

El papel de la competencia fiscal en los regímenes fiscales territoriales internos: Estados federales y Unión Europea *

Patricio Masbernat ¹

Sumario

1. Introducción 2. Competencia fiscal 3. Descentralización y federalismo y su efecto fiscal 4. Federalismo fiscal 5. Competencia fiscal en Estados federales 6. A modo de conclusiones

1. Introducción

La competitividad de la economía permite atraer inversiones (productivas, financieras, especulativas, etc.) y con ello aumentar las posibilidades de crecimiento, y es un asunto que depende de múltiples factores (calidad y eficiencia de la instituciones; ambiente macroeconómico; educación superior y entrenamiento; eficiencia de los mercados de bienes servicios y trabajo; desarrollo del mercado financiero; tamaño del mercado; sofisticación de los negocios; capacidad tecnológica e innovación, etc.).²

La competitividad de las economías nacionales no debieran fundamentarse en medidas que vulneran las reglas comunes y justas de mercado. A nivel internacional, la competencia justa es posibilitada por la homogeneización de esquemas normativos para las inversiones y la instalación de empresas, de modo tal de constituir un factor neutro frente a decisiones económicas.

Al contrario, ciertas medidas competitivas no resultan admisibles en un contexto de mercados libres y justos, tales como la reducción de estándares de protección de los trabajadores (dumping laboral) o del medio ambiente

* Come citare questo articolo: P. MASBERNAT, *El papel de la competencia fiscal en los regímenes fiscales territoriales internos: Estados federales y Unión Europea*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp 187-208, DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8775.

¹ Patricio Masbernat, Professore di Diritto tributario, Universidad Autónoma de Chile

² Stephen MATTHEWS, "What is a "Competitive" Tax System?", *OECD Taxation Working Papers*, N°2, 2011, OECD Publishing [<http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>].

(dumping ecológico o ambiental) o ayudas a las inversiones (infraestructuras, subsidios, etc.).

2. Competencia fiscal

Los países pueden hacer uso de sus estructuras fiscales para competir en el ámbito económico³. Esta materia ha sido objeto de estudio⁴. La competencia fiscal puede tener una doble dimensión. La competencia fiscal puede ser benigna o nociva, dependiendo de los efectos que se produzcan, pero no hay una distinción clara de lo que pudiera considerarse como sana competencia fiscal en contraposición de la nociva⁵.

Cierta competencia fiscal es sana, leal o beneficiosa en cuanto se fundamenta en la eficiencia administrativa y la simplificación de los procesos fiscales y en la gestión de los recursos públicos, siempre considerando la necesidad del Estado de entregar un mínimo de servicios públicos con un mínimo aceptable de calidad para la vida normal de sus habitantes.

³ La relatividad del asunto es expuesta en el informe de la OECD de 1998: "*Tax competition and the interaction of tax systems can have effects that some countries may view as negative or harmful but others may not. For example, one country may view investment incentives as a policy instrument to stimulate new investment, while another may view investment incentives as diverting real investment from one country to another. In the context of this last effect, countries with specific structural disadvantages, such as poor geographical location, lack of natural resources, etc., frequently consider that special tax incentives or tax regimes are necessary to offset non-tax disadvantages, including any additional cost from locating in such areas. Similarly, within countries, peripheral regions often experience difficulties in promoting their development and may, at certain stages in this development, benefit from more attractive tax regimes or tax incentives for certain activities. This outcome, in itself, recognises that many factors affect the overall competitive position of a country. Although the international community may have concerns about potential spillover effects, these decisions may be justifiable from the point of view of the country in question.*". OECD (1998), *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, Paris, p. 15.

⁴ John Douglas WILSON, "Theories of Tax Competition", *National Tax Journal*, Vol 52 Nº2, 1999, pp. 269-304

⁵ Héctor MORENO NÚÑEZ, La fiscalidad internacional (amenazas y oportunidades en un entorno competitivo), Páginas: 103-138. ID vLex: 54898972 [<http://doctrina.vlex.com.mx/vid/fiscalidad-amenazas-oportunidades-competitivo-54898972>], p. 122

A su vez, presenta una dimensión nociva si solo se fundamenta en la disminución de la carga fiscal, pues trae como consecuencia la reducción de los ingresos fiscales para los países y la consecuente inestabilidad de las finanzas públicas frente a la necesidad de proveer servicios públicos de calidad.

Este perjuicio ocasionado a las propias cuentas públicas, y especialmente a las de otros países, con el despliegue de políticas contrarias a convenciones internacionales o acuerdos de organismos multilaterales, es considerada competencia fiscal ilícita, dañosa, perniciosa, etc.

Hay situaciones claras respecto de cuando la competencia fiscal es lícita o ilícita, pero otras en que no hay claridad, lo que requiere de determinados criterios para identificarla. Por ejemplo:

(1º) La competencia fiscal podría considerarse sana si atrae capitales para inversiones efectivas en negocios reales, y en la medida en que el factor fiscal no es el determinante para las decisiones de inversión. No es sana la competencia fiscal si la movilidad de la base imponible se debe sólo a razones fiscales y no deriva de la eficiencia para desarrollar actividades económicas, y en tal sentido, rompe la neutralidad que debe tener el sistema tributario.

(2º) Puede derivar en la existencia o no existencia de un equilibrio entre las necesidades financieras de un Estado para generar bienes públicos, con un nivel de carga tributaria aceptable por un contribuyente en relación con las actividades económicas que realiza.

(3º) La competencia fiscal genera siempre una reducción de la carga fiscal para el contribuyente, pero puede llegar a erosionar las bases imponibles en términos muy profundos, poniendo en riesgo las finanzas públicas, sobre todo en caso de "guerra de impuestos", que puede generar una "carrera hasta el fondo", generando un empobrecimiento de las haciendas públicas.

