

DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y FINANCIACIÓN: EXPERIENCIAS COMPARADAS

CARMEN MUÑOZ BERGER

Catedrática de Hacienda Pública y Derecho
Fiscal. Universidad del País Vasco.

Palabras clave: Descentralización fiscal, financiación autonómica.

Nº de clasificación JEL: H61, H7, H71, H72, H77.

0. INTRODUCCIÓN

Asignación, Distribución y Estabilización son las funciones a satisfacer por la Economía del Sector Público, cuando la existencia de fallos de mercado justifican su presencia. No obstante la existencia de niveles diferentes de Sector Público, nos conduce a preguntarnos, sobre si todos o cada uno de estos niveles deben de realizar dichas funciones, en términos fiscales. Previo a su análisis es la delimitación del marco conceptual en el que vamos a trabajar y para ello vamos a empezar caracterizando los diferentes niveles de actuación, puesto que la noción de Federalismo Fiscal no es clara, sino que hay un conjunto de teorías o modelos que se entrecruzan, referentes a diversos factores del problema.

Los podemos reducir a los tres siguientes niveles de actuación:

1. Localización Fiscal.

Bajo el supuesto de superficie uniforme y costes de transporte nulos, las consideraciones fiscales serán el único factor relevante para las decisiones de localización. Dado que aún con los supuestos iniciales siguen existiendo bienes a los que denominamos públicos, y a los que caracterizamos como de oferta conjunta, como algunos lo son a nivel nacional, estatal o local,

es más adecuado que los ciudadanos, mediante un mecanismo de votación, decidan qué cantidad del bien público local desean y cuánto van a pagar por él.

2. Cooperación entre jurisdicciones.

Bajo los supuestos de la existencia de jurisdicciones soberanas, cuyas preferencias, para simplificar, suponemos que son iguales (y homotéticas) en cada jurisdicción y que podemos representar por las funciones de preferencia para A y para B, aparecen consideraciones fiscales por la presencia de efectos externos, que exigen la internacionalización de beneficios o costes, a través de la negociación voluntaria. Cuando aumente el número de jurisdicciones (Estados) se necesitará de la aplicación de un mecanismo de votación que decida qué pagos han de realizarse y qué impuestos deben aplicarse. Recordando que, como las jurisdicciones son soberanas, sólo seguirán en el juego si ganan o no pierden en él.

3. Federalismo Fiscal.

Entendemos éste en su acepción tradicional de los Estados Norteamericanos, Provincias Canadenses, o Laender Alemanes,

«como una unidad nacional no centralizada con un gobierno general superior a los de los Estados Constituyentes» (1).

O tal como lo define W. Oates (2) «Un sector público con niveles centralizados y descentralizados de toma de decisiones, en el que las elecciones hechas a cada nivel respecto a la provisión de los servicios públicos están determinadas, en gran medida, por la demanda de estos servicios por los residentes en las respectivas jurisdicciones».

Entendiendo en este sentido el federalismo fiscal, y suponiendo, para no confundirnos con lo anterior, que no hay problemas de localización ni de efectos externos, hablamos en términos de contrato social formado por jurisdicciones soberanas lo que implica alguna pérdida de tal soberanía. En este caso, el Gobierno Central debe interferir en los asuntos fiscales de los Estados, o para expresarlo en palabras del profesor Musgrave, al ciudadano de cualquier Estado le deben concernir no sólo los asuntos fiscales de su Estado, sino, como miembro de la federación, los de los otros Estados.

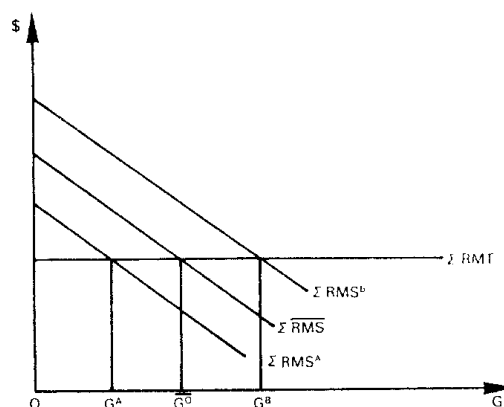
¿Qué responsabilidad o qué funciones deben transferirse al nivel superior y cuáles deben reservarse los niveles Intermedios y menores de Gobierno?

