

En los países de estructura de gobierno federal, como lo es sin duda el español, más allá de nominalismos, el nivel local y el central deben dejar acomodo al regional.

El objetivo de este trabajo es analizar la forma en la que se puede resolver esta asignación tributaria entre niveles de gobierno, desde una doble perspectiva: la que ofrece la literatura teórica sobre el federalismo fiscal y la que brinda el examen de la experiencia comparada.

En definitiva, lo que pretendemos en este libro es dibujar un mapa de la descentralización tributaria que nos permita enmarcar y evaluar la experiencia española, las dificultades y los retos pendientes, sobre todo en el escalón regional o autonómico. Pero más que dar una salida unívoca, lo que se pretende es emplazarnos en perspectiva, saber lo que ha funcionado bien y mal en otros países, determinar en qué aspectos nos situamos en la media y en cuáles constituimos una anomalía o un caso particular; acotar, en fin, el espacio de alternativas para el acuerdo político y para el legislador.

ISBN: 978-84-608-6627-5



Editor:

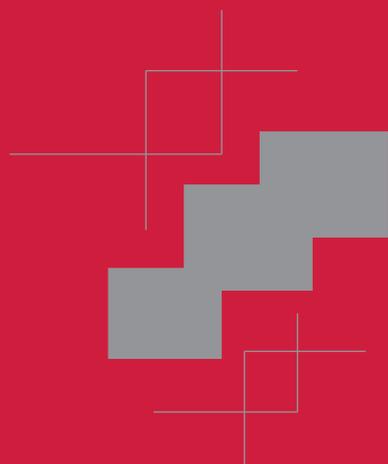


**P.V.P.: 15 euros
(IVA incluido)**



Fundación
Impuestos y
Competitividad

DESCENTRALIZACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIO: LECCIONES DE LA EXPERIENCIA COMPARADA



DESCENTRALIZACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIO: LECCIONES DE LA EXPERIENCIA COMPARADA

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Abril 2016**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-608-6627-5**

Depósito Legal: **M-8216-2016**

AUTORES

Santiago Lago Peñas
Alberto Vaquero García

El presente documento es el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante, las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora corresponden en exclusiva a sus autores.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS DESCENTRALIZADOS: ¿QUÉ NOS DICE LA LITERATURA ESPECIALIZADA?	9
2.1. ASPECTOS GENERALES	9
2.2. LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL	10
3. LA EXPERIENCIA COMPARADA EN DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA: LO QUE SE HACE (Y LO QUE NO) EN EL MUNDO.....	19
3.1. LOS PAÍSES FEDERALES DE REFERENCIA: ESTADOS UNIDOS, CANADÁ, ALEMANIA, SUIZA Y AUSTRALIA	19
3.2. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN OTROS PAÍSES: EL MODELO NÓRDICO, MÉXICO, BRASIL, AUSTRIA, BÉLGICA E ITALIA.....	37
3.3. GESTIÓN TRIBUTARIA.....	51
4. EL MODELO ESPAÑOL	57
4.1. EL SISTEMA DE RÉGIMEN COMÚN Y EL SISTEMA FORAL.....	57
4.2. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS Y LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA	66
4.3. UNA PERSPECTIVA COMPARADA Y CUANTITATIVA.....	69
5. A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿QUÉ LECCIONES SE PUEDEN EXTRAER DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL?.....	73
6. REFERENCIAS	81
ANEXO I: LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL EN LOS PAÍSES FEDERALES DE REFERENCIA Y EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA PANORÁMICA	87
ANEXO II: LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS Y RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS EN LOS PAÍSES FEDERALES DE REFERENCIA Y EN LA UNIÓN EUROPEA	91

1. INTRODUCCIÓN

La descentralización y el federalismo fiscal conllevan la necesidad de repartir el poder tributario entre los diferentes niveles de gobierno en un país. Porque la responsabilidad política va indisolublemente unida a la fiscal; y ésta no es posible sin una delegación significativa de la capacidad de exigir tasas e impuestos. En los países de estructura de gobierno federal, como lo es sin duda el español, más allá de nominalismos, el nivel local y el central deben dejar acomodo al regional. Problema que se complica en el caso de Estados integrados en espacios supranacionales como la Unión Europea (UE). Sea porque pueda existir un cuarto poder tributario, sea porque se introducen reglas de armonización que condicionan la asignación tributaria entre todos los demás. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (IIEE) son buenos ejemplos.

El objetivo de este trabajo es analizar la forma en la que se puede resolver esta asignación tributaria entre niveles de gobierno, desde una doble perspectiva: la que ofrece la literatura teórica sobre el federalismo fiscal y la que brinda el examen de la experiencia comparada. Algo que haremos desde el convencimiento de que existen muchas soluciones posibles y que la importación directa y sin matices de soluciones adoptadas por otros puede generar resultados frustrantes, por las diferencias de orden institucional o cultural, entre otras. Pero también desde la posición de que no todo es razonable ni debería ser probado. El Estado de las Autonomías es relativamente joven y tiene ante sí un horizonte de adaptación y cambio en el que no deberíamos perder el tiempo ensayando fórmulas que no nos van a llevar a puerto seguro y confortable.

En definitiva, lo que pretendemos en este libro es dibujar un mapa de la descentralización tributaria que nos permita enmarcar y evaluar la expe-

riencia española, las dificultades y los retos pendientes, sobre todo en el escalón regional o autonómico. Pero más que dar una salida unívoca, lo que se pretende es emplazarnos en perspectiva, saber lo que ha funcionado bien y mal en otros países, determinar en qué aspectos nos situamos en la media y en cuáles constituimos una anomalía o un caso particular; acotar, en fin, el espacio de alternativas para el acuerdo político y para el legislador. Y todo ello, dando prioridad a la claridad de los mensajes, escapando de tecnicismos cuando no resultan estrictamente necesarios, y a la síntesis expositiva, orillando los aspectos no centrales en cada apartado.

No podemos concluir esta introducción sin expresar nuestro agradecimiento a Ginés Navarro, Xoaquín Fernández Leiceaga y Roberto Fernández Llera, por sus valiosos comentarios a versiones previas del trabajo; y a la colaboración permanente con Jorge Martínez-Vázquez, que nos ha servido para entender mejor el sistema español en perspectiva internacional. La asistencia de Fernanda Martínez y Alejandro Domínguez ha sido, como siempre, impecable. Finalmente pero no por ello en menor grado, queremos dejar constancia de la generosidad e ilusión con la que la Fundación Impuestos y Competitividad ha dado impulso a este libro que pretende ser punto de arranque y no destino final de una reflexión en profundidad sobre el sistema tributario español, en un marco de gobernanza tan descentralizado como el actual.

2. LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS DESCENTRALIZADOS ¿QUÉ NOS DICE LA LITERATURA ESPECIALIZADA?

2.1. ASPECTOS GENERALES

Descentralizar un tributo no implica necesariamente su asignación en exclusiva a un determinado nivel de gobierno, ya que la misma figura puede ser utilizada de forma concurrente por varios de ellos. En función del grado de autonomía en manos de las haciendas subcentrales, sean regionales o locales, es posible hablar de los siguientes escenarios: tributos propios, tributos cedidos total o parcialmente y participaciones territorializadas. Todas las modalidades presentan ventajas e inconvenientes, limitaciones y desafíos potenciales. En un extremo, los tributos propios otorgan la mayor autonomía y responsabilidad fiscal a los gobiernos subcentrales. Sobre todo, si la fórmula de gestión permite visualizar con claridad quién es el sujeto activo responsable. Los retos en este caso aparecen en el ámbito de la gestión: propia, compartida o delegada, y armonización fiscal: para establecer los parámetros comunes y al mismo tiempo permitir cierto grado de autonomía. Lo anterior es especialmente necesario si los hechos impositivos desbordan las fronteras de la jurisdicción u otro nivel de gobierno utiliza el mismo objeto imponible, pero con una definición de la base no coincidente.

En el extremo opuesto, las participaciones territorializadas son sencillas desde el punto de vista de la gestión y no generan externalidades negativas (competencia fiscal nociva o exportación fiscal, de las que hablaremos en el apartado siguiente) pero no brindan margen de maniobra a los distintos gobiernos y contribuyen poco a la rendición de cuentas y la responsabilidad política.

Entre ambos extremos aparecen los tributos cedidos; que serían impuestos de titularidad estatal, pero transferidos total o parcialmente a los gobiernos subcentrales. La casuística aquí es amplia. La cesión puede abarcar o no la gestión tributaria, y los elementos del impuesto fijados por el gobierno central y los susceptibles de ser alterados por los subcentrales pueden ser más o menos relevantes cualitativa y cuantitativamente: pueden existir horquillas en los tipos, posibilidad o no de exenciones y beneficios fiscales, etcétera. Por tanto, los costes y ventajas de esta fórmula de cesión tributaria son una combinación de los casos extremos comentados. Dependiendo de cómo se concrete la cesión dominarán unos u otros. Por ejemplo, en el caso español la cesión a las Comunidades Autónomas (CCAA) del Impuesto sobre Matriculación de Vehículos no ha conllevado la asunción de la gestión; y la libertad en la fijación de tipos y beneficios fiscales es limitada. En contraste, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) la gestión se halla plenamente descentralizada y la capacidad para alterar la carga tributaria es enorme, de forma que incluso se puede suprimir de facto en un territorio.

2.2. LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

Existe un amplio inventario de figuras tributarias y contamos con múltiples dimensiones desde las que se puede y debe analizar su idoneidad para la descentralización. Centrándonos en el caso de los impuestos, Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2014) proporcionan un diagnóstico para 24 figuras y 17 criterios a tener en cuenta; si bien algunos de ellos son particularmente relevantes. En concreto, la descentralización de un impuesto pasa a ser una opción más inteligente cuando se verifican las siguientes siete condiciones:

- Un alto potencial recaudatorio. Figuras que proporcionan recaudaciones menores solo pueden ser herramientas complementarias para garantizar la autonomía tributaria.
- Bajo efecto potencial sobre la movilidad de las bases imponibles. Cuando se trata de bases imponibles muy móviles, los diferenciales tributarios que se derivan de forma natural a la cesión de autonomía pueden acabar generando desplazamientos ineficientes para la economía en su conjunto, pero racionales para el sujeto pasivo.

Se alimenta así una competencia fiscal nociva a la baja, que en última instancia puede hacer peligrar la propia supervivencia del impuesto. Esto provocaría la aplicación de impuestos muy bajos y la consiguiente infra provisión de bienes y servicios públicos por falta de recursos.

- Una sensibilidad baja o moderada a la coyuntura económica. Porque la función de estabilización de la economía debe ser una competencia fundamentalmente del gobierno central o federal. Lo anterior no es óbice para que, en la práctica, numerosos aspectos de esta función se desarrollen descentralizadamente (King, 1984; Castells, 1988). Pero las herramientas discrecionales y los estabilizadores automáticos deben de estar preferentemente en manos del gobierno central para garantizar la estabilidad fiscal a lo largo del ciclo para el conjunto del país (Vaquero, 2014).
- Vigencia del principio del beneficio. Este principio es particularmente atractivo para la financiación de las administraciones locales. Dejando a un lado las cuestiones distributivas, que son mejor atendidas por el principio de la capacidad de pago, el disfrute y financiación de los servicios públicos tiene evidentes ventajas para que los ciudadanos sean conscientes del coste de los servicios que disfrutan, para conocer y controlar la demanda y para reforzar la rendición de cuentas de los gobiernos. Buena parte de los servicios que suelen prestar las haciendas subcentrales son particularmente apropiados, porque son individualizables. Eso explica también por qué la relevancia de tasas y precios públicos tiende a ser mayor en el ámbito local: tasa por recogida de basura, por suministro de agua, etcétera.
- La distribución homogénea de las bases imponibles en el espacio. Si las bases se distribuyen de una forma muy asimétrica, se van a producir divergencias sustanciales en la recaudación per cápita en las diferentes jurisdicciones, que luego deberán ser corregidas por transferencias de nivelación que tratan de hacer que los gobiernos de los territorios menos ricos converjan en recursos per cápita con los territorios con mayor capacidad fiscal. Pero si la nivelación necesaria es sustancial, el sistema de transferencias afronta mayores problemas potenciales tanto de diseño como de tipo político, por-

que las regiones que son contribuyentes netos pueden oponerse y demandar recortes en la solidaridad interterritorial.

- Bajo sobre coste de una administración tributaria descentralizada del impuesto; o visto desde otra perspectiva, reducido alcance de las economías de escala y de información de una administración centralizada. Idealmente, las competencias normativas y de gestión deben ir de la mano, para visibilizar la asignación tributaria y clarificar quién es responsable de qué a ojos de los ciudadanos. No obstante, dependiendo de la figura de que se trate, esa descentralización en la gestión puede generar pérdidas notables en los flujos informativos y las economías de escala; así como en las llamadas economías de gama o alcance (*“economies of scope”*), que en el ámbito fiscal permiten conseguir ahorros en materia de gestión tributaria en aquellos impuestos que tienen bases imponibles interconectadas. Volveremos sobre estas cuestiones más adelante.
- Imposibilidad de exportación fiscal. Idealmente, los impuestos descentralizados deberían ser soportados por los residentes en la jurisdicción que disfruta de los bienes y servicios públicos. Hay que evitar descentralizar figuras en las que los canales de incidencia impositiva hacen que sean los contribuyentes de otras jurisdicciones los que finalmente acaben pagando el impuesto.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, es posible establecer tres grandes grupos de figuras impositivas. El primero sería el de las malas elecciones, el segundo el de las buenas elecciones, y el tercero el de la zona de indecisión.

Las malas elecciones

Aunque el Impuesto sobre Sociedades (IS) presenta una alta capacidad recaudatoria, es extraordinariamente sensible a la coyuntura económica, porque la base imponible (los beneficios empresariales) fluctúa sustancialmente según la fase del ciclo. Además, el IS afecta a bases con elevada movilidad y que se encuentran muy concentradas en el espacio, por el llamado “efecto sede”: los domicilios sociales y fiscales de las grandes empresas se localizan muchas veces en la capital del país y unas pocas ciudades tractoras en lo económico. La gestión descentralizada del impuesto puede bloquear y arruinar valiosos flujos de información para la administración tributaria en el caso de empresas de ámbito suprarregional. Además, la diversidad en el tra-

tamiento tributario incentivaría comportamientos oportunistas de las empresas, que tratarían de desplazar las bases imponibles a la región que permitiese minimizar el pago de impuestos. Finalmente, la exportación fiscal puede ser muy relevante: el impuesto lo acaban soportando, al menos en parte, los consumidores de otros territorios (porque en todo o en parte el impuesto supone precios más elevados) pero la recaudación se la queda la administración territorial donde se encuentra la sede de la empresa.

Se mire como se mire, la descentralización del IS es una mala solución para dar autonomía tributaria a los gobiernos subcentrales.

En el caso de la posible descentralización del IVA, puntúan negativamente su elasticidad al ciclo y la tendencia a la disparidad territorial de la recaudación del impuesto: una cosa es la incidencia efectiva y otra la recaudación, que de nuevo se concentra donde lo hacen los domicilios fiscales de las empresas. Pero sobre todo, hay que tener muy en cuenta las consecuencias en el terreno de la gestión y el control de la evasión fiscal. Al tratarse de un impuesto multifásico, la inexistencia de fronteras fiscales y registros administrativos complica enormemente la gestión descentralizada e incrementa el riesgo de fraude en un impuesto en el que el problema es ya grave. Además, para muchos contribuyentes aumentaría notablemente sus costes de cumplimiento¹. Finalmente, el IVA es un tributo armonizado en la UE y la Comisión Europea se ha mostrado hasta el momento refractaria a cualquier tipo de propuesta de descentralización que conlleve diversidad de tipos impositivos. Su objetivo es converger progresivamente a escala europea y entiende que esa descentralización va en la dirección contraria.

Dicho lo anterior, es verdad que la posibilidad de ceder autonomía tributaria individualizada tiene el atractivo de poner en manos de los gobiernos subcentrales un instrumento con amplio potencial recaudatorio. Por ello vamos a extendernos en comentar las posibilidades teóricas y la experiencia atesorada en otros países².

(1) En el caso español, eso significaría extender el régimen de comercio intracomunitario a todas las operaciones entre CCAA.

(2) Los párrafos que siguen sintetizan lo expuesto en Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2010a).

Existen diferentes fórmulas para la aplicación de un IVA subcentral basado en el principio de destino. El más inmediato son los ajustes en frontera. Obviamente, esta alternativa es muy difícil de gestionar cuando se trata del comercio en el interior de los países. La segunda posibilidad son los acuerdos de compensación. En este caso, tanto las ventas intra; como las inter-jurisdiccionales, son tratadas igual y los compradores (importadores) registrados en otras jurisdicciones pueden presentar sus solicitudes de devolución a sus propias autoridades. Periódicamente, todas las jurisdicciones liquidan las posibles compensaciones. Aunque esta compensación global puede ser muy compleja, es factible, como lo demuestra el ejemplo de Israel y la franja de Gaza. La tercera opción es aplicar un tipo cero para las ventas a residentes en otras regiones y diferir el impuesto sobre las importaciones hasta que el contribuyente pueda deducírselo. Este es el mecanismo que se emplea en Quebec y es, de hecho, el sistema transitorio que se utiliza en las transacciones internacionales en la UE.

El IVA dual en Quebec es administrado por el gobierno provincial, pero la administración federal desempeña un papel muy importante. De hecho, para funcionar bien, el sistema requiere un IVA a escala federal, con controles conjuntos y un intercambio fluido de información. Por ejemplo, aunque Quebec no puede supervisar las exportaciones a otras provincias a tipo cero, el control federal permite verificar si ha existido elusión del impuesto quebequés.

El desafío en el plano de la gestión que supone la introducción de un IVA subcentral en destino ha tenido su reflejo en la literatura especializada. Por un lado, tenemos el IVA compensatorio (CVAT), propuesto en primera instancia por Varsano (1995, 2000) para Brasil. El CVAT combina el tipo cero para las ventas interregionales, pero mantiene la cadena del IVA, cargando para ello un IVA compensatorio sobre todas las ventas transfronterizas. Este IVA compensatorio es plenamente deducible para el importador, de forma que ninguna región recaudaría ingresos netos del impuesto sobre las ventas interregionales a comerciantes registrados. Además, para simplificar la administración, el CVAT se pagaría al gobierno federal y, por tanto, el importador podría deducirlo del propio IVA federal repercutido. Una ventaja significativa del CVAT es que requiere un nivel relativamente bajo de capacidad administrativa. No obstante, presenta la desventaja del tratamiento asimétrico que se les dan a los compradores residentes dentro y fuera de cada región.

Una segunda alternativa es el denominado VIVAT (*“viable integrated VAT”*), inicialmente propuesto por Keen y Smith (1996). El VIVAT consiste en cobrar un IVA a un tipo impositivo único en todas las transacciones entre todos los comerciantes registrados de todas las jurisdicciones; y un impuesto sobre ventas minoristas a los consumidores finales y comerciantes no registrados al tipo impositivo fijado en la jurisdicción donde se ubica el vendedor. El problema principal de esta solución es que trata de forma asimétrica a consumidores finales y comerciantes registrados.

En definitiva, hoy existen tres opciones teóricamente viables para aplicar un IVA subcentral basado en el principio de destino: el IVA dual que está funcionando en Quebec y el CVAT y el VIVAT, que todavía no han sido probadas en el mundo real. Las tres soluciones tienen ventajas y desventajas, por lo que ninguna de ellas es inherentemente superior a las demás en todos los casos.

Existiría una cuarta opción para la descentralización el IVA, que no supone ceder autonomía tributaria individualizada a cada Comunidad Autónoma, con lo que ello implica en términos de aceptación potencial por la Comisión Europea y de simplicidad en la gestión. Nos referimos al llamado “IVA colegiado”. Esto es, la posibilidad de que el conjunto de CCAA decida colectivamente modificar los tipos de gravamen. Se sustituirían así las participaciones territorializadas actuales en el IVA (y en los impuestos especiales), por una masa global de recursos sobre la que las autonomías decidirían. Esta solución permitiría que las CCAA, como nivel de gobierno, tuviesen una salida colectiva a la posible insuficiencia financiera y se aliviase el problema de la denominada “restricción presupuestaria blanda”³. Sin embargo, la aplicación de este modelo también presenta desventajas, como la existencia de costes de transacción a la hora de negociar los cambios en los tipos, que deben ser tenidas en cuenta en su justa medida.

