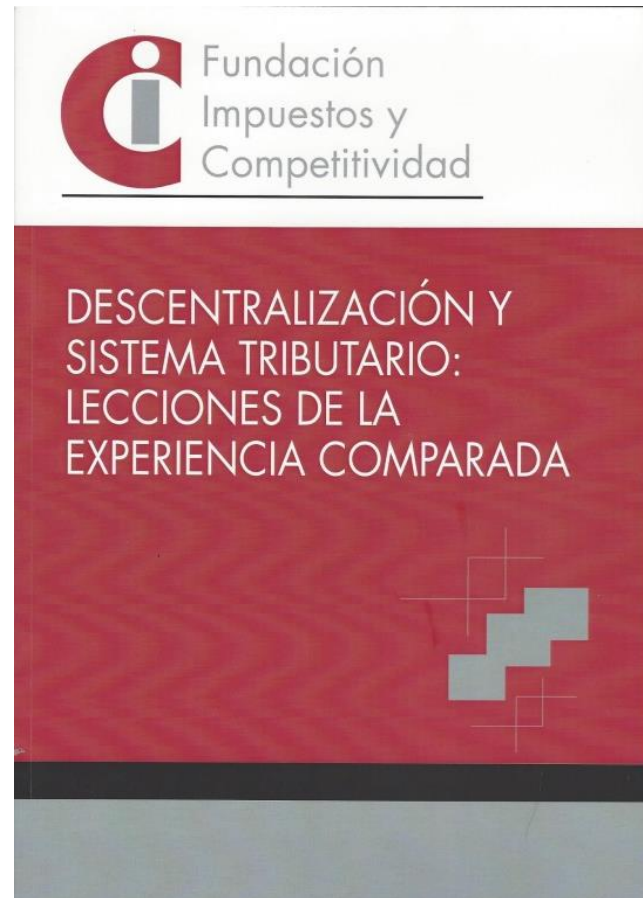


# DESCENTRALIZACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIA: LECCIONES DE LA EXPERIENCIA COMPARADA

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y  
COMPETITIVIDAD

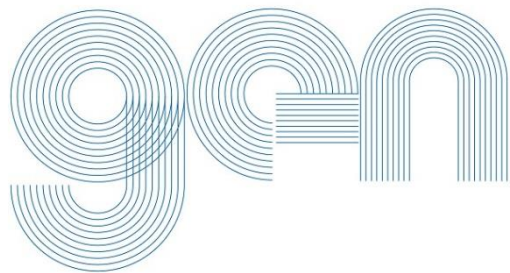
Madrid, 20 de septiembre de 2016



**Santiago Lago Peñas (Uvigo y GEN)**  
**Alberto Vaquero García (Uvigo y GEN)**



# ÍNDICE

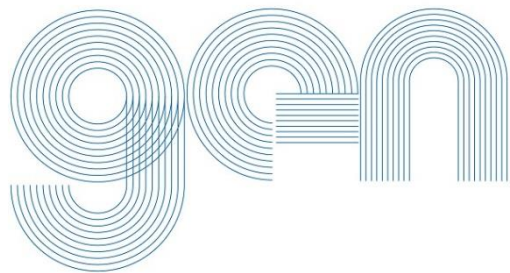


# Índice

- **Capítulo 1:** Introducción.
- **Capítulo 2:** La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?
- **Capítulo 3:** La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo.
- **Capítulo 4:** El modelo español.
- **Capítulo 5:** ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

1

## INTRODUCCIÓN



# 1. Introducción

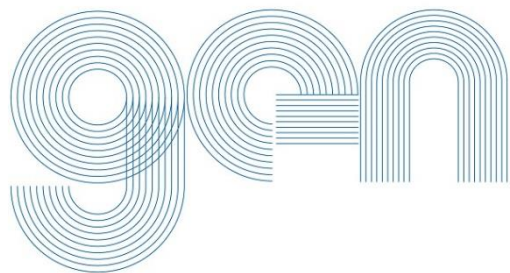
- La descentralización y el federalismo fiscal implican la necesidad de **repartir el poder tributario** entre las diferentes administraciones.
- En todos los países con federalismo fiscal, existe la necesidad de una **administración tributaria regional** que conviva con la estatal y la local.