Función de Asignación de Recursos

Hay un acuerdo total por parte de los teóricos de la Hacienda Pública dedicados al Federalismo Fiscal, sobre que la función asignativa debe de ser descentralizada.

Puesto que los beneficios de determinadas actividades del Gobierno sólo alcanzan a áreas reducidas de una nación, la realización de las tareas por niveles inferiores de Gobierno ofrece por lo menos tres ventajas:

— En primer lugar, y de acuerdo con Due (3), en la medida en que las preferencias por los bienes públicos varían entre las personas, la descentralización del Gobierno permite una mejor adaptación a las preferencias de la sociedad. Las ventajas de ofrecer «menús» fiscales diferentes las podemos fácilmente explicar a través del siguiente gráfico. Supongamos que medimos en el eje de abscisas la cantidad del bien público local y en el eje de ordenadas su coste. Si para un determinado bien público la suma de los beneficios marginales para los residentes en A lo reflejamos por ΣRMS^A . Y el de B por ΣRMS^B . Y suponemos que el coste marginal de proporcionar G^A u G^B es constante es igual en ambas localidades a RMT (Relación marginal de transformación). La cantidad óptima de provisión de bien público G^A y G^B será aquella en la que $\Sigma RMS^A = RMT$ y $\Sigma RMS^B = RMT$. Supongamos que existe un nivel superior de Gobierno que proporciona una cantidad uniforme del bien público local tal como la media de las cantidades anteriores. La suma de la media de los beneficios marginales ΣRMS en equilibrio debe ser igual a los costes marginales, lo que nos dará la cantidad G^0 en cada localidad. Como G^0 es menor que G^B y mayor que G^A , la economía no está en tan buena situación como con la provisión descentralizada.



(1) Musgrave, R. A., «Teorías del Federalismo Fiscal». H.P.E. n.º 35, pág. 387 y siguientes.

(2) Oates, W. «Fiscal Federalism». Ec. Harcourt Brace Jovanovich Inc. 1972. En versión castellana de P. Pérez Jiménez con el título de «Federalismo Fiscal». Ed. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid 1977. Pág. 35.

(3) Due, J. F., y Friedlander, A. F. «Government Finances Economics of the public sector». Ed. R. Irwin Inc. Homewood Illinois 1973. En versión española de J. J. Thomas con el título de «Análisis Económico de los impuestos y del sector público». Ed. B. C. E. 1977. Cap. 19. Pág. 450.

- En segundo lugar, la descentralización permite una decisión colectiva más eficiente. Como la cantidad de personas que intervienen es menor, hay un mejor conocimiento de los beneficios y costes. Mejora el control por parte de la sociedad.
- En tercer lugar, se facilita la experimentación e innovación. Las distintas unidades intentarán resolver los problemas de diversa forma, y algunas de ellas adoptarán las técnicas más satisfactorias. Se ejerce así una presión entre unidades locales para igualar la eficiencia alcanzada por otras.

Esta función de asignación se centrará en los problemas de igualación y satisfacción de necesidades preferentes.

No obstante lo anterior una descentralización excesiva implica las siguientes restricciones:

1. Economías de escala en la producción.
3. Externalidades interjurisdiccionales o área de influencia.
4. Movilidad geográfica.

Función de distribución

Tradicionalmente se ha considerado una función del Gobierno central o federal. Si las diferencias entre las políticas distributivas de los Estados fueren significativas, éstas constituirían un factor distorsionante de la localización al provocar movimientos de la población, saliendo los ricos y entrando los pobres en los Estados más igualitarios. Además no se pueden alcanzar soluciones distributivas nacionales por medio de políticas distributivas internas de Estados cuyas rentas medias difieran fuertemente. Finalmente, es necesaria una responsabilidad central o superior para tratar los problemas de pobreza y de bienestar y para igualar las desigualdades enormes que puedan existir entre necesidades y capacidades fiscales en los Estados.

Aunque las tesis tradicionales hoy se mantienen, Pauly (4) ha presentado un

análisis, en el cual se defiende que se conceden algunas funciones redistributivas a los Gobiernos locales. Demuestra, bajo hipótesis y supuestos extraordinariamente restrictivos, que la redistribución de la renta, bajo estos supuestos, tiene la naturaleza de un bien público local. Por tanto, hay argumentos a favor de la descentralización. El modelo, aunque restrictivo, es un primer paso de separación de la tesis tradicional (5).

Función de estabilización

La estabilización debería ser en esencia una responsabilidad central. Aunque implique relaciones regionales en aspectos de crecimiento económico.

1. DESCENTRALIZACIÓN Y FINANCIACIÓN

Cuando dirigimos nuestra atención a la otra vertiente del presupuesto, los ingresos públicos, ¿cómo traducimos lo anterior cuando hay varias unidades de Gobierno en una economía descentralizada? o, alternativamente, cuando determinadas funciones deben de ser realizadas por diferentes niveles de Gobierno, ¿cómo las financian? Hay que tener en cuenta en primer lugar que la localización de la actividad económica (consumo, producción, ventas o residencia) de las economías domésticas o empresas está inducida por variables fiscales; en segundo lugar, que las economías domésticas o empresas pueden realizar actividades económicas en distintas jurisdicciones fiscales del mismo nivel (empresas que operan en varios Estados, familias que trabajan en una Comunidad y viven en otra); y, por último, en tercer lugar, que varios niveles de Gobierno no pueden utilizar la misma base impositiva para recaudar ingresos. Al igual que en el lado del gasto sólo era Teoría del Federalismo la tercera de las teorías, aquí estamos en su presencia únicamente en el caso final, y el problema que nos preocupa es cómo se distribuyen las competencias entre los diferentes niveles de Gobierno, de forma tal que cada uno maximice la base

(4) Pauly, M. V. «Income redistribution as local public good» Journal of Public Economics. Feb. 1973. En versión castellana en H. P. E. n.º50.1978.

(5) En esta nueva línea vid. tesis doctoral. A. de Lecea «On fiscal federalism, information and regional competition. Louvain la Neuve. 1983.

imponible a repartir, entre los distintos niveles de Gobierno.

El reparto de las actividades de gasto público entre diferentes niveles de Gobierno requiere la división del conjunto del sistema tributario. La fragmentación es necesaria en el supuesto de que cada nivel deba contar con recursos financieros propios. Una forma alternativa de operar es que el Gobierno superior sea el que con un sistema tributario único realice la recaudación que posteriormente transfiere en parte a los niveles interiores de Gobierno mediante subvenciones no condicionadas o globales.

La primera de las fórmulas ofrecidas, la división de los impuestos entre los niveles de Gobierno, provoca una recaudación a varios niveles. Además de favorecer o preservar la autonomía fiscal, la división del conjunto del sistema tributario ofrece ciertas ventajas:

- a) Los impuestos se adaptan mejor a las preferencias de los votantes: «Menús impositivos diferentes».
- b) Se facilita el control.
- c) La Administración puede ser más eficiente en una unidad pequeña que en una grande.
- d) Se evitan diseconomías de escala, etc.

A su vez, la fragmentación ocasiona algunas dificultades mayores, entre las que podemos citar:

- a) Impiden el logro de estructuras tributarias óptimas.
- b) Disminución de la capacidad impositiva.
- c) Desigualdad de las fuentes de recursos.
- d) Problemas administrativos y de recaudación.

La segunda de las vías enunciadas, es decir, la de la centralización del ingreso, elimina parte importante de lo anterior, pero a su vez crean los siguientes problemas:

- a) En primer lugar, se señala que las unidades inferiores de Gobierno reciben la transferencia en bloque

son menos cuidadosas o eficientes en el gasto del dinero recibido que en el caso de que usaran fondos propios.