Las buenas elecciones

Los tributos más atractivos para su descentralización pueden agruparse en

(3) La restricción presupuestaria blanda supone que los gobiernos centrales proporcionan recursos a las haciendas subcentrales cuando estas son incapaces de financiar los servicios públicos de su competencia. Esto puede generar un incentivo a limitar su esfuerzo fiscal o a gastar sin responsabilidad.

tres vectores. En el primero aparecerían los impuestos sobre la propiedad inmueble y contribuciones especiales⁴, impuesto sobre actividades económicas, impuestos sobre vehículos e impuestos sobre la construcción. Todos ellos suelen estar en manos de los gobiernos locales, porque su ámbito de referencia puede ser muy reducido (municipal). España no se escapa de esta tendencia internacional.

Un segundo grupo de impuestos estaría constituido por los impuestos especiales sobre alcohol, electricidad, hidrocarburos y los impuestos monofásicos sobre ventas. Varias anotaciones son precisas a este respecto. Por un lado, la descentralización de los impuestos sobre consumos específicos debería concretarse en tributos sobre las ventas minoristas para evitar el mismo efecto sede que afecta al IVA. Si gravamos en la fase de fabricación y ésta se halla concentrada en el espacio, la exportación fiscal sería sustancial y la incidencia efectiva y la recaudación no tendrían nada que ver.

Finalmente aparecen el IRPF y los impuestos sobre nóminas⁵, los impuestos sobre transferencia de la propiedad⁶, los impuestos verdes o ecológicos y sobre el transporte y telecomunicaciones. Por su parte, no todos los impuestos ecológicos son igualmente descentralizables: no tiene sentido hacerlo en el caso de tributos sobre emisión de CO₂, pero en cambio sí los que gravan la generación de residuos sólidos. Y lo mismo ocurre para el transporte y las telecomunicaciones: los impuestos descentralizados podrían gravar desplazamientos de corto recorrido (dentro de cada jurisdicción) o instalaciones de telecomunicaciones.

(4) La aplicación de contribuciones especiales mejora la cobertura y nivel de calidad de las prestaciones y servicios públicos a nivel subcentral, especialmente para la administración local.

(5) Si bien uno de los principios básicos de la descentralización fiscal es que la administración a la que le corresponde recibir la recaudación del impuesto es la de residencia del contribuyente, por ser la que provee la mayor parte de los servicios que recibe, lo anterior es compatible con que los impuestos sobre las nóminas puedan ser una fuente tributaria en las jurisdicciones donde se desarrolla la actividad económica.

(6) A diferencia del IRPF, la recaudación a través de los impuestos sobre la propiedad resulta mucho menor, pero al tratarse de una imposición sobre elementos reales, garantiza la obtención de una renta cierta a los gobiernos subcentrales.

La zona de indecisión

En este caso nos referimos a un conjunto heterogéneo de figuras, en general con una capacidad recaudatoria menor, en las que la simultaneidad de ventajas e inconvenientes de su descentralización no permiten un juicio general y obligan a analizar cada caso en detalle. En este bloque aparecen, entre otros: Impuestos sobre publicidad, sobre espectáculos, sobre actividades financieras, sobre el juego, sobre hoteles, sobre seguros, sobre los sellos, sobre recursos naturales y sobre patrimonio y herencias. Los dos últimos merecen más atención por su potencial recaudatorio a escala regional.

Los impuestos sobre recursos naturales pueden generar asimetrías recaudatorias muy importantes en función del recurso que se trate y de su distribución en el espacio. El caso del petróleo en la provincia canadiense de Alberta es un ejemplo de cómo los impuestos sobre recursos naturales pueden dar lugar a un problema para la posterior aplicación de políticas de nivelación interterritorial⁷.

Respecto al impuesto sobre patrimonio y al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), su descentralización sin control puede derivar en su reducción y, en el extremo, su desaparición. Eso es lo que muestran las experiencias en el ISD de Canadá y Australia (Banting, 1991). El hecho de que se trate de contribuciones de importe elevado y no recurrente (sucesiones) o elevado para los contribuyentes más ricos (patrimonio) incentiva que alguna jurisdicción rebaje las exigencias tributarias para atraer bases imponibles. Pero si en este juego no cooperativo entran el resto de los gobiernos subcentrales, se iniciaría una carrera a la baja sin límite. Además, ni siquiera hace falta que exista movilidad real de sujetos pasivos. El temor a que se produzca o la presión para que se iguale el trato fiscal pueden ser suficientes⁸. En el Anexo I hacemos un análisis comparado y pormenorizado de la situación de la tributación patrimonial a escala internacional.

(7) En esencia, la recaudación es tan cuantiosa que el sistema de nivelación no puede tomar como referencia los recursos per cápita que obtiene la provincia y Alberta acaba en una posición significativamente mejor que el resto de las provincias con una presión fiscal igual o inferior. De hecho, la propia administración provincial ha llegado a distribuir cheques entre los contribuyentes a cargo del superávit presupuestario. Véase al respecto Lago Peñas (2001).

(8) El análisis de Brülhart y Parchet (2014) para Suiza muestra que efectivamente la carrera a la baja se produce sin que exista evidencia empírica clara de movilidad.

3. LA EXPERIENCIA COMPARADA EN DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA: LO QUE SE HACE (Y LO QUE NO) EN EL MUNDO

3.1. LOS PAÍSES FEDERALES DE REFERENCIA: ESTADOS UNIDOS, CANADÁ, ALEMANIA, SUIZA Y AUSTRALIA

Los cinco países de referencia que vamos a utilizar en esta sección cuentan con una larga experiencia como federaciones y han ensayado fórmulas de descentralización fiscal muy diversas y cambiantes en el tiempo: EEUU, Canadá, Alemania, Suiza y Australia pertenecen a tres continentes y tradiciones tributarias distintas, aunque todos ellos muestran un nivel de desarrollo socio económico claramente por encima del español (tabla 1)⁹.

En correspondencia con lo discutido en el capítulo anterior, existen dos preguntas fundamentales a la hora de asignar verticalmente las fuentes de ingresos tributarios (Martínez-Vázquez, 2006 y 2013), a saber:

(9) Con datos para 2012 de PIB per cápita expresados en términos de paridad del poder de compra, los cinco países se sitúan en el TOP-12 de la OCDE, mientras que España aparece en el 21º puesto. Utilizando el indicador de desarrollo humano de Naciones Unidas, los cinco países se sitúan en el TOP-8 y España en el 24º lugar. Finalmente, en la clasificación según el índice Gini de desigualdad para 2012, solo EEUU se sitúa por debajo de España. Hemos dejado fuera de esta lista de países a otros dos Estados federales de la OCDE y la UE como son Bélgica y Austria, porque su grado de descentralización tributaria en el escalón regional es muy bajo. En el caso de Bélgica, solo el 5,3% de los ingresos tributarios eran en mayor o menor grado responsabilidad de sus regiones, cifra que cae a 1,6% en los länder austríacos. Por comparación, España alcanza el 23,1%, Canadá el 39,7%, Suiza el 24,2%, Alemania el 21,3%, Estados Unidos el 20,9% y Australia el 15,3%. Las cifras son para 2011 y proceden de Blöchliger y Nettley (2015). En todo caso, en una sección posterior nos referimos brevemente a ambos países.

Tabla 1:
Niveles de gobierno y grado de descentralización fiscal en los países federales de referencia

	EE.UU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia
Niveles de Gobierno	Gobierno Federal, 50 estados y más de 87.400 administraciones locales	Gobierno Federal, 10 regiones y 4.700 administraciones locales	Gobierno Federal, 16 estados y más de 16.000 administraciones locales	Gobierno Federal, 26 gobiernos cantonales y más de 2.800 administraciones locales	Gobierno Federal, 6 estados, 2 territorios y más de 1.200 administraciones locales
Descentralización de ingresos	Sistemas impositivos independientes	Sistemas impositivos independientes	"Tax sharing"	"Tax sharing". Sistemas impositivos independientes	Sistemas impositivos independientes, pero débil a escala estatal
Descentralización del gasto	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
Transferencias interjurisdiccionales	Bajas	Altas	Altas	Bajas	Altas
Grado de nivelación	Escaso	Alto	Alto	Moderado	Muy alto
Corresponsabilidad fiscal	Alta	Alta	Baja	Alta	Baja

Fuente: Cantarero (2004) y elaboración propia.

- i) qué nivel de gobierno tiene capacidad normativa;
- ii) qué administración detenta la responsabilidad sobre la gestión tributaria.

En función de la respuesta a ambas cuestiones, las soluciones a aplicar son diversas. En particular, es posible distinguir tres familias de modelos de descentralización tributaria (Lago Peñas y Martínez-Vázquez, 2010a).

En primer lugar estarían los modelos de autonomía fiscal, donde existe una amplia libertad en legislación y gestión (EE.UU y Canadá). En este caso la hacienda central o federal y las subcentrales suelen compartir objetos imposables, no existiendo, de entrada, bases imposables armonizadas. Gracias a este enfoque se cuenta con una gran autonomía y autogobierno, a la par que se garantiza una mayor corresponsabilidad fiscal, fomentando la comparación de resultados y de medidas fiscales. Sin embargo, también presenta importantes limitaciones. Por ejemplo, impulsa las externalidades horizontales negativas¹⁰, provocadas por las compras transfronterizas y la competencia fiscal nociva, además de complicar el control del fraude y el cumplimiento tributario (Lago Peñas, 2009).

En segundo lugar se encuentran los modelos de compartición de rendimientos (Alemania y Australia), donde las notas características son una baja autonomía fiscal y un papel preponderante de las transferencias. A diferencia de la familia de modelos anterior, se posibilita una mejora en la gestión tributaria¹¹, pero se reduce potencialmente la responsabilidad tributaria y la rendición de cuentas.

Finalmente, se encuentran los modelos de recargos que caracterizan a Dinamarca, Noruega y Suecia, volcados en el nivel local de gobierno, y que también usa Suiza a escala municipal. La solución pasa en este caso por el establecimiento de recargos en los impuestos de la hacienda federal, con una administración fuertemente centralizada. Un mecanismo que se concentra en el IRPF y que posibilita compartir el poder tributario sin costes de gestión adicionales ni los problemas que se derivan de la falta de armonización del impuesto, ya que los elementos básicos que lo conforman (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, etc.) son establecidos por la administración central. Las administraciones subcentrales solo tienen que fijar de forma autónoma un recargo y la administración central gestiona y recauda el tributo, transfiriendo a las administraciones territoriales el rendimiento de sus respectivos recargos.

Este modelo deviene en un sistema impositivo más homogéneo a nivel nacional, frente a la alternativa de dar una mayor discrecionalidad fiscal a

(10) Entre otros efectos, puede provocar la movilidad de las bases imposables ante importantes diferencias fiscales.

(11) Aunque esta posibilidad se arruina si, como en Alemania, se descentraliza la gestión sin coordinación.

las haciendas subcentrales. Su sencillez administrativa permite recomendarlo a aquellos países que tengan recursos limitados para crear estructuras fiscales descentralizadas, aprovechándose de toda la infraestructura de la hacienda central.

A continuación, se analiza en detalle cada uno de los cinco países federales seleccionados.

Estados Unidos

Desde 1789 existe un modelo fiscal federal en EEUU en el que participan la administración federal, 50 estados y 87.453 entidades locales. La Constitución de los EEUU no asigna fuentes tributarias específicas a los diferentes niveles de gobierno, lo que supone que tanto el nivel federal como el estatal pueden aplicar cualquier tipo de tributo que no esté prohibido por la Constitución y/o las leyes federales (Khraiche y Flaherty, 2006). Lo habitual es que cada estado disponga de su propio sistema tributario. Unos estados que, por tener capacidad normativa sobre las entidades locales, también pueden diseñar, o cuanto menos condicionar, su sistema fiscal. Por su parte, los gobiernos municipales poseen, en general, una capacidad fiscal muy limitada¹².

El sistema fiscal en EEUU se basa en la existencia de múltiples niveles de administración tributaria, de forma que cada escalón de gobierno, en función de su capacidad normativa, diseña, ingresa y gestiona sus propios impuestos; aunque en la práctica en la mayor parte de los tributos la base imponible es muy similar, tras una cierta convergencia impulsada por la administración federal (Martínez-Vázquez, 2006). EEUU aparece así como un caso extremo de descentralización del poder tributario (Tabla 2).

En EEUU no existe un impuesto general sobre el consumo a escala nacional. La mayor parte de los estados aplican un IRPF¹³ y un IS¹⁴ y, en menor

(12) En EEUU los impuestos se pagan a nivel local, estatal y federal, aunque esto no sucede en todos los estados. Así, en Alaska, Dakota del Sur, Florida, Nevada, Texas, Washington y Wyoming no se aplican impuestos locales.

(13) Al pagar los impuestos federales los contribuyentes se pueden deducir de su impuesto sobre la renta las cantidades satisfechas al Estado y a los gobiernos locales.

(14) El beneficio empresarial en EEUU se grava a nivel federal y estatal, aunque en algunos municipios se contemplan impuestos de esta naturaleza. El tipo impositivo federal es del 35%. La variabilidad impositiva a nivel estatal y municipal es muy amplia.

Tabla 2: Federalismo fiscal en los EEUU

Nivel de gobierno	Capacidad fiscal	Limitaciones
Federación	Puede establecer tasas, impuestos, aranceles y otros instrumentos fiscales para regular el comercio exterior	No puede establecer ningún tributo sobre los artículos exportados por ningún estado
Estados	No existe en la Constitución de los Estados Unidos un catálogo de tributos estatales reservados	No pueden establecer impuestos sobre las importaciones y exportaciones No pueden gravar el comercio internacional o interestatal
Municipios	Las competencias financiero-fiscales de las entidades locales son determinadas por los estados	Las que fija la constitución estatal

Fuente: Khraiche y Flaherty (2006) y elaboración propia.

medida, un impuesto sobre las ventas al por menor. Además, el gobierno federal comparte bases imponibles con el resto de administraciones, y cuenta con el impuesto sobre las nóminas para financiar la seguridad social. El IS es, en general, secundario para los estados. Además, en los últimos años se ha producido una reducción de los tipos del impuesto y de las bases imponibles, con el objeto de incentivar a las empresas a radicarse en ciertos estados; clara evidencia de competencia fiscal. Paralelamente y debido al aumento de las operaciones supraestatales, la administración tributaria federal viene supervisando la mayor parte de estas actividades.

Finalmente, el impuesto sobre las ventas permite que los estados tengan autonomía para fijar los tipos impositivos y las bases imponibles, siendo de aplicación en la mayor parte de ellos.

Las disparidades en las capacidades tributarias en EEUU son importantes y no existe un mecanismo explícito (transferencias de nivelación) destinado a corregir estas disparidades (Lago Peñas y Fernández Leiceaga, 2014). La competencia fiscal entre los estados se encuentra a la orden del día, con problemas prácticos significativos.

El marco fiscal local diseñado depende, sobre todo, del número de habitantes. De esta forma, la administración estatal proporciona a cada municipio una carta ("*charter*") donde queda establecida su estructura de

gobierno y su capacidad financiera-fiscal. La mayor parte de la tributación local gravita sobre la propiedad, con una escasa presencia del resto de fuentes tributarias, salvo las tasas.

La tabla 3 recoge la participación en el sistema de impuestos por administración tributaria para 2012. La administración federal muestra un peso dominante en los impuestos sobre la renta y sociedades y ganancias del capital¹⁵ (80,5%), la administración estatal/regional en impuestos sobre bienes y servicios¹⁶ (64,9%) y la local en impuestos sobre la propiedad¹⁷ (93,3%). Finalmente, a la Seguridad Social, gestionada por el gobierno federal, le corresponde el 100% de los ingresos procedentes de las contribuciones sociales¹⁸.

En definitiva, se constata una participación importante de los gobiernos subcentrales en la distribución total (la administración estatal/regional y la local suponen conjuntamente el 35,8% de todos los ingresos de 2012) y, al mismo tiempo, cierta especialización tributaria por tipo de administración. Sin duda, el modelo estadounidense es el más avanzado en cuanto a autonomía y rendición de cuentas.

-
- (15) Se incluye al IRPF y al IS, además de las ganancias de capital. Por lo tanto, se incluye la recaudación obtenida por todos los impuestos sobre la renta, sobre la propiedad si se trata de un ingreso estimado y los pagos obligatorios a la seguridad social que no supongan un derecho a prestaciones sociales (OCDE, 2014).
 - (16) La OCDE integra dentro de este grupo a todos los impuestos y derechos sobre la producción, extracción, venta, transmisión, alquiler y entrega de bienes, así como la prestación de servicios y aquéllos aplicados sobre el uso de bienes y al permiso para usar bienes o realizar actividades. Se incluyen, por lo tanto: impuestos acumulativos multifásicos, impuestos generales sobre las ventas, impuestos sobre el valor agregado, impuestos selectivos, impuestos a las importaciones y exportaciones de bienes, impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso a utilizar bienes o prestar actividades y los impuestos que gravan la extracción, procesamiento o la producción de determinados minerales (OCDE, 2014).
 - (17) En este bloque de impuestos la OCDE incorpora aquellos sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad, bien de forma habitual o puntual. Por lo tanto encajan dentro de este apartado los impuestos sobre la propiedad inmueble y la riqueza neta, sobre el cambio de titularidad en la propiedad por transmisión intervivos y mortis causa, además de las transacciones financieras y de capital (OCDE, 2014).
 - (18) Dentro de este apartado se incluye aquellos pagos obligatorios realizados por los empleados, empleadores y trabajadores por cuenta propia, que posibilitan la obtención de un derecho futuro a percibir una prestación social (OCDE, 2014).

Canadá

Canadá es un estado federal asimétrico y cooperativo, organizado en tres niveles. Existen 10 provincias¹⁹, con un tratamiento asimétrico en materia fiscal para Quebec, y 3 territorios²⁰, además de 4.700 municipios. Su marco constitucional es de 1867, aunque reformado en 1982.

Tanto las provincias como el nivel federal cuentan con administración tributaria y con impuestos propios y separados, lo que da lugar a un alto grado de autonomía tributaria, a la cohabitación en algunas bases imponibles y, en definitiva, a un sistema fiscal estrechamente interrelacionado.

Concretando lo anterior, la Constitución de Canadá posibilita la libre concurrencia en las fuentes tributarias de los diferentes niveles de gobierno (Cantarero, 2004). Esto se produce especialmente en la imposición sobre la renta y la propiedad. Para gestionar esta realidad se establecen acuerdos fiscales (*"Tax Collection Agreements"*) de carácter voluntario entre la federación y las provincias, en los que se incluyen una serie de figuras impositivas; siendo de vigencia quinquenal en el caso del IRPF provincial²¹ y el IS²². Los acuerdos se basan en la denominada "fórmula base", que obliga a utilizar la misma base imponible que el impuesto federal y permite que las provincias decidan sobre los tramos de la tarifa, tipos, deducciones y recargos sobre la cuota provincial y/o la fórmula base.

Existen acuerdos en materia de impuestos directos excepto en Quebec, Alberta y Ontario (USAID, 2004). Esto posibilita cierta homogeneidad en la estructura de los impuestos y la definición de bases, al tiempo que respeta la autonomía tributaria. Las provincias adheridas al sistema pueden aplicar recargos sobre la cuota y sobre la base en el IRPF y en el IS. Además, existe una intensa colaboración en materia de gestión tributaria entre la administración estatal y la provincial, de forma que la recaudación conjunta de impuestos es habitual.

(19) Terranova, Isla del Príncipe Eduardo, Nueva Escocia. Nueva Brunswick, Quebec, Ontario, Manitoba, Saskatchewan, Alberta y Columbia Británica.

(20) Territorios del Noroeste, Yukón y Nunavut.

(21) En Quebec no se aplica, ya que tiene un impuesto propio.

(22) No se aplica en Quebec, Alberta y Ontario, que cuentan con su propio impuesto.