# 1. Introducción

- El objetivo de esta monografía es **analizar** la forma en la que se puede resolver este reparto entre diferentes niveles de gobierno.
- Este estudio adopta una **doble óptica**:
  - La que ofrece la literatura teórica sobre federalismo fiscal.
  - La de la experiencia comparada.
- En definitiva, se trata de **enmarcar y evaluar** la experiencia española, señalando su dificultades y retos pendientes, en especial, en el ámbito autonómico.

2

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



## 2. La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?

- La descentralización fiscal **no significa necesariamente** una asignación en exclusiva a un determinado nivel de gobierno.
- Hay tributos propios, tributos cedidos (parcial o totalmente) y participaciones territorializadas.
- Todas las modalidades presentan **ventajas** e **inconvenientes**.



## 2. La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?

- ¿Cuándo es recomendable la descentralización de un impuesto?
  - Alto **potencial recaudatorio**.
  - **Bajo efecto potencial** sobre la movilidad de las bases imponibles.
  - **Escasa sensibilidad** a la coyuntura económica.
  - **Cumplimiento** del principio del beneficio.
  - **Distribución homogénea** de las bases imponibles en el espacio.
  - **Reducido alcance** de las economías de escala y de información de una administración centralizada.
  - **Imposibilidad** de exportación fiscal.

## 2. La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?

- Las “**malas elecciones**” en descentralización fiscal:
  - El Impuesto de Sociedades: muy sensible a la coyuntura económica, afecta a bases con elevada movilidad y concentradas en el espacio, la gestión descentralizada puede perjudicar los flujos de información de empresas suprarregionales, elevada exportación fiscal.
  - El Impuesto sobre el Valor Añadido: fuerte elasticidad al ciclo económico, tendencia a la disparidad territorial en la recaudación, consecuencias negativas sobre la gestión y en el control de la evasión fiscal, impuesto armonizado en la UE.

## 2. La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?

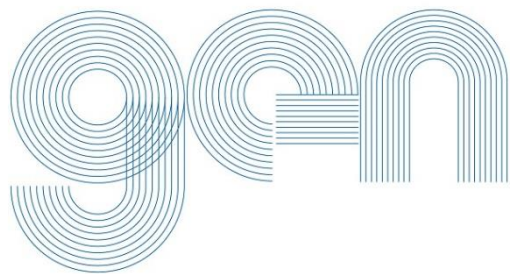
- Las “**buenas elecciones**”:
  - Impuestos sobre la propiedad inmueble y contribuciones especiales, impuesto sobre actividades económicas, impuesto sobre vehículos y sobre la construcción (descentralización a nivel local).
  - Impuestos especiales sobre alcohol, electricidad, hidrocarburos y monofásicos sobre las ventas: se debe evitar el “efecto sede” y la potencial exportación fiscal.
  - El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, impuestos sobre las nóminas, transferencia de la propiedad, impuestos ecológicos y sobre el transporte y comunicaciones

## 2. La distribución del poder tributario en los estados descentralizados: ¿Qué nos dice la literatura especializada?

- La “**zona de indecisión**”:
  - Impuestos sobre recursos naturales: pueden generar asimetrías recaudatorias por el tipo de recurso y distribución espacial.
  - Impuestos sobre el patrimonio y herencias: su descentralización sin control puede provocar su reducción desaparición (carrera a la baja tributaria sin límites).

3

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



### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Para asignar verticalmente las fuentes de ingresos tributarios **es necesario** responder a dos preguntas:
  - ¿Qué nivel de gobierno tiene la **capacidad normativa**?
  - ¿Qué administración tributaria tiene la responsabilidad sobre la **gestión**?
- Modelos de **autonomía fiscal**: existe una amplia libertad en legislación y gestión (EE.UU y Canadá). La hacienda central o federal y las subcentrales suelen compartir objetos imponibles, no existiendo, de entrada, bases imponibles armonizadas.
- Modelos de **compartición de rendimientos** (Alemania y Australia): Baja autonomía fiscal y un papel preponderante de las transferencias.
- Modelos de **recargos** (Dinamarca, Noruega y Suecia): Recargos en los impuestos de la hacienda federal, con una administración fuertemente centralizada.