- b) En segundo lugar, y en relación al uso general de los fondos, si las unidades inferiores tienen libertad para el diseño del gasto, se duda que las transferencias sean distribuidas como para lograr la optimización general en el uso de los recursos del Gobierno.
- c) En tercer y último lugar, existe el peligro de que las transferencias en bloque conserven a perpetuidad la pobreza en áreas deprimidas, si las utilizan para financiar la misma cantidad de gasto que pensaban realizar, pero disminuyendo los impuestos propios.

Una tercera vía que surge como consecuencia de los fracasos de las dos anteriores es la de la coparticipación federal de los ingresos públicos, entre los diferentes niveles de Gobierno.

La idea fue propuesta por W. Heller y Y. Pechman en 1965, y, en 1969, el presidente Nixon propuso al Congreso un sistema de coparticipación de los ingresos que fue aprobado en 1972 para un período de cinco años.

Las características de la nueva vía son las siguientes:

- a) Todos los años el Gobierno Federal asignaría a los Estados una suma igual a un determinado porcentaje de la base imponible total del Impuesto sobre la renta.
- b) Las sumas se asignarían sobre la base de las necesidades, medidas en función de la población.
- c) Estímulo a la imposición. No se permite reducir los ingresos propios. Es decir, se tiene en cuenta no sólo la necesidad, sino el esfuerzo fiscal.
- d) Transferencias a los Gobiernos locales.
- e) Uso sin restricciones de los fondos.

(6) Heller, W. «New dimensions of Political Economy» Harvard University Press 1966, y Pechman, J. «Financing and local government» American Banker's Association.

Cuadro n.º 1 **Ingresos fiscales en algunos países accidentales**

	Hacienda Central	Hacienda Estatal y Local
EE.UU.	66,6	33,4
Canadá	65,9	34,1
Reino Unido	90,5	9,5
Alemania Occidental	68	32
Holanda	98,7	1,3
Francia	88,8	11,2
Suecia	77,6	22,4
Italia	90,2	9,8
Japón	74,9	25,1

Fuente: Excise Tax Compendium parte I (1964) Datos para 1961 (8)

Los *méritos* que se han encontrado a este sistema son los siguientes:

En primer lugar, elimina mediante este fondo las inadecuadas fuentes de recursos estatales y locales, muchas de ellas con elasticidad inferior a la unidad. En segundo lugar, elimina la controversia mejores y mayores servicios versus mayores impuestos. Y en tercer y último lugar, elimina o frena la tendencia a la centralización de las decisiones y respeta la autonomía estatal y local.

Por supuesto, no faltan *críticas* al sistema de coparticipación, de entre las que se destacan las que a continuación se exponen:

- Inexistencia de una necesidad generalizada de asignaciones. Musgrave y Polinski (7) demostraron que muchos Estados poseen considerables fuentes de recursos no aprovechados.
- Destino de los fondos a la satisfacción de necesidades no apremiantes.
- Derroche de gastos.

Otras *vías* menores para obtener recursos financieros en los niveles inferiores de Gobierno, para mantener su autonomía financiera sin duplicar los problemas administrativos, son las siguientes:

- Coparticipación de los ingresos de acuerdo con el origen geográfico de los mismos.
- Alicuotas suplementarias en determinados impuestos.
- Crédito de impuestos.

Lo más usual es que pervivan simultáneamente varias de las vías señaladas en el mundo real. Vamos a comprobarlo empíricamente.

2. EXPERIENCIAS COMPARADAS: EE. UU., CANADÁ, SUIZA

2.1. Análisis global por países

Como es conocido, no todos los países occidentales tienen sistemas federales de Gobierno. Sin embargo, existen en todos la diferencia entre niveles de Hacienda Central o Local. En el cuadro n.º 1 observamos cómo en Holanda casi todos los ingresos son de la Hacienda Central; en Francia, Italia y el Reino aproximadamente, el 90 por 100 de los

(8) Hemos recogido este cuadro, a pesar de su respetable edad, por ser relativamente completo y compara países federales y no federales. Posteriormente, al analizar los sistemas federales de determinados países de los que disponemos de datos, ofrecemos cifras más actuales.