Tabla 3: Distribución de ingresos tributarios por niveles de administración (2012)

	EEUU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia	España
<i>Administración federal</i>						
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	80,5%	61,8%	40,7%	29,1%	100,0%	49,6%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	23,1%	0,0%	0,0%	-	2,6%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	-	0,0%	-	-	3,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	3,0%	0,0%	2,8%	19,2%	0,0%	1,2%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	16,7%	34,5%	67,0%	90,5%	82,2%	27,5%
Otros impuestos ⁶	-	0,0%	0,0%	-	-	28,3%
Total recaudación de impuestos	41,9%	41,2%	31,6%	35,3%	81,3%	23,5%
<i>Administración estatal/regional</i>						
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	17,7%	38,2%	38,0%	42,5%	0,0%	43,8%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	17,1%	0,0%	0,0%	-	0,0%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	-	100%	-	0,0%	97,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	3,7%	13,1%	47,9%	49,2%	61,0%	38,7%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	64,9%	64,7%	31,3%	8,5%	17,8%	59,7%
Otros impuestos ⁶	-	0,0%	0,0%	-	-	21,3%
Total recaudación de impuestos	20,6%	40,0%	21,7%	24,5%	15,3%	31,8%
<i>Administración local</i>						
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	1,9%	0,0%	21,3%	28,4%	0,0%	6,6%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-	0,0%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	-	0,0%	-	-	0,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	93,3%	86,9%	49,2%	31,6%	39,0%	60,1%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	18,4%	0,8%	1,7%	1,0%	0,0%	12,9%

Tabla 3: Distribución de ingresos tributarios por niveles de administración (2012) (continuación)

Administración local	EEUU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia	España
Otros impuestos ⁶	–	100%	100%	–	–	50,4%
Total recaudación de impuestos	15,2%	9,5%	8,2%	15,3%	3,4%	9,7%
<i>Seguridad Social</i>	EEUU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia	España
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	100%	59,8%	100%	100%	–	97,4%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	–	0,0%	–	–	0,0%	–
Impuestos sobre la propiedad ⁴	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Otros impuestos ⁶	–	0,0%	0,0%	–	–	0,0%
Total recaudación de impuestos	22,3%	9,3%	38,4%	24,9%	0,0%	35,0%
<i>Total</i>	EEUU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia	España
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	100%	100%	100%	100%	–	100%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	–	100%	–	–	100%	–
Impuestos sobre la propiedad ⁴	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Otros impuestos ⁶	–	100%	100%	–	–	100%
Total recaudación de impuestos	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Notas:

- (1) Engloba a los impuestos aplicados sobre la renta de las personas físicas y a las sociedades, así como aquellos aplicados a las ganancias de capital.
- (2) Comprende todos los pagos obligatorios que posibilitan un derecho a recibir una prestación social futura.
- (3) Recoge aquellos impuestos satisfechos por los empleadores, los empleados o los trabajadores por cuenta propia, en base a la nómina o cuantía fija, que no dan un derecho a prestaciones sociales.
- (4) Engloba aquellos impuestos de naturaleza periódica o accidental, sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad.
- (5) Comprende a todos los impuestos y derechos sobre la producción, extracción, venta, transmisión, arrendamiento y entrega de bienes, además de la prestación de servicios, los aplicados al uso de bienes y al permiso para usar bienes o realizar cierto tipo de actividades.
- (6) Recoge aquellos impuestos que figuran en una o varias bases diferentes de las categorías (1), (3), (4) y (5) o en bases que no puedan considerarse las mismas que las que figuran en esas categorías.

Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE (2014), <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>

Para el gobierno federal, las principales fuentes de recaudación son el IRPF y el IS, las aportaciones a la Seguridad Social y el impuesto general sobre las ventas. El gobierno provincial también grava la mayoría de estos hechos impositivos²³, además de contar con el impuesto sobre la explotación de los recursos minerales y energéticos, el impuesto sobre la propiedad, impuestos sobre las nóminas e impuestos especiales sobre la producción y ciertos consumos específicos como el alcohol, tabaco e hidrocarburos.

Por su parte, las capacidades de la administración local varían en función de la Constitución provincial, lo que provoca la existencia de un algo grado de heterogeneidad. La mayor parte de la imposición gravita sobre los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria y determinadas operaciones de consumo.

En el área de la imposición indirecta, Canadá ha probado diversas fórmulas. Además del IVA a nivel federal, en la provincia de Alberta no hay impuestos generales sobre las ventas, pero en otras se exigen impuestos minoristas. En Quebec existe un IVA propio que gestiona directamente, y otras provincias comparten el IVA con la federación, con posibilidad de determinar el tipo a aplicar.

Finalmente, reseñar que la capacidad fiscal varía notablemente entre las diferentes provincias, lo que motiva la existencia de transferencias de nivelación sustanciales.

De nuevo, la tabla 3 permite una aproximación a la distribución por niveles de administración tributaria para 2012. Las provincias canadienses recaudan el 40% de todos los ingresos, una cifra similar a la que obtiene la administración federal (41,2%). Por tipos de impuestos, la administración central es responsable del 61,8% de todos los impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital, el 23,1% de los ingresos procedentes de las contribuciones a la seguridad social y el 34,5% de los impuestos sobre los bienes y servicios. Por su parte, las provincias concentran sus ingresos en los

-
- (23) El impuesto federal societario en Canadá aplica un tipo del 15%, mientras que el tipo aplicado por las provincias varía notablemente. La combinación de ambos tipos supone un pago entre el 25-30% de impuestos por esta vía.
- (24) Bajo la categoría la OCDE (2014) incluye aquellos impuestos pagados por los empleados, empleados y los trabajadores por cuenta propia. Estos impuestos se calculan bien como porcentaje respecto al ingreso percibido, bien como una cuantía fija por persona. En ambos casos, este tipo de impuestos no genera un derecho a recibir prestaciones sociales.

impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo²⁴ (100%), los impuestos sobre los bienes y servicios (64,7%) y en los impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital (38,2%). La distribución de ingresos de la administración local en Canadá pivota claramente sobre los impuestos sobre la propiedad (86,9%).

Alemania

Alemania cuenta con tres niveles de gobierno: el federal ("*Bund*"), 16 gobiernos regionales ("*länder*") y 16.300 entidades a nivel local ("*Städte und Gemeinden*").

Alemania es el mejor ejemplo de federalismo cooperativo. La asignación de competencias en materia de ingreso y gasto está fijada por la Constitución Federal, aunque una parte fundamental de las decisiones tributarias son tomadas conjuntamente entre el gobierno federal y los "*länder*" (Fuest, 2006)²⁵. En consecuencia, los "*länder*"²⁶ tienen una muy escasa autonomía tributaria: la mayor parte de sus recursos procede de participaciones territorializadas y transferencias, que dan cobijo a los mecanismos de nivelación (Fuest, 2006). Unos mecanismos que, dicho sea de paso, han sufrido modificaciones de calado en la década pasada. Sobre todo, a partir de la aplicación del nuevo acuerdo sobre nivelación fiscal entre los "*länder*" y el gobierno federal en 2005, provocado por la reunificación alemana²⁷.

Los "*länder*" son responsables de la gestión recaudatoria de la mayor parte de los impuestos, lo que convierte a Alemania en un caso inverso al más habitual: máxima descentralización en recaudación y mínima autonomía fiscal (Fuest, 2006). Este resultado se contrapone con la gestión del gasto, ya que son las administraciones intermedias las que desempeñan la mayor parte de las principales competencias, entre otras, las educativas y sanitarias.

(25) A través del "*Bundesrat*" se puede influir en la política tributaria colectivamente, pero no de forma individual.

(26) Los "*länder*" carecen de autonomía fiscal para modificar los impuestos. Las haciendas regionales carecen casi por completo de mecanismos de coordinación horizontal y vertical (Onrubia, 2015).

(27) A pesar del proceso de convergencia interregional desarrollado en Alemania desde la reunificación, las diferencias económicas entre habitantes son muy grandes (Lago Peñas y Fernández Leiceaga, 2014). Como es evidente, esto afecta notablemente a la capacidad recaudatoria de las diferentes regiones.

En aquellos casos en los que se trata de recaudación compartida, la normativa aprobada por el Parlamento Federal (*"Bundestag"*) debe ser ratificada por el Consejo Federal de representación de las regiones (*"Bundesrat"*). Además, el gobierno federal puede legislar en materia fiscal en aquellos tributos de aplicación regional o local.

Los ingresos procedentes de otros impuestos sobre el consumo, como los que gravan hidrocarburos, tabaco y vino, seguros y energía, son íntegramente para la administración central. Por su parte, los *"länder"* ingresan en exclusiva el importe procedente de los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica, el juego, loterías, sucesiones y transmisiones de bienes inmuebles.

Finalmente, los impuestos que reciben los municipios se centran en impuestos específicos sobre el consumo, en bienes de lujo y el impuesto de la tierra; en todos los casos, con una importancia cuantitativa muy reducida.

A escala regional, el 80% de la recaudación se deriva de figuras impositivas compartidas con la administración federal, que se reparten en función del principio de recaudación territorializada ajustada; salvo el IVA, que actúa como mecanismo de nivelación de las diferencias en las capacidades fiscales. En el IRPF se viene estableciendo un reparto aproximado del 42,5%, 42,5% y 15%, para el gobierno estatal, federal y local, respectivamente. El IS se divide, casi a partes iguales, entre la administración central y la regional, ya que en este impuesto no participa la administración local (Hierro et al, 2010). Por su parte el IVA se distribuye a partes iguales entre el gobierno estatal y regional. Finalmente, el impuesto sobre los negocios locales supone un 5% para el gobierno federal, un 15% para el Estado y un 80% para los gobiernos locales.

La tabla 3 resume la distribución de ingresos tributarios por niveles en 2012. El 31,6% de todos los tributos (incluyendo las cotizaciones a la seguridad social) corresponden al nivel central, mientras que los *"länder"* perciben el 21,7%. La administración local el 8,2%. La Seguridad Social alemana acapara el 38,4% de todos los ingresos, al recaudar la totalidad de las cuotas de afiliación por este concepto. Por figuras impositivas, la administración federal obtiene el 40,7% de los ingresos del IRPF y del IS, los *"länder"* perciben un ingreso por este concepto del 38,0% y la administración local del 21,3%, al ser un tributo compartido.

En cuanto a los impuestos sobre los bienes y servicios, la mayor parte (67,0%) se queda en el nivel federal, los *"länder"* tienen el 31,3% de los

ingresos y marginalmente (1,7%) las entidades locales. Finalmente al nivel local se le atribuye el 49,4% de los ingresos por los impuestos sobre la propiedad; un porcentaje muy similar al que ingresan los “länder” (47,9%).

Suiza

Suiza se organiza como un estado federal compuesto por 26 cantones y 2.991 administraciones locales. Al igual que Canadá, se ha dotado de un esquema tributario basado en múltiples niveles de administración tributaria. Sin embargo, a diferencia del modelo canadiense, que ha optado por una amplia casuística de colaboraciones entre sus provincias y la administración central, en Suiza existe competencia fiscal entre las diferentes administraciones (Martínez-Vázquez, 2006 y 2013).

En materia tributaria, Suiza es una de las federaciones más descentralizadas. La soberanía fiscal se encuentra sobre todo en los cantones y, de forma subsidiaria, en la federación. En la práctica, ha optado por una mayor descentralización fiscal en materia de imposición directa que Canadá y EEUU (Feld, 2007), donde los gobiernos a escala regional dependen en gran medida de la imposición indirecta. Por su parte, las entidades locales utilizan recargos sobre los impuestos cantonales.

En negativo y como era previsible, existen problemas de coordinación, armonización y competencia impositiva, tanto horizontal, entre gobiernos cantonales y locales, como vertical, entre los tres niveles de gobierno que comparten bases imponibles. El resultado es un sistema impositivo complejo y poco transparente, con diferencias significativas entre las regiones en tipos impositivos. Pero también en las bases imponibles. En las últimas dos décadas se ha tratado de armonizar la fiscalidad, mitigando los problemas de doble imposición. En particular, se han tratado de coordinar el sistema tributario helvético con el de la UE en materia de impuestos indirectos por imitación geográfica, dada su proximidad territorial con los países comunitarios. Con todo, persisten diferencias territoriales sustanciales que condicionan la capacidad presupuestaria de los cantones.

La distribución de las fuentes impositivas en Suiza reserva a la Federación los derechos de aduanas, el IVA y los impuestos especiales. Son compartidos entre la federación y los cantones, en diferente grado, el IRPF y el Im-

puesto sobre el patrimonio²⁸ y el impuesto sobre el beneficio y capital de las sociedades²⁹. Los cantones gravan los hechos imponible relacionados con la renta y la riqueza, quedando en manos federales los que gravitan sobre consumos específicos y transmisiones patrimoniales. En términos de capacidad tributaria, y teniendo en cuenta las principales figuras impositivas, alrededor del 60% es para el nivel central, el 25% para los cantones y el 15% para la administración local.

También se producen fuertes diferencias entre cantones y entidades locales, que pueden generar incentivos para migrar a jurisdicciones con cargas tributarias más reducidas. Por ejemplo, en Zúrich, un contribuyente soltero con una renta de un millón de francos suizos, pagaría un impuesto sobre la renta del cantón y uno local del 25,1%, mientras que en el cantón vecino de Schwyz, solo pagaría un impuesto del 7,9% (Feld, 2007). Así, el tipo impositivo conjunto en Suiza sobre el IRPF oscilaría entre el 43% y 23%, en función del cantón de residencia del sujeto pasivo.

De acuerdo con los datos de la tabla 3, al gobierno federal suizo le corresponde, en 2012, el 35,3% de todos los recursos tributarios, mientras que los ingresos fiscales de los cantones suponen el 24,5% y las entidades locales el 15,3%. La seguridad social percibe el 24,9% restante. Por figuras impositivas, la mayor parte de los ingresos procedentes del IRPF y del IS son para los cantones (42,5%), frente al 29,1% del gobierno federal y el 28,4% de la administración local, lo que da idea de la importante descentralización fiscal en relación a la imposición directa. La situación contraria se da en los impuestos sobre los bienes y servicios, con una administración federal que acapara el 90,5% del total.

En lo que atañe a los impuestos sobre la propiedad, de nuevo los cantones suizos tienen un importante peso (49,2%), al igual que las administraciones locales (31,6%) y, en menor medida, la administración central (19,2%). Este resultado suele repetirse, en mayor o menor medida, en todos los países federales, de forma que la propiedad (en particular, la inmobiliaria) es una de las fuentes principales de ingresos para los gobiernos subcentrales.

(28) Así, existen impuestos federales y cantonales sobre la renta.

(29) En Suiza en materia de tributación societaria hay un impuesto federal sobre la renta, un impuesto cantonal y local sobre la renta y un impuesto cantonal y municipal sobre los activos de la empresa. Los cantones aplican diferentes tipos impositivos, lo que supone que el tipo en el impuesto de sociedades varíe entre el 12% y 22%.

Australia

El modelo federal australiano reconoce seis estados y dos territorios, contando además con 1.217 administraciones locales. En Australia rigen fuertes restricciones a la diversidad en las bases imponibles (Martínez-Vázquez, 2006). Además, el modelo australiano, al igual que el alemán, registra una baja autonomía tributaria, y un alto nivel de dependencia de impuestos compartidos y en transferencias. El sistema fiscal se basa en la separación de las fuentes tributarias. Las principales para el gobierno central son el IRPF, los impuestos al comercio exterior y a las ventas, y el IS.

La Tabla 3 refleja la distribución de ingresos tributarios en Australia por niveles de gobierno para 2012. A la administración federal se le asigna el 81,3% de todos los ingresos, mientras que los estados australianos tienen el 15,3% y las entidades locales un exiguo 3,4%. En consecuencia, y a pesar de ser un país federal, en Australia se constata una fuerte concentración de los ingresos tributarios en el escalón federal. Este resultado se debe, sobre todo, a que a la administración federal se le atribuye la totalidad del IRPF y el IS, así como el 82,2% de los impuestos sobre los bienes y servicios. Por su parte, los estados perciben casi la totalidad (97%) de los impuestos sobre las nóminas y la fuerza de trabajo³⁰. Además, la administración federal gestiona el 61% de los impuestos sobre la propiedad. A nivel local los principales ingresos proceden de los impuestos sobre la propiedad (39%), repitiéndose el patrón señalado para el resto de países federales.

Síntesis

En resumen, existen países con un sistema tributario propio muy desarrollado, como es el caso de EE.UU, Canadá y Suiza, donde las haciendas subcentrales pueden aplicar tributos de manera independiente del gobierno federal o central y puede existir concurrencia de fuentes tributarias de ambos niveles de gobierno. En segundo lugar, Australia, donde la nota dominante es la participación o coparticipación impositiva, y en donde la normativa se encuentra en buena medida centralizada y se reparte lo obtenido por los impuestos estatales entre los diferentes niveles de gobierno. Finalmente, aparece Alemania, que tiene ampliamente descentralizada la recaudación de

(30) Salvo Australia y Canadá, el resto de países federales no ha optado por la aplicación de impuestos de esta naturaleza.

los impuestos, incluso los federales, aunque está sujeta a una legislación tributaria altamente uniforme y centralizada.

A partir de lo analizado, es posible señalar algunas notas comunes:

- i) los principales impuestos en términos recaudatorios son, sobre todo, competencia de la administración central;
- ii) existen impuestos compartidos, que pertenecen a más de un nivel de gobierno, sobre todo central y regional/estatal, pero prima la competencia central;
- iii) en la administración y la gestión tributaria los gobiernos en el escalón regional mantienen un rol importante en todos los países analizados.

También se comprueba la existencia de cierto patrón en el reparto de los impuestos. El nivel local gravita en torno a los tributos sobre la propiedad. En el nivel intermedio es habitual encontrarse con los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre vehículos de tracción mecánica y, en algunos casos, determinados tributos sobre ventas minoristas. La administración federal tiende a reservarse el IVA, los Impuestos Especiales y los derechos de aduanas.

El resto de impuestos (especialmente el IRPF y el IS) se reparten sobre todo entre el nivel central o federal y el regional o estatal, aunque también puede participar la administración local. El tipo de reparto también presenta una casuística variada. Así, en Canadá se opta por aplicar una tarifa provincial sobre el impuesto federal; en Alemania, los *“länder”* tienen un sistema de participación en el impuesto federal y en EEUU y Suiza se puede deducir en el impuesto federal lo satisfecho al estado o cantón.

La tabla 4 resume la capacidad normativa de los gobiernos subcentrales, comprobándose que lo habitual es que el gobierno central la limite considerablemente.

La situación es heterogénea por países en función de su grado de descentralización. En Alemania los gobiernos estatales no gozan de capacidad normativa en materia de tipos impositivos o de bases imponibles, incluso en los impuestos que ellas gestionan (Zubiri, 2010). En Suiza se manifiesta una tendencia a homogeneizar bases en la imposición directa, especialmente en el impuesto sobre la renta personal y el impuesto de sociedades. En Canadá se posibilita a los gobiernos provinciales que la administración federal recaude sus impuestos a cambio de armonizar las bases imponibles. En

Tabla 4. Descentralización fiscal regional

	EE.UU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia
Financiación	Cada nivel de gobierno administra y recauda sus impuestos. Importante volumen de transferencias desde el gobierno federal	Se financian mediante impuestos propios y transferencias de nivelación fiscal. Hay superposición de impuestos entre el gobierno federal y el provincial en los principales tributos	Financiación a partir de la participación en los impuestos federales (IRPF, IS e IVA) y en un impuesto local (IAE). Además existen impuestos propios	La principal vía de financiación son impuestos propios, transferencias de nivelación fiscal y participación en impuestos federales	La principal vía de financiación son las transferencias de nivelación fiscal y participación en impuestos federales
Figuras tributarias propias	Ventas IRPF Beneficios sobre sociedades Consumos específicos Sucesiones y Donaciones Seguridad Social	IRPF Beneficios sobre sociedades Ventas Capital Sociedades Gasolina y Gasoil Vehículos Alcohol Carreteras Recursos naturales Especialidades fiscales en alguna provincias donde el impuesto provincial se aplica sobre el federal	Patrimonio Sucesiones Vehículos de Tracción Mecánica Cerveza Apuestas, Loterías y Casinos Protección de incendios Transmisiones Patrimoniales	IRPF Patrimonio Beneficios sobre sociedades Capital sociedades Propiedad inmobiliaria Ganancias de capital Sucesiones y Donaciones Transferencias de Propiedad inmobiliaria Vehículos de tracción mecánica Espectáculos	Salarios Bienes raíces Tabaco, alcohol y derivados del petróleo
Capacidad normativa	Autonomía normativa plena, pudiendo decidir la aplicación del impuesto	Autonomía normativa plena. Existe cierta coordinación en el IRPF, respetando la base federal	Prácticamente ninguna	En el IRPF y el IS limitaciones en la base imponible para conseguir armonización fiscal	En algunos impuestos capacidad normativa compartida con la administración central

Fuente: Zubiri (2010) y elaboración propia

la práctica, esto supone que las provincias renuncian voluntariamente a parte de su capacidad normativa. Salvo el gobierno de Quebec, el resto de provincias han aceptado este mecanismo. Una renuncia en pos de la simplificación que también se produce en EEUU, donde la descentralización de la imposición directa está muy extendida (Zubiri, 2010).

La tabla 5 resume el tratamiento fiscal de la imposición directa en los países federales objeto de estudio y la tabla 6 recoge el mismo análisis para la imposición indirecta. Finalmente, en el anexo II se sintetiza la distribución de competencias en el IRPF y en el IS en los países federales de referencia y los de la UE.

