



EL PAPEL DE LOS IMPUESTOS PROPIOS EN LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

LECCIONES DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL

Jorge Martínez-Vázquez
Georgia State University

Resumen

El supuesto clave sobre el que descansa la descentralización es que los gobiernos subnacionales son más responsables y sensibles a las necesidades y preferencias de los ciudadanos. Más allá de las instituciones democráticas, existe un fuerte consenso que la mayor rendición de cuentas asociada con la descentralización solo puede garantizarse cuando los gobiernos subnacionales disfrutan de un alto nivel de autonomía y discreción, y no solo en el manejo de sus gastos sino también en la generación de sus propios ingresos. Este trabajo examina el papel de los impuestos propios en la financiación autonómica, extrae lecciones de las varias perspectivas teóricas sobre la naturaleza de la asignación de tributos, examina las diferentes formas de autonomía tributaria, enumera los criterios a seguir en la asignación de impuestos y finalmente revisa los diferentes instrumentos usados en la práctica internacional.

Abstract

The key supposition on which decentralisation is based is that subnational governments are more responsible for and sensitive to the needs and preferences of their citizens. Beyond democratic institutions, there is a strong consensus that the main accountability associated with decentralisation can only be guaranteed when subnational governments have a high level of autonomy and discretion, and not only in managing their expenses, but also in generating their own revenue. This work examines the role of own taxes when it comes to the financing of autonomous communities, extracts lessons that can be taken from various theoretical perspectives on the nature and allocation of taxes, examines the various forms of taxation autonomy, lists the criteria to be followed in allocating taxes, and finally reviews the different instruments used on an international level.

1. La relevancia de la «autonomía» tributaria en la financiación autonómica

La descentralización ha experimentado grandes avances en todo el mundo en las últimas décadas. Estos cambios han tomado especial importancia en países en vías de desarrollo y en transición. La gran promesa de la descentralización política, administrativa y fiscal es que pueden fortalecer las instituciones democráticas representativas, aumentar la eficiencia del sector público y mejorar el bienestar social y económico de los países que decidan adoptarlas.

El supuesto clave es que los gobiernos descentralizados son, en términos generales, más responsables y sensibles a las necesidades y preferencias de los ciudadanos. Más allá del proceso de elecciones democráticas, existe un fuerte consenso que la mayor rendición de cuentas asociada con la descentralización solo puede garantizarse cuando los gobiernos subnacionales disfrutan de un alto nivel de autonomía y discreción, y no solo en el manejo de sus gastos sino también en la generación de sus propios ingresos. Esta es la razón fundamental de que nos ocupemos en este trabajo sobre el papel de los impuestos propios en la financiación autonómica.

Si la descentralización fiscal efectiva requiere una autonomía significativa en los impuestos la pregunta es ¿qué impuestos deben asignarse a nivel autonómico? ¿Qué nos dicen la teoría de la Hacienda Pública y que lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional? Esta temática se conoce en la literatura sobre descentralización fiscal como el «problema de asignación de impuestos»¹.

El objetivo de este trabajo es proporcionar una visión general de cómo abordar el problema de la asignación de tributos o ingresos propios a nivel autonómico. La organización del resto del trabajo es como sigue. La sección 2 extrae lecciones de las varias perspectivas teóricas sobre la naturaleza de la asignación de tributos. La sección 3 examina brevemente las diferentes formas de autonomía tributaria, mientras que la sección 4 enumera los criterios a seguir en la asignación de impuestos. La sección 5 revisa los diferentes instrumentos usados en la práctica internacional. La sección 6 concluye.

2. Lecciones prácticas a extraer de los fundamentos teóricos sobre autonomía tributaria

Mucho se ha escrito sobre el problema de la asignación de tributos a distintos niveles de gobierno. El objetivo de esta sección es ofrecer una breve guía de los fundamentos teóricos y extraer lecciones que nos guíen en su diseño práctico.

Primero, «cerrar la brecha vertical con ingresos adecuados» no es una guía suficiente para la asignación de impuestos propios. Aunque una función importante de la financiación autonómica es cerrar la brecha vertical—diferencia entre las necesidades de gasto de las autonomías y sus propios recursos—no todos los ingresos subnacionales cumplen de forma deseable la función; en particular, los impuestos propios pueden ser preferibles a las transferencias. La brecha vertical típicamente se debe a que los gobiernos centrales se reserven los impuestos más productivos para sí mismos², al mismo tiempo que deciden descentralizar el gasto público.

Segundo, el «principio del beneficio» (los que utilizan el servicio deben pagar sus costos), aunque se haya utilizado así en la literatura clásica (Musgrave, 1938), tampoco es una guía completa para resolver el problema de la asignación de impuestos. A pesar de que este principio nos ayuda a intuir cuál puede ser el precio a los servicios, la cantidad que se debe producir y quién debe pagar por ellos, en la práctica, el poder y la simplicidad del principio del beneficio se ven disminuidos por una serie de factores.

En primer lugar, dentro de la complejidad típica del nivel subnacional con concurrencia y falta de claridad en la asignación de funciones, en muchas ocasiones no es obvio cuál es la institución pública que debe ser compensada. En segundo lugar, a no ser que los cargos se empleen como mecanismo de exclusión, no siempre es fácil identificar quién utiliza el servi-

¹ Véase, por ejemplo, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, McLURE y VAILLANCOURT (2006).