(4º) La competencia fiscal lesiva significa una agresión para la jurisdicción que la sufre porque genera una disminución de su actividad económica y una inestabilidad de sus finanzas públicas. La jurisdicción agresora crece a expensas de la agredida.

(5º) Se establece un esquema por parte de la jurisdicción agresora que permite el abuso del sistema jurídico o de las normas tributarias por parte de contribuyentes de la jurisdicción agredida; lo que atenta asimismo contra el sistema político dado que limita el ejercicio soberano de las potestades públicas por parte de los órganos democráticos.

(6º) En el ámbito nacional, en los Estados federales, además de lo anterior, genera varios efectos de extrema gravedad.

Entonces, la competencia fiscal es una medida de política pública, desplegada en el ámbito de la tributación, que persigue lograr mediante el establecimiento de ciertas condiciones, la atracción de bases imponibles. Suele discutirse los límites de la competencia fiscal lícita de aquella ilícita (dañosa o lesiva), y en general constituye una forma de desfinanciar a los Estados víctimas de las políticas agresivas de otros Estados⁶.

La competencia fiscal es una medida de política pública, desplegada en el ámbito de la tributación, que persigue lograr mediante el establecimiento de ciertas condiciones, la atracción de bases imponibles. Suele discutirse los límites de la competencia fiscal lícita de aquella ilícita (dañosa o lesiva), y en general constituye una forma de desfinanciar a los Estados víctimas de las políticas agresivas de otros Estados⁷.

La competencia fiscal nociva ha sido objeto de preocupación hace bastante tiempo. Fue puesto de relieve, por ejemplo, por la OCDE en el año 1998, en un documento en el cual mencionó algunas de tres características claves (*"No or low effective tax rates; 'Ring-Fencing' of Regimes; Lack of transparency; Lack of effective exchange of information"*) y otras adicionales (*"An artificial definition of the tax base; Failure to adhere to international transfer pricing principles; Foreign source income exempt from residence country tax; Negotiable tax rate or tax base; Existence of secrecy provisions; Access to a wide network of tax treaties; Regimes which are promoted as tax minimisation vehicles; The regime encourages purely tax-*

⁶ Reuven S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, Vol. 113, Nº7 (May, 2000), pp. 1573-1676

⁷ Reuven S. AVI-YONAH *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, op. cit.

driven operations or arrangements").⁸ Una década después, AVI-YONAH⁹ reflexiona a su respecto: "The OECD Report and its progeny represented a useful beginning. To complete the work, two steps are needed, both of which can be taken by the OECD countries if the political will exists: eliminate the ability of non-OECD countries to offer preferential tax regimes by eliminating deferral for all CFCs, and eliminate tax evasion by OECD residents by imposing a refundable withholding tax on payments to nontreaty countries while requiring real exchange of information by treaty countries". Pero la preocupación de la OECD ha continuado, lo que es posible observar, sin ir más lejos, con el plan BEPS¹⁰.

De manera general, se usa este término en relación a los esfuerzos de determinados Estados por otorgar la residencia fiscal de un contribuyente para permitirle obtener un trato tributario más favorable que el que tendría sin dicha circunstancia, en detrimento de otras jurisdicciones, incluso sin capturar la actividad económica que el contribuyente realiza, pero en todo caso logrando la captura de recursos financieros de parte del contribuyente que persigue concretar su planificación fiscal. En otros casos, mediante la competencia fiscal se logra capturar toda la inversión física y financiera, toda la actividad económica productiva, mediante un trato fiscal más favorable.

Asimismo, la competencia fiscal lesiva atenta contra los principios de justicia tributaria sobre los cuales debe sustentarse el sistema tributario sobrecargando las bases imponibles menos móviles (rentas inmobiliarias y derivadas del trabajo personal, y los cobros por servicios públicos

⁸ OECD (1998), *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, Paris.

⁹ Reuven S. AVI-YONAH (2009), "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Retrospective After a Decade", *Brooklyn Journal of International Law*, V. 34 I. 3 Article 7, p. 795.

¹⁰ OECD (2017), "BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices", Terms of Reference and Methodology for the Conduct of the Peer Reviews of the Action 5 Transparency Framework, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, [www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf]; Diego ARRIBAS et al., "Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia", en AAVV, *Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 135 y ss.

divisibles), atenta contra la equidad de trato entre contribuyentes de capacidades contributivas semejantes, y dichas diferencias de trato implican una discriminación arbitraria, que en muchos casos generan litigios que deben ser resueltos por los más altos tribunales nacionales. Cabe preguntarse acerca de cómo cuantificar y verificar la competencia dañosa.

En primer término, a nuestro parecer, se debe analizar si la competencia fiscal dice relación con aquella carga financiera total que debe atender un inversionista, originadas en normas imperativas o de Derecho Público, (incluido la parafiscalidad o los gravámenes especiales de Derecho Público o regulatorios, toda clase de prestaciones patrimoniales exigidas por normas de Derecho Público) o y no sólo los tributos o ciertos tipos de tributos. En efecto, el análisis de la carga financiera requiere una comprensión amplia del concepto de tributo, como comprensivo de impuestos, contribuciones, tasas, exacciones parafiscales, precios públicos, cobros regulatorios, prestaciones pecuniarias publicas, y en algunos casos incluso de precios privados. Esto deberá analizarse caso a caso y no mediante estructuras dogmáticas meramente teóricas.

En segundo término, la competencia fiscal involucra a todo el sistema tributario, no sólo a algunos aspectos de él. En efecto, la competitividad podrá darse en diversos campos (lo que hace difícil establecer la comparabilidad), como lo ha planteado la OCDE (1998): casos de bajos impuestos efectivos, regímenes especiales de baja tributación para empresas que operen en el extranjero o no sean residentes, falta de transparencia o falta de efectivo intercambio de información; artificial definición de base imponible; no adhesión a los principios internacionales en materia de precios de transferencia o en materia de subcapitalización; fuentes de ingresos extranjeras exentas de impuestos propios de residentes; tributación negociable; normas que garantizan secretos de operaciones del contribuyentes; accesos a amplia red de tratados o convenciones sobre tributos; regímenes fiscales que se promueven como

vehículos de minimización de impuestos; régimen legales que estimulan a las operaciones que se basen sólo en estímulos tributarios; etc.¹¹

En muy importante medida, las consideraciones de la competencia fiscal internacional pueden adaptarse a la competencia fiscal que puede generarse entre unidades constitutivas de Estados Federales (estados o provincias), i.e., niveles subnacionales.