Tabla 5: Imposición directa en los países federales de referencia

	EE.UU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia
Cesión del IRPF	Cedido en algunos estados	Totalmente cedido	Cesión parcial	Totalmente cedido	No cedido
Cesión del IS	Cesión casi completa	Totalmente cedido	Cedido parcialmente	Totalmente cedido	No cedido
Cesión de Cotizaciones Sociales	No cedido	Pequeña cesión en la recaudación	No cedido	No cedido	No cedido

Fuente: Cantarero (2004) y elaboración propia

Tabla 6: Imposición indirecta en los países federales de referencia

	EE.UU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia
Cesión del IVA o similar	Cesión en la práctica totalidad de los estados	Totalmente cedido	No cedido	No cedido	No cedido
Cesión de Impuestos Especiales	Totalmente cedido	Totalmente cedido	Cesión parcial	No cedido	No cedido

Fuente: Cantarero (2004) y elaboración propia

3.2. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN OTROS PAÍSES: EL MODELO NÓRDICO, MÉXICO, BRASIL, AUSTRIA, BÉLGICA E ITALIA

El modelo nórdico

Dinamarca, Finlandia y Suecia son tres ejemplos de que la descentralización fiscal también se puede producir en países unitarios (Espasa, 2015). A diferencia de otras experiencias descentralizadoras, que han optado por dotar de mayor autonomía fiscal a la administración regional o estatal, en Suecia se ha fortalecido la capacidad tributaria de los gobiernos locales. En la última década el ingreso fiscal a escala local supuso un 35% del total recaudado en Suecia, un porcentaje similar al que se observa en Dinamarca. En Finlandia se reduce al 26%, pero se sitúa muy por encima de la proporción que se observa en otros países descentralizados.

Centrando nuestra atención en el caso sueco, la administración tributaria central gestiona todos los tributos, incluyendo los recargos locales que se establecen sobre la base del IRPF (Martínez Vázquez y Onrubia, 2007). No obstante, la gestión de los impuestos se haya fuertemente desconcentrada, a partir de una red de entidades locales autorizadas por el gobierno estatal. Como se señala en Martínez-Vázquez y Timofeev (2010) se trata de una delegación territorial de una organización dependiente del gobierno central.

México

Como ejemplo de un país nominalmente federal pero sustancialmente más centralizado que España, aparece México. Su estructura administrativa se concreta en una República formada por 31 estados y algo más de 2.400 municipios. Además, cuenta con un Distrito federal. El funcionamiento del sistema federal en México se basa en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos y en la Ley de Coordinación Fiscal. La norma favorece la separación de fuentes. Los estados no pueden gravar las mismas bases tributarias que la federación, recibiendo en contraprestación un porcentaje de los ingresos obtenidos por los impuestos federales y derechos petroleros y mineros. La consecuencia de lo anterior es un bajo nivel de descentralización fiscal. En 2011, solo el 2,5% de los ingresos tributarios estaban en manos de los estados (Tabla 7).

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales										Otros	Total	
	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos				Tipos y desgravaciones establecidas por el Gobierno Central			
	Plena	Restringida	Plena	Restringida		Establecida por el gobierno subcentral	Establecida con el consentimiento del gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)				
(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)			
Australia	18,7												
Estados	15,3	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local	3,4	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Austria	4,8												
Länder	1,6	38,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	46,6	100
Local	3,2	7,9	-	15,1	-	-	-	-	-	-	-	61,6	100
Bélgica	10,4												
Estados	5,3	100,1	-	-0,6	-	-	-	-	-	-	-	0,5	100
Local	5,0	6,9	-	92,9	-	-	-	-	-	-	-	0,3	100
Canadá	49,4												
Provincias	39,7	88,9	-	-	-	-	3,2	-	-	-	-	-	100
Local	9,7	1,9	-	96,1	-	-	-	-	-	-	-	0,6	100
Chile	6,6												
Local	6,6	-	-	16,7	24,9	-	-	58,3	-	-	-	-	100

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011 (continuación)

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales										Otros	Total	
	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos				Tipos y desgravaciones establecidas por el Gobierno Central			
	Plena	Restringida	Plena	Restringida		Establecida por el gobierno subcentral	Establecida con el consentimiento del gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)				
(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)			
República Checa	1,2												
Local	1,2	-	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Dinamarca	26,7												
Local	26,7	-	87,1	11	-	-	1,9	-	-	-	-	-	100
Estonia	13,3												
Local	13,3	0,5	-	9,8	-	-	89,7	-	-	-	-	-	100
Finlandia	23,2												
Local	23,2	-	85,1	6,3	-	-	-	-	8,6	0,1	0	0	100
Francia	13,1												
Local	13,1	44,9	14,7	3,3	0,3	0,1	-	-	14,7	20,2	1,9	100	
Alemania	29,3												
Länder	21,3	-	3,1	-	-	-	93,6	-	-	-	3,3	100	
Local	8,0	-	15,1	43,3	-	-	40,5	-	-	-	1,1	100	
Grecia	3,7												
Local	3,7	-	-	75,8	-	-	-	-	-	23,8	0,4	100	

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011 (continuación)

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales										Otros	Total	
	Como porcentaje de los ingresos fiscales totales	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos						Tipos y desgravaciones establecidas por el Gobierno Central
		Plena	Restringida	Plena	Restringida		Establecida por el gobierno subcentral	Establecida con el consentimiento del gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)			
	(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)		
Hungría	6,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,2	0,1	100
Local				84,2					15,6				
Islandia¹	26,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local				99,3								0,7	
Irlanda	3,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local												100	
Israel^{1,2}	7,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local				94,8									
Italia	15,9	-	5,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Regiones				47,1			35,4	4,8			12,8		100
Local	4,2	36		57,7							6,3		100
Japón	25,2	-	0,1	60,4	24,4						15,2		100
Local													
Corea	16,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local				85,4							13,2	1,4	100
Luxemburgo^{4,7}	4,7	4,6	-	-	-	-	-	-	-	-	1,1	1,7	100
Local				92,6									

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011 (continuación)

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales totales	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones				Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales				Otros	Total	
		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos							
		Plena	Restringida		Establecida por el gobierno subcentral	Establecida con el consentimiento del gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)				
(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)		
México	3,6											
Estados	2,5	90,1	-	9,9	-	-	-	-	-	-	-	100
Local	1,1	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Países Bajos¹	3,6											
Local	3,6	-	-	66,5	30,8	-	-	-	-	-	-	100
Nueva Zelanda	7,3											
Local	7,3	99,2	-	-	-	-	-	-	-	0,8	-	100
Noruega	12,1											
Local	12,1	-	-	-	98,5	-	-	-	-	1,5	-	100
Polonia	12,5											
Local	12,5	-	-	-	36,5	-	-	59,3	-	-	4,1	100
Portugal	6,6											
Local	6,6	-	-	-	72,9	-	-	9,8	-	17,3	0	100

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011 (continuación)

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales						Tipos y desgravaciones establecidas por el Gobierno Central	Otros	Total							
	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones					Participaciones en impuestos						
	Plena	Restringida	Plena	Restringida						Establecida por el gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)
(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)								
Eslovaquia	2,9															
Local	2,9	4,4	-	95,3	0,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Eslovenia	10,9															
Local	10,9	14,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	78,3	7,6	-	100
España	32,7															
Regiones	23,1	57,3	-	2,8	-	-	39,7	-	-	-	-	-	-	0,1	0	100
Local	9,6	28,8	-	52,4	-	-	17,9	-	-	-	-	-	-	0,9	0	100
Suecia	35,7															
Local	35,7	-	-	97,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,6	0	100
Suiza	39,4															
Estados	24,2	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local	15,2	1,5	-	98,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Turquia¹	8,8															
Local	8,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	78,3	-	21,7	-	100

Tabla 7: Autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales en 2011 (continuación)

Ingresos fiscales regionales	Como porcentaje de los ingresos fiscales regionales										Otros	Total	
	Capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre los tipos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos				Tipos y desgravaciones establecidas por el Gobierno Central			
	Plena	Restringida	Plena	Restringida		Establecida por el gobierno subcentral	Establecida con el consentimiento del gobierno subcentral	Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)				
(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)			
Reino Unido	4,8												
Local	4,8	-	-	100	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Estados Unidos	36,8												
Estados	20,9	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Local ³	15,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
Promedio no ponderado													
Gobiernos regionales ⁴	15,4												
Estados ⁵	16,6	67,5	-	1,3	4,9	-	-	17,2	0,5	-	6	2,6	100
Local	10,6	13,3	0,2	18,6	41,6	0	0	1,7	8,7	3,4	5,7	6,8	100

1) Cifras provisionales.

2) Los datos estadísticos para Israel están suministrados por y bajo la responsabilidad de las autoridades israelíes pertinentes. El uso de estos datos por la OCDE es sin perjuicio de la situación de los Altos del Golan, Jerusalén Este y los asentamientos israelíes en Cisjordania, bajo los términos del derecho internacional.

3) Los gobiernos locales en Estados Unidos tienen una amplia variedad de poderes fiscales, pero no es posible identificar la proporción de cada uno.

4) Este promedio no ponderado se aplica al reparto de ingresos regionales en los 34 países de la OCDE.

5) Este promedio no ponderado se aplica solo en los 10 países que aportan datos regionales o estatales. Esto incluye datos de Italia y España. Fuente: Blöchliger y Nettley (2015).

Tabla 8: Distribución de ingresos tributarios por niveles de administración (2012)

<i>Administración federal</i>	México¹	Austria	Bélgica	Italia
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	100,0%	97,4%	93,6%	87,6%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	14,9%	4,3%	0,0%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	0,0%	68,6%	0,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	0,0%	61,7%	12,3%	58,0%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	98,7%	98,0%	89,4%	80,8%
Otros impuestos ⁶	71,0%	64,6%	0,0%	0,0%
Total recaudación de impuestos	86,5%	66,6%	57,4%	53,1%
<i>Administración estatal/regional</i>	México¹	Austria	Bélgica	Italia
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	0,0%	2,5%	0,0%	-
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	1,0%	0,1%	-
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	100,0%	2,0%	0,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	35,8%	2,4%	49,2%	-
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	1,2%	0,9%	5,8%	-
Otros impuestos ⁶	14,6%	17,9%	100%	-
Total recaudación de impuestos	3,1%	1,6%	5,2%	-
<i>Administración local</i>	México¹	Austria	Bélgica	Italia
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	0,0%	0,0%	4,5%	12,4%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	0,0%	0,9%	0,0%	0,0%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	0,0%	29,4%	0,0%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	64,2%	35,9%	36,0%	42,0%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	0,1%	1,1%	1,5%	19,2%
Otros impuestos ⁶	14,4%	17,5%	0,0%	100%
Total recaudación de impuestos	1,2%	3,2%	4,7%	16,4%

Tabla 8: Distribución de ingresos tributarios por niveles de administración (2012) (continuación)

<i>Seguridad Social</i>	México¹	Austria	Bélgica	Italia
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	0,0%	0,0%	1,8%	0,0%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	100%	83,2%	95,6%	100%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	0,0%	0,0%	100%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	0,0%	0,0%	2,5%	0,0%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	0,0%	0,0%	3,3%	0,0%
Otros impuestos ⁶	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Total recaudación de impuestos	9,2%	28,6%	32,6%	30,4%
<i>Total</i>	México¹	Austria	Bélgica	Italia
Impuestos sobre la renta, sociedades y ganancias de capital ¹	100%	100%	100%	100%
Contribuciones a la Seguridad Social ²	100%	100%	100%	100%
Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo ³	100%	100%	100%	-
Impuestos sobre la propiedad ⁴	100%	100%	100%	100%
Impuestos sobre los bienes y servicios ⁵	100%	100%	100%	100%
Otros impuestos ⁶	100%	100%	100%	100%
Total recaudación de impuestos	100%	100%	100%	100%

Notas:

(1) Engloba a los impuestos aplicados sobre la renta de las personas físicas y a las sociedades, así como aquellos aplicados a las ganancias de capital.

(2) Comprende todos los pagos obligatorios que posibilitan un derecho a recibir una prestación social futura.

(3) Recoge aquellos impuestos satisfechos por los empleadores, los empleados o los trabajadores por cuenta propia, en base a la nómina o cuantía fija, que no otorgan un derecho a percibir prestaciones sociales.

(4) Engloba aquellos impuestos de naturaleza periódica o accidental, sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad.

(5) Comprende a todos los impuestos y derechos sobre la producción, extracción, venta, transmisión, arrendamiento y entrega de bienes, además de la prestación de servicios, los aplicados al uso de bienes y al permiso para usar bienes o realizar cierto tipo de actividades.

(6) Recoge aquellos impuestos que figuran en una o varias bases diferentes de las categorías (1), (3), (4) y (5) o en bases que no puedan considerarse las mismas que las que figuran en esas categorías.

(7) Incluye los ingresos recaudados por cada nivel de gobierno, ver http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/occd/taxation/revenue-statistics-2014_rev_stats-2014-en-fr#page301

Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE (2014), <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>

El modelo de federalismo fiscal de México debe calificarse como atípico (Cabrera, 2006). En realidad se trata de un sistema de subordinación del nivel estatal de gobierno al federal. Desde la perspectiva fiscal, el gobierno federal es el responsable de la recaudación y su posterior reparto entre los diferentes estados y municipios, administraciones públicas que en la práctica se encuentran en una clara situación de subordinación.

En 2012 (tabla 8) la participación en los ingresos tributarios totales por niveles de gobierno fue la siguiente: administración federal (86,5%), administración estatal (3,1%), administración local (1,2%) y seguridad social (9,2%). Los impuestos sobre la renta y sociedades son ingresados en su totalidad por la administración federal. Algo similar sucede con los impuestos sobre los bienes y servicios (98,7%) y, en menor medida, por otros impuestos (71,0%), lo que pone de manifiesto la fuerte concentración de los impuestos que más recaudan (directos e indirectos) en la administración federal. La administración estatal tiene atribuida la totalidad de los ingresos sobre las nóminas, un 35,8% de los impuestos sobre la propiedad y la riqueza y un 14,6% de otros impuestos.

Brasil

Brasil es un ejemplo de país federal de interés, sobre todo, por lo que ha probado y que no ha resultado bien: gestión tributaria multinivel descoordinada, competencias de gasto difusas y autonomía tributaria a escala regional en franco retroceso. Su estructura administrativa se basa en un gobierno federal, 26 provincias (estados), 1 distrito federal y cerca de 5.500 municipios. A través de la Constitución Federal se establecen las directrices básicas sobre las competencias fiscales y el reparto de los ingresos para los estados y municipios. Sin llegar al extremo de México, Brasil es también un país donde el peso de los ingresos públicos recaudados por la administración central resulta muy elevado.

A pesar de que la tipología de la administración tributaria de Brasil se basa en múltiples administraciones tributarias independientes, como sucede en EEUU, los resultados son claramente peores que en el modelo norteamericano. Este resultado se debe sobre todo, a la aplicación del IVA en varios niveles de gobierno sin la debida coordinación entre ellos (Martínez-Vázquez, 2006).

La Constitución federal es precisa en relación a las competencias y distribución de las fuentes tributarias entre los tres niveles de gobierno. Reali-

dad que se contrapone a la de las competencias de gasto, que resulta borrosa (Serra y Afonso, 2007). La hacienda federal tiene las competencias sobre los tributos del comercio exterior (impuesto sobre las importaciones e impuesto sobre las exportaciones de mercancías y servicios), el IRPF, el IS, el impuesto sobre productos industrializados, el impuesto sobre operaciones financieras, el impuesto sobre la propiedad territorial rural, el impuesto sobre las grandes fortunas e impuestos residuales y extraordinarios. Por su parte, los estados detentan la competencia sobre el impuesto sobre la circulación de mercancías y prestación de servicios de transporte y comunicación, el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre la propiedad de vehículos. La administración local tiene competencia sobre el impuesto sobre la propiedad territorial y urbana, el impuesto sobre transmisiones inter-vivos de bienes inmuebles y el Impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza.

En los últimos años se ha avanzado algo en materia de descentralización fiscal a escala municipal, pero muy poco en la estatal. De hecho, los estados han venido perdiendo participación en la recaudación, ya que en 2005 obtenían el 25% de toda la carga tributaria, diez puntos porcentuales menos que cuatro décadas antes. En cambio, los gobiernos locales aumentaron su capacidad recaudatoria durante este período del 10% al 17% (Serra y Afonso, 2007). En 2010 (Consejo Federal de Inversiones, 2014) los porcentajes de participación de los niveles de gobierno en la recaudación global en Brasil fueron los siguientes: nivel federal (45%), estatal (24,6%), local (5,2%) y Seguridad Social (25,2%).

Para finalizar esta panorámica vamos a referirnos al resto de los países de la OCDE en los que existe un nivel intermedio de gobierno. Dos de ellos federales (Austria y Bélgica) y uno regionalizado (Italia). Aunque como veremos, ninguno de ellos parece que tenga mucho que enseñar a España en el ámbito de la descentralización tributaria.

Austria

Austria es una república federal unitaria conformada por 9 estados (*“bundesländer”*), 98 distritos (*“kreise”*) y 2.355 municipios (*“gemeinden”*). La capital federal de la nación, Viena, además de ser un *“länd”*, tiene disposiciones fiscales especiales.

El catálogo fiscal austriaco posibilita:

- i) impuestos exclusivos, de la federación, “*länder*” o los municipios;
- ii) impuestos compartidos entre la federación y las dos administraciones subcentrales y
- iii) impuestos compartidos entre la federación y los “*länder*”.

En estos dos últimos casos, se contemplan varias posibilidades:

- i) impuestos recaudados por la federación y distribuidos a los “*länder*”, municipios y a la propia federación;
- ii) recargos impositivos, donde la federación aplica un impuesto y las entidades subcentrales aplican un recargo y
- iii) impuestos sobre la misma base imponible (Messner, 2010).

La capacidad normativa para fijar tipos impositivos y desgravaciones resulta muy limitada. Y a escala local es incluso menor, reduciéndose la capacidad normativa de este nivel de administración pública para fijar tipos impositivos y desgravaciones (tabla 7). Los ingresos fiscales regionales únicamente suponen el 4,8% del total: 1,6% de los “*länder*” y 3,2% para el nivel local (Tabla 8).

El gobierno federal recibe la práctica totalidad del IRPF y del IS (97,4%), un 98% de los impuestos sobre los bienes y servicios, un 68,6% de los impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo, un 64,6% de otros impuestos y un 61,7% de los impuestos sobre el consumo, además del 14,9% de las cotizaciones a la seguridad social (Tabla 8).

En cuanto a la administración estatal, sólo destaca el 17,9% de los ingresos por otros impuestos, ya que la distribución de los ingresos obtenidos por los impuestos sobre la renta y sociedades (2,5%) y sobre el consumo (0,9%) es testimonial para los “*länder*” austriacos. La situación es muy parecida para la administración local. La mayor parte de sus ingresos tributarios se deriva de los impuestos sobre los bienes y servicios (35,9%), impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo (29,4%) y otros impuestos (17,5%). Finalmente, la Seguridad Social, recauda el 83,2% de todas las cotizaciones, lo que supone una participación en el total del ingresos del 28,6%.

Bélgica

Bélgica contempla cuatro niveles de gobierno: estado federal, regional (3 regiones³¹ y 3 comunidades³²), 9 provincias y más de 5.800 entidades locales municipales. Las regiones se financian mediante impuestos regionales, cedidos desde el gobierno central (juego, sucesiones y donaciones, bienes inmuebles, transmisiones patrimoniales y vehículos). Además, existe capacidad para reducir/aumentar hasta un 6,75% la cuota del IRPF (por medio de un recargo) en cada territorio (López-Laborda, 2011). A lo anterior hay que añadir que las haciendas regionales belgas pueden participar en la recaudación de este tributo en función de la proporción que representan en la cuota del impuesto. Esta participación se estableció en 1989, actualizándose anualmente por la tasa de inflación y el crecimiento real del PIB. En 2007 suponía el 45% de la recaudación total del IRPF (López-Laborda, 2011).

En segundo lugar, las regiones disponen de sus impuestos propios, que pueden ser aplicados en aquellos hechos imponible que no sean de titularidad estatal, sobre todo en materia de fiscalidad verde. En tercer lugar, las regiones tienen una participación en el IVA que se recauda a nivel estatal. Finalmente, en Bélgica la gestión de los tributos regionales se encuentra centralizada en la administración estatal.

Por lo que respecta a las comunidades francesa, alemana y flamenca no existen impuestos propios, pero sí cuentan con una participación en el IRPF y también en el IVA, en función de criterios territoriales y población, como sucede con las regiones.

Existe una mayor capacidad normativa regional para fijar tipos impositivos y desgravaciones que en Austria (tabla 7). Si bien en el caso belga, el porcentaje de ingresos tributarios de la administración regional en 2012 (tabla 8) resulta superior (5,2%) al de Austria o México (3,1%) estas cifras distan mucho de los resultados obtenidos para Canadá (40%), Alemania (21,7%) o EEUU (20,6%). La administración federal obtiene el 57,4% de la recaudación de todos los impuestos, especialmente por el IRPF y el IS (93,6%), y los impuestos sobre el consumo (89,4%).

(31) Flandes, Valonia y Bruselas (capital).

(32) Las comunidades francesas, alemana y flamenca.

La principal fuente de ingresos tributarios de las regiones son otros impuestos (100%), los impuestos sobre la propiedad (49,2%) y, en mucha menor medida, los impuestos sobre bienes y servicios (5,8%).

Italia

Italia se halla organizada en 20 regiones (y 2 provincias autónomas), 93 provincias y cerca de 8.100 municipios. Las regiones disfrutan de una autonomía fiscal muy limitada. Lo habitual es que el estado regule la mayor parte de los impuestos y luego cada región, establezca su tipo impositivo, dentro de una horquilla autorizada por el Estado. La administración central es la encargada de gestionar la mayor parte de la recaudación, incluso de impuestos regionales. Además, existe interrelación entre los impuestos que se aplican a nivel estatal y regional, pudiendo llegar a deducirse los contribuyentes en su factura fiscal estatal parte de lo soportado a escala regional. Por ejemplo, centrandó la atención en el IS, se contempla un impuesto sobre el beneficio de las entidades societarias, de naturaleza estatal³³ (al tipo del 27,5%) y luego un impuesto regional sobre las actividades de producción³⁴ (del 3,5%), del que se permite deducir el 10% en el impuesto estatal³⁵. Siguiendo con la imposición directa, en Italia las regiones pueden aplicar un recargo en el IRPF. Por su parte el IVA se encuentra totalmente centralizado, aunque el resto de impuestos sobre el consumo (alcohol, tabaco, gasolina, etc.) se pueden aplicar a nivel nacional o local.

En materia de imposición local, el principal tributo es el Impuesto Municipal Único (IMU) que grava los bienes inmuebles. Otros impuestos, de menor importancia, son el del incremento del valor de los inmuebles (plusvalías), el impuesto por la realización de actividades económicas en el territorio, el de la publicidad, el tratamiento de residuos sólidos urbanos, un recargo municipal sobre el consumo de energía y varias tasas. Las haciendas locales partici-

(33) El Impuesto General sobre la renta de la sociedades (IRES) se aplica a partir del beneficio societario corregido de las entidades.

(34) El Impuesto Regional sobre las Actividades Productivas (IRAP), se trata de un tributo derivado de la administración central, que se aplica sobre la producción neta procedente de las actividades económicas en cada región. Este impuesto supone el 50% de los ingresos de las haciendas regionales (López Laborda, 2011).

(35) Además, se contempla la existencia de un impuesto local sobre las empresas.

pan en el impuesto sobre la renta personal a través de un recargo, que posibilita la obtención de cierto volumen de ingresos (Velasco, 2010).

La tabla 8 muestra que en Italia la administración central es responsable del 53,1% de todos los ingresos tributarios en 2012, la seguridad social del 30,4% y la administración local del 16,4%. La administración general del estado recibe el 87,6% de toda la recaudación del IRPF y del IS, el 58% de los impuestos sobre la propiedad y el 80,8% de la totalidad de los impuestos sobre los bienes y servicios. Por su parte, la administración local obtiene 12,4% de la recaudación generada por los impuestos sobre el IRPF y el IS, el 42% de los impuestos sobre la propiedad y el 19,2% de los impuestos sobre los bienes y servicios.

3.3. GESTIÓN TRIBUTARIA

Existen diversos modelos de administración tributaria en países descentralizados, en función del número de administraciones tributarias existentes, la colaboración o integración entre ellas, y la autonomía tributaria y la posible compartición de espacios fiscales. Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario preguntarse si alguno de ellos resulta claramente superior a los demás. Como se tratará de argumentar a continuación, la respuesta no es evidente.

Por ejemplo, una administración tributaria única y centralizada posibilita la reducción de los costes de funcionamiento (Onrubia, 2015) por la existencia de economías de escala, la mayor especialización de su personal y el uso intensivo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC). Unido a lo anterior, gracias a la centralización de la gestión tributaria, es de esperar que se reduzcan los costes que se derivan de la fragmentación de la información fiscal en diferentes bases de datos o instituciones. Finalmente, es posible señalar una ventaja adicional: la reducción de los costes de cumplimiento para el contribuyente al tener un solo interlocutor. El principal problema de esta solución reside en la dificultad para los contribuyentes a la hora de asignar responsabilidades, lo que se traduce en problemas potenciales de rendición de cuentas por parte de los gobiernos subcentrales.

En sentido contrario, el modelo en el que cada nivel de gobierno gestiona de forma independiente sus propios impuestos acredita como principales ventajas la visibilidad que favorece la rendición de cuentas y la corresponsabilidad fiscal y el hecho de que se maximizan los incentivos

para que se gestione de forma eficiente la recaudación tributaria: en ello van los recursos de cada nivel de gobierno. Sin embargo, el probable fraccionamiento de la información puede aumentar el incumplimiento tributario. Se pierden las economías de escala, y se produce una fuerte dependencia de mecanismos de coordinación y colaboración con otras administraciones tributarias³⁶.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento ¿Qué modelo sería el más recomendable? La respuesta pasa, en esencia, por comparar la ganancia de eficiencia de la alternativa centralizada, frente al beneficio generado por la rendición de cuentas de la opción descentralizada (Martínez-Vázquez, 2008). Siguiendo con este planteamiento, sería preferible apostar por la opción centralizadora en la gestión tributaria cuando la financiación subcentral pivota sobre la territorialización de impuestos centrales. Al contrario, la perspectiva más descentralizada sería aconsejable cuando el peso recaudatorio de los impuestos propios es muy elevado, ya que éstos exigen mayores dosis de responsabilidad fiscal.

Expuesto lo anterior, la nota dominante en el mundo real es la heterogeneidad. En la mayor parte de las ocasiones los elementos y variables políticas han sido una pieza determinante del resultado, que han condicionado la estructura que observamos hoy.

(36) Una cuestión interesante es conocer los costes administrativos para las funciones tributarias y su relación con la recaudación neta por países. Para ello podemos fijarnos en cuál es el coste por cada 100 unidades de recaudación (OCDE, 2011). EEUU posee uno de los costes de administración más bajos de los países federales (0,61 en 2009), pero sin mostrar un comportamiento claro en cuanto a su tendencia. Para Canadá el coste es mayor (1,33) y al igual que sucedía en EEUU no se manifiesta una tendencia clara. Alemania presenta un indicador para 2009 de 0,79, también sin tendencia clara. Suiza presenta un valor mucho menor (0,31), manifestándose constante a lo largo del decenio 2001-2009 y de nuevo, no hay tendencia clara para el caso australiano, con un indicador de 1,02 para 2009. En el caso español se comprueba la existencia de una tendencia creciente durante el decenio estudiado, situándose en 0,97 para 2009. No obstante, estos indicadores están influenciados por la casuística tributaria propia de cada país y deben tomarse con precaución. Así, en EEUU la recaudación no incluye las cotizaciones a los seguros sociales, ni tampoco existe un IVA a nivel nacional; en Canadá la recaudación no incluye las cotizaciones sociales; en Alemania tampoco se incluye en la recaudación a las cotizaciones sociales; en Suiza el indicador obtenido se refiere casi exclusivamente al IVA; finalmente en España se incluyen en el análisis las cotizaciones sociales y la renta de aduanas. (OCDE, 2011).

En EEUU existe una nítida separación entre las tres administraciones tributarias (federal, estatal y local) pero mantienen una significativa cooperación institucional. Esto último resulta claramente necesario, en tanto que coexiste un impuesto federal sobre la renta personal, con impuestos sobre la renta a nivel estatal. Es más, en EEUU el impuesto estatal sobre la renta se concreta en la aplicación de una escala de gravamen sobre el impuesto federal. A lo anterior hay que añadir la existencia de un impuesto sobre las ventas diferente por estados, con sus características propias.

Para tratar de articular toda esta casuística fiscal se ha optado por establecer actuaciones coordinadas muy amplias, que incluyen intercambios de información entre las diferentes administraciones fiscales, sobre todo en la gestión de los impuestos sobre la renta y de sociedades, aunque también existen actuaciones colaborativas en otros impuestos. Además, como algunos gobiernos locales se financian a través de recargos sobre el impuesto sobre la renta estatal, es necesario, de nuevo, una coordinación fiscal entre los gobiernos estatales y los locales (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007). Esto, en ocasiones, ha devenido en un sistema de administración tributario consorciado con la administración estatal, aprovechando los recursos materiales y humanos existentes.

En Canadá existe un modelo de administración tributaria complejo. Hay impuestos federales administrados por las provincias, aunque existen impuestos provinciales gestionados por la administración federal. Adicionalmente, las haciendas subcentrales, tanto las provincias como las administraciones locales gestionan sus propios impuestos.

En Canadá, la administración tributaria estatal y la provincial gestionan impuestos sobre la renta personal y el consumo. Sin embargo, no se ha armonizado el tratamiento fiscal de los impuestos provinciales sobre las ventas, de forma que algunas provincias han optado por adecuar su tributo al impuesto federal sobre bienes y servicios (por ejemplo, Quebec), mientras que otras siguen manteniendo sus antiguos impuestos sobre las ventas minoristas. Además, como cada provincia tiene competencias plenas para establecer su estructura impositiva, se cuenta con un IS diferenciado. Es cierto que existe una aplicación homogénea en la determinación de la base imponible, pero no en materia de tipos impositivos y deducciones. Finalmente, algunas provincias han optado por satisfacer una cantidad al gobierno central para que éste gestione sus impuestos sobre la renta y sociedades, aunque en la provincia de Quebec sucede justamente lo contrario.

En imposición indirecta, de nuevo la administración tributaria federal gestiona sus propios impuestos sobre el consumo (el impuesto sobre bienes y servicios) y los de aquellas provincias que optaron por adecuar su impuesto a las indicaciones de la administración federal, a cambio de cierta compensación³⁷. En términos generales y a pesar de su aparente complejidad, este sistema funciona razonablemente y está bien valorado (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007).

El caso de Alemania ya lo hemos comentado. A pesar de su muy limitada descentralización en el frente fiscal, el protagonismo principal en la gestión impositiva se encuentra en los *“länder”*. En este sentido Alemania es un caso atípico y no particularmente atractivo: la insuficiente coordinación y armonización de protocolos entre *“länder”* se traduce en un sistema poco eficiente.

En Suiza la administración de un impuesto no siempre la ejecuta el mismo nivel tributario que detenta la potestad legislativa. Por ejemplo, en aquellos impuestos exclusivos de la federación es la administración federal quién se encarga de la gestión. En cambio, la administración cantonal es la que se encarga de la gestión del IRPF y del IS, a pesar de estar compartidos por los tres niveles de gobierno. Lo mismo sucede con el ISD y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales con potestad legislativa en cantones y municipios, pero con gestión cantonal.

Australia es un claro ejemplo de máxima independencia entre las administraciones tributarias del gobierno central y las regionales. No obstante, los principales impuestos (el IRPF, el IS, el IVA y los impuestos especiales) son gestionados por la Oficina Tributaria Australiana, de titularidad federal.

Las investigaciones más recientes inciden en que la coordinación entre las administraciones tributarias presenta importantes ventajas, frente a aquellos modelos que optan por la plena independencia de las administraciones fiscales y/o aquel modelo que pivota sobre una única administración fiscal central (Onrubia, 2015). Se hace pues necesario profundizar desde una perspectiva teórica en esta cuestión. En particular, un buen modelo de administración tributaria dependerá de (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007; Onrubia, 2015):

(37) En Canadá, además del impuesto sobre bienes y servicios (tipo impositivo del 5%), también se aplica la contribución provincial variable, con tipos que pueden suponer hasta el 10%. En la provincia de Quebec se aplica un impuesto propio sobre las ventas (10%).

- i) los acuerdos en materia de gestión entre las diferentes administraciones tributarias que permitan compartir información fiscal;
- ii) el aprovechamiento de esa información tributaria entre las diferentes administraciones con competencias fiscales;
- iii) el grado de reducción de los costes del uso de la información fiscal y la existencia de economías de escala, aprovechando las infraestructuras y el personal especializado ya existente en las diferentes administraciones fiscales.

4. EL MODELO ESPAÑOL

4.1. EL SISTEMA DE RÉGIMEN COMÚN Y EL SISTEMA FORAL

El sistema de régimen común

La descentralización fiscal hacia las autonomías de régimen común ha sido un proceso desarrollado en varias etapas (Vaquero, 2014).

- Primera etapa (1979-1986). La descentralización comienza con la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) que regula este período “transitorio”. A partir de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las CCAA, se procedió al traspaso de algunos tributos del Estado a los gobiernos regionales, aunque el sistema de financiación siguió basándose en transferencias, por lo que la capacidad y autonomía fiscal durante esta primera etapa fue extraordinariamente reducida. Durante esta primera etapa también se aprueba la Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), instrumento orientado a la mejora económica y social de los territorios con menor desarrollo a nivel nacional.
- Segunda etapa (1987-1991). Coincide con el denominado “período definitivo”. Se inicia con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) 1/1986, de 7 de noviembre, en el que se establece el método de financiación para el quinquenio 1987-1991. En líneas generales, el acuerdo de 1986 prorrogó el esquema de funcionamiento del período “transitorio” y se mantiene, con pequeños retoques, la participación en ingresos del Estado (PIE) como mecanismo central de financiación. Además, se dota al sistema de

una mayor estabilidad al redefinirse la base de aplicación y unos índices de evolución. De esta segunda etapa es también la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y las condiciones de cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del FCI. Sin embargo, la autonomía por el lado de los ingresos siguió siendo muy baja.

- Tercera etapa (1992-1996). Con el acuerdo del CPFF de 20 de enero de 1992 se establece un nuevo modelo de financiación y se acuerda la necesidad de coordinar el endeudamiento autonómico para cumplir las condiciones del Tratado de la UE. Como consecuencia de la aplicación del Procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las CCAA, de 23 de septiembre de 1993 y el Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993, para el desarrollo del sistema de financiación de las CCAA durante el quinquenio 1992-1996, se produce un cambio en la participación de las CCAA en los ingresos del Estado, al establecerse la cesión del 15% de la cuota líquida territorializada del IRPF. Sin embargo, a efectos prácticos, la corresponsabilidad fiscal siguió siendo una asignatura pendiente.
- Cuarta etapa (1997-2001). Este período se inicia con la aprobación del Acuerdo del CPFF de 23 de septiembre de 1996 y la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación parcial de la LOFCA. Además, a partir de la Ley 14/1996, de 20 de diciembre, de cesión de tributos a las CCAA, se concede a los gobiernos regionales capacidad normativa sobre ciertos aspectos del tramo autonómico del IRPF, además de la posibilidad de establecer deducciones por circunstancias personales y/o familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, pero con ciertas restricciones. Además, se permite que las CCAA puedan regular el mínimo exento, la tarifa, los coeficientes de patrimonio preexistente y las deducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En el Impuesto de Patrimonio (IP) se prevé que las CCAA puedan regular el mínimo exento y la tarifa. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se posibilita que las CCAA regulen los tipos impositivos de la mayor parte de los hechos imponible. Finalmente, en tribu-

tos sobre el juego, se posibilita la atribución máxima de competencias a las administraciones tributarias autonómicas (Mut y Utande, 2011). De esta etapa es también el Acuerdo del CPFF, de 27 de marzo de 1998, sobre la propuesta de modificación del IRPF, que además de introducir cambios en el impuesto, también modifica el incremento mínimo garantizado en la PIE a las CCAA.

- Quinta etapa (2002-2009). Este período comienza con la aplicación del Acuerdo del CPFF de 27 de julio de 2001, la Ley 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA y la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula el FCI. En materia tributaria, durante esta etapa se amplía muy significativamente el alcance de la corresponsabilidad fiscal: se avanza en el porcentaje de cesión del IRPF (33%) y se introducen las participaciones territorializadas en el IVA (35%) y los Impuestos Especiales (II.EE.) en un 40%. También se aprueba la cesión del 100% de la recaudación de los II.EE. sobre la Electricidad, sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH); en estos dos últimos casos, con capacidad normativa. Además, se atribuyen mayores competencias normativas a las CCAA sobre el resto de los impuestos cedidos: IRPF, IP, ISD, ITP y AJD. Así, en el IRPF se permite el establecimiento de una tarifa autonómica de naturaleza progresiva, con el mismo número de tramos que la estatal para la base liquidable general (la especial era competencia exclusiva de la hacienda central) y la posibilidad de modificar, con algunas restricciones, el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda. En el IP se establece, entre otras novedades, la plena libertad para fijar el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones en cuota. En el ISD se contempla la posibilidad de ampliar las reducciones autonómicas de la base imponible en el caso de donaciones, la libertad en la fijación de los tipos de gravamen, la posibilidad de crear deducciones y bonificaciones autonómicas y la cesión de competencias regulatorias en la gestión y liquidación del impuesto. En el ITP se permite que las CCAA regulen el tipo de gravamen en la transmisión de bienes muebles y en la constitución de derechos

reales asociados, además de sobre el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, completando la cesión de competencias sobre los tipos impositivos de las concesiones administrativas y operaciones sobre bienes inmuebles. Asimismo, se posibilita que las CCAA creen bonificaciones y deducciones en las materias de este tributo en las que posean capacidad normativa. Finalmente, se permite que las CCAA regulen la gestión y liquidación del tributo. En AJD se mantiene la posibilidad de que las CCAA regulen el tipo impositivo en documentos notariales, pudiendo, además, crear bonificaciones y deducciones y regular la gestión y liquidación del impuesto. Finalmente, en el IVMDH se posibilita que las CCAA tengan un mayor margen para la fijación del tipo impositivo autonómico, permitiendo también la gestión, liquidación, recaudación e inspección del tributo, manteniendo la capacidad normativa para regular exenciones, base imponible, tipos de gravamen, bonificaciones y devengo del tributo (Lago Peñas, 2003).

- Sexta etapa (2009-). Este último período comienza con la aplicación del Acuerdo del CPFF de 15 de julio de 2009, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias y la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora del FCI. Además, también se aprueba el Acuerdo del CPFF 3/2012, de 17 de enero.

En esta etapa se produce otro salto en la autonomía y corresponsabilidad fiscal, incrementando los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos. Para el IRPF se pasa del 33% al 50%; para el IVA del 35% al 50%, y para los II.EE. (a excepción del Impuesto sobre la electricidad) del 40% al 58%. Asimismo, se produce un aumento de las competencias normativas, especialmente en el IRPF, ya que las CCAA podrán, además de mantener la determinación de las tarifas (ahora ya sin la necesidad de tener el mismo número de tramos que la tarifa estatal) y las deducciones, fijar la cuantía del mínimo personal y familiar para aplicar a la determinación del gravamen autonómico a los sujetos pasivos residentes. Además las CCAA podrán fijar a su criterio el tipo a aplicar en la deducción autonómica en inversión de la vivienda habitual (Mut y Utande, 2011).

Para el resto de tributos cedidos apenas se han producido cambios en la cesión de competencias normativas respecto a la etapa anterior. Quizás una de las cuestiones a señalar en relación a la aplicación de tributos cedidos es que durante el trienio 2008-2010 el IP quedó en suspenso, por la aplicación de una bonificación del 100% en la cuota³⁸. Posteriormente, a partir del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el IP con carácter temporal, se vuelve a aplicar este impuesto. Finalmente, resulta necesario señalar que durante esta etapa se amplían las competencias de las CCAA en relación a reclamaciones económico-administrativas.

El sistema foral

La Constitución Española (CE) contempla, en su Disposición Adicional 1ª, los derechos históricos de los territorios forales. El estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra establecen las relaciones fiscales y financieras entre ambas autonomías y la Administración General del Estado, por medio del sistema de Concierto o Convenio, respectivamente. Lo anterior supone la aplicación de un sistema financiero-fiscal muy diferente al de las CCAA de régimen común, con un conjunto de peculiaridades que no se observan en ningún otro país de la UE o la OCDE.

Comenzando por el País Vasco, el régimen foral posibilita que tenga capacidad para crear y regular su propio sistema fiscal, aunque con ciertas limitaciones. A cambio, el País Vasco asume la financiación de los servicios que la Administración General de Estado gestiona en su territorio, debiendo satisfacer las haciendas forales, por los servicios que todavía presta el Estado en el País Vasco, una cantidad denominada cupo. Una peculiaridad adicional del País Vasco es la descentralización interna en materia fiscal, ya que no es la CA la responsable de los tributos, sino las diputaciones forales³⁹.