² Las razones son en su mayoría de política económica—deseo de control, etc.—aunque puede haber ciertas razones técnicas de eficiencia—.

cio. En tercer lugar, pueden presentarse problemas de equidad debido a las diferencias en la capacidad de pago de los usuarios. Por último, la presencia de externalidades puede requerir el uso de transferencias para sufragar una parte del coste de los servicios.

Tercero, aunque se ha avanzado sobre que propiedades económicas deseables deben tener los impuestos a nivel subnacional, realmente a la fecha no existe un marco teórico unificado sobre la asignación de impuestos. Este marco debería resolver al menos dos cuestiones: a) cómo asegurarnos que el nivel de prestación de servicios es eficiente y b) cómo utilizar fuentes tributarias alternativas que presentan diferentes costos marginales a la sociedad. En la literatura nos encontramos con dos vertientes que han permanecido desconectadas pero que cada una de ellas da respuesta a una de las cuestiones fundamentales.

La primera de estas vertientes, basada en la tradición de Musgrave (1959) y Oates (1972), se centra sobre qué atributos de los impuestos son deseables para fomentar decisiones de gasto óptimas, resaltando la importancia de la autonomía tributaria para que los funcionarios públicos proporcionen el nivel y la composición de servicios públicos deseados por los contribuyentes. Dentro de esta tradición se han desarrollado una serie de reglas prácticas. Una de más conocidas y aceptadas es que los gobiernos subnacionales requieren al menos de autonomía tributaria *en el margen* (McLure, 2000a), o que si el euro adicional de gasto se financia con impuestos propios, las decisiones de gasto serán eficientes. Otra regla es que la rendición de cuentas de los funcionarios públicos y consecuentemente la eficiencia del gasto público aumentan con la importancia relativa de los ingresos propios en los presupuestos subnacionales³. ¿Cuánta autonomía tributaria es deseable entonces? La respuesta en esta tradición es que la autonomía tributaria generada por la asignación de impuestos debe ser lo suficientemente alta como para financiar la totalidad, o la mayoría, de las necesidades de gasto de los gobiernos subnacionales más ricos.

La segunda vertiente de la literatura, basada en la teoría de tributación óptima a nivel nacional, se ha centrado en establecer las condiciones óptimas para el uso eficiente de alternativas fuentes de ingresos a nivel subnacional (Dahlby y Wilson, 1996). Estos trabajos utilizan el concepto de costo marginal de los fondos públicos para caracterizar la distribución óptima de las fuentes de ingresos.

Desde estas dos vertientes en la literatura se pueden sentar las bases de un marco teórico general para la asignación de impuestos (Martínez Vázquez y Sepúlveda 2011). La asignación óptima de impuestos se caracterizaría por un costo marginal idéntico de los fondos públicos para todas las unidades de gobierno y para todas las fuentes de ingreso. Pero la aplicación práctica de estos conceptos está todavía por desarrollarse

Cuarto, a pesar de los claros beneficios derivados de la autonomía tributaria, en la práctica internacional es frecuente observar un bajo uso de ella. Una parte por lo menos de la explicación radica en razones de economía política. El bajo uso de la autonomía tributaria a nivel subnacional puede interpretarse como el resultado de un equilibrio voluntario entre los dos principales actores involucrados. Los gobiernos centrales son reacios a delegar poderes tribu-

³ Estos resultados también requieren que los funcionarios no puedan disfrutar de una restricción presupuestaria blanda (RODDEN *et al.*, 2003).

tarios por temor a tener que competir con los gobiernos subnacionales por las mismas bases imponibles o por miedo a perder el control de la política fiscal a nivel macroeconómico. Al mismo tiempo, los gobiernos subnacionales son reacios a asumir la responsabilidad de recaudar sus propios impuestos ya que ello puede conllevar decisiones políticamente impopulares. Al final, las transferencias son la fuente de financiación preferida por las dos partes interesadas. Ciertos aspectos técnicos –por ejemplo los bajos niveles de capacidad administrativa de los gobiernos subnacionales– pueden también ser parte de la explicación.

3. ¿Cuáles son las formas más deseables de autonomía tributaria?

Si la autonomía tributaria es deseable, la siguiente pregunta que nos tenemos que hacer es ¿cuál es la mejor manera de proporcionarla?

Al menos, se han identificado en la literatura tres dimensiones de la autonomía tributaria⁴: la primera se refiere a qué nivel de gobierno tiene el derecho a legislar sobre impuestos. En la práctica existen razones de peso para limitar en este sentido los poderes de los gobiernos subnacionales; un ejemplo claro es el derecho a introducir aranceles internos, tal como se hace en la «cláusula de comercio» de la Constitución de los Estados Unidos. Una vez que este tipo de limitaciones estén dadas, existe la opción de elegir entre una lista abierta de impuestos determinada por los propios gobiernos subnacionales (de nuevo con algunos límites y restricciones) o una lista cerrada de impuestos fijada por el gobierno central sobre la que pueden elegir los gobiernos subnacionales. Las dos modalidades ofrecen ventajas y desventajas. En general, existe cierto consenso que una lista cerrada de impuestos puede ser preferible ya que tiene la ventaja de evitar que se introduzcan impuestos distorsionadores y de poco rendimiento, los cuales pueden impedir el desarrollo económico regional.

Sin embargo, una lista completamente cerrada puede no ser necesaria si, por ejemplo, todas las bases imponibles son legisladas y armonizadas a nivel nacional, aunque esta opción pueda también interpretarse como solamente una versión más de lista cerrada. En la experiencia internacional, cuando los gobiernos subnacionales reciben más autonomía constitucional, como en el caso de algunos sistemas federales, las listas abiertas son más comunes. Las listas cerradas se utilizan con más frecuencia en los sistemas unitarios de gobierno.

