

DE LA HACIENDA LOCAL A LA HACIENDA EUROPEA: PRINCIPIOS DE COORDINACION

Existe, en los sistemas políticos con distintos niveles de gobierno, la necesidad de arbitrar fórmulas de coordinación y armonización tributaria, a causa del desajuste entre la necesaria uniformidad de la imposición en el conjunto del territorio y las diferencias originadas por el hecho de que los agentes económicos estén sometidos a distintos sistemas impositivos, de acuerdo con su lugar de residencia. Este es el tema que aborda en su trabajo **Antoni Castells**, analizando, en la primera parte, las distintas posturas teóricas de la doctrina, a partir de la clásica del federalismo fiscal, para, en la segunda, estudiar la compleja realidad tal como ésta se produce en los países de la CEE.

I. PRINCIPIOS DE COORDINACION IMPOSITIVA EN SISTEMAS CON DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO

1. La necesidad de establecer fórmulas de coordinación o de armonización tributaria en los sistemas con distintos niveles de gobierno (fuera cual fuera la forma política concreta que estos sistemas pudieran presentar) reposa en la creencia de que existe un desajuste (si no una contradicción) entre el grado de uniformidad que «debería» tener, en teoría, la imposición a lo largo del territorio, que se considera que debe ser relativamente elevado para cumplir con los objetivos que tiene encomendados, y el grado de uniformidad que existe en una realidad caracterizada por el hecho de que los agentes económicos están sometidos a sistemas impositivos distintos según cuál sea

la parte del territorio en la que residen.

Como señala Groenewegen (1988) al abordar la cuestión de la atribución de los impuestos a los distintos niveles de gobierno, la aproximación tradicional del federalismo fiscal ha llevado a sugerir un conjunto de reglas que se traducen en una propuesta de sistema impositivo fuertemente centralizado (1). En efecto, por una parte se sostiene que las funciones de estabilización y de redistribución deben corresponder básicamente al gobierno central, lo que significa que los impuestos que desempeñan un papel decisivo en estas funciones (como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta personal) deben ser atribuidos al gobierno central. Por otra parte, también en términos asignativos, la distribución de los impuestos entre los distintos niveles de gobierno debe respetar un conjunto de restricciones relativamente severas: no debe inducir a la alteración de los precios relativos de los productos y

de los factores a lo largo del territorio, debe evitar la exportación de carga tributaria, no debe crear incentivos para la movilidad interjurisdiccional de los factores, debe tratar de minimizar los costes administrativos y aprovechar, si existen, las economías de escala. Todo ello configura un marco de reglas que acaba conduciendo, como se ha dicho, a prescribir una distribución de impuestos entre niveles de gobierno sumamente centralizada.

Esta conclusión es claramente contradictoria con la alcanzada en relación con la distribución de funciones y responsabilidades de gasto entre los distintos niveles de gobierno. El modelo teórico del federalismo fiscal sería así, como han destacado Netzer (1974) o McLure (1983a y b), un modelo asimétrico, caracterizado a la vez por un elevado grado de centralización de los impuestos y un fuerte grado de descentralización del gasto público (2). La asimetría produce un fuerte desequilibrio vertical entre capacidades fiscales y necesidades de gasto entre los distintos niveles de gobierno, cuestión que ha sido examinada en numerosas ocasiones, y cuyo análisis no constituye el objetivo de este trabajo (3).

Las propuestas de coordinación o de armonización tributaria se apoyan en esta aproximación tradicional de la teoría del federalismo fiscal. Se trata, en definitiva, de introducir mecanismos que adapten unos sistemas tributarios, que en la realidad no son uniformes, a una uniformidad que se juzga deseable.