En el campo de la fiscalidad directa, el País Vasco cuenta con sus propios IRPF, IS, IP e ISD. Además, las haciendas forales tienen la competencia de

(38) Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto de Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

(39) La única competencia fiscal reservada a la Administración General del Estado es la alta exacción, ya que el procedimiento de exacción y gestión tributaria, en todas sus fases, corresponde a las diputaciones forales.

exacción en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRnR), si bien aplican la misma normativa que el Estado, para armonizar el tratamiento fiscal. En consecuencia, en el País Vasco, los impuestos directos se encuentran concertados con competencias normativas plenas a favor de las haciendas forales.

En materia de imposición indirecta, existe una armonización casi completa en el IVA y los II.EE., al tratarse de figuras tributarias comunes a escala europea (Consejo General de Economistas, 2015). Esto supone contar con una legislación armonizada, en especial, la fijación de unos tipos de gravamen a partir de unos mínimos establecidos por la Comisión Europea, debiendo ser uniformes dentro del mismo país (Sexta Directiva Comunitaria). Por este motivo, se siguen las directrices de las CCAA del territorio común. Lo mismo pasa en materia de IIEE, ya que una potencial diferenciación autonómica podría limitar el funcionamiento del mercado interior. Por lo tanto, a nivel práctico, las competencias de las haciendas forales en la fiscalidad indirecta armonizada, quedan muy limitadas. Al contrario, en el ITP y AJD la Comunidad Autónoma del País Vasco presenta una importante autonomía⁴⁰. En el resto de impuestos indirectos, su aplicabilidad no difiere sustancialmente de las competencias que tienen las CCAA de régimen común.

Por lo tanto, en cada uno de los tres territorios históricos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) se establecen normas fiscales propias, pero que necesitan ser armonizadas y coordinadas entre sí y con el sistema fiscal de las CCAA de Régimen Común. Sin embargo, no siempre se consigue, generando diferencias fiscales significativas, que pueden provocar situaciones de “competencia fiscal” entre las autonomías de régimen común y el País Vasco y Navarra.

El País Vasco siempre ha establecido unos tipos impositivos en general menores que los que soportan el resto de CCAA que basan su fiscalidad en el régimen común, sobre todo en el IRPF, donde de hecho se mantienen algunas de las deducciones fiscales que ha suprimido la Hacienda Central, como la que incentiva la compra de vivienda.

(40) Esto también se comprueba en las haciendas autonómicas de régimen común, ya que también pueden modificar los tipos impositivos o las escalas de gravamen de este impuesto.

Analizando el sistema fiscal del País Vasco se comprueba la existencia de múltiples bonificaciones y deducciones fiscales en la tributación directa, lo que deriva en importantes ventajas para las empresas y personas físicas, que condicionan la localización de actividades económicas y/o la residencia fiscal de los contribuyentes. La fiscalidad de las empresas por los beneficios obtenidos (IS) resulta menos gravosa en Navarra y el País Vasco, en relación al resto de CCAA de régimen común.

Por lo que respecta a la situación fiscal interna de los tres territorios históricos, se comprueba un grado de armonización fiscal elevado entre las normativas (Consejo General de Economistas, 2015). Sin entrar en detalle, se pueden señalar algunos ejemplos. En el IRPF se aplica la misma tarifa de gravamen en Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, tanto para la parte general, como para la base del ahorro⁴¹. Por su parte, las cuantías en materia de deducciones por descendientes, ascendientes y edad y en abono de las anualidades por alimentos a hijos son también las mismas⁴². Además, está derogado el sistema de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de actividades económicas.

Lo anterior no se reproduce en otros tributos. Por ejemplo, en el caso del IP, la situación es distinta. Desde enero de 2013, Álava y Vizcaya tienen un nuevo IP, mientras que Guipúzcoa establece un Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, con diferentes mínimos exentos y tarifas. En relación al ISD también se comprueba cierta heterogeneidad en materia de reducciones por parentesco.

Como se puede comprobar a partir de lo expuesto, las CCAA forales poseen un mayor grado de autonomía fiscal que el resto⁴³. De hecho, no existe un sistema similar al foral en los países de referencia por su nivel de desarrollo socioeconómico, ni siquiera en los estados federales más descentra-

(41) La escala para 2015 oscila entre el 23% y el 49% para la base liquidable general y del 20% al 25% para la base liquidable del ahorro.

(42) Sin embargo, en Guipúzcoa, las deducciones por discapacidad y dependencia son más elevadas que en Álava y Vizcaya.

(43) Siguiendo a Zubiri (2015), durante el período 2007-2011 la rebaja media de la presión fiscal en el IRPF fue del 15%; en el IS del 30% y en ITP y AJD los ingresos son un 40% más reducidos y en el ISD más del 50%. Como conclusión, durante este período se consiguió una rebaja fiscal de 2,8 puntos del PIB (Zubiri, 2015), un resultado que contrasta con la subida de la presión fiscal a nivel nacional.

lizados. La renuncia del gobierno central o federal al poder tributario en una parte del país es una excepción más propia de confederaciones de países, como puede ser la UE en materia fiscal, configurándose como una situación atípica en el marco de la OCDE.

Si bien el régimen foral de Navarra descansa sobre una trayectoria distinta a la del País Vasco, las características fiscales, en lo que se refiere a las ventajas y limitaciones, son muy parecidas a las del caso vasco. En Navarra, el convenio que regula la relaciones financiero-fiscales con la Administración General del Estado es la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990.

La Comunidad Foral de Navarra tampoco disfruta de una capacidad ilimitada en materia fiscal (artículos 2 y 3 de la Ley 28/1990). En este sentido, en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se establece la potestad de la Comunidad Foral de Navarra para crear y regular su propio sistema fiscal, siempre que respete los pactos internacionales y el sistema fiscal del Estado. Además, Navarra debe pagar una cantidad al Estado en concepto de los servicios prestados por éste en la comunidad foral (aportación navarra). Para ello se aplica un índice de “imputación” del 1,6%, en función de la riqueza que genera sobre el total nacional la Comunidad Foral de Navarra.

Como en el caso del País Vasco, el sistema fiscal propio de Navarra permite garantizar una amplia autonomía tributaria. Sin necesidad de entrar en detalles, los tipos impositivos resultan muy diferentes respecto al resto de CCAA de régimen común en la práctica totalidad de los impuestos. En el IRPF los tipos aplicables a la base liquidable general oscilan, en 2015, entre un 13% y 42% (en el régimen común oscilaba entre el 19,5% y 46%⁴⁴), mientras que el gravamen de la base liquidable del ahorro lo hace entre el 19% y el 23% (en el régimen común oscilaba entre el 19,5% y 23,5%⁴⁵). En el IS, los tipos impositivos en Navarra son del 25%, 23% y 19% para gran-

(44) A partir de la modificación introducida desde julio de 2015. De enero a junio de 2015 los tipos oscilaban entre el 20% y 47%. En 2016 serán entre el 19% y 45%.

(45) A partir de la modificación introducida desde julio de 2015. De enero a junio de 2015 los tipos oscilaban entre el 20% y 24%. En 2016 serán entre el 19% y 23%.

des empresas, Pymes y Micro Pymes, respectivamente, mientras que en las CCAA del régimen común serían del 28% en 2015 y del 25% en 2016.

Siguiendo con el IS, ejemplos de otras ventajas fiscales propias del régimen foral en Navarra son los siguientes:

- i) la aplicación de una deducción del 40% por inversiones en I+D, frente al 25% - 42% del régimen común;
- ii) una deducción del 10% por inversión en activos fijos, ventaja fiscal que no se aplica en las CCAA del régimen común;
- iii) deducción fiscal, entre 5.000 y 6.000 euros por cada empleo generado (3.000 euros en el régimen común);
- iv) deducción del 15% por actividades de innovación tecnológica (12% en el régimen común) y
- v) 15% de deducción por actividades de biomasa, cuando no se contempla esta posibilidad en las CCAA de régimen común.

Así mismo, los porcentajes de amortización en la Comunidad Foral de Navarra son superiores en 2 y 3 puntos a la media de las CCAA de régimen común, mejorando el tratamiento fiscal de la libertad de amortización para elementos de escaso valor. Además, se contempla una reserva especial para inversiones del 45% del importe contabilizado, que puede ser reducida de la base fiscal, con el límite del 40% de la base imponible. En el régimen común esta ventaja fiscal se aplica únicamente para las entidades de reducida dimensión.

En definitiva, el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra son casos únicos en la UE en cuanto a alcance de la descentralización tributaria, lo que acaba generando un conjunto de problemas, entre los que destacan la competencia fiscal nociva, y dificultades para el control y la gestión tributaria en el caso de sujetos pasivos o hechos impositivos suprarregionales. Recordemos en este sentido el problema generado por las “vacaciones fiscales” en el País Vasco. Esta actuación supuso la exención del pago del IS durante 10 años a las empresas y entidades radicadas en este territorio y que acabó con una sanción a España de 30 millones de euros (21 millones pagados por el Ejecutivo autonómico vasco y 9 millones por las tres diputaciones provinciales) por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en 2014. La razón de esta sanción fue por la tardanza en re-

cuperar estas ayudas (más de 5 años desde que se dictó sentencia en 2006, tras haberlas declarado ilegales en 2011) y por la inviabilidad de que exista un impuesto sobre el beneficio empresarial con una presión fiscal diferenciada entre las regiones de un país, lo que va en contra de la normativa comunitaria. Debe señalarse expresamente que el TJUE, a pesar de establecer la citada multa, no llega a poner en cuestión el sistema foral, pero sí su aplicación concreta.

Aunque el régimen foral no puede entenderse como un paraíso fiscal⁴⁶, genera menús fiscales claramente privilegiados, algo que resulta difícil de conciliar con los principios constitucionales de equidad y que acaba generando distorsiones en el debate territorial en España⁴⁷. Finalmente, señalar que existen problemas de coordinación entre las haciendas forales y la hacienda estatal, especialmente en el caso de las rentas del capital y de actividades económicas. Y la realidad es que los mecanismos de cooperación fiscal existentes no son hoy suficientes para que no se note la fragmentación de la administración tributaria.

4.2. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS, CEUTA Y MELILLA

Las Islas Canarias

Las Islas Canarias disfrutan de un régimen fiscal especial en razón de su ultraperifericidad: el Régimen Económico y Fiscal (REF), autorizado por la Disposición Adicional 3ª de la CE. Por medio de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (cuya última actualización fue el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre), se regulan una serie de medidas económicas y fiscales, que tratan de compensar la distancia con la península y su situación de insularidad.

(46) Para que una jurisdicción pueda ser considerada como un paraíso fiscal es necesario que el nivel de imposición sea bajo o inexistente y que, además, se cumpla alguno de los siguientes criterios: i) ausencia de intercambio de información fiscal, ii) falta de transparencia en el funcionamiento de las disposiciones legales y iii) falta de actividad sustancial (OCDE, 1998).

(47) Véase al respecto:
http://politica.elpais.com/politica/2015/10/08/actualidad/1444329821_403296.html

En Canarias no son de aplicación el IVA, ni el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), ni el Impuesto Especial sobre las labores del Tabaco. En cambio, se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales y las operaciones de importación de bienes⁴⁸. Además, existe el arbitrio a la importación y a la entrega de mercancías. En consecuencia, Canarias tiene una presión fiscal indirecta significativamente menor que en el resto del Estado, al tiempo que la recaudación de los tributos que reemplazan al IVA y a los II.EE. está atribuida a la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias y a los Cabildos Canarios.

Entre los elementos distintivos desde la perspectiva fiscal conviene señalar los siguientes (Gobierno de Canarias, 2015):

- La Reserva de Inversiones en Canarias (RIC). Con este beneficio fiscal se busca fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructura pública en las Islas Canarias. Gracias a la RIC, los empresarios y profesionales establecidos en las Islas Canarias pueden conseguir una reducción de hasta el 90% de los beneficios obtenidos (reserva para inversiones) siempre que se reinviertan en el archipiélago canario y bajo ciertos requisitos. La RIC es aplicable en el IS, IRPF y el IRnR.
- La Zona Especial Canaria (ZEC). A partir de la aplicación del Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, se pone en marcha la ZEC. Con la ZEC se posibilita que las empresas acogidas a este sistema (aquellas que operan en sectores no excesivamente desarrollados y autorizadas en un registro especial) tributen a un tipo impositivo reducido en el IS (4%), contando además con una exención fiscal sobre intereses y dividendos satisfechos. Además, las empresas acogidas a la ZEC se encuentran exentas, bajo ciertos supuestos, en el ITP y AJD, en operaciones relacionadas con la constitución de una empresa, ampliación de capital y la adquisición de bienes de inversión. Esta exención también se aplica en el IGIC si se trata de entregas de bienes y prestaciones de servicios por las entidades ZEC.

(48) En la actualidad se aplican varios tipos (3%, 7%, 9,5% y 13,5%).

- El Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM). Se trata de un impuesto indirecto estatal que grava las entregas de bienes producidos en las Islas Canarias y las importaciones de bienes similares.
- Dentro del REF aparecen tres tratamientos diferenciales más. En primer lugar, la bonificación a la venta de bienes corporales producidos en las Islas Canarias, lo que se traduce en una reducción fiscal del 50% tanto del IS, como del IRPF de los ingresos procedentes de actividades agrícolas, ganaderas e industriales. En segundo lugar, se cuenta con la deducción por inversiones en Canarias (DIC), que consiste en aumentar el porcentaje de deducción de los incentivos fiscales aplicables en territorio peninsular hasta el 80% (con el límite de 20 puntos porcentuales). Finalmente, se encuentra el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias, que persigue aumentar la competitividad de las empresas navieras y puertos canarios, a través de exenciones y bonificaciones para las empresas y buques.

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla se benefician de otro régimen especial de financiación. De acuerdo con lo previsto en el artículo 144.b) de la CE Española, las ciudades autónomas, sin dejar de ser Entidades Locales, disponen de Estatutos de Autonomía y participan de algunos mecanismos de financiación de las CCAA.

A grandes rasgos, el régimen fiscal especial supone las siguientes peculiaridades. En materia de imposición directa se admite una deducción del 50% de la cuota obtenida por los rendimientos generados en estas dos ciudades, tanto para el IRPF como para el IS. En el ISD se aplica una bonificación en la cuota si el causante era residente en Ceuta y Melilla (99% si el causahabiente es el cónyuge, ascendientes o descendientes). En la fiscalidad indirecta no se aplica el IVA, pero sí el IPSI (Impuesto sobre la Producción, Servicios y la Importación) con unos tipos impositivos muy inferiores al IVA. Finalmente en el caso de los impuestos especiales, solo se exige el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre la Electricidad. Además, existe un gravamen complementario del IPSI para labores relacionadas con el tabaco y los carburantes.

En síntesis, los regímenes fiscales especiales para Canarias, Ceuta y Melilla no son tanto una fórmula de descentralización impositiva, como una forma de compensarles por las desventajas asociadas a su posición geográfica, tan alejada de la península ibérica. Esta forma de actuar cuenta con el amparo de la UE (artículos 349 y 355 del Tratado de Funcionamiento de la UE), estando en línea con las fórmulas aplicadas a otras regiones europeas ultra periféricas⁴⁹, en general a la cola de sus Estados en PIB per cápita. En todo caso, es verdad que en la medida en que se trata de flujos de tipo compensatorio, sería preciso evaluar periódicamente y con rigor el importe de estas ventajas y la dimensión de los costes para ajustarlas entre sí. Hoy no lo estamos haciendo (Fernández Llera y Lago Peñas, 2011).

4.3. UNA PERSPECTIVA COMPARADA Y CUANTITATIVA

Para no abrumar al lector con múltiples tablas y gráficos construidos a partir de las estadísticas tributarias en la OCDE, optamos por concentrarnos en la ya presentada Tabla 7, elaborada por Bochliger y Hettley (2015) con información para 2011. Los autores se centran en el porcentaje de la recaudación tributaria que nutre a los gobiernos regionales y locales, pero añadiendo una información cualitativa fundamental que no hemos utilizado hasta ahora: los diferentes márgenes de autonomía sobre ese porcentaje. En línea con lo que discutimos en secciones previas, no es lo mismo una participación territorializada que un tributo propio. Lo que se hace en esta tabla es desagregar la información de la primera columna según el grado de libertad de los gobiernos. Esta desagregación se expresa como porcentaje, de forma que la última columna de la tabla suma 100 en todos los casos.

De los 34 países que componen la OCDE, solo Canadá (49,4%), Suiza (39,4%), EEUU (36,8%) y Suecia (35,7%) superan a España (32,7%). Alemania (29,3%) y Australia (18,7%) se quedan por debajo. Y si la atención se

(49) Se trataría de las denominadas RUP (regiones ultra periféricas) de la UE: Guadalupe, la Guayana Francesa, la Reunión, Martinica, Mayote y San Martín, las Islas Azores y las Islas Canarias, ver http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.1.7.html. Además, de las medidas fiscales, estos territorios se pueden beneficiar especialmente de las políticas aduaneras y comerciales, acuerdos pesqueros, etc.

centra en el escalón regional, España adelanta a Suecia (toda su descentralización se produce en el ámbito local) e incluso a los EEUU. Solo Canadá (39,7%) y Suiza (24,2%) están por delante de España (23,1%). Superamos, por tanto, a la mayoría de los países con escalón regional de gobierno (nueve), sean federales (ocho) o no (Italia).

El escenario cambia algo cuando observamos el margen de maniobra real. La categoría de referencia en este caso es la existencia de capacidad discrecional para fijar tipos y deducciones. España alcanza solo un 57,3% frente al 100% de EEUU, Suiza y Australia y el 88,9% de Canadá. De hecho, las participaciones territorializadas en España, que no proporcionan autonomía, suponen un 39,7%, valor que solo supera, entre los países federales, Alemania (90,3%).

En definitiva, las cifras dejan bien a España en términos comparados; sobre todo si se tiene en cuenta que en el caso de los países de la UE el IVA y la mayoría de los impuestos especiales no admiten hoy más fórmula que las participaciones territorializadas. Por eso, converger con los niveles de los países con mayor autonomía tributaria efectiva (Canadá, EEUU y Suiza) no es fácil. Salvo que optásemos por una solución de cesión plena del IRPF y un repliegue de las participaciones en la imposición indirecta. Otras soluciones, como las que apuntamos en la sección siguiente, permitirían avanzar en los porcentajes de descentralización global y en los valores de autonomía, pero no converger.

Visto desde otra perspectiva, somos el país de la UE más descentralizado en cuanto a capacidad normativa en el ámbito tributario; claramente por encima de Alemania, Austria y Bélgica entre los federales, e Italia entre los unitarios. Este resultado choca, en cierta manera, con la demanda generalizada de continuar cediendo capacidad y con la idea extendida de que el sistema no da la suficiente autonomía. La verdad es que las cosas han cambiado y la situación no es la que teníamos en la década de los noventa, más parecida a la actual de Alemania, por ejemplo.

De hecho, nuestra opinión es que podemos seguir avanzando en este frente, pero no perder de vista que es tan importante o más modificar el marco institucional para incentivar a los gobiernos autonómicos a hacer uso de sus capacidades. Porque no puede ser que ante la necesidad de incrementar ingresos sea una opción considerar que el gobierno central vaya a proporcionarlos y, por tanto, que la vía de exigir impuestos a sus propios

ciudadanos sea vista como poco inteligente desde un punto de vista electoral. Es el problema de la restricción presupuestaria blanda, que es particularmente intenso en España⁵⁰. A diferencia de los países federales que usamos de referencia, y en particular de Canadá y EEUU, buenos ejemplos en este aspecto (Sorribas, 2009), las expectativas de incrementos de recursos indoloros desde el punto de vista político están fundadas. Cada vez que se revisa el sistema de financiación autonómica de régimen común se produce un incremento de los recursos transferidos. El acuerdo alcanzado en 1996 fue una excepción en este sentido (Simon-Cosano et al, 2014). De hecho, las propias Conferencias de Presidentes de la década pasada también supusieron en la práctica incrementos indoloros de los recursos para las CCAA.

A nuestro juicio, avanzar en este frente es tanto o más importante que hacerlo en el de las posibilidades normativas para el ejercicio de la autonomía. Probablemente aquí se note particularmente el origen del federalismo fiscal español. El punto de partida de un estado centralizado hace que sea particularmente difícil abandonar la idea del amparo y el paternalismo del gobierno central ante cualquier dificultad financiera. Bueno es que exista ese recurso para situaciones extremas. Pero no que se generalice y se haga habitual. En este sentido, la posibilidad de que las CCAA como nivel de gobierno puedan aprobar colectivamente subidas en los tipos impositivos que afectan a sus participaciones territorializadas supondría un escaso avance en términos de la Tabla 7, pero supondría una barrera para endurecer la restricción presupuestaria autonómica.

Adicionalmente, la anterior Tabla 3 nos permite también descender el nivel de análisis para atender a la descentralización fiscal por figuras y situar el caso español en perspectiva. En el caso de la tributación por IRPF e IS, en el escalón intermedio España (43,8%) supera a los cinco países analizados. Solo Suiza (42,5%) presenta una cifra similar a la de España. Las diferencias son notables, a favor del caso español, si se compara la distribución de este nivel de administración fiscal con Australia (0%), o EEUU (17,7%). Canadá y Alemania también se sitúan por debajo (38,2 % y 38%, respectivamente). En cuanto a los impuestos sobre la propiedad patrimo-

(50) Véase Fernández Llera et al (2013) para un análisis en profundidad de esta cuestión.

nial, las CCAA (38,7%) tienen un porcentaje de participación en los ingresos muy por encima de los estados en EEUU (3,7%) y las provincias en Canadá (13,1%). Finalmente, en la distribución de los impuestos sobre el consumo, España (59,7%) es el tercer país, después de Canadá (64,7%) y EEUU (64,9%) que mayor participación tiene en el nivel intermedio de administración, muy por encima de Suiza (8,5%), Australia (17,8%) y Alemania (31,3%). No obstante, hay que recordar que la mayoría de este porcentaje tiene que ver con participaciones territorializadas en IVA e IIEE, que no proporcionan ninguna autonomía real.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿QUÉ LECCIONES SE PUEDEN EXTRAER DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL?

Para infortunio de los científicos sociales, que se ven en la dificultad de generalizar, cada país tiene unos arreglos fiscales diferentes, fruto de las tradiciones políticas y culturales, los accidentes históricos o la relevancia relativa dada por cada Sociedad a los diferentes principios que debe atender un diseño fiscal. Y para frustración de los expertos en federalismo fiscal, solo parcialmente sus recomendaciones son abrazadas por los países.

Aun así, el examen de la experiencia comparada, a la luz de lo que nos dice la teoría, nos permite sacar algunas conclusiones desde las que podemos evaluar el modelo español y dar algunas sugerencias sobre posibles reformas y soluciones. Conclusiones en las que predomina lo negativo; esto es, que informan sobre líneas rojas que deberíamos evitar. Porque es verdad que para casi todo contamos con algún ejemplo en el panorama internacional. Pero ello no quiere decir que la solución deba ser imitada. Sobre todo, cuando el análisis de esa singularidad apunta más sombras que luces.

En todo caso, merece la pena insistir en que ningún país puede considerarse como modelo a imitar en su totalidad. Todos apuntan ventajas y enseñan lecciones positivas, pero también constituyen un campo de experimentación de ensayos fallidos que es necesario tener presente. Además, no hay que perder de vista las dimensiones institucionales y las diferencias en las preferencias sociales. En concreto, España es un país en el que la nivelación interregional es muy fuerte. Y resulta difícil pensar que fuésemos a renunciar a ello como lo hacen en EEUU. En correspondencia, mostramos mayor intolerancia a la desigualdad y al juego de la competencia sin límites. En estos aspectos, el modelo estadounidense es menos atractivo que el canadiense o el australiano. En cuanto a las restricciones institucionales, la

pertenencia de España a la UE conlleva cortapisas a la hora de diseñar el sistema fiscal que no existen en Canadá, Australia o Suiza. En contraste, la autonomía tributaria que proporciona el sistema alemán es tan baja que no parece que pueda ser el objetivo para España. Los otros países federales analizados en el libro tampoco tienen mucho que ofrecer como modelo global. En definitiva, tenemos la oportunidad y obligación de trazar nuestro propio camino, adaptado a nuestras particularidades, pero conscientes de lo que funciona bien y lo que no en otros países.

Comenzando por la gestión tributaria, actualmente en España combinamos una administración centralizada para la mayor parte de los tributos, pero que deja fuera algunos de ellos y que tiene una presencia mínima en una parte del territorio (las comunidades forales). Este escenario plantea dos tipos de problemas. En primer lugar, las dificultades de coordinación horizontal entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las haciendas forales. Unas dificultades que se extienden al conjunto de las CCAA de régimen común en el caso de los impuestos gestionados por ellas, sobre todo en el ISD y en el ITP y AJD. En segundo lugar, la desconexión total entre la capacidad normativa y la gestión para una parte muy sustancial de los recursos de las CCAA de régimen común.

Existen varias soluciones posibles a explorar. En concreto se puede pensar en una administración integrada para el conjunto de tributos estatales y autonómicos⁵¹. Estaríamos hablando de una administración tributaria única y compartida, en la que la presencia y relevancia de las CCAA en la toma de decisiones fuese muy superior a la actual. Esta solución tiene ventajas claras en términos de manejo de flujos informativos y control, pero es verdad

(51) Obviamente, también podrían entrar los tributos municipales. Sin embargo, es verdad que su gestión es más sencilla, sobre todo si se cuenta con el apoyo de los servicios de recaudación provinciales como sucede en la actualidad. Probablemente, en este caso fuese suficiente una mejor coordinación en el manejo de los censos de bienes y actividades sobre los que gravita la tributación municipal. En particular y como apuntamos en Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2014) sería conveniente una participación más activa de los municipios en la actualización de las bases de datos para el proceso de valoración catastral. Lo habitual es que los ayuntamientos reciban a los ciudadanos que se quejan cuando les llega un recibo con errores. Los empleados municipales recaban la información pertinente, detectan el error, pero no pueden corregirlo, solo notificarlo al catastro, que no siempre responde con agilidad por la falta de recursos u otros motivos. Esta competencia de revisión debería estar compartida con los municipios.

que dejaría al margen el encaje de las haciendas forales y que no supondría un avance, más bien al contrario, en la tarea de incrementar la visibilidad de las responsabilidades tributarias para los ciudadanos.

Una segunda vía serían los consorcios entre administraciones a escala regional. En este caso, se mantendrían administraciones tributarias a diferentes niveles, pero se reforzaría notablemente la integración de la gestión en el caso de los tributos en los que participan las autonomías. Si esta fórmula se extendiese al conjunto de CCAA, se solventarían los problemas de control de bases en el caso de operaciones sujetas a impuestos cedidos gestionados por las haciendas subcentrales y que desbordan el ámbito de una autonomía, porque la AEAT podría integrar toda la información. Además, la permanencia de los dos niveles de la administración tributaria permitiría que los tributos propios autonómicos y los tributos estatales no cedidos siguiesen siendo gestionados separadamente, contribuyendo a la visibilidad tributaria y evitando las situaciones de riesgo moral y desincentivo que se dan cuando el que gestiona no es el que obtiene la recaudación. No hay que perder de vista que en los países donde existe más de un nivel de administración tributaria (EEUU o Canadá) existe una tendencia clara a la búsqueda de soluciones de coordinación. En negativo, la experiencia de Alemania, con una administración tributaria plenamente regionalizada, debería alertarnos sobre los problemas derivados de renunciar a las economías de escala y el manejo inteligente y centralizado de los flujos de información tributaria.

En segundo lugar, lo que se deriva de la práctica internacional es que la armonización y homogeneidad en la estructura de las figuras tributarias ocupadas por diferentes niveles de gobierno o por gobiernos en el mismo nivel importa. Países que parten de situaciones en las que la definición de las bases liquidables es muy diferente, hacen esfuerzos para converger. Sea para facilitarle la vida al contribuyente, sea para simplificar la gestión de la administración, sobre todo cuando dos o más niveles de gobierno comparten bases imponibles. En eso, en España contamos con una clara ventaja. Al partir de una situación de centralización relativamente reciente, el punto de partida y la realidad en la mayoría de los casos es la homogeneidad en la definición de las bases. No deberíamos perder este activo. Porque es posible ejercer elevados grados de autonomía tocando solo tipos y deducciones en cuota, que son relativamente fáciles de gestionar. En general, los tributos cedidos clásicos han seguido esta lógica. Nuestra sugerencia es que debemos ver la homogeneidad en los esqueletos de las figuras tributarias como

un valor a proteger. De hecho, sería importante que en ámbitos como la tributación medioambiental, probablemente la que tiene más recorrido futuro especialmente en el nivel autonómico, la libertad de cada territorio arrancase de un catálogo de figuras tipo diseñado de forma consensuada por la administración central y las autonómicas. Eso nos evitaría situaciones de inseguridad jurídica como las que hemos vivido en los últimos tiempos con la tributación propia autonómica; y facilitaría futuras fórmulas de gestión compartida.

En tercer lugar, hasta ahora hemos evitado las malas opciones para la descentralización, con la excepción de la cesión del IS y el IVA a los territorios forales. Es verdad que existen países federales donde el IS es un impuesto que comparten el nivel central y los subcentrales. Pero también lo es que los problemas de competencia fiscal nociva y las dificultades de gestión son la norma. El caso de los territorios forales en España anticipa que ocurriría lo mismo si se extendiese esa solución. Por lo que se refiere a la tributación sobre el consumo (IVA e IIEE) la realidad española es la realidad europea. Existe un amplio consenso en que el IVA es la solución técnica superior como impuesto general sobre las ventas; aunque en el caso de la UE el tratamiento de las operaciones intracomunitarias sea mejorable. En este sentido, tenemos poco que envidiar a los países que han optado por impuestos minoristas. El problema en este ámbito es la resistencia de la Comisión Europea a aceptar diversidad de tipos dentro de cada Estado miembro, una restricción muy severa, sobre todo teniendo en cuenta que son excepción los Estados que se han planteado siquiera esta posibilidad.

Ya hemos visto que técnicamente es posible hacerlo y existen países que lo han ensayado con éxito razonable. Pero la cesión de capacidad normativa en el IVA podría complicar la gestión de un tributo en el que el fraude es elevado en España. Además, requeriría mucha negociación previa con las autoridades comunitarias. Otra cosa sería caminar hacia una solución a la alemana, en la que las CCAA codeciesen sobre tipos impositivos, profundizando en el mecanismo actual de la participación territorializada en los rendimientos. A nuestro juicio, esta es una opción de interés porque no contraviene la normativa europea, da al conjunto de las CCAA una herramienta poderosa en términos recaudatorios, y reduce los problemas de restricción presupuestaria blanda que enfrentan las CCAA: con una fuente de recursos tan potente como el IVA, las quejas autonómicas sobre la insuficiencia generalizada de recursos no tendrían por qué acabar justificando un incre-

mento de las transferencias a las CCAA desde el gobierno central. Las autonomías se verían obligadas a discutir la necesidad de recursos adicionales con los contribuyentes.

El caso de los IIEE es parcialmente diferente. En ese caso, sí ha sido posible combinar la armonización europea con un tramo autonómico en el impuesto especial, tras haberlo intentado y eventualmente fracasado con el impuesto minorista sobre ventas de hidrocarburos, recurrido por la Comisión Europea y finalmente abolido. No obstante, es cierto que esta fórmula ensayada para los hidrocarburos no funciona tan bien en el caso de los otros consumos específicos; tabaco y alcohol, fundamentalmente (Lago Peñas y Martínez-Vázquez, 2010b).

La problemática sobre el IRPF es particularmente interesante. La evidencia empírica internacional muestra que es una figura clave en todas las fórmulas de descentralización fiscal, sea en los países federales o en los no federales, por su fuerte capacidad recaudatoria y porque no presenta los problemas comentados para las otras dos grandes bases (beneficios empresariales y consumo). En este caso, España ha avanzado mucho desde el arranque con las participaciones territorializadas hace dos décadas. Pero se puede hacer más. Aunque en el debate público se ha planteado la opción de ceder íntegramente el impuesto a las CCAA, la realidad es que la experiencia internacional muestra que los gobiernos federales no están dispuestos a renunciar a esta base. Probablemente por su relevancia cuantitativa, pero también porque es el tributo progresivo por excelencia y el que genera un mayor efecto redistributivo dada su recaudación. En todo caso, el espacio actual para las CCAA es ya muy notable y sustancial. Los problemas más urgentes probablemente sean otros, atendiendo a la experiencia comparada.

En particular, sufrimos dos deficiencias serias en la gestión. La primera es el gran retraso entre el momento en el que un gobierno autonómico anuncia una modificación en el impuesto y cuando los ciudadanos comienzan a notarlo. Como argumenta Cuenca (2014), las medidas tributarias que se anuncian en el año $t-1$ (por ejemplo, en la discusión sobre los presupuestos autonómicos en el mes octubre) no se aplican a los contribuyentes hasta el momento de presentar su declaración en los meses de mayo y junio de $t+1$ (¡20 meses más tarde!) y no tiene efectos recaudatorios para las CCAA hasta $t+2$: más de dos años después del anuncio y, en muchos casos, con un Ejecutivo diferente al que aprobó la medida. Con estos retrasos, la correspon-

sabilidad fiscal es francamente difícil. La segunda es la falta de visibilidad del impuesto autonómico para los contribuyentes. La gestión exclusiva de la AEAT y la no distinción de los tipos de retención en facturas o nóminas hace que la mayoría de los contribuyentes sigan sin ser conscientes de cuánto le pagan a cada gobierno. Los estudios demoscópicos lo demuestran con claridad (Lago-Peñas y Lago-Peñas, 2010). Además, la lejanía de la gestión hace que las CCAA tengan problemas incluso para tener datos y poder simular *ex-ante* sus propios cambios normativos. A nuestro juicio, la solución a estos problemas estaría en la fórmula consorciada de administración tributaria que señalamos antes, junto a un sistema de retenciones algo más sofisticado que el actual, que incorporase a la misma velocidad los cambios normativos estatales y autonómicos en los cálculos, que explicitase en facturas y nóminas las retenciones dirigidas a financiar a cada nivel de gobierno, y que distinguiese de forma más nítida en los borradores, en el impreso de declaración y en los programas informativos de ayuda esa dualidad en el poder tributario.

En lo que atañe a la imposición patrimonial, la experiencia comparada muestra la dificultad de garantizar su supervivencia en un contexto de descentralización sin mínimos de tributación. Aunque es verdad que la aplicación del ISD está hoy mucho más generalizada en los países de la OCDE que el IP, en ambos casos la movilidad de bases y la competencia fiscal es potencialmente muy sustancial. Características que recomiendan bien la centralización, bien la aprobación de mínimos de tributación. Obviamente, si el objetivo es hacer haciendas autonómicas más independientes y no menos, la segunda solución sería preferible.

La existencia de un poder tributario autonómico que permite la aprobación de nuevos tributos sobre hechos imponible no gravados no es, ni mucho menos, una anomalía en el panorama internacional. De hecho, algunas de las figuras creadas son similares a las existentes en otros países. Otra cosa es que la imaginación de los gobiernos autonómicos se estrelle no pocas veces contra los tribunales y acabe generando inseguridad jurídica tanto para el sujeto activo como para los sujetos pasivos. En ese sentido y en pos de las ventajas que ofrece la armonización, creemos que sería bueno pensar en la creación de un grupo de trabajo mixto Ministerio-Consejerías de Hacienda en el que se debatiese la definición de un catálogo más o menos amplio de figuras de aplicación potestativa por las CCAA. Y el núcleo de ese catálogo, tanto cualitativa como cuantitativamente, debería estar con-

formado por los tributos medio ambientales, hoy escasamente desarrollados en España y que, en muchos casos, se adaptan bien al espacio de referencia autonómico.

También nos gustaría hacer una serie de reflexiones normativas para una reforma de la hacienda local que, desafortunadamente, se está prorrogando *ad infinitum*⁵². El sistema tributario local español no padece de malas elecciones en cuanto a las figuras tributarias y sus piezas fundamentales se encuentran en buena parte de los sistemas tributarios locales en los países de la OCDE. Sin embargo, cuando cambiamos el telescopio por la lupa, aparecen problemas graves que exigen cambios profundos. En primer lugar, tocaría fortalecer la capacidad recaudatoria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en línea con el modelo anglosajón de tributación local. Pero para ello y previamente, es perentorio repensar los mecanismos de cómputo de la base imponible, lo que implica una revisión de la forma en la que se gestiona el catastro, como hemos señalado anteriormente. En segundo lugar, habría que explorar la posibilidad de recargos en el IRPF, como se hace en los países nórdicos. Tercero, apostamos por un Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) reformado y reforzado o, de forma alternativa, por un nuevo impuesto local sobre los negocios que gravite sobre el valor añadido, en línea con lo que se hace en Francia o Italia. Consideramos conveniente pensar en mayor medida en una fuente tributaria hoy con un menor uso que la mayoría de los países de nuestro entorno. Las tasas y precios públicos son un instrumento especialmente apropiado en el ámbito local. En este caso, de nuevo, hay que buscar soluciones a los problemas de gestión, en particular las carencias que caracterizan las memorias económicas de costes de los servicios. Por último, la imposición del automóvil debería simplificarse en una sola figura, incrementar su sofisticación para incrementar su dimensión “verde” y decidir si acaba en manos de municipios o autonomías, en función de lo que se haga con el resto del sistema de tributación a escala regional y central.

Para finalizar, recuperamos una reflexión previa. No es verdad que la capacidad normativa en manos de las CCAA sea hoy muy baja. Es cierto que estamos claramente por debajo de los países líderes en este frente, pero

(52) Los párrafos que siguen sintetizan la posición desarrollada en Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2014). Remitimos al lector interesado a este artículo.

somos los más avanzados en el seno de la UE. Por ello, aunque avanzar sea posible y deseable, y a sugerir vías hemos dedicado buena parte de estas conclusiones, debe quedar claro que ese ejercicio de cesión de competencias tributarias solo tiene sentido si el sistema de incentivos para las autonomías es redefinido. Es decir, que la vía primera que manejen los gobiernos autonómicos sea acudir a sus propios instrumentos y no la de impulsar coaliciones para la demanda de recursos adicionales recaudados por la administración central. Sin endurecimiento de la restricción presupuestaria autonómica, los avances en la descentralización de la capacidad normativa pueden generar resultados frustrantes; como de hecho ha ocurrido ya.

En definitiva, avanzar en la descentralización tributaria en España requiere también cambios institucionales en el frente de la gestión tributaria y en el de los incentivos al uso de la capacidad normativa.

6. REFERENCIAS

1. Asensio, M.A. (2003). *Descentralización y federalismo fiscal en la Unión Europea y el Mercosur*. Una aproximación preliminar, Centro de Publicaciones Universidad Nacional del Litoral, Argentina.
2. Banting, K.G. (1991). "The Politics of Wealth Taxes", *Canadian Public Policy*, 17(3): 351-367.
3. Blöchliger, H. y Hettley, M. (2015). "Sub-central tax autonomy", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 20.
4. Brühlhart, M. y Parchet, R.(2014). "Alleged tax competition: The mysterious death of bequest taxes in Switzerland", *Journal of Public Economics*, vol. 111:63-78.
5. Cabrera, L. F. (2006). "Federalismo fiscal en México y España: un análisis comparativo", *Revista Portal*, 3: 91-110.
6. Cantarero, D. (2004). "Financiación de las Haciendas regionales españolas y experiencia comparada", *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11, Ministerio de Hacienda, Madrid.
7. Castells, A. (1988). *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Ed. Ariel, Barcelona.
8. Consejo General de Economistas (2015). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2015*, Consejo General de Economistas, Madrid.
9. Consejo Federal de Inversiones (2014). *Luces y sombras del federalismo fiscal*. Argentina y el mundo, Consejo Federal de Inversiones, Argentina.
10. Cuenca, A. (2014). "Autonomía y corresponsabilidad: La política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común", *Papeles de Economía Española*, 139: 97-124.
11. Escolano, J.; Benedek, D.; Jin, H.; Mulas Granados, C.; Nozaki, M.; Pereira, J.; Rota-Graziosi, G.; Sinn, L. y Torres, J. (2015). "Distribution of Fiscal Responsibilities in Federations", en Cottarelli, C. y Guergil, M. (eds), *Designing an European Fiscal Union*, Routledge, 13-59.