(7) Musgrave, R. A., y Polinski, A. M. «Revenue Sharing: A critical view» Harvard Journal on Legislation. 1971.

Cuadro n.º 2 Ingresos de las diferentes Administraciones Fiscales americanas en 1978

	Miles de millones de \$	Porcentajes
Federal	271,8	58,16
Estatad	114	24,39
Local	81,5	17,44

Fuente: G. Break. 1980. «Financing government in a federal system» Ed. Brookings. Inst. 1980.

ingresos totales pertenecen a la Hacienda Central, mientras que en Canadá y Estados Unidos sólo lo son dos tercios de los ingresos. Suecia se sitúa entre estos dos grupos.

El cuadro anterior es un buen índice de la centralización fiscal, pero no nos explica todos los aspectos, ya que para ello necesitamos el índice de centralización del gasto, el cual puede variar tanto por las transferencias, como por el sistema de coparticipación que es posterior a los datos, aunque, en la mayor parte de los casos, suele acontecer que los sistemas de gastos están más descentralizados que los sistemas fiscales.

Veamos primero cómo se distribuyen los ingresos fiscales entre los diversos niveles de Gobierno y después cómo se trata a cada una de las figuras impositivas en algunos países federales.

— *El sistema federal estadounidense*

Existen tres niveles fiscales: federal, estatal y local, con amplia libertad para legislar.

El principio que suele regir la exacción es el de territorialidad. La importancia de los diferentes niveles los recogemos en el cuadro n.º 2.

— *El sistema federal canadiense*

En su origen (British North America Act de 1867) la Hacienda Federal se reservó los impuestos indirectos y asignó a las Provincias la imposición directa. Hay una evolución, con la preponderancia de la imposición sobre la renta, hasta 1972, en que se acordó la libertad de las Provincias para establecer sus propios impuestos directos, pero unificando la definición de base imponible, y dejando la administración de dichos impuestos a nivel federal. Pudiendo las provincias establecer deducciones en base y cuota. Ha quedado fuera de dicha unificación la provincia de Quebec.

La forma de financiación de las provincias, además de su participación en impuestos, es vía transferencia tal como se recoge en el Cuadro n.º 3.

Cuadro n.º 3 Ingresos Provinciales en Canadá, según el origen de los mismos

	Mill. de \$	%
Ingresos brutos de fuentes propias	29.374	76,6
Transferencias condicionadas	5.789	15,1
Transferencias incondicionales	3.172	8,3

Fuente: Statistics Canadá. 1976.

Cuadro n.º 4 **Distribución Territorial de Ingresos por fuentes en Suiza, 1976.**

Ingresos	Confederación	Cantones	Comunas	Total Sector Público
Impuestos	89,2	51,8	56,3	79,8
Subvenciones	0,3	25,2	18	—
Participación en ingresos	—	7,5	1,1	—
Tasas	5,5	11,4	17,4	13,8
Otros ingresos	5	4,1	7,2	5,4
Total ingresos	100	100	100	100

Fuente: Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1976.

— El sistema federal suizo

La Constitución Helvética recoge la plena autonomía de los 26 cantones en materia fiscal, reservándose el Gobierno Federal la imposición indirecta.

Los niveles inferiores de Gobierno se financian, en buena parte, vía transferencias, al objeto de reducir las diferencias regionales de capacidad fiscal y costes de producción. El cuadro n.º 4 recoge dicha forma de financiación.

2.2. Análisis por tipos de impuestos

— El impuesto sobre la renta

El principio que suele regir la exacción en el caso de este impuesto es el de la territorialidad, es decir, el lugar donde radica su residencia, aunque algunas veces prime también como jurisdicción aquel territorio donde se obtiene la mayor parte de la renta.