La competencia fiscal agresiva daña la unidad del mercado y produce ineficiencias económicas puesto que las bases imponibles se trasladan desde las unidades constitutivas del Estado Federal (sean ellas estados o provincias) que tienen baja tributación esencialmente por consideraciones fiscales y no por consideraciones de naturaleza económica (atentado contra la neutralidad fiscal). Ambos efectos deterioran el desempeño y crecimiento de la economía.

Es posible desagregar dichas ideas y agregar otras, sosteniendo que es posible que exista competencia fiscal agresiva a través de mecanismos tales como los siguientes: determinación de los elementos del tributo o de la obligación tributaria tales como hechos imponibles más restrictivos (ampliación de las exenciones tributarias); reglas favorables para determinar las bases imponibles (referidos a normas legales, como los créditos contra utilidades o determinados mecanismos de depreciación acelerada; o mediante procesos administrativos, como la determinación negociada de la base imponible sea por su conformación hacia su minoración o las opciones de deducciones; alícuotas reducidas: estructuras integradas de impuestos personales con impuestos corporativos; normas relativas a procedimientos administrativos de investigación o cobro que establezcan una amplia variedad de restricciones para la Administración Fiscal y a su vez que sean pródigas en la entrega de posibilidades para que el contribuyente los dilate o suspenda más allá de lo razonable –v.g., mediante la multiplicación de los recursos administrativos y las posibilidades de suspensiones de procedimientos administrativos de investigación o de cobro-; existencia de medios alternativos para la solución administrativa de

¹¹ OECD (1998), *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, Paris.

conflictos o existencia de vías alternativas de solución de conflicto en el ámbito judicial, en términos que ellas reflejen una práctica administrativa y judicial sistemática inclinada a favorecer la disminución de la carga tributaria; políticas sistemáticas que impliquen la permisividad de la Administración en relación al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales; normas legales comparativamente más favorables para el contribuyente en materia de suspensión, prescripción o extinción de las obligaciones tributarias principal y accesorias; obligaciones formales reducidas para el contribuyente; normas procesales comparativamente más restrictivas para la persecución de obligaciones tributarias (en materia de plazos, medios de pruebas o valoración de la prueba, recursos procesales, etc.); normas pródigas o beneficiosas en materia de condonación de obligaciones tributarias de pago o de suspensión de la exigencia de obligaciones formales; falta de transparencia o acceso a la información de los contribuyentes o restricciones al intercambio de información; suscripción de pocos convenios internacionales en materia de intercambio de información y de colaboración entre administraciones tributarias; formulas legales complejas que tornen inoperantes las cláusulas anti elusión especiales o generales; etc.

3. Descentralización y federalismo y su efecto fiscal

La descentralización fiscal es un proceso por el cual se produce el reparto de competencias fiscales entre entes públicos a distintos niveles territoriales, lo que va unido al reparto de competencias vinculadas a la provisión de servicios públicos, y con el desarrollo de autonomía de gobierno¹². Estos procesos de reparto de competencias no son siempre bien planificados, y muchas veces adolecen de múltiples inconsistencias.¹³

¹² Una teoría general en: Santiago LAGO PEÑAS & Alberto VAQUERO GARCÍA, *Descentralización y Sistema Tributario: Lecciones de la Experiencia Comparada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2016.

¹³ Christopher BERRY, *Imperfect Union: Representation and Taxation in Multilevel Governments*, Cambridge University Press, New York, 2009, especialmente pp. 89 y ss.

De este modo, suele existir mayor competencia fiscal en la medida de que exista más autonomía política del ente territorialmente descentralizado. Los países centralizados o regionalizados suelen considerar una tributación local o municipal¹⁴, y otra regional¹⁵. La descentralización fiscal es un fenómeno que acompaña la descentralización territorial.¹⁶

En el contexto de países no federales pero con niveles de descentralización se puede producir competencia fiscal agresiva, de modo planificado o de modo espontáneo. Por ejemplo, es espontáneo en la medida en que los entes territoriales puedan aplicar determinados impuestos o varias tarifas o variar la composición de las bases imponibles; y es planificado cuando se diseñan mejores condiciones fiscales (normalmente de excepción) a zonas más deprimidas económicamente, incluido el sistema de zonas preferenciales de tributos o derechos aduaneros.

Es posible observar de modo específico el difundido fenómeno de los entes locales, corporaciones locales, gobiernos locales, municipios, municipalidades o ayuntamientos. A diferencia del federalismo, que se desarrolla sólo en algunos países, el desarrollo del municipio es global.

Para entender el fenómeno del federalismo fiscal debemos entender el fenómeno del federalismo como forma del Estado.

¹⁴ Es el caso de Chile, en América Latina. Ver: Juan Pablo VALENZUELA BARROS "Descentralización fiscal: los ingresos municipales y regionales en Chile, Comisión Económica Para América Latina y el Caribe, Naciones Unidas, Proyecto Regional de Descentralización Fiscal, CEPAL/GTZ, Serie Política Fiscal 101, 1997 [<https://repositorio.cepal.org/handle/11362/7397>].