Otra decisión adicional a tomar es si la base de los impuestos debe ser utilizada exclusivamente por un solo nivel de gobierno o si las mismas bases pueden ser compartidas o cohabitadas simultáneamente por varios niveles de gobierno. La cohabitación tiene la desventaja de introducir externalidades verticales debido a que un nivel de gobiernos típicamente no toma en cuenta el impacto que sus decisiones puedan tener en la base imponible y los ingresos de otros niveles del gobierno⁵.

⁴ Varios trabajos clásicos incluyen BOADWAY (1997), McLURE (1998) y BIRD (2000).

⁵ Ver DAHLBY y WILSON (2003).

En la práctica, cuando un enfoque de lista abierta es seleccionado suele ser el caso de que se permita la cohabitación de las bases. Por el otro lado, es a menudo el caso que el enfoque de lista cerrada viene acompañado por la imposibilidad de cohabitación de las bases imponibles.

¿Qué hacer? Como hemos mencionado, la principal desventaja de la cohabitación de bases son las externalidades verticales, las cuales hasta cierto punto pueden ser tratadas con transferencias. La desventaja más importante de imponer bases exclusivas es que los gobiernos subnacionales se ven excluidos de utilizar bases imponibles más productivas (ya sea en tamaño o en su elasticidad). Y ello acaba reduciendo de manera significativa el grado de autonomía tributaria subnacional.

La segunda dimensión de la autonomía tributaria se refiere a qué nivel de gobierno debería legislar sobre la estructura de los impuestos, incluyendo bases imponibles y tipos⁶. De estas dos dimensiones, la autonomía para definir las bases imponibles puede ser la menos deseable. Variaciones en la definición de la base imponible, ya sea a través de exclusiones, deducciones o créditos conduce normalmente a la complejidad y falta de armonización entre jurisdicciones. Ello a su vez redundaría en mayores costos de administración y de cumplimiento por parte de los contribuyentes. Por otro lado, la autonomía para definir los tipos impositivos tiende a ser más deseable porque es más sencilla para las administraciones tributarias y para los contribuyentes que deban pagar impuestos en varias jurisdicciones. Dada su mayor visibilidad, los tipos de los impuestos son más efectivos en la generación de rendición de cuentas y responsabilidad fiscal.

La tercera y última dimensión de la autonomía de ingresos se refiere a qué nivel de gobierno debe encargarse de administrar los distintos impuestos. Que se asigne un impuesto a nivel subnacional, no significa necesariamente que este impuesto deba ser administrado por ese mismo nivel de gobierno. En algunas circunstancias puede ser más ventajoso que el impuesto sea administrado centralmente. Pero en este caso, ello no quiere decir que el impuesto no continúe siendo un impuesto subnacional, ya que es este nivel de gobierno quien todavía seguiría siendo responsable de fijar los tipos del impuesto y receptor de la recaudación.

¿Cuáles son los factores determinantes de los dos planteamientos alternativos (administración centralizada o descentralizada de los impuestos subnacionales)?⁷ La experiencia internacional muestra una gran variedad de enfoques sobre esta cuestión. Países con considerable autonomía tributaria a nivel subnacional pueden tener un sistema de administración tributaria altamente centralizado; y países con poca autonomía tributaria a nivel subnacional pueden tener un sistema de administración tributaria altamente descentralizado (por ejemplo, Alemania). Fuera de esos casos extremos, nos encontramos con casos de sistemas de administración tributaria separados (cada nivel de Gobierno administra sus propios impuestos) o lo más común una mezcla de ellos (el gobierno central administra algunos impuestos subnacionales y, con menos frecuencia, los gobiernos subnacionales administran algunos impuestos nacionales).

⁶ Esto abre la posibilidad de competencia fiscal entre los gobiernos subnacionales que puede estar asociada como una «carrera a la baja» en los tipos impositivos y una oferta subóptima de los servicios públicos (WILSON, 1999).

⁷ Ver, por ejemplo, VEHORN y AHMAD (1997) y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TIMOFEEV (2010).

Son varios los factores técnicos que pueden afectar la selección de enfoque, incluyendo: i) economías de escala y alcance y externalidades informativas; ii) los costos de cumplimiento asociados a la falta de uniformidad de procedimientos tributarios; y, iii) la rendición de cuentas. Factores de economía política como la creación o el control del empleo público o incluso oportunidades de control político también pueden ser factores relevantes.

La supuesta principal ventaja de las administraciones tributarias centralizada es la capacidad para operar con menores costos a través de un uso más eficiente de los insumos debido a economías de escala en la producción, mayor especialización del personal, y uso más sofisticado de los insumos de capital, en particular de los sistemas informáticos. Sin embargo, algunas jurisdicciones subnacionales pueden ser lo suficientemente grandes como para al menos disfrutar de algunas de las ventajas relacionadas con las economías de escala. El mejor conocimiento de las circunstancias locales por el contrario puede ser una ventaja en las administraciones subnacionales. Las administraciones subnacionales también pueden experimentar más libremente. Hasta la fecha, la evidencia empírica disponible sobre una u otra modalidad es todavía muy escasa.

Los costos de cumplimiento de los contribuyentes generalmente pueden reducirse más vía administración tributaria centralizada por el menor número de oficinas que hay que visitar, menos información para procesar, etc. Sin embargo, la descentralización también puede proporcionar más proximidad a las oficinas subnacionales. Aquí nuevamente la evidencia empírica es escasa y fragmentada. Pero aunque sean difíciles de estimar, los costos de cumplimiento parecen no ser triviales.