En el Sistema Federal Estadounidense, la renta puede ser gravada en cualquiera de los tres niveles: federal, estatal o local. Existe una coordinación vertical entre la Administración Federal y la de los Estados, mediante acuerdos bilaterales, con intercambio de información entre ellos. Tan sólo tres Estados comparten la base federal del impuesto sobre la renta, sus deducciones y su escala de gravamen. Otros Estados varían bien las deducciones, bien la

escala y, finalmente, otros la definen de forma diferente.

El principio que rige la jurisdicción es el de territorialidad, pero cuando la renta se genera en varios Estados, éstos conceden a sus residentes una deducción de la cuota por el monto de lo pagado en otro Estado. Algunos Estados permiten a los no residentes minorar su cuota por las mismas deducciones que a los residentes. Siempre en proporción al porcentaje de renta generado en el Estado.

Recientemente la Administración Federal del impuesto sobre la renta ha ofrecido la administración gratuita a los Estados, pero la política fiscal activa ha desanimado a muchos Estados a aceptar dicha oferta.

En el Sistema Federal Canadiense, los impuestos provinciales sobre la renta están adosados al federal y se recogen como porcentajes de él. El resto de Provincias definen de la misma manera la base imponible, aunque algunas Provincias permiten algunas deducciones diferentes, bien en la base o bien en la cuota, al objeto de reducir la carga fiscal, principalmente en rentas bajas. Como el impuesto es progresivo, las Provincias le aplican sus porcentajes.

La única divergencia a lo anterior está en la Provincia de Quebec; ésta define su propia renta, a la que aplica una escala progresiva más fuerte que la del resto de Canadá, y mantiene administración separada y propia.

La diferencia en progresividad está ocasionando emigración fiscal.

En el Sistema Cantonal Suizo desde 1977, la definición de base imponible, unidad contribuyente, gestión y tratamiento penal es el mismo para todos los Cantones, quedando únicamente dentro de la autonomía fiscal de cada uno de ellos el establecimiento de la escala de gravamen. El principio que rige es el de la territorialidad, pero cuando la renta se genera en varios Cantones, cada uno de ellos grava la generada olvidándose el principio mencionado. No existen normas de reparto, sino que éste queda al acuerdo entre los Cantones afectados, con el Gobierno Federal en el papel arbitral en caso de conflicto.

El impuesto de sociedades

El mayor problema que implica este gravamen es el del reparto proporcional de acuerdo con la renta generada. El principio de territorialidad se cambia aquí por el del domicilio social o establecimiento permanente.

En el *Sistema Federal Estadounidense* la renta generada por la sociedad, al igual que la renta generada por las personas, puede ser gravada a nivel federal, estatal y local.

Cada Estado puede definir de forma diferente la base imponible, así como el tipo de gravamen. Los problemas interjurisdiccionales son resueltos por la Multistate tax Commission, la cual, a su vez, provee un sistema de intercambio de información y de inspección conjunta, lo cual reduce los costes de administración del tributo.

Cuando una sociedad genera renta en varios Estados se distingue entre la renta principal y las secundarias, tomando en cuenta las ventas (las ventas se asignan según el criterio de destino), la masa salarial y los activos fijos.

En el Sistema Federal Canadiense, a partir de 1962, el gravamen revierte a las Provincias, aunque se mantiene a nivel federal con un tipo máximo del 10 por 100, y este nivel era el responsable de la administración del tributo para aquellas Provincias que definan la base imponible

de igual forma que el federal. Tan sólo Quebec y Ontario quedaron fuera de este acuerdo.

El criterio de determinación es el del establecimiento permanente, quedando a la libertad de cada provincia el tipo de gravamen.

El reparto de las rentas entre las provincias se acordó mediante una fórmula, que incluye, con igual ponderación, al porcentaje de masa salarial y al de ingresos brutos atribuibles a las ventas en destino.