¹⁵ También en Chile se está planteando desde hace tiempo la posibilidad de incorporar tributos regionales, lo que probablemente sucederá en las reformas planteadas en el año 2018. Sergio GRANADOS & Jorge RODRÍGUEZ, "Propuestas para avanzar en descentralización fiscal en Chile", Programa Cohesión Territorial para el Desarrollo, Documento de Trabajo N°7, Serie Estudios Territoriales, Junio de 2013, RIMISP, Santiago de Chile. Este documento, al igual que lo que plantea el Congreso Nacional actualmente, se refiere a establecer un impuesto específico en beneficio de los municipios y de los gobiernos regionales (compartido en una proporción a determinar), sobre aquellas actividades empresariales y proyectos de inversión que por su naturaleza generen externalidades negativas en el territorio donde se ubican.

¹⁶ María Angélica ROPERT, "Evolución de la Descentralización Fiscal y Administrativa en Chile", Documento de Trabajo, CIEPLAN, Santiago de Chile, Junio de 2011.

El federalismo hace referencia a una forma de Estado, e implica la existencia de dos niveles constitucionales de autogobierno: nacional o federal y estadual, provincial, etc. englobados en el término de "unidades constitutivas", que cada jurisdicción las denomina de diferente modo (provincias, autonomías, estados -estadales-, etc.).

El federalismo fiscal dice relación, básicamente, con el fenómeno fiscal y financiero en el contexto del Estado Federal¹⁷. Hace referencia a la forma en que se manejan (esto es, quien decide sobre) los asuntos fiscales de las unidades constitutiva, i.e., los ingresos y gastos públicos. Esta materia incide en el manejo presupuestario del gobierno federal y de las unidades constitutivas.

Existe una serie de competencias de la Federación o de la Unión (entendida como el poder político del Estado Nacional, los poderes ejecutivo, legislativo, judicial, contralor, etc.), otros específicos del Gobierno Federal (el poder ejecutivo de la Unión o de la Federación) y el poder político en general o los gobiernos en particular de las unidades constitutivas.

El sistema federal se establece a partir del modelo dual o del modelo integrado, definido de uno u otro modo de acuerdo a las mayor o menor extensión de las competencias legislativas de la Federación o de las unidades constitutivas, sean ellas competencias exclusivas, compartidas y concurrentes entre ambos niveles de gobierno.

En el sistema dual, se entiende que "los estados se juntaron para formar la Unión, pero manteniendo su soberanía, de suerte que el poder central es un producto de los estados. Las funciones y competencias del gobierno federal y las funciones y competencias de los gobiernos estatales están clara y

¹⁷ "La teoría del federalismo fiscal constituye una sección de las finanzas públicas que estudia la forma en que se asignan las responsabilidades entre los distintos niveles de gobiernos para la provisión de servicios públicos y para la generación de su financiamiento. La razón de ser de esta disciplina radica en que la estructura vertical de gobierno presenta formas yuxtapuestas, lo que plantea la necesidad de establecer y coordinar las funciones de gasto y las potestades tributarias y, por tanto, la definición de las transferencias intergubernamentales." (p. 12). Consejo Federal de Inversiones, Provincia de Buenos Aires, "Luces y sombras del federalismo fiscal. Argentina y el mundo", Informe Final, Mayo 2014 (en lo sucesivo, INFORME 2014).

estrictamente definidas y separadas, de modo que cualquier invasión de competencias a la esfera estatal o federal es anticonstitucional".¹⁸

El modelo integrado implica que la Federación o Unión mantienen una serie de competencias sobre las unidades constitutivas. De algún modo esto puede entenderse a partir de un Estado que se divide en unidades constitutivas a las cuales paulatinamente se les va otorgando mayores competencias. El sistema federal puede ser simétrico o asimétrico, de acuerdo a si la relación entre el Gobierno Federal y las unidades constitutivas es igual o diferenciada, o si entre ellas existen diferentes estatutos jurídicos.

Por otro lado, los sistemas federales pueden presentar un modelo competitivo o cooperativo. Es cooperativo si entre las unidades constitutivas se establecen relaciones de solidaridad, "se centra en los procesos de financiación, diseño, prestación y administración de servicios públicos, y que identifica como norma dominante en la provisión de tales servicios la coparticipación de todos los poderes"¹⁹.

Es competitivo si cada unidad constitutiva persigue sólo sus fines e intereses.²⁰

¹⁸ Jaime CÁRDENAS GRACIA (2004), *México a la luz de los modelos federales*, en "Boletín Mexicano de Derecho Comparado", nueva serie, año XXXVII, pp. 479-510. núm. 110, México, mayo-agosto de 2004, p. 483.

¹⁹ Eduardo LÓPEZ-ARANGUREN, "Modelos de relaciones entre poderes", *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)* N°104. Abril-Junio 1999, 9-34, p. 17.

²⁰ "Los elementos del modelo son: 1) Existen estados y gobiernos locales autónomos que son responsables independientemente unos de otros del bienestar de la gente que vive en sus territorios; 2) En cada territorio, los costos de los bienes y servicios públicos son iguales a los ingresos recaudados de los contribuyentes. Los costos no son externalizados ni traspasados al gobierno central o a los contribuyentes por todo el país; 3) Las externalidades o desbordamientos de costos o beneficios de una jurisdicción a otra son muy reducidos, y no hay colaboración entre los poderes estatales o locales para restringir la competencia; 4) Hay una buena información a disposición de los consumidores-contribuyentes acerca de los servicios y costos proporcionados por todos los gobiernos estatales y locales por todo el país; 5) Hay movilidad de los consumidores-contribuyentes, y una propensión a considerar a los servicios públicos y lo que cuestan como criterios importantes en las decisiones sobre establecimiento de residencia. La competencia entre poderes obliga a los gobiernos locales a ser más eficientes, a mejorar la calidad de los servicios de que son responsables y a reducir costos. El modelo fomenta también la búsqueda de políticas públicas innovadoras." CÁRDENAS GRACIA (2004), p 486.