12. Esteller, A. y Durán, J. M. (eds.) (2015). *De nuestros impuestos y su administración. Claves para una mejor administración fiscal*, Economía UB, Servicio de Publicaciones, Universidad de Barcelona.
13. Fuest, C. (2006). "Federalismo fiscal y nivelación en Alemania", *C.L.M. Economía*, 8, primer semestre: 261-290.
14. Feld, L. (2007). "Los cantones suizos aún compiten por los contribuyentes", *Forum of Federations. The Global Network of Federalism and Devolved Governance*, 6 (1): 23-25.
15. Fernández Llera, R.; Lago Peñas, S. (2011). "Ultraperiferia, economía y finanzas públicas en Canarias: Una panorámica", *Revista de Estudios Regionales*, 90: 17-44.
16. Fernández Llera, R.; Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez, J. (2013). "La autonomía tributaria de las comunidades autónomas y su (des)uso: Presencia de una restricción presupuestaria blanda" en Lago Peñas, S. y Martínez Vázquez, J. (Dir.): *La consolidación fiscal en España: El papel de las comunidades autónomas y los municipios (experiencias, retos y perspectivas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
17. Fundación Impuestos y Competitividad (2015). *Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
18. Gobierno de Canarias (2015). "Régimen económico y fiscal", Consejería de Economía, Industria y Conocimiento.
19. Gómez, P.J. y Molero, R. (2014). *Europeos empobrecidos. El incremento de la desigualdad y la exclusión social en la UE y sus determinantes*, Documento de Trabajo 8.1, Fundación Foessa, Madrid.
20. Hierro, L.A.; Atienza, P. y Patiño, D. (2010). El efecto redistributivo de las transferencias en la financiación regional, *Revista de Economía Aplicada*, 53: 99-129.
21. Keen, M. y Smith, S. (1996). "The future of the value-added tax in the European Union", *Economic Policy*, 11 (23): 375-411.
22. King, D. (1984). *Fiscal Tiers: The Economics of Multi-Level Government*, George Allen & Unwin, London.
23. Khraiche, M. y Flaherty, P. (2006). "Federalismo fiscal: el caso de Estados Unidos", *C.L.M. Economía*, 8, primer semestre: 325-354.
24. Lago Peñas, S. (2001). "Desequilibrios horizontales en las haciendas federales: Una perspectiva internacional", en Caramés, L. y Lago Peñas, S. (Dir.): *La Hacienda Autónoma ante el nuevo siglo*, A Coruña: IEEGPBM.

25. Lago Peñas, S. (2003). "La descentralización tributaria en la última reforma del sistema de financiación autonómica", en *Revista de Estudios Regionales*, 66: 281-288.
26. Lago Peñas, S. (2007). "La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: Perspectivas de futuro", en *Revista de Estudios Regionales*, 78: 13-28.
27. Lago Peñas, S. (2009). "La autonomía tributaria de las comunidades autónomas de régimen común: por qué y cómo avanzar", *Revista de Estudios Regionales*. vol. Extraordinario: 83-95.
28. Lago Peñas, S. y Fernández Leiceaga, X. (2014). "Los límites a la redistribución entre territorios: Un análisis comparado y simulaciones para el caso español", *Documentos de Trabajo de FUNCAS*, 739.
29. Lago Peñas, I. y Lago Peñas, S. (2010). "Decentralization and Electoral Accountability", *Environment and Planning C: Government and Policy*, 28: 318-334.
30. Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez, J. (2010a). "La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado", *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, 192: 129-151.
31. Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez, J. (coord.) (2010b). *La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
32. Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez, J. (2014). "La política tributaria y las corporaciones locales: Elementos de análisis y discusión", *Papeles de Economía Española*, 139: 115-124.
33. López Laborda, J. (2011). "Comparación del sistema español de financiación regional con el de otros países de estructura federal: Bélgica e Italia", *Presupuesto y Gasto Público*, 62: 141-157.
34. Martínez-Vázquez, J. (2008). "Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization", Bosch, N. y Duran, J. M. (eds), *Fiscal Federalism and Political Decentralization: Lessons from Spain, Germany and Canada*, Edward Elgar, Northampton: 27-55.
35. Martínez-Vázquez, J. (2006). "Retos en la descentralización de la administración tributaria y la asignación de ingresos", Jornada sobre la reforma del modelo de financiación autonómica y la convergencia regional, CEA, noviembre.
36. Martínez-Vázquez, J. (2013). "Tax Assignments at the Regional and Local Levels", en Ahmad, E. y G. Brosio (Dirs.), *Handbook of Fiscal Federalism and Multilevel Finance*, Edward Elgar, Cheltenham.

37. Martínez-Vázquez, J. y Onrubia, J. (2007). "La gestión tributaria de los países federales: Reflexiones sobre el proceso de reforma abierto en España", en Lago Peñas, S. (Dirs.), *La financiación del Estado de las autonomías: perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 311-354.
38. Martínez-Vázquez, J. y Timofeev, A. (2010). "Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration" *International Journal of Public Administration*, 33 (12-13): 601-619.
39. Messner, V. (2010). "El sistema de financiación del Estado Federal de Austria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, 88: 219-246.
40. Mont Alverne, D.; Angelo da Silva, A.; Luz, E. y Gerardo, J.C. (2009). "Transferências fiscais inter governamentais no Brasil: Uma avaliação das transferências federais, com ênfase no sistema único de saúde", *Texto para discussão*, 1451, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).
41. Mut, I. y Utande, J.M^a. (2011). "Autonomía y corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica", *Presupuesto y Gasto Público*, 62: 67-83.
42. OCDE (1998). *Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Una cuestión global emergente*, 27 y 28 de abril, OCDE, Paris.
43. OCDE (2011). *La administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros*, OCDE, Paris.
44. OECD (2012). *Reforming Fiscal Federalism and Local Government. Beyond by the Zero-Sum Game*, OECD, Paris.
45. Onrubia, J. (2010). "Reflexiones sobre la eficacia de la administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales", *Papeles de Economía Española*, 125-126:349-352.
46. Onrubia, J. (2015). "La gestión de los impuestos en un país descentralizado: diagnóstico y líneas de reforma para España", *Papeles de Economía Española*, 143: 110-130.
47. Piketty, T. (2014). *El capital del siglo XXI*. Fondo de cultura económica de España, Madrid.
48. Serra, J. y Afonso, J.R. (2007). "El federalismo fiscal en Brasil. Una visión panorámica", *Revista de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)*, 91:29-52.
49. Simon-Cosano, P.; Lago-Peñas, S. y Vaquero, A. (2014). "On the Political Determinants of Intergovernmental Grants in Decentralized Countries: The Case of Spain", *Publius: The Journal of Federalism*, 44(1): 135-156.

50. Sorribas, P. (2009). "Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada" *Investigaciones Regionales*, 16: 219-246.
51. United States Agency for International Development (2004). "Descentralización fiscal. Análisis conceptual y revisión de la experiencia en nueve países", *Documento Técnico*, 7, USAID
52. Vaquero, A. (2014). "Reflexiones sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común: recetas para la comunidad autónoma de Galicia", *Revista de Administración e Ciudadanía*, 9(1):103-122.
53. Varsano, R. (1995). "A Tributação de Comercio Interstadua: ICMS versus ICMS Partilhado", Discussion Paper, 382, *Instituto de Pesquisa Economica Aplicada*, Brasil.
54. Varsano, R. (2000). "Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: Problems and a proposed solution", en Burki, S. y Peary, G. (eds), *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, World Bank, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean: 339-356.
55. Velasco, F. (2010) (dir). *Gobiernos locales en Estados federales y descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Generalitat de Catalunya, Barcelona.
56. Zubiri, I. (2010). "La distribución del poder tributario en una economía descentralizada", en Lago, S. y Martínez-Vázquez, J. (eds), *La asignación de impuestos a las comunidades autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
57. Zubiri, I. (2015). "Un análisis del sistema foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus ventajas durante la crisis", *Papeles de Economía Española*, 143: 205-224.

Enlaces estadísticos

1. European Commission (2015). *Taxation and Customs Union Database*, Bruselas, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html
2. International Monetary Fund (2015), *Government Finance Statistics*, Washington, <http://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>
3. OECD (Varios años) *Economic Survey*, OECD, Paris, disponible en <http://www.oecd.org/eco/surveys/>
4. OECD (Varios años). *Bases de datos sobre descentralización fiscal*, OECD, Paris, http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title
5. OECD (2014). *Revenue statistics 1965-2013*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>
6. OECD (2015). *Revenue Statistics- Comparative tables*, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>

ANEXO I: LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL EN LOS PAISES FEDERALES DE REFERENCIA Y EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA PANORÁMICA

La tabla 9 refleja la situación del Impuesto sobre el Patrimonio en una amplia muestra de los países de la OCDE. De los veinte analizados, solo Australia, España, Francia, Holanda y Luxemburgo aplican el tributo. Por tanto, la primera nota a apuntar es que es un impuesto hoy en desuso en perspectiva internacional.

Es cierto que existe una corriente de opinión que aboga por el reforzamiento de la tributación sobre la riqueza y que sitúa en Piketty (2014) su principal referencia.

En general, la mayor parte de los elementos impositivos (tarifa, base imponible) de este tributo son fijados por los Gobiernos centrales. La excepción a la regla es Australia, donde el IP se encuentra descentralizado, con una importante diversidad entre los diferentes estados.

En resumen, España es uno de los pocos países que todavía mantiene este impuesto y lo aplica de forma descentralizada. En todo caso, en la práctica recauda relativamente poco en el conjunto del país, ya que, además de la existencia de un mínimo exento elevado, algunas CCAA han aplicado una bonificación del 100% en la cuota del impuesto (Comunidad de Madrid y Baleares)⁵³.

(53) Un reciente trabajo publicado por la Fundación Impuestos y Competitividad (2015) aboga por su eliminación formal y definitiva (y que ninguna otra figura tributaria ocupe el espacio que deja). Si lo anterior no resultase viable, se recomienda establecer, a nivel estatal, mecanismos objetivos para la valoración de la base imponible, un mínimo exento más elevado; una reducción notable del tipo marginal, garantizando que no supere el 1,5% y eliminar a la par la mayor parte de las exenciones e incentivos fiscales, salvo casos muy concretos en los que su supresión genere un efecto negativo sobre el crecimiento y el empleo. Se recomienda, además, el establecimiento por parte de la hacienda estatal de una horquilla de tipos impositivos para que las CCAA, en virtud de su autonomía fiscal, puedan elegir.

Tabla 9: El Impuesto sobre el Patrimonio en los países federales y la UE (2012)

	País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012 (%)	
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	PIB	Total de impuestos
OCDE (países federales)	EEUU	No	-	-	-	-	-
	Canadá	No	-	-	-	-	-
	Alemania	No	-	-	-	-	-
	Suiza ¹	No	-	-	-	-	-
	Australia	Sí	Regional	Central	Regional	1,7	N.D.
	España	Sí	Central	Regional	Regional	0,08	0,2
	Austria	No	-	-	-	-	-
	Bélgica	No	-	-	-	-	-
	Dinamarca	No	-	-	-	-	-
	Finlandia	No	-	-	-	-	-
Unión Europea	Francia ²	Sí	Central	Central	Central	0,3	0,6
	Grecia	No	-	-	-	-	-
	Holanda	Sí	Central	Central	Central	0,4	1,1
	Irlanda	No	-	-	-	-	-
	Italia	No	-	-	-	-	-
	Luxemburgo	Sí	Central	Central	Central	0,6	1,6
	Portugal	No	-	-	-	-	-
	Reino Unido	No	-	-	-	-	-
	Suecia	No	-	-	-	-	-

Notas:(1) En Suiza no hay impuesto sobre el valor neto (similar al de España) sin embargo existe un impuesto sobre el capital en cada cantón, que grava sobre todo la titularidad de bienes inmuebles y las pólizas de seguros de vida; (2) En 2015 se suprime el Impuesto a las grandes fortunas en Francia, pero hay un impuesto de solidaridad sobre la fortuna para patrimonios con un valor neto superior a 790.000 euros

Fuente: elaboración propia a partir de European Commission (2015), http://ec.europa.eu/taxation_customs/ledb/taxSearch.html (países UE) y OCDE (2014), <http://www.oecd.org/ciptax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (para Canadá, EEUU, Suiza y Australia)

Tabla 10: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los países federales y en la UE (2012)

	País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012	
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	% del PIB	% del total de impuestos
OCDE (países federales)	EEUU	Sí	Regional	Regional	Regional	ND	ND
	Canadá	No	-	-	-	-	-
	Alemania	Sí	Central	Central	Regional	0,2	0,4
	Suiza	Sí	Regional Local	Regional	Regional	ND	ND
	Australia	No	-	-	-	-	-
	España	Sí	Central Regional	Central	Regional	0,2	0,6
	Austria	No	-	-	-	-	-
	Bélgica	Sí	Regional	Regional	Regional	0,6	1,4
	Dinamarca	Sí	Central	Central	Central	0,2	0,4
	Finlandia	Sí	Central	Central	Central	0,3	0,6
Unión Europea	Francia	Sí	Central	Central	Central	0,4	1,0
	Grecia	Sí	Central	Central	Central	0,04	0,14
	Holanda	Sí	Central	Central	Central	0,2	0,6
	Irlanda	Sí	Central	Central	Central	0,2	0,6
	Italia	Sí	Central	Central	Central	0,04	0,09
	Luxemburgo	Sí	Central	Central	Central	0,2	0,4
	Portugal	No	-	-	-	-	-
	Reino Unido	Sí	Central	Central	Central	0,2	0,5
	Suecia	No	-	-	-	-	-

Fuente: elaboración propia a partir de EuropeanCommission (2015), http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html (países UE) y OCDE (2014), <http://www.oecd.org/cip/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (para Canadá, EEUU, Suiza y Australia)

Por lo que respecta al ISD (tabla 10), la situación es la inversa. Son minoría los que no lo aplican (Australia, Austria, Canadá, Portugal y Suecia). Además, se comprueba una importante descentralización fiscal del impuesto a favor de los gobiernos regionales, sobre todo en EE.UU y Suiza. En Alemania, si bien la fijación de la tarifa y de la base imponible es responsabilidad de la administración central, la recaudación del ISD se destina íntegramente a la administración regional.

En España, las CCAA establecen en el ISD su propia tarifa, siendo aplicable únicamente la estatal en determinadas circunstancias, sobre todo cuando se trata de tributar por obligación real (no residentes). La fijación de la base imponible es responsabilidad de la administración central y la recaudación es esencialmente para las CCAA. Además, muchas CCAA han aplicado importantes bonificaciones en la cuota del impuesto que ha provocado que una parte importante de los contribuyentes no se encuentre sometida de facto al tributo.

Al igual que sucede con el IP, hay un debate importante sobre la conveniencia de aplicar, y sobre todo de cómo aplicar, el ISD⁵⁴.

(54) En el mencionado estudio patrocinado por la Fundación Impuestos y Competitividad (2015) se aboga por la necesidad de elevar los mínimos exentos y, al mismo tiempo, reducir/eliminar la mayor parte de los beneficios y exenciones fiscales, salvo aquellos que perjudicasen la creación de riqueza o empleo. También se propone suprimir la actual tarifa progresiva por una proporcional en función de tres grupos de parentesco (cónyuge, ascendientes y descendientes; familiares hasta el cuarto grado; y el resto) y, paralelamente, establecer un tipo mínimo a nivel estatal, con posibilidad de aumentarlo por parte de las CCAA. En este sentido la propuesta sería gravar a tipos muy reducidos (entre el 1% y el 5%) las transmisiones entre el cónyuge, ascendientes y descendientes; entre el 5% y el 10%, para familiares de hasta cuarto grado y entre el 10% y el 15% en el resto de beneficiarios.

**ANEXO II: ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS Y
RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS EN LOS PAISES FEDERALES DE LA
OCDE Y EN LA UNIÓN EUROPEA**

Tabla 11: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los países federales de la OCDE y la UE (2012)

	País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012 (%)	
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	PIB	Total de impuestos
OCDE (países federales)	EEUU	Sí	Central	Central	Central	9,2	37,7
	Canadá	Sí	Central (impuesto federal) Regional (Quebec, impuesto provincial)	Central (impuesto federal)	Central (impuesto federal) Regional (Quebec, impuesto provincial)	11,2	36,6
	Alemania	Sí	Central	Central	Central Regional Local	6,6	16,7
	Suiza	Sí	Central Regional Local	Central	Central Regional Local	8,5	31,7
	Australia	Sí	Central	Central	Central	10,7	39,2
Unión Europea	España	Sí	Central Regional	Central	Central Regional Local	7,8	23,8
	Austria	Sí	Central	Central	Central Regional Local	8,1	18,7
	Bélgica	Sí	Central Regional	Central	Central Regional Local	13,0	28,7

Tabla 11: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los países federales de la OCDE y la UE (2012) (continuación)

	País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012 (%)	
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	PIB	Total de impuestos
Unión Europea	Dinamarca	Sí	Central Local	Central	Central	18,8	39,3
	Finlandia	Sí	Central Local	Central	Central Local	12,1	27,3
	Francia	Sí	Central	Central	Central	2,9	6,5
	Grecia	Sí	Central	Central	Central Local	6,9	20,6
	Holanda	Sí	Central	Central	Central	7,4	18,9
	Irlanda	Sí	Central	Central	Central	6,9	24,3
	Italia	Sí	Central	Central	Central Local	11,4	25,9
	Luxemburgo	Sí	Central	Central	Central	8,6	21,9
	Portugal	Sí	Central Regional	Central	Central Regional Local	5,9	18,3
	Reino Unido	Sí	Central	Central	Central Local	9,3	25,5
	Suecia	Sí	Central Local	Central	Central Local	11,5	25,8

Fuente: Elaboración propia a partir de European Commission (2015), http://ec.europa.eu/taxation_customs/cedb/taxSearch.html (países UE) y OCDE (2014), <http://www.oecd.org/cip/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (para Canadá, EEUU, Suiza y Australia)

Tabla 12: El Impuesto sobre Sociedades en los países federales de la OCDE y la UE (2012)

País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012 (%)	
		Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	PIB	Total de impuestos
EEUU	Sí	Central	Central	Central	2,5	10,2
		Regional	Regional	Regional		
Canadá	Sí	Central	Gobierno Central	Central (impuesto	2,9	9,5
		(impuesto federal)	(impuesto federal)	federal)		
Alemania	Sí	Central	Central	Central	0,7	1,7
		Regional	Regional	Regional		
Suiza	Sí	Central	Central	Central	2,8	10,5
		Regional	Regional	Regional		
Australia	Sí	Central	Central	Central	5,2	18,9
España	Sí	Central	Central	Central	2,2	6,6
Austria	Sí	Central	Central	Central	1,9	4,4
Bélgica	Sí	Central	Central	Central	3,1	6,9
Dinamarca	Sí	Central	Central	Central	1,9	3,9
Finlandia	Sí	Central	Central	Central	2,2	4,9
Francia	Sí	Central	Central	Central	2,1	4,5
Grecia	Sí	Central	Central	Central	1,1	3,3

OCDE
(países federales)

Unión Europea

Tabla 12: El Impuesto sobre Sociedades en los países federales de la OCDE y la UE (2012) (continuación)

	País	Aplicación	Nivel de gobierno			Recaudación 2012 (%)	
			Fijación de la tarifa	Fijación de la base Imponible	Beneficiario	PIB	Total de impuestos
	Holanda	Sí	Central	Central	Central	2,0	5,1
	Irlanda	Sí	Central	Central	Central	2,4	8,4
	Italia	Sí	Central	Central	Central	2,1	4,8
	Luxemburgo	Sí	Central	Central	Central	5,3	13,4
Unión Europea	Portugal	Sí	Central Regional Local	Central	Central Regional Local	2,8	8,7
	Reino Unido	Sí	Central	Central	Central	2,7	7,5
	Suecia	Sí	Central	Central	Central	2,5	5,7
	Finlandia	Sí	Central	Central	Central Local	2,2	4,9

Fuente: elaboración propia a partir de European Commission (2015), http://ec.europa.eu/taxation_customs/feeds/taxSearch.html (países UE) y OCDE (2014), <http://www.oecd.org/cip/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (para Canadá, EEUU, Suiza y Australia)

Tabla 13: Porcentaje de los ingresos por niveles de administración respecto al total de ingresos (países federales y España), 1975-2012

	Supranacional			Administración central			Administración regional			Administración local			Seguridad Social		
	1975	1995	2012	1975	1995	2012	1975	1995	2012	1975	1995	2012	1975	1995	2012
EEUU	-	-	-	45,4	42,0	41,9	19,5	19,9	20,6	14,7	13,2	15,2	20,5	24,9	22,3
Canadá	-	-	-	47,6	39,1	41,2	32,5	37,1	40,0	9,9	9,8	9,5	10,0	14,0	9,3
Alemania	1,2	0,6	0,4	33,5	31,4	31,6	22,3	21,6	21,7	9,0	7,4	8,2	34,0	39,0	38,4
Suiza	-	-	-	30,7	31,4	35,3	27,0	23,8	24,6	20,3	17,6	15,3	22,0	27,3	24,9
Australia	-	-	-	80,1	77,5	81,4	15,7	19,0	15,3	4,2	3,4	3,4	0,0	0,0	0,0
España	-	0,5	0,4	48,2	50,4	23,5	-	4,8	31,8	4,3	6,5	9,7	47,5	35,8	35,0

Fuente: OCDE (2014), <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>