En el otro lado de la balanza, la pregunta básica es si un sistema de administración tributaria local separado puede mejorar la rendición de cuentas y la respuesta es posiblemente que si ya que ello hace los impuestos subnacionales más visibles a los contribuyentes⁸. En resumen, la selección entre los sistemas de administración tributaria descentralizados implicaría un equilibrio entre la eficiencia y la rendición de cuentas, pero también con algunos otros matices de importancia. Por ejemplo, si la administración tributaria centralizada es más eficiente y tiene más capacidad técnica, ¿tiene también los incentivos para recaudar con el mismo esfuerzo los impuestos subnacionales?

Al final no es sorprendente que exista un alto grado de diversidad en la experiencia internacional. Son cuatro los modelos principales de estructura vertical de administración tributaria observados en la práctica: i) una sola autoridad tributaria centralizada que hace cumplir todos los impuestos nacionales y subnacionales; esta es la experiencia de los países escandinavos y de otros países como Rusia y Bélgica, y también es común en otros países unitarios; ii) autoridades tributarias independientes en diferentes niveles de gobierno, con diversos grados de cooperación; esto es común en los grandes países federales, entre ellos, Brasil y Estados Unidos; iii) modelos de administración tributaria mixtos con variaciones de la administración centralizada y descentralizada; este tipo se puede encontrar en Canadá, España o Suiza; y iv) admi-

⁸ Véase MIKESELL (2007).

nistraciones tributarias completamente descentralizadas, con todos los impuestos, nacionales y subnacionales, recaudados a nivel subnacional; en la práctica este es un caso mucho menos común con ejemplos en Alemania e históricamente la Unión Soviética y China antes de 1994.

Qué modelo se ajusta mejor a la realidad de un país dependería de la asignación específica de los impuestos en ese país. Cuando el sistema funciona con varios niveles de administración tributaria es deseable tener flexibilidad en el diseño un alto grado de diálogo y cooperación ente las administraciones⁹.

4. Criterios prácticos para la selección de instrumentos tributarios a nivel subnacional

Los criterios que deben guiar la asignación de fuentes de ingresos entre diferentes niveles de gobierno en un país reflejan el doble papel de los impuestos. Primero, los impuestos simplemente proporcionan los medios para financiar la prestación de bienes y servicios públicos, pero los impuestos también se utilizan como un instrumento para lograr objetivos de política de gobierno, como la redistribución del ingreso a través de impuestos progresivos.

El clásico punto de partida para los principios de las asignaciones de impuestos son los tres objetivos económicos fundamentales de política de gobierno definidos por Musgrave (1959): garantizar un entorno económico estable; lograr una distribución más equitativa del ingreso; y asegurar una asignación eficiente de recursos en caso de que existan fallas de mercado. Estos tres objetivos pueden utilizarse como guía en la asignación de fuentes de ingresos.

Los diferentes instrumentos tributarios tienen diferentes impactos en esas tres funciones básicas del sector público. Aunque sigue habiendo cierta controversia sobre ello, el consenso general coincide con Musgrave en que las decisiones de políticas de estabilización económica y distribución deben ser asignadas al gobierno central, mientras que algunos de los relacionados con la eficiencia en la asignación (cómo utilizar mejor los recursos disponibles para proporcionar bienes y servicios públicos) puede asignarse también a los gobiernos subnacionales.

Más allá de esa orientación general, existen ciertas características de los impuestos que son generalmente reconocidas como deseables e independientemente de su asignación: i) elasticidad, o que la recaudación responda de una manera flexible a cambios en las bases económicas; ii) equidad, o que los contribuyentes en circunstancias similares sean tratados de forma igual que los contribuyentes con rentas diferentes debe pagar según su capacidad de pago; iii) eficiencia o que el impuesto tenga bajos costos de administración y cumplimiento y cree un mínimo de distorsiones en el mercado; y iv) que exista aceptación política de los impuestos asumiendo el marco histórico e institucional de cada país.

⁹ Canadá presenta un buen ejemplo de la flexibilidad en la estructura de la Administración Tributaria. La Agencia de ingresos de Canadá recauda algunos impuestos provinciales y territoriales, pero no para todas las provincias y no necesariamente de la misma manera para un impuesto dado en todas las provincias.

Además, existen otras características que son particularmente deseables para los impuestos a nivel subnacional¹⁰: i) respetar el principio del beneficio; esto es, que en la medida de lo posible los impuestos se relacionen con los beneficios derivados de los servicios públicos; ii) las bases impositivas deben tener una distribución geográfica relativamente uniforme; ello ayuda a minimizar las disparidades fiscales entre gobiernos subnacionales y a reducir la labor a realizar con las transferencias de igualación; iii) los impuestos subnacionales deben tener en la medida de lo posible bases imponibles inmóviles para así reducir distorsiones y la posibilidad de competencia tributaria; iv) los impuestos subnacionales no deben interferir en el comercio nacional o internacional, no deben distorsionar la ubicación de la actividad económica y no deben ser «exportables» (lo que sucede cuando los impuestos recaudados por un gobierno subnacional son pagados por los residentes de otras jurisdicciones); v) que los impuestos subnacionales puedan implementarse sin altos costos de cumplimiento y administración; vi) los impuestos subnacionales deben exhibir bases impositivas estables en el contexto del ciclo macroeconómico; vii) los impuestos subnacionales deben ser visibles con las cargas tributarias claramente percibidas por los contribuyentes; y viii) las asignaciones de impuestos subnacionales deben ser estables en el tiempo.