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Niveles de gobierno y grado de descentralización fiscal en los países federales de referencia

	EE.UU	Canadá	Alemania	Suiza	Australia
Descentralización de ingresos	Sistemas impositivos independientes	Sistemas impositivos independientes	“Tax sharing”	“Tax sharing”. Sistemas impositivos independientes	Sistemas 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

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Descentralización fiscal regional

#### Estados Unidos

- **Financiación**
  - Cada nivel de gobierno administra y recauda sus impuestos. Importante volumen de transferencias desde el gobierno federal
- **Figuras tributarias propias**
  - Ventas; IRPF; Beneficios sobre sociedades; Consumos específicos; Sucesiones y Donaciones; Seguridad Social
- **Capacidad normativa**
  - Autonomía normativa plena, pudiendo decidir la aplicación del impuesto



### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Descentralización fiscal regional

#### Canadá

- **Financiación**
  - 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
- **Figuras tributarias propias**
  - IRPF; Beneficio sobre sociedades; Vents; Capital Sociedades; Gasolina y Gasoil; Vehículos; Alcohol; Carreteras; Recursos naturales; Especialidades fiscales sobre alguna provincia donde el impuesto provincial se aplica sobre el federal
- **Capacidad normativa**
  - Autonomía normativa plena. Existe cierta coordinación en el IRPF, respetando la base federal

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Descentralización fiscal regional

#### Alemania

- **Financiación**
  - Financiación a partir de la participación en los impuestos federales (IRPF, IS e IVA) y en un impuesto local (IAE). Además existen impuestos propios
- **Figuras tributarias propias**
  - Patrimonio Sucesiones; Vehículos de tracción Mecánica; Cerveza; Apuestas, Loterías y Casinos; Protección de incendios; Transmisiones patrimoniales
- **Capacidad normativa**
  - Prácticamente ninguna

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Descentralización fiscal regional

#### Suiza

- **Financiación**
  - La principal vía de financiación son impuestos propios, transferencias de nivelación fiscal y participación en impuestos federales
- **Figuras tributarias propias**
  - IRPF; Patrimonio; Beneficios sobre Sociedades; Capital sociedades; Propiedad inmobiliaria; Ganancias de Capital; Sucesiones y donaciones; transferencias de propiedad inmobiliaria; Vehículos de Tracción Mecánica; Espectáculos
- **Capacidad normativa**
  - En el IRPF y el IS limitaciones en la base imponible para conseguir armonización fiscal

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Descentralización fiscal regional

#### Australia

- **Financiación**
  - La principal vía de financiación son las transferencias de nivelación fiscal y participación en impuestos federales
- **Figuras tributarias propias**
  - Salarios; Bienes Raíces; Tabaco, Alcohol y derivados del petróleo
- **Capacidad normativa**
  - En algunos impuestos capacidad normativa compartida

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

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

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Existe **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**.

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- Otras experiencias internacionales
  - El **modelo nórdico** (Dinamarca, Noruega y Suecia): En Suecia la administración tributaria central gestiona todos los tributos, incluyendo los recargos locales que se establecen sobre la base del IRPF.
  - **México**: El gobierno federal es el responsable de la recaudación y su posterior reparto entre los diferentes estados y municipios, Una clara situación de subordinación.
  - **Brasil**: gestión tributaria multinivel descoordinada, competencias de gasto difusas y autonomía tributaria a escala regional en franco retroceso.
  - **Italia**: Las regiones disfrutan de una autonomía fiscal muy limitada. El estado regule la mayor parte de los impuestos y luego cada región, establece 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.

### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- ¿Cuál es el **modelo óptimo** de gestión tributaria?
  - Desde una perspectiva teórica 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.

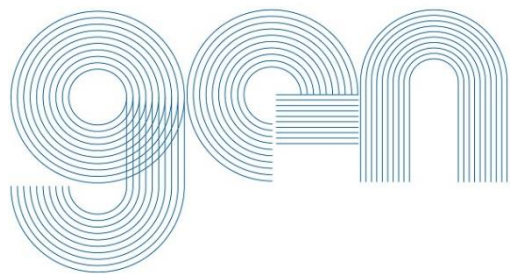


### 3. La experiencia comparada en descentralización tributaria: lo que se hace (y lo que no) en el mundo

- ¿Qué nos dice la experiencia comparada?
  - **EEUU:** existe una nítida separación entre las tres administraciones tributarias (federal, estatal y local) pero mantienen una significativa cooperación institucional.
  - **Canadá:** modelo de administración tributaria complejo. Hay impuestos federales administrados por las provincias, aunque existen impuestos provinciales gestionados por la administración federal.
  - **Alemania:** caso atípico y no particularmente atractivo. La insuficiente coordinación y armonización de protocolos entre länder se traduce en un sistema poco eficiente.
  - **Suiza:** la administración de un impuesto no siempre la ejecuta el mismo nivel tributario que detenta la potestad legislativa.
  - **Australia:** máxima independencia entre las administraciones tributarias del gobierno central y las regionales.