Como se señaló, en el contexto del Estado Federal, las competencias pueden ser exclusivas, compartidas y concurrentes²¹. Las competencias exclusivas son aquellas que corresponden únicamente a la Federación o únicamente a las unidades constitutivas de modo excluyente. Las competencias concurrentes son aquellas que corresponden tanto a la Federación como a las unidades constitutivas, se superponen y por tanto debiera favorecerse la armonización y coordinación del ejercicio de ellas. Las competencias compartidas son que deben ejercerse en conjunto por la Federación y por cada una (o todas) las unidades constitutivas, en algunos casos en un solo acto o en otros casos mediante dos actos decisorios que se encuentren integrados (una "doble decisión integradora").

Ahora, estas competencias presentan un carácter político, por ello debe describirse el modo en que se generan y ejecutan. Algunas competencias aparecen descritas en las Constituciones Políticas, son derivadas de la forma de estado federal, otras son derivadas de decisiones legislativas o políticas mutables a través del tiempo, donde la mayor cantidad de normas aparecen negociadas de modo cooperativo y competitivo en acuerdos que implican mayor flexibilidad que los acuerdos constitucionales.

En esta materia, se distingue la estructura normativa del uso de dicha estructura normativa, y esto se trata básicamente de un asunto político contingente, es decir, de los grupos que gobiernan los Estados federales y las unidades constitutivas (estados estadales o provincias o como se les denomine). Es decir, la compleja realidad que viven los estados federales exige una constante negociación en materia de decisiones estatales y federales que inciden en como se extienden las extensiones de cada competencia.

Finalmente, el federalismo implica un conjunto de dificultades analíticas, dado que representan un sinnúmero de fenómenos, un sinnúmero de experiencias nacionales muy diferentes entre sí. En efecto, los países con sistema federal constituyen un grupo heterogéneo tanto en su historia como

²¹ Víctor BAZAN, "El federalismo argentino: situación actual, cuestiones conflictivas y perspectivas". *Estudios constitucionales*, Santiago, v. 11, n. 1, p. 37-88, 2013.

en sus instituciones y prácticas institucionales, en el cual usualmente son citados: EEU, Canadá, México, Venezuela, Argentina, Alemania, Rusia. Suiza, Austria, España, Reino Unido, Bosnia y Herzegovina, Australia, Micronesia, India, Pakistán, Malasia, Emiratos Árabes, Etiopía, Nigeria, Sudan, etc. Obviamente, entre la realidad de Europa Occidental²² dista de la realidad de América del Norte y de otros países del mundo.

4. Federalismo fiscal

No existe un único modelo de federalismo fiscal. Es tan dispar como lo son las estructuras de los países federales. Los sistemas de descentralización pueden ser por separación impuestos o sistemas impositivos separados (v.g., Australia) o de impuestos superpuestos o compartidos (v.g., España, EE.UU, Alemania o Canadá).

Por ejemplo, el federalismo fiscal norteamericano es reconocido por la libertad que gozan los gobiernos estatales²³; el federalismo fiscal canadiense se destaca por el significativo grado de autonomía financiera de

²² Wilfried SWENDEN, *Federalism and Regionalism in Western Europe, A Comparative and Thematic Analysis*, Palgrave MacMillan, New York, 2006; Scott L. GREER, *Territory, Democracy and Justice, Regionalism and Federalism in Western Democracies*, Palgrave MacMillan, New York, 2006.

²³ Una explicación amplia en: Maroula KHRAICHE, Patrick FLAHERTY, "Federalismo fiscal: el caso de Estados Unidos", *Cim.economía: Revista económica de Castilla - La Mancha*, Nº8, 2006, págs. 325-354.

El Informe(2014) explica "Tal aseveración se basa en las amplias potestades tributarias otorgadas a los gobiernos subnacionales además de asumir la responsabilidad de la implementación de las principales políticas públicas, como aquellas vinculadas a la prestación de servicios de salud, educación y asistencia social. Sin embargo, en la práctica, el juicio sobre la autonomía de los gobiernos subnacionales no es unívoco. En primer lugar, debe recordarse que el proceso de descentralización fiscal que se fortaleció en la década del '90, implicó la delegación asimétrica de las competencias de ingresos y gastos. En consecuencia, se profundizaron los desequilibrios verticales, los cuales terminaron siendo compensados con mayores transferencias del gobierno central. Y por otro lado, cabe aclarar que el grueso de las transferencias es de carácter condicionado y, algunas de ellas, tienen un tope de monto máximo anual, lo que reduce el margen de maniobra de los gobiernos subnacionales. A pesar de presentar ciertos desbalances horizontales, que emergen de la diversidad territorial de los Estados Unidos, el federalismo fiscal reinante no contempla un mecanismo específico de nivelación fiscal. En cambio, se espera que las desigualdades interregionales sean atenuadas indirectamente por la aplicación de las transferencias vigentes."

los gobiernos subnacionales²⁴; el federalismo fiscal mexicano es un sistema signado por la creciente descentralización del gasto que se combina con una gran centralización de la recaudación tributaria en el gobierno federal²⁵; en Alemania, la Constitución asigna de manera conjunta una serie de impuestos particularmente importantes para la Federación, los Länder y, hasta cierto punto, a los municipios²⁶; en Australia se implementa un modelo de federalismo cooperativo que se caracteriza por la actuación conjunta de los distintos niveles de gobierno en varias áreas de intervención²⁷, etc.