5. Selección de instrumentos tributarios a nivel subnacional

En realidad no existen muchos impuestos, o quizás ninguno, que cumplen con todos los criterios enumerados arriba. Ello requiere que haya que sopesar y alcanzar cierto equilibrio entre ellos. Pero aunque no se pueda alcanzar una selección perfecta, también debe quedar claro que esos criterios permiten distinguir entre asignaciones de impuestos buenas y menos buenas. Una buena lista de tributos subnacionales incluiría los siguientes:

Tasas y cargos: la forma más directa para aumentar los ingresos de conformidad con el principio del beneficio es mediante el cobro de tasas y cargos que cubran en la medida de lo posible el costo de los servicios. Sin embargo esta es una fuente de ingresos por necesidad limitada por el tipo de servicios a los que se les puede aplicar. Otra limitación, de menos importancia desde un punto de vista conceptual aunque no así desde el punto de vista de la economía política, es su supuesta regresividad.

*Impuesto a la propiedad*¹¹: Existe un amplio consenso en identificar el impuesto a la propiedad como uno de los tributos más deseables a nivel subnacional –y quizás más a nivel local que a nivel regional–. Este es un impuesto especialmente visible y que por lo tanto facilita la rendición de cuentas. Además el impuesto a la propiedad tiene una base inamovible y puede funcionar en gran medida como un impuesto al beneficio de los servicios públicos¹². Otras

¹⁰ Véase, por ejemplo, McLURE (1998).

¹¹ La literatura sobre la asignación de impuesto a la propiedad a los gobiernos subnacionales es extensa. Muchos de los problemas y argumentos son analizados en BAHL, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y YOUNGMAN (2007 y 2010).

¹² Cuanto más homogénea sean la población y la propiedad, más se acerca a un impuesto al beneficio. Los servicios recibidos y el impuesto pagado por lo general son capitalizados en el valor de la propiedad.

ventajas del impuesto a la propiedad son su estabilidad y potencial de generación de ingresos. Su incidencia puede ser progresiva o regresiva dependiendo de la estructuración del impuesto¹³. El impuesto a la propiedad también tiene la ventaja de que impone un costo relativamente bajo de cumplimiento para los contribuyentes.

Pero el impuesto a la propiedad también tiene algunas desventajas. Entre las más importantes está el alto costo de valoración inicial de su base acompañado por su también costosa periódica revalorización. Además el impuesto a la propiedad tiende a ser un impuesto especialmente impopular entre los contribuyentes y como consecuencia también entre las autoridades públicas. Ello se debe en parte a que puede conducir a problemas de liquidez para los propietarios de viviendas de alto valor inmobiliario pero con bajos ingresos¹⁴. Finalmente, en la práctica, debido a la falta de reevaluación de propiedad, el impuesto a la propiedad exhibe una baja elasticidad de ingresos.

En la práctica hay otras varias formas de impuestos a la propiedad. Por ejemplo, algunos países separan el impuesto sobre el valor del terreno del impuesto sobre las mejoras o estructuras. Aunque el impuesto sobre el valor del terreno puede ser más eficiente, también tiene mucho menos potencial de ingresos y es más difícil de administrar correctamente. Otro tipo de impuesto a la propiedad son las «tasas de mejoramiento» o pagos únicos por la introducción o mejoras en la infraestructura pública. Este es un instrumento atractivo porque producen liquidez para los gobiernos subnacionales que así pueden cubrir los altos costes de nueva infraestructura, al mismo tiempo que refuerza el principio del beneficio. Otra forma de impuesto a la propiedad es el impuesto sobre las transferencias de la propiedad. Esta figura tributaria suele ser asignada a nivel regional. El impuesto sobre las transferencias de la propiedad puede ser un impuesto de alto rendimiento e incluso posiblemente progresivo en su incidencia. En el lado negativo, este impuesto tiene una recaudación mucho más volátil como reflejo del ciclo económico. También puede desincentivar la venta de propiedades, lo que conduce a pérdidas de eficiencia en el mercado inmobiliario. También conduce a una subvaloración significativa de los precios de venta lo que afecta negativamente al rendimiento del impuesto a la propiedad.

Impuesto a los vehículos y medios de transporte: estos son impuestos subnacionales generalmente atractivos debido al fuerte vínculo de la propiedad de vehículos y el uso de los servicios y la infraestructura local (especialmente carreteras). En ciertos aspectos son también «impuestos verdes» con doble dividendo porque pueden contrarrestar las externalidades negativas asociadas con la congestión del tráfico local y la contaminación atmosférica. Es también un impuesto altamente elástico. Hay, por supuesto, algunos otros impuestos de transporte como en el caso de viajes aéreos, que se asignan, de manera correcta, al nivel central, dado que el control del tráfico aéreo y otros servicios similares, deberían proporcionarse centralmente. Lo mismo se aplica a impuestos sobre la gasolina frecuentemente destinados a cubrir el mantenimiento de las redes de carreteras nacionales.

¹³ Ver BAHL y LINN (1992) y SENNOGA, SJOQUIST, WALLACE (2007).

¹⁴ Ser «rico de casa pero pobre de ingresos» puede ser un problema para las personas mayores. Algunos países utilizan esquemas de exención especial («anulación de exenciones» o «disyuntores») para aumentar la equidad en la aplicación de impuestos a la propiedad.