Hay que advertir, sin embargo, que en los últimos años esta aproximación tradicional de la teoría del federalismo fiscal ha sido en parte cuestionada, y con ella, probablemente, la fundamentación

teórica de las políticas de armonización y coordinación tributaria. La crítica al planteamiento tradicional se basa en distintos tipos de argumentos:

- En primer lugar, un número creciente de aproximaciones tiende a rechazar la exclusión tajante de los gobiernos sub-centrales de las funciones de redistribución y estabilización (4).

- En segundo lugar, se argumenta que la uniformidad impositiva no garantiza la neutralidad de la acción fiscal del sector público, puesto que no elimina la posibilidad de que puedan existir residuos fiscales distintos a lo largo del territorio (5).

- En tercer lugar, aparecen nuevas teorías que consideran que, aunque la competencia interjurisdiccional tiene ciertamente efectos negativos en la medida en que supone una distorsión en términos de neutralidad, tiene también efectos positivos en la medida en que estimula la mejora de las condiciones generales de eficiencia (6).

- En cuarto lugar, y en parte en relación con el punto anterior, se sugiere que los sistemas descentralizados permiten un mayor grado de vinculación entre ingresos y gastos y, en consecuencia, son más eficientes para la toma de decisiones (7).

- Finalmente, en quinto lugar, se aduce que la evidencia empírica está lejos de proporcionar argumentos definitivos respecto a la existencia significativa de economías de escala derivadas de la centralización de la administración tributaria (8).

Deben, pues, evitarse las simplificaciones. Aunque es cierto que la aproximación tradicional recomienda la homogeneidad del sistema impositivo a lo largo del

territorio, también es cierto que la teoría económica no proporciona conclusiones inequívocas y definitivas sobre la conveniencia de que los sistemas impositivos sean más o menos centralizados y, por lo tanto, respecto al grado de intensidad con el que deben aplicarse fórmulas de coordinación o armonización tributaria. Esta es una cuestión, pues, en la que las aportaciones del análisis teórico constituyen puntos de referencia útiles para la formulación de criterios, pero difícilmente se puede esperar que proporcionen recomendaciones inequívocas sobre las técnicas de coordinación y de armonización que deben ser aplicadas.

2. En la realidad, los sistemas impositivos imperantes en los países que tienen estructuras políticas con distintos niveles de gobierno suelen consistir en una combinación, más o menos equilibrada, de las distintas alternativas existentes. Estas alternativas admiten, en primera instancia, dos modalidades extremas (9). La primera alternativa polar es la existencia de sistemas impositivos diferenciados e independientes por parte del gobierno central y de los gobiernos sub-centrales. A su vez, esta alternativa admite dos sub-variantes según existan sistemas impositivos superpuestos o separados, lo que depende de que los distintos niveles de gobierno utilicen las mismas fuentes tributarias o bien se establezca una separación precisa de las fuentes que deben corresponder a cada uno de ellos. La segunda alternativa polar es la existencia de un único sistema impositivo de cuyos rendimientos se benefician los diferentes niveles de gobierno.

La realidad de los distintos países suele consistir en una combinación de estas tres modalida-

des. Es decir, en los distintos países suelen existir figuras impositivas sustancialmente reservadas a niveles de gobierno concretos; fuentes impositivas a las que, por una u otra vía, recurren los distintos niveles de gobierno, y, finalmente, figuras impositivas que, aún siendo titularidad del gobierno central, generan unos rendimientos que son canalizados a los distintos niveles de gobierno.

Naturalmente, *a priori* podría considerarse que la coordinación tributaria es prescribible siempre y cuando existan zonas de confluencia en la titularidad tributaria de una misma figura por parte de distintos gobiernos. Sin embargo, la clasificación de los sistemas en función de figuras impositivas separadas, superpuestas o pertenecientes a un único nivel tiene algo de artificial, porque la titularidad tributaria —es decir, el ejercicio del poder tributario— por parte de un nivel de gobierno o de una unidad de gobierno admite múltiples gradaciones. No puede formularse la afirmación categórica, por ejemplo, de que, puesto que sólo existe un impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya titularidad corresponde al gobierno central, la coordinación tributaria en este impuesto no es necesaria. En efecto, el ejercicio del poder tributario admite claramente una fragmentación, tanto por lo que se refiere a los distintos niveles en que éste puede ser ejercido, desde una perspectiva político-administrativa, como por lo que se refiere a los distintos elementos tributarios que componen cualquier figura tributaria.