Son diferentes los países en relación a factores tales como: niveles de gobiernos (aunque normalmente son observables tres niveles estado federal; comunidades autónomas, regiones, territorios, estados estadales, etc.; nivel local); competencias de gastos o egresos; competencias de gestión de servicios públicos (sanidad, educación, etc.); competencias cedidas o compartidas en diferentes porcentajes a nivel de diferentes impuestos (impuestos a la renta de personas físicas; impuestos de

²⁴ El Informe (2014) explica que *"A diferencia de lo que ocurre en otros países, en Canadá se observa que el proceso de descentralización fiscal consistió no solo en la asignación de mayores responsabilidades a los gobiernos subnacionales sino también en otorgar potestades tributarias para la generación de recursos propios."*

²⁵ El Informe (2014) reseña: *"La desigual asignación de competencias de ingresos y gastos entre los diferentes niveles de gobierno consolida un esquema en el que predominan los desequilibrios fiscales verticales. En este marco, las transferencias constituyen una herramienta vital para el financiamiento de los gobiernos subnacionales, las cuales se aplican para reducir tanto desbalances horizontales como verticales."*

²⁶ Informe (2014) explica: *"El impuesto sobre la renta, el impuesto de sociedades y el IVA están divididos entre la Federación y los Länder en su conjunto. Los municipios tienen derecho a una parte del impuesto sobre la renta y el IVA. Por consiguiente, estos impuestos son denominados 'impuestos conjuntos'".* El informe agrega que *"Si bien Alemania es un país fuertemente federal, en el que las potestades tributarias de cada estado subnacional son relativamente fuertes, el esquema instrumentado para reducir las disparidades implica fuertes transferencias de fondos desde los estados más ricos hacia los estados más desfavorecidos."*

²⁷ El Informe (2014) explica de este modo el sistema australiano: *"Otro de los aspectos que se destaca del sistema australiano es la escasa delegación de las decisiones de política tributaria en los gobiernos estatales; por tanto, el gobierno central concentra una porción significativa de la recaudación de impuestos."* Y añade que *"El federalismo fiscal australiano se caracteriza por la presencia de cierta asimetría en la delegación de obligaciones y atribuciones en los gobiernos estatales."*

sociedades; impuestos especiales; cotizaciones de seguridad social; etc.); participaciones en impuestos; transferencias entre entidades subnacionales; diferente forma de recaudar los impuestos entre los diferentes niveles; uso de diferentes impuesto en cada nivel; uso de recargos diferenciados a nivel subnacionales de impuestos federales o nacionales; diferente forma de imputar el pago de impuestos entre los impuestos nacionales y subnacionales; etc.

LAGO y VAQUERO²⁸ distinguen tres familias de modelos de descentralización tributaria:

(a) *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.

(b) *Modelos de compartición de rendimientos* (Alemania y Australia): Baja autonomía fiscal y un papel preponderante de las transferencias.

(c) *Modelos de recargos* (Dinamarca, Noruega y Suecia): Recargos en los impuestos de la hacienda federal, con una administración fuertemente centralizada.

Ahora, el núcleo del problema del federalismo fiscal se encuentra en la recaudación tributaria, los ingresos no tributarios, las transferencias, el gasto en la federación, y las relaciones entre la federación y las unidades constitutivas que soportan el sistema. Entonces, el federalismo fiscal trata de un asunto muy complejo, que implica en general la estructura y los gastos de la Federación y las unidades constitutivas, y todas las relaciones derivadas de ello, incluidas las transferencias y el endeudamiento.

Sería posible trazar un **esquema** de asuntos insertos en el federalismo fiscal:

(a) *Los ingresos en general*. (i) En un sistema federal, los ingresos públicos son de cuatro clases: ingresos de recursos propios (generados mediante el ejercicio de competencias propias sean o no gestionados por el titular de la

²⁸ Una teoría general en: Santiago LAGO PEÑAS & Alberto VAQUERO GARCÍA, *Descentralización y Sistema Tributario: Lecciones de la Experiencia Comparada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2016, p. 21.

competencia); ingresos compartidos; ingresos no propios (producidos como consecuencia del ejercicio de competencias delegados o cedidos); los provenientes de transferencias financieras desde el gobierno federal. (ii) También pueden distinguirse, entre ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos no tributarios están constituidos por los endeudamientos o las transferencias desde el Gobierno federal a las unidades constitutivas; o entre ellas desde las más ricas a las más deprimidas económicamente. (iii) La titularidad de las competencias sobre ingresos pueden ser o exclusivas o concurrentes. A su vez, las potestades exclusivas pueden ser gestionadas por su titular o gestionadas por delegación o cesión. En materia tributarias, pueden tratarse de: tributos exclusivos (nacional o estadual); tributos en concurrencia (potestades tributarias compartidas); alícuotas subnacionales sobre tributos nacionales; participación o coparticipación tributaria sobre impuestos nacionales, con criterios de asignación del rendimiento tributario de tipo devolutivo (tax sharing) o redistributivo (revenue sharing); asignación de fondos (aportes o transferencias federales) mediante aportes no condicionados (block grants) o aportes condicionados bajo modalidad de contrapartida federal (matching grants) o para fines específicos (categorical grants)

(b) *La responsabilidad en el gasto.* Los gastos públicos pueden ser de competencia del gobierno central o de las unidades constitutivas o descentralizarse (gastos transferidos) por el Gobierno Federal. Los gastos orientados a la producción de bienes públicos constituyen la acción imprescindible del Estado, y ellos normalmente y de modo general pertenecen al gobierno federal (defensa exterior o seguridad interior, administración de justicia, grandes infraestructuras, etc.). Otra área de bienes públicos de menor intensidad, pueden ser descentralizados (sanidad, educación, seguridad social, infraestructuras locales, etc.). Nuevamente hay dos posibilidades en relación a la titularidad las competencias sobre gastos: exclusivas o concurrentes. Hay dos posibilidades acerca del ejercicio de potestades exclusivas: gestionadas por su titular o gestionadas por delegación o cesión.

(c) *La estructura de los regímenes tributarios y las atribuciones de los impuestos.* Los impuestos pueden estructurarse a niveles de Federación, unidades constitutivas o municipios. Cada puede tener competencias exclusivas o concurrentes para establecer los tributos o para configurar los elementos esenciales de ellos. En ambos casos, podrá o no existir deber normativo o voluntad política de armonizar dichos tributos. Asimismo, es posible que exista una norma habilitante para configurar todo o parte del tributo de competencia exclusiva. Es posible que la recaudación sea compartida o delegada.