Impuesto a los negocios: ciertas formas de tributación subnacional sobre los negocios, incluyendo los derechos de licencia para ejercer actividades económicas, se justifican como una manera indirecta pero administrativamente conveniente de gravar los ingresos de las empresas en compensación por los servicios y la infraestructura proporcionada por parte de los gobiernos subnacionales.

Para limitar distorsiones económicas, las bases de estos tributos deben ser neutrales con respecto a la combinación de los factores de producción, aplicándolas igualmente al trabajo (nómina) y al capital (activos) utilizado por las empresas. La forma ideal de este impuesto es conocido como el Impuesto sobre el Valor de los Negocios –en inglés *Business Value Tax* (BVT)– que es analizado en Bird (2003). La base del BVT se asemejaría a la del IVA aunque en su funcionamiento los dos impuestos funcionan de formas absolutamente diferentes. En contraste al IVA, que está basado en el criterio de destino, el BVT estaría basado en el criterio de origen y por lo tanto gravaría las exportaciones (y no las importaciones). La razón es que los beneficios de los servicios subnacionales se acumulan en el lugar de producción (y no el de consumo). Además, mientras que el IVA típico se calcula por el método de la substracción (ingresos brutos menos los costos de bienes y servicios intermedios), el BVT se calcularía mediante la adición de la nómina, intereses, alquileres y beneficios netos sobre la base de las cuentas anuales.

El ejemplo más cercano de BVT en la práctica ha sido el impuesto regional de Italia, conocido como el IRAP (*Imposta regionale sulle attività produttive*), antes de la eliminación de la nómina de su base imponible en 2003.¹⁵ Una desventaja potencial de un BVT es que requiere niveles altos de contabilidad y mantenimiento de registros por parte del contribuyente y una avanzada capacidad de administración de impuestos. Otra característica que ayuda a explicar su falta de popularidad, es su superposición en términos de base imponible con el VAT. Una alternativa a la fiscalidad de las pequeñas empresas a nivel subnacional es utilizar un impuesto presuntivo sobre la renta bruta con tipos impositivos que varían dependiendo de la rentabilidad del tipo de negocio y de esa forma «convirtiendo» la renta bruta en renta neta.

Impuestos específicos sobre el consumo: sujetos al tamaño del área, comercio transfronterizo y limitaciones de contrabando, estos impuestos tienen potencial a nivel subnacional como recargos (*piggyback*) sobre los impuestos especiales o accisas a nivel nacional. Tienen las ventajas de ser políticamente aceptables, ser fácilmente administrados en coordinación con los mayoristas como agentes de retención y permitan tasas diferenciadas por región¹⁶. El principio del beneficio concuerda bien con la asignación de sobrecargos (en base a destino) sobre el alcohol y el tabaco a nivel subnacional (en la medida en que este último es responsable de la atención de salud). Lo mismo es aplicable a los sobrecargos sobre los vehículos y combustible (en la medida de que gobierno subnacional está involucrado en construcción de carreteras y su mantenimiento). También se utilizan sobrecargos subnacionales para gravar servicios tales

¹⁵ Véase Keen (2003).

¹⁶ Por ejemplo, en los Países Bajos, las provincias imponen un recargo sobre el impuesto a los vehículos motorizados que grava el Gobierno central. Las provincias son libres de establecer las tasas, las cuales están sujetas a un límite legislado a nivel nacional.

como la electricidad y la telefonía. Además de su potencial de ingresos y facilidad administrativa, estos sobrecargos son también atractivos por su afinidad con el principio del beneficio; por ejemplo, el consumo de servicios de electricidad y telefonía es una buena aproximación a la demanda de servicios públicos por los hogares y las empresas. Otras ventajas incluyen una alta elasticidad de los ingresos y bajas distorsiones económicas –dadas las generalmente bajas elasticidades de demanda para estos servicios–.

Impuesto a la renta de las personas físicas: como ya hemos señalado anteriormente, en general, los impuestos progresivos sobre la renta están mejor asignados al nivel central de gobierno; dada la movilidad de los contribuyentes, la redistribución de la renta es un objetivo mejor perseguido por el gobierno central. Otra razón para la asignación de impuestos progresivos a nivel central es que los impuestos progresivos tienden a actuar como estabilizadores automáticos de la economía y la estabilización macroeconómica también debe ser principalmente una función del gobierno central.

Sin embargo, la tributación sobre la renta de las personas físicas ofrece posibilidades muy atractivas para los gobiernos subnacionales. La forma de este impuesto más comúnmente utilizada internacionalmente es un impuesto sobre la renta con un tipo plano o fijo, implementado como un recargo al impuesto sobre la renta de las personas físicas del gobierno central. Este tipo de impuesto es casi siempre recaudado por la administración del gobierno central y compartido sobre la base de la residencia habitual del contribuyente¹⁷. La autonomía tributaria subnacional se mantiene ya que los gobiernos subnacionales tienen autoridad para fijar el tipo impositivo dentro de un rango con tasas máximas y mínimas legisladas por el gobierno central¹⁸. Este tipo de impuesto también satisface claramente el principio del beneficio. Y siendo altamente visible, promueve la responsabilidad política y la rendición de cuentas a nivel subnacional. Por último, este es también un impuesto generalmente elástico en su recaudación.

Hasta aquí en esta sección hemos hablado de las distintas figuras impositivas que son deseables y frecuentemente utilizadas a nivel subnacional. Existen otros dos impuestos de gran importancia a nivel nacional, el IVA y el impuesto sobre la renta de las sociedades, que aunque son atractivos –sobre todo por su capacidad de generar ingresos– son en términos generales al menos problemáticos en su posible asignación a nivel subnacional.

Impuestos sobre la renta de las sociedades: sin adentrarnos en la problemática pura de este impuesto –si su existencia está realmente justificada etc.– este es un impuesto que no se adecua bien al ámbito subnacional. La principal dificultad radica en la imposibilidad de distribuir territorialmente de una manera adecuada los beneficios de las empresas. Algunos países que tienen este tipo de impuesto a nivel subnacional intentan prorratear los beneficios utilizando una fórmula en la que se ponderan la distribución geográfica de tres factores: nóminas, activos y ventas. Pero aun así la asignación geográfica de los beneficios es rutinariamente criticada como arbitraria. En la práctica este tipo de impuesto, en gran medida, tiende a pagarse en

¹⁷ El supuesto básico es que los contribuyentes consumen la mayoría de los servicios de los gobiernos subnacionales en sus lugares de residencia. Sin embargo, por conveniencia administrativa, estos impuestos a veces son retenidos en función del lugar de trabajo de los empleados.

¹⁸ Otras formas de autonomía tributaria que se practican son la capacidad de modificar la base imponible ofreciendo más o menos deducciones, exenciones, etc.

el lugar en que las empresas están registradas o tienen su sede central, en vez de en donde se realizan sus actividades económicas.

Impuestos al valor agregado: primero, es perfectamente factible compartir los ingresos de IVA con los gobiernos subnacionales utilizando una fórmula, por ejemplo, en función de la población (como en Alemania y Bielorrusia), o en base al consumo regional agregado (como en las provincias marítimas de Canadá, Japón o España). Sin embargo, la coparticipación de ingresos hace poco para mejorar la autonomía tributaria y la rendición de cuentas de los gobiernos subnacionales. Un IVA subnacional colegiado en que las decisiones se tomarían por consenso entre los gobiernos nacionales solo ofrecería un ligero avance desde el punto de vista de la autonomía y rendición de cuentas.

La principal dificultad con la asignación del IVA como impuesto propio a nivel subnacional radica en que el cargo y el reembolso del IVA es probable se desarrollen en distintas jurisdicciones subnacionales; ello generalmente complica significativamente el reparto adecuado de los ingresos entre los distintos gobiernos subnacionales. Sin embargo, no es una tarea imposible, sobre todo desde el punto de vista teórico. En la práctica solo tres países federales han introducido un IVA a nivel subnacional: Brasil, Canadá e India. Los resultados marcadamente dispares obtenidos en estos países han servido como advertencia de las dificultades a las que se puede enfrentar un país que contempla la introducción de un IVA subnacional. Las experiencias de Brasil e India han sido negativas. La mejor experiencia hasta la fecha ha sido con el IVA dual de Quebec. Este impuesto se estructura como un pago diferido bajo el criterio de destino, en combinación con el IVA federal de Canadá —de ahí que se le conozca como el IVA dual¹⁹—. A nivel teórico se han hecho un buen número de propuestas para la posible implementación de un IVA subnacional en base al destino (en contraste al criterio de origen). El criterio del destino se adapta mejor al principio del beneficio, distorsiona menos la ubicación de la actividad económica y no se presta a prácticas fraudulentas, como la manipulación de precios de transferencia²⁰. Por falta de espacio no nos adentraremos en las distintas propuestas que se han hecho²¹, pero sí decir que hasta la fecha ninguna de estas propuestas ha sido adoptada en la práctica internacional.

6. Conclusiones

La descentralización fiscal efectiva requiere de significativos niveles de autonomía de ingresos a nivel subnacional. Sin ella es mucho más difícil conseguir la rendición de cuentas, la eficiencia del gasto y la responsabilidad fiscal por parte de los gobiernos subnacionales. En los sistemas descentralizados de gobierno, la cuestión no es si hacerlo, sino de cuanto y como hacerlo.

¹⁹ Véase BIRD y GENDRON (1998).

²⁰ Un IVA basado en el criterio de destino es un impuesto al consumo en la jurisdicción final donde se consume el bien o el servicio (y por lo tanto grava las importaciones pero no las exportaciones), mientras que un impuesto basado en el criterio de origen es un impuesto sobre la producción en la jurisdicción inicial (y por lo tanto grava las exportaciones pero no a las importaciones).

²¹ Véase, por ejemplo, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2008).

A pesar de todas las ventajas de la autonomía tributaria, en la práctica internacional generalmente se observan bajos niveles de utilización. Ello se explica en buena medida por razones de economía política, con la reticencia de las autoridades centrales a transferir bases imponibles significativas a los gobiernos subnacionales y el atractivo para las autoridades subnacionales de actuar con menores riesgos políticos en un contexto de dependencia de las transferencias del gobierno central.

En la práctica, la aplicación de la autonomía tributaria requiere abordar qué tipo de autonomía utilizar y qué tipo de instrumentos tributarios deben ser seleccionados. Un alto grado de autonomía requiere típicamente la cohabitación de bases imponibles productivas entre el gobierno central y los gobiernos subnacionales. Con respecto al tipo de autonomía el consenso es que los gobiernos subnacionales puedan fijar los tipos impositivos entre impuestos seleccionados de una lista cerrada de impuestos subnacionales. La propia administración de los impuestos subnacionales es deseable para mejorar la rendición de cuentas, pero lo más correcto es mantener cierta flexibilidad y permitir la administración centralizada de los impuestos subnacionales cuando existan economías de escala en gestión e información lo suficientemente altas.

El trabajo revisa qué tipos de instrumentos tributarios son más apropiados para su asignación a los gobiernos subnacionales de acuerdo con las propiedades deseables de estos impuestos.

Existe amplio consenso que las tasas y cargos son fuentes de ingreso deseables a nivel subnacional ya que se ajustan casi perfectamente al principio del beneficio. Mejores opciones de para impuestos subnacionales incluyen los impuestos a la propiedad y gravámenes de mejora, impuesto a los vehículos y medios de transporte, impuestos a las actividades económicas e impuestos sobre la renta de las personas físicas. Opciones menos deseables incluyen el impuesto sobre las sociedades y el IVA.

Referencias bibliográficas

- ALM, J.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y MULYANI INDRAWATI, S. (2004): *Reforming Intergovernmental Fiscal Relations and the Rebuilding of Indonesia: The 'Big Bang' Program and its Economic Consequences*. Londres, Edward Elgar Publishing.
- BAHL, R. y LINN, J. F. (1992): *Urban public finance in developing countries*. Washington, Oxford University Press.
- BAHL, R.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y YOUNGMAN, J., eds. (2007): *Making the Property Tax Work in the Developing World*. Cambridge (MA), Lincoln Institute.
- BAHL, R.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y YOUNGMAN, J., eds. (2010): *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*. Cambridge (MA), Lincoln Institute.
- BIRD, R. M. y GENDRON, P. P. (1998): «Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?»; en *International Tax and Public Finance* 5(3); pp. 429-442.

- BIRD, R. M. (2000): «Rethinking Subnational Taxes: A New look at Tax Assignment»; en *Tax Notes International* (8); pp. 2069-2096.
- BOADWAY, R. (1997): «Tax Assignment in the Canadian Federal System»; en WARREN, N., ed.: *Reshaping Fiscal Federalism in Australia* (61-90). Sidney, Australian Tax Foundation.
- DAHLBY, B. y WILSON, L. S. (1996): «Tax Assignment and Fiscal Externalities in a Federal State»; en BOOTHE, P. M., ed.: *Reforming Fiscal Federalism for Global Competition*, Edmonton (Canada), The University of Alberta Press.
- DAHLBY, B. y WILSON, L. S. (2003): «Vertical Fiscal Externalities in a Federation»; en *Journal of Public Economics* (87); pp. 917-930.
- KEEN, M. (2003): «Tax Reform in Italy»; en *Tax Notes International* (17); pp. 665-682.
- LAGO PEÑAS, S. y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2015): «El Sistema de Financiación Autonómica: Quo Vadis?»; en «La Nueva Reforma de la Financiación Autonómica: Análisis y Propuesta»; *Papeles de Economía Española*. Madrid, Funcas.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2008): «Revenue Assignments in the Practice of Fiscal Federalism»; en BOSH, N. y DURAN, J. M., eds.: *Fiscal Federalism and Political Decentralization*. Edward Elgar.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2013): «Local Non-Property Tax Revenues in Metropolitan Areas»; en BAHL, R.; LINN, J. y WETZEL, D., eds.: *Metropolitan Government Finances in Developing Countries*. The Brookings Institution and the Lincoln Institute.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2014): «La descentralización tributaria a las comunidades autónomas en España: desafíos y soluciones»; en DURAN, J. y ESTELLER-MORÉ, A., eds.: *Por una verdadera reforma fiscal*. Editorial Ariel.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2015): «Tax Assignments at the Regional and Local Levels»; en AHMAD, E. y BROSIO, G., eds.: *Handbook of Fiscal Federalism and Multilevel Finance*. Edward Elgar, Chetehalm.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J.; MCLURE, C. M. y VAILLANCOURT, F. (2006): «Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework»; en BIRD, R. y VAILLANCOURT, F. eds.: *Perspectives on Fiscal Federalism*. The World Bank.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y SEPULVEDA, C. (2011): «Toward a general theory of tax assignments»; *International Studies Program Working Paper* (1122). Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A. (2010): «Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration»; *International Journal of Public Administration* (33); pp. 601-619.
- MCLURE, C. E., Jr. (1998). «The Tax Assignment Problem: Ends, Means, and Constraints»; en *Public Budgeting and Financial Management* 9(4); pp. 652-683.

- McLURE JR, C. E. (2000): «Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy»; en *Bulletin for International Fiscal Documentation*; pp. 626-635.
- MUSGRAVE, R. A. (1938): «The voluntary exchange theory of public economy»; en *Quarterly Journal of Economics* 53(2); pp. 213-237.
- MUSGRAVE, R. A. (1959): *The Theory of Public Finance*. McGraw-Hill.
- OATES, W. E. (1972): *Fiscal Federalism*. Harcourt Brace Jovnovich, Inc.
- RODDEN, J. A.; ESKELAND, G. y LITVACK, J. (2003): *Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints*. Cambridge (MA), MIT
- SENNOGA, E.; SJOQUIST, D. y WALLACE, S. (2007): «Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries»; en BAHL, R.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y YOUNGMAN, J., eds.: *Making the Property Tax Work in the Developing World*. Lincoln Institute.
- VEHORN, C. L. y AHMAD, E. (1997): «Tax administration»; en Ter-Minassian, T., ed.: *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington DC, International Monetary Fund.
- WILSON, J. D. (1999): «Theories of Tax Competition»; en *National Tax Journal* 52(2); pp. 269-304.