En el Sistema Cantonal Helvético, el impuesto de sociedades también tiene el doble nivel federal-cantonal, con libertad total para los 26 cantones, aunque a partir de la enmienda constitucional de 1977 deben de desaparecer las diferencias más relevantes en definición de bases, deducciones, etcétera, con excepción de los tipos de gravamen.

El sistema de reparto entre los cantones es función del domicilio legal. No existe norma uniforme.

El impuesto sobre las ventas y otros impuestos

El Sistema Federal Estadounidense aplica el impuesto sobre las ventas en 46 Estados más el distrito de Columbia. Los problemas de asignación de las ventas entre Estados se ha resuelto con el criterio de destino. Sin embargo, al no existir leyes que obliguen al registro de los vendedores se suelen plantear problemas en la recaudación. En algunos casos, a efectos de aminorar el fraude fiscal, se realiza una inspección conjunta en varios Estados, de carácter voluntario.

Otros impuestos que funcionan en varios niveles son el de sucesiones y donaciones, el de bebidas alcohólicas, tabaco y combustibles.

En el primero de ellos de la cuota tributaria federal se deduce la estatal, con limitaciones que condujeron a una coordinación indirecta, estableciendo los Estados tipos de gravámenes iguales o inferiores a los federales.

Los otros impuestos indirectos inducen tal como señala G. Break, a una importante actividad de contrabando entre los Estados.

En el Sistema Canadiense todas las Provincias, excepto Alberta, poseen un impuesto sobre las ventas cargado al comprador y administrado por el vendedor a cambio de una comisión, como consecuencia de la British North America Act, que reservaba la imposición indirecta para el nivel federal. El criterio que se aplica es el de destino. Con acuerdo para intercambio de información sobre las transacciones interprovinciales.

Las provincias están abandonando, a favor del nivel federal, el impuesto de **sucesiones y donaciones**, al haber incluido el sistema tributario, a raíz del informe Cáster, el gravamen sobre las ganancias del capital.

De acuerdo con el informe Neumark mantienen impuestos sobre **alcohol, tabaco y gasolina**, con problemas similares a los de la nación vecina.

En el Sistema Helvético el impuesto sobre ventas es a nivel únicamente federal, pero mantiene, además del de renta y sociedades, a nivel cantonal y comunal, un impuesto sobre el patrimonio neto. La base imponible, en este impuesto, viene dada por la diferencia entre los activos y las deudas totales, en todos aquellos cantones que lo tienen establecido. Estos difieren unos de otros en las deducciones y en la escala progresiva de gravamen. Afecta también a las sociedades.

Como conclusión es posible señalar que no hay diferencias notables en el tratamiento de las diferentes figuras tributarias entre los tres países, federal, provincial y cantonal, que hemos considerado. Podríamos matizar lo anterior señalando que:

- 1.º Las menores diferencias se dan en el Sistema Canadiense (a excepción de Quebec), únicamente en el tipo de gravamen y con administración federal para los impuestos directos.
- 2.º En el Sistema Estadounidense, a pesar de los esfuerzos de la Multistate Tax Commission, se observan mayores diferencias debido a la fuerte oposición de los Gobiernos estatales, que no quieren renunciar a su autonomía en aras de la simplificación.
- 3.º El Sistema Suizo, a partir de la enmienda constitucional de 1977, tiende hacia una cierta igualación en los impuestos directos.

Finalmente merece señalarse que Estados Unidos, Canadá y Suiza son los sistemas federales que presentan mayor descentralización y autonomía fiscal y administrativa. Sistemas federales como el de la República Federal Alemana y Australia son mucho más uniformes, con una única legislación fiscal en las figuras impositivas analizadas (9).

(9) Para un análisis más exhaustivo de los problemas de armonización y coordinación fiscal véase el trabajo titulado «Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de las tres Haciendas Forales y el Gobierno de la Comunidad Autónoma Vasca».

Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco. (Trabajo realizado bajo mi dirección, siendo este apartado realizado por A. de Lecea). Bilbao, 1984.