(d) *El reparto tributario y las transferencias intergubernamentales.* Es posible que se establezcan delegaciones de recolección del tributo y que parte de ello se destine a la unidad constitutiva, o que sea directamente la Federación la que recolecte el tributo en todo el territorio nacional y derive parte de esos recursos a las unidades constitutivas.

(e) *La gestión económica de la federación.* Esto se refiere al manejo de las políticas económicas, tales como las políticas cambiarias y monetarios, que son relevantes para efectos tributarios. Usualmente se trata de políticas determinadas centralmente por la Federación.

(f) *Los acuerdos y las relaciones institucionales.* Se refiere a los convenios existentes entre la Federación con una o más unidades constitutivas, y que dicen relación con aspectos específicamente tributarios o de carácter económico que inciden en el ámbito tributario.

Por otro lado, en el estudio del federalismo fiscal hay una consideración esencial por las regulaciones con implicancias económicas y la competencia para imponerlas²⁹. Una de las preocupaciones de los sistemas federales se

²⁹ Esto se observa en Europa: "Las disparidades en el tratamiento fiscal provocan las mayores distorsiones en el Mercado Único: Rebajas en los impuestos", ID vLex: 216970, [<http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/disparidades-provocan-distorsiones-216970>]; "La UE trata de acabar con todos los incentivos fiscales desleales", ID vLex: 16533000 [<http://el-pais.vlex.es/vid/acabar-incentivos-fiscales-desleales-16533000>]; "Alemania, Francia e Italia exigen a la UE que elimine la ingeniería fiscal", ID vLex: 547066910 [<http://el-pais.vlex.es/vid/alemania-francia-italia-exigen-547066910>]; Comisión de las Comunidades Europeas, "2004/C 33 E/003E-1638/02 de Bart Staes a la Comisión Asunto: Postura del Comisario Busquin sobre la competencia en materia fiscal en el mercado interior europeo", ID vLex: 24874683. [<http://eu.vlex.com/vid/bart-postura-comisario-busquin-fiscal-24874683>]; etc.

encuentra en la conservación de la unidad de mercado, y el control de las barreras que impliquen la distorsión de mercado (políticas proteccionistas, en contra de la libre concurrencia de mercado, formulación de incentivos y discriminaciones a favor de las empresas locales o para atracción de inversiones, etc.). La competencia fiscal dentro de un Estado Federal atenta tanto contra la unidad de mercado como contra la eficiencia de la economía. También atenta contra la equidad y la no discriminación (imparcialidad), que son valores esenciales en el marco del orden fiscal en un sistema federal.

Evaluativamente, lo negativo del federalismo fiscal es que mientras más poderes tributarios se creen, más impuestos se crearán, que se traducirá en una mayor carga fiscal, y una creatividad estatal en la creación de figuras impositivas bajo diversos *nomen iuris* y regímenes jurídicos (incluso bajo estatuto de Derecho Privado), bajo la excusa de la necesidad de nuevos recursos para nuevas funciones públicas todas ellas declaradas como necesarias y justificadas desde la perspectiva pública y política. Esta sería una primera "trampa".

La competencia fiscal entre los estados o provincias en los Estados Federales constituye una "trampa sobre la trampa", es esos términos de búsqueda de mayores recursos financieros.

5. Competencia fiscal en Estados federales

De MELLO explica que existen dos campos de competencia fiscal en estados federales, una horizontal y otra vertical³⁰.

La competencia horizontal se verifica entre las unidades subnacionales. A su vez, existen al menos tres variantes: en materia de impuestos indirectos o al consumo, combustibles y tabacos, y semejantes; en materia de impuestos a la renta de personas físicas; en materia de impuesto a la renta de sociedades o empresas.

La competencia vertical se ocasiona entre el Gobierno Federal o Nacional y Gobierno Estatal subnacional (estados estadales), cuando comparten las

³⁰ Luiz de MELLO. "La 'guerra de impuestos brasileña': el caso de la competencia del impuesto al valor agregado entre los estados", Revista Internacional de Presupuesto Público – ASIP, 2008, Nº 66.

bases imponibles³¹. También presenta al menos tres variantes: en materia de impuestos indirectos o al consumo, combustibles y tabacos, y semejantes; en materia de impuestos a la renta de personas físicas; en materia de impuesto a la renta de sociedades o empresas. Observando algunos casos, es posible mencionar que la competencia fiscal puede darse con diferentes impuestos y a diferentes niveles de descentralización territorial, esto es, a nivel subnacional y a nivel local.

En un país descentralizado a través de los gobiernos locales (Municipios) como Chile, la competencia fiscal se produce a través de los impuestos locales a las actividades empresariales, dado que muchos Municipios aprovechan el amplio margen para fijar las tarifas o alícuotas para reducirlas al máximo y atraer a las empresas.

En España, las comunidades autónomas tienen ciertas potestades para determinar aspectos de los impuestos cedidos total o parcialmente, presentándose disparidades entre las comunidades en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este último ha sido muy usado en la competencia fiscal. Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorpora un tramo autonómico susceptible de ser alterado, además de algunas deducciones.

En un país federal, como Brasil³², la competencia fiscal agresiva³³ ("guerra de impuestos"³⁴) se produce con ocasión de un impuesto semejante al IVA

³¹ WILSON (289) sostiene respecto de la competencia vertical que: *"The basic problem is that each level of government imposes a tax on the same tax base. Whereas one state's tax increases the tax base available to another state under horizontal competition, now the tax imposed by one level of government diminishes the size of the tax base available to the other level of government. In the case of capital taxation, for example, a rise in the federal government's tax rate reduces national savings, thereby lowering the amount of capital available to each state government. A rise in a single state's tax rate has a similar, but smaller, effect, reducing the tax base available to the federal government."* John Douglas WILSON, "Theories of Tax Competition", National Tax Journal, Vol 52 no. 2 (June 1999) pp. 269-304. Lo interesante es que esto puede generar un exceso de impuestos, con el objetivo de los estados de incrementar las prestaciones de derechos sociales (welfare).