Por esta razón, la atribución de la titularidad de un impuesto a un determinado nivel de gobierno admite múltiples gradaciones. En primer lugar, en el terreno

CUADRO N.º 1

MODELOS DE COORDINACION TRIBUTARIA

GRADO DE INDEPENDENCIA DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS	GRADO DE AUTONOMIA DE LOS GOBIERNOS SUB-CENTRALES EN				
	Administración tributaria	Elección de base imponible	Elección de la estructura de tipos impositivos	Elección del nivel de tipo impositivo	Determinación de los ingresos impositivos
Separación impositiva y administración tributaria coordinada	Plena	Plena	Plena	Plena	Plena
Separación impositiva y coordinación de bases imponibles	Plena	Parcial o nula	Plena	Plena	Plena
Flexibilidad en la determinación de los tipos impositivos:					
Tipos propios sobre la base del impuesto del gobierno superior	Plena	Parcial o nula	Plena	Plena	Parcial
Recargo sobre la cuota del impuesto del gobierno superior	Plena	Nula	Nula	Plena	Parcial
Unidad impositiva y administración impositiva centralizada:					
Flexible	Nula	Nula	Plena o nula	Plena	Parcial
<i>Tax sharing</i>	Nula	Nula	Nula	Nula	Nula

Fuente: Break (1980), pág. 34.

político-administrativo, la atribución de la titularidad legislativa puede aparecer mediatizada por dos tipos de razones. Por una parte, por la presencia institucionalizada de los niveles de gobierno de ámbito inferior en las instancias legislativas del nivel de gobierno que tiene atribuida la titularidad. Por otra parte, por la atribución de la titularidad de la totalidad o parte de la administración tributaria a niveles de gobierno de ámbito inferior, distintos de aquél o aquéllos que tienen asignada la titularidad legislativa.

En segundo lugar, en la configuración concreta de la figura tributaria intervienen distintos elementos tributarios: sustancialmente, la base imponible, el tipo impositivo y la estructura de tipos impositivos. En consecuen-

cia, puede ocurrir que el poder tributario para determinar los distintos elementos de un impuesto aparezca compartido entre distintos niveles de gobierno. Es decir, que uno de ellos disponga de la titularidad tributaria para decidir la configuración global del impuesto, y otro para hacerlo en la determinación de alguno de estos elementos tributarios.

3. La existencia de técnicas o mecanismos de coordinación (o de armonización tributaria) está justificada siempre que distintos niveles de gobierno, o distintas unidades de gobierno pertenecientes a un mismo nivel, ejerzan algún tipo de poder tributario sobre la misma fuente impositiva. Naturalmente, ello significa que no hay necesidad de coordinación o armonización tributaria si existe una absoluta cen-

tralización del sistema impositivo. Es decir, una situación en la que tanto el ejercicio de la titularidad legislativa como el de la administrativa sobre los distintos impuestos recae sobre el gobierno central, y en la que todos los elementos tributarios son fijados, única y exclusivamente, por este nivel de gobierno.

La necesidad de que existan fórmulas de armonización o coordinación tributaria se deriva, pues, de la necesidad de corregir los efectos —que se suponen distorsionantes— de la no centralización absoluta del sistema impositivo. Al propugnar mecanismos de coordinación o armonización se parte, así, de un doble supuesto. El primero es el de que no existe un grado absoluto de centralización. Es decir, que los sistemas tributarios son una rea-

lidad compleja en la que distintos gobiernos coinciden en la obtención de recursos procedentes de las mismas o parecidas fuentes impositivas. El segundo es que la corrección de los efectos de la no-centralización es deseable. Es decir, en términos asignativos, de estabilización y de redistribución, la uniformidad de la imposición a lo largo del territorio es preferible a la no-uniformidad; supuesto que, aun cuando sigue siendo predominante, no es unánime, como debe recordarse, dentro del ámbito del estudio de la economía.

El cuadro n.º 1 muestra, precisamente, una propuesta de clasificación —realizada por Break (1980)— de los distintos modelos de coordinación tributaria. Aunque esta clasificación, como hubiera ocurrido con cualquier otra, supone una cierta forma de opción por unos determinados criterios, a nuestro juicio resulta relativamente válida para examinar las diferentes alternativas existentes.

Break ordena los diferentes sistemas impositivos en función del grado de independencia de los modelos impositivos de los distintos niveles de gobierno, en una gradación que va desde una situación de sistemas separados, con coordinación de la administración tributaria, hasta una situación de un único sistema con administración tributaria centralizada, pasando por situaciones intermedias como son la simple coordinación de bases imponibles y la homogeneización de la base imponible con coordinación de tipos impositivos. Para cada uno de estos casos, Break examina el grado de autonomía de los gobiernos sub-centrales en cinco aspectos concretos: la Administración tributaria, la determinación de la base imponible,

la determinación de la estructura de tipos impositivos, la intervención en la fijación del tipo impositivo y la capacidad de determinación del volumen global de ingresos. A medida que va descendiendo el grado de independencia del sistema impositivo, se va restringiendo el ámbito de incidencia de los gobiernos sub-centrales.

En el caso de sistemas impositivos separados, Break considera tres formas de coordinación:

- La más flexible consiste en la mera coordinación de la administración tributaria; en cuyo caso, los gobiernos sub-centrales disponen de su propia Administración tributaria —aunque coordinada por la del gobierno central— y tienen autonomía para establecer los elementos tributarios y, por tanto, para fijar su volumen global de ingresos.

- Una segunda opción consiste en añadir a la coordinación de la administración tributaria la coordinación de las bases imponibles. En este caso, cada nivel de gobierno tiene su propio impuesto, pero se buscan fórmulas para homogeneizar las bases de aquellas figuras impositivas que son utilizadas por todos ellos. La autonomía de los gobiernos sub-centrales para fijar la base imponible queda ahora reducida en relación con la situación anterior.

- Una tercera opción consiste en unificar la determinación de la base imponible, pero estableciendo fórmulas autónomas para la determinación de los tipos de los impuestos sub-centrales. A su vez, esta tercera opción admite dos sub-variantes:

- La primera consiste en la aplicación de tipos impo-

sitivos propios —por parte de los gobiernos sub-centrales— sobre un impuesto cuya base coincide con la del gobierno de ámbito superior. En este caso, el gobierno sub-central tiene la posibilidad de fijar la estructura de tipos y de seleccionar el tipo, pero define su impuesto utilizando como base el de gobierno central, lo que supone un condicionante sobre el volumen total de ingresos a obtener.

- La segunda alternativa consiste en la aplicación, por parte del gobierno sub-central, de un recargo sobre la cuota del impuesto del gobierno central, que es quien establece también, en este caso, la estructura de tipos.

En el caso de un único sistema impositivo con administración centralizada existen, también, dos opciones. De acuerdo con la primera —que Break denomina sistema flexible—, los gobiernos sub-centrales pueden tener autonomía para fijar el tipo impositivo e incluso, eventualmente, la estructura de tipos. En este caso, la posibilidad de estos gobiernos de influir en la determinación de su volumen de ingresos es parcial, puesto que, si bien es cierto que intervienen en la fijación del tipo, no pueden hacerlo en la base ni en la administración. La segunda opción corresponde, según Break, a un sistema de *tax sharing*, o de participación de los gobiernos sub-centrales en los rendimientos obtenidos en el territorio por un impuesto del gobierno central. En la formulación de Break, la influencia de los gobiernos sub-centrales es nula, puesto que éstos no intervienen ni en la confi-

guración de los elementos tributarios ni en la administración tributaria, aunque cabría considerar modelos en los que la administración tributaria estuviera encomendada a los gobiernos sub-centrales.

4. En todos los casos analizados se plantea, de una u otra forma, la confluencia de distintos niveles de gobierno en las mismas figuras impositivas. Sin embargo, se trata de casos muy distintos.

En el extremo inferior, se trata simplemente de una confluencia en los rendimientos. Existe una única figura impositiva, perteneciente al gobierno central, y una única Administración tributaria. Los elementos tributarios son únicos. La única cuestión que debe resolverse es la de determinar la parte de los rendimientos que corresponde a cada nivel de gobierno. Sin embargo, incluso en este caso tan centralizado surgen problemas de coordinación tributaria, puesto que la determinación de los rendimientos atribuibles a cada territorio (en función de las bases gravables) no coincidirá normalmente con la recaudación obtenida en cada uno de ellos.

En el otro extremo, en cambio, existen impuestos distintos por parte de los diferentes niveles y unidades de gobierno, que recurren a las mismas fuentes o figuras impositivas, preservando su capacidad para fijar los elementos tributarios correspondientes.

Naturalmente, los problemas de coordinación y armonización tributaria que aparecen en este último caso son muy distintos, y mucho más complejos que en el primero. En primer lugar, pueden existir problemas de coordinación tanto a nivel vertical —entre los distintos niveles de gobierno,

puesto que todos ellos recurren a una misma fuente— como a nivel horizontal —puesto que las distintas unidades de gobierno de un mismo nivel pueden competir entre ellas. En segundo lugar, existen problemas para coordinar los diferentes elementos tributarios, cosa que no ocurre en el caso extremo descrito en primer lugar.

De cuanto se ha dicho se desprende que pueden existir zonas de solapamiento impositivo, tanto entre distintas unidades de gobierno pertenecientes a un mismo nivel como entre unidades pertenecientes a niveles distintos. En consecuencia, existirán también mecanismos de coordinación de carácter vertical y horizontal (10).

- Los mecanismos verticales de coordinación de ingresos relacionan al gobierno central y los gobiernos sub-centrales, y tienen sentido cuando los distintos niveles de gobierno gozan de los rendimientos de unas mismas fuentes impositivas. Aunque hay que destacar que estos mecanismos verticales pueden tener por propósito tanto la homogeneización vertical de impuestos —es decir, de figuras pertenecientes a distintos niveles— como la homogeneización horizontal, lo que ocurrirá cuando ésta sea inducida por el gobierno central. Pueden destacarse tres grandes mecanismos de coordinación vertical de impuestos:

a) Un primer mecanismo de coordinación, probablemente el más débil, es la coordinación de la administración tributaria (11), tendente a conseguir acuerdos que permitan que una misma Administración pueda gestionar impuestos semejantes, aunque pertenez-

can a niveles de gobierno distintos. En unos casos —como en Suiza y la RFA— son los gobiernos sub-centrales (estatales, en concreto) los responsables de la administración, y en otros —como en Canadá y Estados Unidos— es el gobierno central.

b) Un segundo mecanismo de coordinación es la homogeneización de los elementos tributarios —y señaladamente de la base imponible— correspondientes a impuestos aplicados sobre la misma fuente por distintos niveles de gobierno. Precisamente, el mecanismo señalado en el punto anterior —la coordinación de la administración tributaria— aparece en algunos países, como Estados Unidos y Canadá, claramente vinculado a esta homogeneización: el gobierno central se hace cargo de la administración tributaria a cambio de que los gobiernos sub-centrales adapten sus impuestos a las normas del gobierno central (12).

c) Un tercer mecanismo de coordinación vertical consiste en la posibilidad de deducir una parte, o la totalidad, de la cuota correspondiente a un impuesto sub-central de la base o la cuota del impuesto de un gobierno de ámbito superior (13). Este mecanismo admite, a su vez, numerosas variantes.

En cuanto a la naturaleza de los impuestos coordinados, éstos pueden ser impuestos sobre las mismas fuentes impositivas o sobre fuentes distintas.

En cuanto al grado de

deducción, éste puede ser total o parcial. A su vez, el límite de la cuantía deducida puede fijarse en forma de porcentaje de ésta, o bien en relación con la base o la cuota a la que debe aplicarse.

Finalmente, como se ha señalado, la deducción puede realizarse bien sobre la base, bien sobre la cuota (*tax credit*) del gobierno de ámbito superior.

Este tipo de mecanismos —que han sido ampliamente aplicados en un buen número de países— puede tener un poderoso efecto de armonización —tanto vertical como horizontal— cuando son aplicados con este propósito. Este sistema fue el utilizado en Estados Unidos, precisamente, para terminar con la guerra fiscal entre los estados en el impuesto de sucesiones. El establecimiento de un duro impuesto federal, acompañado de un sistema de *tax credit* de la cuota estatal hasta un elevado porcentaje de la cuota federal, permitió, en la práctica, homogeneizar los impuestos estatales, que se convirtieron en meros pagos a cuenta del impuesto federal (14).

- Los mecanismos horizontales de coordinación de ingresos relacionan las unidades de gobierno de un mismo nivel. Aunque las características de estos mecanismos suelen ser distintas según cuáles sean los problemas concretos a los que tratan de dar respuesta, en general todos ellos se plantean el problema común de la determinación de la base gravable por unidades de go-

bierno de ámbito territorial subcentral. Ello afecta fundamentalmente a los impuestos sobre las ventas, en los que puede existir exportación de la carga tributaria, y a los impuestos sobre la renta, en los que existe el problema de la posible doble imposición.

La posibilidad de establecer el gravamen en origen o en destino, en unos casos, y la de establecerlo en el lugar de la fuente de la renta o en el de la residencia de los factores, en otros, plantea la conveniencia de la coordinación horizontal entre unidades de gobierno. Esta coordinación se alcanza, inevitablemente, por fórmulas de atribución de la base imponible a la jurisdicción correspondiente, mediante acuerdos entre los gobiernos afectados.

Un último caso en el que la coordinación horizontal es también precisa, y que también comporta la distribución de la base imponible (y de los rendimientos) entre los territorios correspondientes, es el de los sistemas de *tax sharing*, en los que una parte de los rendimientos de los impuestos del gobierno central en el territorio son atribuidos a los gobiernos subcentrales. Sin embargo, puesto que la recaudación en el territorio puede no ser el mejor indicador de la carga impositiva soportada por sus residentes —notoriamente en los impuestos sobre las ventas y sobre la renta de sociedades—, es preciso aplicar mecanismos concretos que permitan reasignar los rendimientos entre los distintos territorios (15).

II. LA COORDINACION DE LAS HACIENDAS DE LOS GOBIERNOS SUBCENTRALES EN LOS PAISES DE LA COMUNIDAD EUROPEA

1. Los países que integran la Comunidad Europea presentan perfiles muy distintos por lo que a la caracterización de sus estructuras políticas se refiere. Esta diversidad se manifiesta también, como es lógico, en un aspecto tan decisivo de la configuración de los sistemas políticos como es el de la adaptación de estas estructuras políticas al territorio y, en concreto, el de las formas específicas de las unidades gubernamentales pertenecientes a los distintos niveles de gobierno y el de las relaciones que se establecen entre ellas. Naturalmente, esta diversidad constituye un elemento de referencia esencial para poder analizar la situación actual de las haciendas subcentrales y para poder valorar las líneas de coordinación que podrían manifestarse en el futuro.