4

## EL MODELO ESPAÑOL



## 4. El modelo español

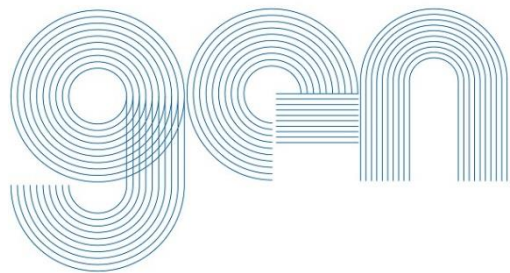
- España es el país de la UE **más descentralizado** en cuanto a capacidad normativa en el ámbito tributario, muy por encima de Alemania, Austria y Bélgica entre los países federales, e Italia entre los unitarios.
- Este resultado choca, en cierta manera, con la **demanda generalizada** de continuar cediendo capacidad y con la idea extendida de que el sistema no da **la suficiente autonomía**. La situación **ha cambiado notablemente**. No es la que teníamos en la década de los noventa, más parecida a la actual de Alemania.
- Se puede **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.
- 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**.

## 4. El modelo español

- En el **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 los impuestos sobre la **propiedad patrimonial**, las CCAA (38,7%) tienen un porcentaje de participación en los ingresos muy por encima de lo que ocurre en EEUU (3,7%) y Canadá (13,1%).
- En 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%). Sin embargo, la mayoría de este porcentaje tiene que ver con participaciones territorializadas en IVA e IIEE.

5

## ¿QUÉ LECCIONES SE PUEDEN EXTRAER DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL?



## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- Cada país tiene unos “**arreglos fiscales**” diferentes.
- **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 muy presente.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- En gestión tributaria España presenta una administración centralizada para la mayor parte de los tributos. Este escenario plantea dos tipos de **problemas**.
  - Las dificultades de **coordinación horizontal** entre la 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.
  - La **desconexión total** entre la capacidad normativa y la gestión para una parte muy sustancial de los recursos de las CCAA de régimen común.
- La solución podría pasar por una **administración integrada** para el conjunto de tributos estatales y autonómicos o los **consorcios verticales entre administraciones** tributarias.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- Hay que apostar por la **armonización** y **homogeneidad** en la estructura de las figuras tributarias ocupadas por diferentes niveles de gobierno.
- En España contamos con una clara ventaja. A 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.
- Esto es muy positivo. Así es posible ejercer **elevados grados de autonomía** tocando solo tipos y deducciones en cuota. En general, los tributos cedidos clásicos han seguido esta lógica. La **homogeneidad** en los esqueletos de las figuras tributarias es un elemento a proteger.
- En tributación medioambiental la libertad de cada territorio debe partir de un catálogo de figuras tipo diseñado de **forma consensuada** por la administración central y las autonómicas.



## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- En España se **han evitado** las malas opciones para la descentralización, con la excepción de la cesión del IS y el IVA a los territorios forales. Aquellos países que han optado por esta vía se han encontrado con **competencia fiscal nociva** y las **dificultades de gestión**.
- Por lo que se refiere a la tributación sobre el consumo (IVA e IIEE) la realidad española es la **realidad europea**.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- 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 es claramente mejorable.
- La **fuerte resistencia** de la Comisión Europea a aceptar diversidad de tipos dentro de cada Estado miembro es una restricción muy severa.
- La cesión de capacidad normativa en el IVA **podría complicar** la gestión de un tributo en el que el fraude es elevado en España.
- Se podría optar por un sistema “**a la alemana**” donde las CCAA codecidiesen sobre tipos impositivos, **profundizando** en el mecanismo actual de la participación territorializada en los rendimientos.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- El caso de los II.EE. **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.
- Sin embargo, esta fórmula ensayada para los hidrocarburos **no funciona** tan bien en el caso de otros consumos específicos, por ejemplo, tabaco y alcohol, debido al arbitraje fiscal en el consumo transfronterizo o en las ventas a distancia y por restricciones comunitarias.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- El IRPF 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).
- 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 IRPF a las CCAA, los gobiernos federales **no están dispuestos** a renunciar a esta base, por su relevancia cuantitativa, pero también porque es el tributo progresivo por excelencia y el que genera un mayor efecto redistributivo.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- En 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.
- Estas características recomiendan bien la **centralización**, bien la aprobación de **mínimos de tributación**.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- 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.
- El núcleo de ese catálogo, tanto cualitativa como cuantitativamente, debería estar conformado por los **tributos medioambientales**, hoy escasamente desarrollados en España y que, en muchos casos, se adaptan bien al espacio de referencia autonómico.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