³² José SERRA y José AFONSO, El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica, Revista de la Cepal 91, Abril 2007, 29-52.

³³ Luiz de MELLO. "La 'guerra de impuestos brasileña':...", op. cit..

denominado ICMS, Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios, ue es exigido en las varias fases de la circulación de una mercadería, desde la producción hasta su venta al consumidor final.

De MELLO explica que "la competencia impositiva entre los estados ha sido depredadora, dando como resultado una erosión de la base del impuesto a lo largo del tiempo. La legislación del impuesto es compleja porque hay múltiples tasas dentro del mismo estado que están fragmentadas, y los 27 estados (incluyendo el Distrito Federal) están en libertad para fijar sus propias tasas y bases. Los impuestos son cobrados sobre una base de origen, y el comercio interestatal es gravado a distintas tasas para compensar, si bien en forma imperfecta, a los importadores neto por las pérdidas de ingresos resultantes. No obstante este nivel de complejidad institucional, los datos informados más adelante sugieren que: en primer término, los estados reaccionan a los cambios en la política impositiva de sus pares, siendo particularmente sensible a los cambios políticos de los estados vecinos, en especial aquellos que pertenecen a la misma región geoeconómica; y, segundo, parece haber un líder entre los estados, mientras que las restantes regiones responden con fuerza a sus movidas políticas."³⁵

³⁴ De MELLO explica que "El ICMS es un impuesto cobrado por los estados sobre bienes y servicios seleccionados. Se usa el mecanismo de factura de crédito. Los servicios que están exentos de tributar el ICMS, tales como el transporte inter-municipal, están gravados por las municipalidades. El impuesto municipal sobre los servicios es el ISS, que no es acreditable contra obligaciones impositivas estatales o federales. El ISS pagado sobre las entradas tampoco es acreditable. El ingreso proveniente del ICMS representó aproximadamente el 7,5% del PBI en 2000-01, o casi dos tercios del ingreso estatal total (incluyendo participación obligatoria en los ingresos con el gobierno federal)." Luiz de MELLO. "La 'guerra de impuestos brasileña'...", op. cit..

³⁵ "El ICMS es recaudado en origen, de modo que el ingreso devenga para el estado en el que se produce el bien o servicio. Por lo tanto, los estados más pobres, en general importadores netos de bienes y servicios sujetos al ICMS, han solicitado que se cambie la recaudación a destino, que daría como resultado una redistribución del ingreso percibido por ICMS a su favor. Se ha alcanzado un compromiso aplicando distintas tasas al comercio interestatal. En consecuencia, el comercio entre un estado rico y un estado pobre está gravado al 7%; de lo contrario, el comercio interestatal está gravado al 12%, la tasa más baja aplicable en principio al comercio interestatal en cualquier estado. Los comerciantes registrados en un estado importador tienen permiso para acreditar sus impuestos pagados sobre importaciones interestatales contra sus obligaciones por ICMS en el estado importador. En consecuencia, la tasa más baja gravada sobre el comercio con los estados menos

6. A modo de conclusiones

No cabe duda de que la competencia fiscal genera distorsiones, especialmente la de carácter lesiva, dado que en general no es neutra desde el punto de vista económico. Ahora, a nivel de Estados Federales, puede corregir desigualdades económicas (nivelación fiscal), en ese sentido ser correctiva, es decir, obedecer a fines extrafiscales o de justicia.

Por otro lado, hay quienes defienden que la competencia tributaria es positiva dado que "conduce a una mayor eficiencia en el sector público, tanto porque los proveedores públicos sean más sensibles a los gustos de los consumidores cómo porque se incremente la calidad y se reduzca el coste de los servicios financiados con fondos públicos"³⁶.

Por otro lado, se ha sostenido que "los tipos impositivos de los niveles subcentrales de gobierno tienden a aumentar en lugar de a disminuir, y tienden a converger en el tiempo, independientemente del tipo de impuesto"³⁷.

Es decir, al parecer la competencia fiscal a nivel subnacional no sería totalmente negativa, y los efectos negativos se producirían por mal diseño del sistema federal y de la estructura jurídica de los impuestos, por problemas de política contingente nacional, y por desorden institucional. La solución para evitar o solucionar los efectos negativos sería aumentar la coordinación institucional general y fiscal en particular, y la armonización

prósperos permite a estos estados recaudar más ingresos gravando sus propias tasas interestatales sobre los envíos de estados más prósperos, y reintegrar a los comerciantes registrados el ICMS pagado sobre estas operaciones a una tasa más baja. Si bien estas tasas diferenciadas para el comercio interestatal dan como resultado cierta participación horizontal en los ingresos entre los importadores netos y los exportadores manteniendo al mismo tiempo la recaudación en origen, han alentado el "turismo de facturas" y, en menor medida, las compras a través de las fronteras, incrementando los costos de cumplimiento y obstaculizando la armonización de impuestos. Los esfuerzos por disminuir la competencia impositiva depredadora no han tenido éxito." Luiz de MELLO. "La 'guerra de impuestos brasileña'...", op. cit.

³⁶ Hansjörg BLÖCHLIGER y José PIÑERO-CAMPOS, "Competencia tributaria entre niveles subcentrales de gobierno", *Red de relaciones fiscales entre niveles de gobierno de la OCDE*, OECD, Paris, 2011, p. 45.

³⁷ Hansjörg BLÖCHLIGER y José PIÑERO-CAMPOS, op. cit., p. 31.

fiscal, pero no es fácil lograr la voluntad política en dicho sentido, sobre todo si existe más autonomía política de cada subnivel de gobierno.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati