importancia en el caso de los países que forman parte de la Unión Europea que deben atender no solamente a los condicionantes nacionales, sino también a los que se derivan de la pertenencia a esta entidad supranacional. En este sentido debemos tener presente, aunque haya sido un tema tratado tangencialmente en este trabajo, las limitaciones a la financiación mediante endeudamiento que, para el conjunto de las administraciones públicas nacionales supone la pertenencia a la Unión Monetaria Europea ¹⁰.

En el campo que constituye el núcleo central de este trabajo, la descentralización impositiva, debemos estudiar hasta qué punto la pertenencia a la Unión Europea restringe la posibilidad de que los gobiernos subcentrales tengan capacidad normativa propia para regular los tributos que se descentralicen.

A la hora de analizar la incidencia de la normativa comunitaria en la descentralización impositiva debemos analizar separadamente la situación que se produce en el terreno de los impuestos directos y en el de los indirectos.

En el primero de los casos, impuestos directos, debemos partir del hecho de que la armonización fiscal existente sobre la materia es muy escasa. Tanto que, a efectos prácticos, el factor relevante en esta materia es la compatibilidad de las medidas que los gobiernos subcentrales pueden adoptar en el caso de tener capacidad normativa sobre los mismos con los principios generales del ordenamiento comunitario: libertad de establecimiento, libertad de circulación de personas, mercancías y capitales, unidad de mercado o prohibición de Ayudas de Estado distorsionadoras de la libre competencia. Así, en los últimos años, se han planteado una serie de conflictos sobre la compatibilidad con estos principios de una serie de normas adoptadas por la Comunidad Autónoma del País Vasco ¹¹ (CAPV) en materia del Impuesto sobre Sociedades.

La situación planteada con la CAPV es especialmente relevante, dado que, junto con la Comunidad Foral de Navarra, es el único supuesto existente en la UE de un gobierno subcentral con capacidad normativa propia en materia de Impuestos Directos.

¹⁰ Un tratamiento amplio de este tema se encuentra en [Alv99]. En [Ter97] se analizan los problemas de coordinación y gestión de las políticas macroeconómicas en un contexto descentralizado.

¹¹ Ver [Zub00], pp. 191-229, y [Vva97], Capítulo 3.

Muy sintéticamente ¹² debemos decir que las medias adoptadas por la CAPV que han sido cuestionadas (normativa sobre Centros de Coordinación por infravaloración de la base y tipo menor que en el Territorio Común; “vacaciones fiscales de 1993 y 1994” [exención del pago del Impuesto sobre Sociedades durante 10 años]) han sido consideradas discriminatorias, contrarias a la libertad de establecimiento al no poder ser aplicadas por los no residentes y susceptibles de constituir Ayudas de Estado.

Las implicaciones de estos argumentos son obvias: la existencia de impuesto sobre los beneficios empresariales diferenciados entre las distintas regiones de un país, que supongan diferencias territoriales en la presión fiscal efectiva son contrarias a la normativa comunitaria.

En el terreno de los Impuestos Indirectos la situación es diferente, ya que existe una importante armonización fiscal en la materia, tanto en lo que respecta al IVA como en lo referido a los Impuestos sobre Consumos Específicos. Esta legislación armonizadora implica, sustancialmente, la existencia de unas normas comunes para la determinación del objeto de gravamen, base imponible y exenciones aplicables en estos tributos, y la obligación de fijar los tipos de gravamen en función de unos tipos mínimos establecidos por la Comisión Europea.

En principio esto podría significar que los gobiernos subcentrales podrían tener capacidad normativa para modificar estos tipos de gravamen en su territorio (siempre por encima de los mínimos prefijados). Sin embargo, existe la restricción adicional de que estos impuestos tienen que ser uniformes dentro de un mismo mercado. La consideración como tal del mercado nacional, no de los mercados regionales o locales, obligaría a que estos tributos fuesen uniformes en todo el país y eliminaría la posibilidad de la descentralización de la capacidad normativa en el ámbito de la imposición indirecta.

Sobre esta materia la Comisión formada para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 ¹³ formuló varias cuestiones al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea sobre las posibilidades de cesión de competencias en materia de imposición indirecta a las distintas Comunidades Autónomas.

En concreto, las cuestiones planteadas fueron las siguientes ¹⁴:

A) Si sería compatible con la normativa y política comunitarias actuales en el ámbito del IVA la cesión a las Comunidades Autónomas de facultades normativas sobre este tributo que, en particular, pudieran dar lugar a la aprobación de tipos impositivos distintos, de manera que una misma operación de entrega de bienes o

¹² Para un desarrollo más amplio[Zub00], pp. 215 y ss.

¹³ Ver [Min02]

¹⁴ Ver [Min02], pp. 195-215.

prestación de servicios pudiera soportar mayor o menor carga fiscal por IVA en función de que se realizara en uno u otro territorio del Estado español.

B) Si sería compatible con la normativa y política comunitarias actuales en el ámbito de los Impuestos Especiales armonizados la cesión a las Comunidades Autónomas de facultades normativas sobre este tipo de tributos que, en particular, pudieran dar lugar a la aprobación de tipos impositivos distintos, de manera que una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios pudiera soportar mayor o menor carga fiscal por el correspondiente Impuesto Especial en función de que se realizara en uno u otro territorio del Estado español.

C) Si sería compatible con la normativa y política comunitarias en el ámbito del IVA y de los actuales Impuestos Especiales de Fabricación armonizados la creación de nuevos tributos sobre consumos específicos de alcoholes, hidrocarburos y tabacos, en la fase minorista de su distribución, signando a los mismos la finalidad concreta de financiar los gastos autonómicos relacionados con el consumo de tales bienes.

Los planteamientos de la Comisión Europea sobre las cuestiones planteadas fueron las siguientes:

A) En materia de IVA:

- a) En lo que respecta a la transferencia de una parte de los recursos recaudados mediante este tributo, la normativa europea no establece ninguna restricción a la soberanía de los Estados miembros, pudiendo éstos disponer de sus ingresos fiscales y distribuirlos en función de sus necesidades, mientras esto no incida sobre los recursos propios de la UE derivados del IVA.
- b) En lo que se refiere a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer tipos de IVA diferenciados en las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción, el artículo 12.3.a de la Sexta directiva establece que se fije un único tipo impositivo normal por cada Estado miembro, pudiendo así mismo los Estados miembros establecer uno o dos tipos reducidos. Asimismo, las medidas adoptadas por los Estados en esta materia no deben poner en peligro los principios de libre circulación de mercancías, buen funcionamiento del mercado interior, ni crear riesgos de distorsiones de la competencia; el establecimiento de tipos impositivos diferenciados entre las distintas Comunidades Autónomas puede suponer una alteración de la competencia. Por último, el objetivo de la UE en materia de IVA es la armonización o aproximación importante de los tipos del IVA en todo el territorio comunitario, cuestión opuesta a la posibilidad de que las Comunidades establezcan tipos impositivos diferentes.

Todas éstas razones impiden la cesión de potestades normativas a las Comunidades Autónomas en materia de IVA.

B) En materia de Impuestos Especiales:

- a) La Comisión empieza recordando su oposición que ponga en peligro la necesaria aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, particularmente en lo que hace referencia a los tipos impositivos aplicables en los Impuestos Especiales.
- b) La Comisión considera que el principio fundamental de la unidad de Impuestos Especiales armonizados no sería respetado en el supuesto de que se procediera a una diferenciación autonómica de estos impuestos. En particular, se considera que dicha diferenciación pondría en peligro la libre circulación de mercancías, el buen funcionamiento del mercado interior, podría ser incompatible con las normas relativas a las ayudas de Estado, además de ir en dirección opuesta al objetivo de aproximación de las accisas.
- c) La Comisión considera que España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre tabaco e hidrocarburos, siempre que su objetivo principal no sea presupuestario o recaudatorio y que el impuesto sea exigible en el momento de puesta en consumo.
- d) Por último, la Comisión considera que la introducción de nuevos impuestos sobre el tabaco e hidrocarburos, con tipos de gravamen diferentes, no respetaría la legislación comunitaria. En concreto, se invoca la Directiva 92/12/CEE, cuyo artículo 3.2. prevee la aplicación de un impuesto ad valorem sobre el consumo de tabaco. Como el tipo del impuesto se calcula sobre el precio de venta, impuestos incluidos, de la clase de cigarrillos más demandados en el territorio nacional, la modificación regional del tipos del impuesto conllevaría un cambio del precio nacional del producto y, por tanto, del impuesto nacional.

Todas estas cuestiones fueron recogidas en el Informe e inspiraron la reforma del sistema de financiación autonómica salvo una. No se consideró que la posible exigencia de un nuevo impuesto minorista sobre hidrocarburos con distintos tipos en el ámbito territorial de las comunidades Autónomas españolas pudiera interferir o distorsionar el Impuesto Especial estatal armonizado sobre Hidrocarburos¹⁵.