- En materia de haciendas locales 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, sería posible **fortalecer** la capacidad recaudatoria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en línea con el modelo anglosajón.
- Explorar la posibilidad de **recargos** en el IRPF, como se hace en los países nórdicos.
- Explorar la posibilidad de un IAE **reformado y reforzado** o, de forma alternativa, un nuevo impuesto local sobre **los negocios**.
- La **imposición del automóvil** debería simplificarse en una sola figura y decidir si sería de gestión municipal o autonómica.

## 5. ¿Qué lecciones se pueden extraer de la experiencia internacional?

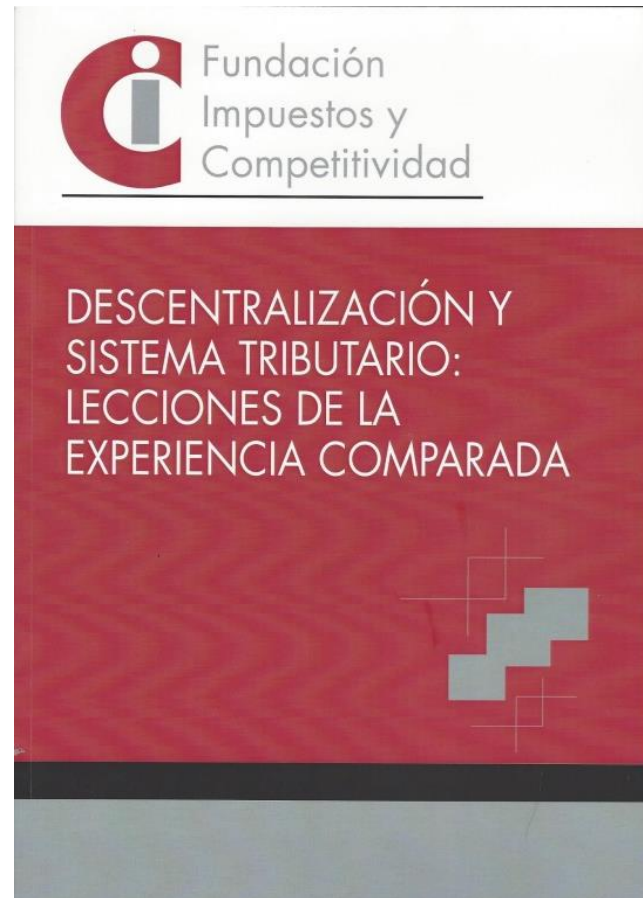
- Finalmente, es preciso señalar que la capacidad normativa en manos de las CCAA no es **baja**. Es cierto que estamos por debajo de los países líderes en este frente, pero España es líder en la UE.
- Precisamente por ello, el ejercicio de cesión de competencias tributarias adicionales solo tiene sentido si el sistema de incentivos para las autonomías es **redefinido**. Las CC.AA. deben acudir a sus **propios instrumentos** y no impulsar coaliciones para la demanda de recursos adicionales **recaudados** por la administración central.
- Es preciso el **endurecimiento** de la restricción presupuestaria autonómica si se quieren avances en descentralización. En consecuencia, 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**.



# DESCENTRALIZACIÓN Y SISTEMA TRIBUTARIA: LECCIONES DE LA EXPERIENCIA COMPARADA

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y  
COMPETITIVIDAD

Madrid, 20 de septiembre de 2016



**Santiago Lago Peñas (Uvigo y GEN)**  
**Alberto Vaquero García (Uvigo y GEN)**