Referencias

- [Alv98] Alvarez, S. y González, A.I.: "El proceso de descentralización fiscal en España. Especial referencia al Principado de Asturias". Revista Jurídica de Asturias, nº 22, p. 135-150, 1998.
- [Alv99] Alvarez, S. y Aparicio, A.: "Moneda Única y Plan de Estabilidad: implicaciones para el endeudamiento de las Comunidades

¹⁵ Nótese que, tal y como se recoge en el punto d) anterior, la comisión había basado su argumentación en esta materia en el rechazo a la diferenciación de tipos impositivos en el Impuesto Especial sobre Tabacos.

Autónomas”, en La Introducción de la Moneda Única en España, Ministerio de Justicia, Madrid, p. 143-156, 1999.

- [Alv00] Alvarez, S. y Alvarez, M^a.T.: “El crecimiento del Gasto Público en las comunidades Autónomas: una explicación desde los principios de la Economía Política Constitucional”, en Caramés, L. (director): Gasto Público Autonómico, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, p. 23-36, 2000.
- [Alv01] Álvarez, S. y González, A.I.: “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos: situación actual y novedades introducidas en el Nuevo Acuerdo de Financiación”. Revista Jurídica de Asturias, nº 25, p. 131-156, 2001.
- [Bre80] Brennan, G. Y Buchanan, J.M.: “The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution”, Cambridge University Press, 1980.
- [Buc74] Buchanan, J.M.: “Who Should distribute what in a federal system?”, en Hochman, H.M. y Peterson, G.E. (editores): Redistribution through public choice, Columbia University Press.
- [Het99] Hettich, W. y Winer, S.L.; “Democratic Choice and Taxation”. Cambridge University Press, 1999.
- [Hoc69] Hochman, H.M. y Rodgers, S.L.: “Pareto Optimal Redistribution”, American Economic Review, nº 59, p. 542-557, 1999.
- [Lad82] Ladd, H.F. y Doolittle, F.C.: “Which Level of Government Should Assist the Poor?”, National Tax Journal, vol. 35, p. 323-336, 1982.
- [Lay82] Layfield (Comisión): “La Reforma de las Haciendas Locales”. Edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- [Lop91] Lopez, J.: “Los equilibrios financieros en el Estado de las Autonomías”. Instituto de Estudios Fiscales, Monografía 95, Madrid, 1991.
- [Mcl00] Mclure, C.E.: “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”. Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, december 2000, p. 626-634.
- [Min02] Ministerio de Hacienda: “Informe sobre la Reforma del Sistema de financiación Autonómica”. Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 2002.
- [Mon92] Monasterio, C.: “Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos”. Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad nº 1, p. 27-51, 1992.
- [Mon95] Monasterio, C., Pérez, F., Sevilla, J.V. y Solé, J.: “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

- [Mus59] Musgrave, R.A.: "The Theory of Public finance". McGraw-Hill, Nueva York, 1959.
- [Mus83] Musgrave, R.A.: "Who should tax, where, and what?", en Mclure, C.E. (director): Tax Assignment in Federal countries. Centre for Research on Federal financial Relations, ANU, Camberra, p. 2-20, 1983.
- [Oat72] Oates, W.E.: "Fiscal Federalism". Harcourt Brace, Princeton, 1972.
- [Oco82] O'Connor, J.: "La crisis fiscal del Estado". Península, Barcelona, 1982.
- [Pau73] Pauly, M.V.: "Income redistribution is a local public good". Journal of Public Economics, vol. 2/1, 1973, pp. 35-58.
- [Ped01] Pedraja, F. Y Salinas, J.: "La descentralización del IVA: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las Comunidades Autónomas. Hacienda Pública Española, Monografía 2001, pp. 343-358.
- [Rui93] Ruiz-Huerta, J.: "La articulación de la corresponsabilidad fiscal en el modelo autonómico español", en Financiación Autonómica y Corresponsabilidad Fiscal en España, Fundación BBV, Bilbao, 1993.
- [Ter97] Ter-Minassian, T.: "Decentralization and Macroeconomic Management". IMF Working Paper 155, 1997.
- [Tie56] Tiebout, C.M.: "A pure theory of local expenditures". Journal of Political Economy, nº 64, pp. 416, 424, 1956.
- [Zub87] Zubiri, I.: "Sobre la distribución de recursos en un sistema federal". Papeles de Economía Española, nº 30.-31, pp. 426-436, 1987.
- [Zub88] Zubiri, I.: "Sobre la asignación de gastos en un sistema federal". Revista de Economía Pública, nº 1, pp. 67-78, 1988.
- [Zub00] Zubiri, I.: "El Sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión europea". Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.
- [Vva97] VV.AA.: "Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico". Fundación BBV, Bilbao, 1997.