En este sentido, resulta, pues, aconsejable caracterizar en unos puntos básicos la situación actual de las haciendas subcentrales en los países de la CEE:

- La primera constatación que debe realizarse es la de la gran diversidad de los sistemas políticos existentes por lo que a la estructura de niveles de gobierno se refiere. De los doce países que componen la CEE, uno (la RFA) tiene una estructura federal, dos más (España e Italia) tienen niveles de gobierno de ámbito intermedio (las comunidades autónomas y las regiones, respectivamente) con capacidad de autonomía política reconocida constitucionalmente, Bélgica evo-

CUADRO N.º 2

DISTRIBUCION DE LOS INGRESOS DEL SECTOR PUBLICO EN LOS PAISES DE LA COMUNIDAD EUROPEA (a)

	INGRESOS TOTALES SIN CONSOLIDAR				INGRESOS TOTALES CONSOLIDADOS (b)			
	C	S	L	Total	C	S	L	Total
Bélgica (1986)	86,27	—	13,73	100,0	94,02	—	5,98	100,0
Dinamarca (1987)	58,17	—	41,83	100,0	70,80	—	29,20	100,0
España (1986)	76,84	10,47	12,69	100,0	87,94	2,71	9,35	100,0
Francia (1987)	83,56	—	16,44	100,0	88,79	—	11,21	100,0
Grecia (1981)	92,17	—	7,83	100,0	95,34	—	4,66	100,0
Holanda (1987)	74,73	—	25,27	100,0	94,69	—	5,31	100,0
Irlanda (1986)	73,90	—	26,10	100,0	91,20	—	8,80	100,0
Italia (1987)	66,63	—	33,37	100,0	93,27	—	6,73	100,0
Luxemburgo (1985)	87,25	—	12,75	100,0	92,61	—	7,39	100,0
Portugal (1983) (c)	93,88	—	6,12	100,0	97,03	—	2,97	100,0
Reino Unido (1986)	75,11	—	24,89	100,0	85,11	—	14,89	100,0
RFA (1987)	58,95	23,76	17,29	100,0	64,52	21,97	13,51	100,0

Notas: (a) C = gobierno central (incluyendo la seguridad social); S = gobiernos estatales o regionales; L = gobiernos locales.

(b) Las transferencias intergubernamentales son deducidas de los ingresos de los gobiernos perceptores.

(c) Las transferencias intergubernamentales percibidas por los gobiernos locales no aparecen especificadas en el cuadro de ingresos de este nivel de gobierno; se estiman, por tanto, a partir de las que aparecen consignadas como gasto del gobierno central.

Fuente: *Government Finance Statistics Yearbook* (Vol. XII), Fondo Monetario Internacional, 1988.

luciona hacia formas federalizantes y los restantes países tienen estructuras políticas unitarias —con los dos niveles de gobierno, central y local, característicos de las mismas—, si bien las diferencias entre ellos son sustanciales. Algunos, en efecto —como Dinamarca, Reino Unido y Holanda—, tienen una estructura de gobiernos locales especialmente sólida y con larga tradición de intervención en la vida pública, mientras que otros —como Portugal, Grecia o Francia— se caracterizan más bien por una fuerte tradición centralista. Finalmente, y al margen de la forma política de los distintos estados, el nivel de gobierno local muestra la existencia de una gran riqueza y complejidad tipológica en las unidades de gobierno que lo integran (16).

- En segundo lugar, los países de la CEE muestran situaciones muy diversas por lo que al grado de centralización de los ingresos del sector público se refiere. Uti-

lizando cifras de ingresos totales sin consolidar, la media sin ponderar del grado de centralización de los años 1986-1987 se situaba en el 77,29 por 100 (cuadro n.º 2). Sin embargo, esta magnitud no debe ocultar la existencia de una gran dispersión: el *ratio* valor máximo (Portugal con un 93,88 por 100)/valor mínimo (Dinamarca con un 58,17 por 100) se sitúa en 1,6139, y el coeficiente de dispersión (desviación *standard*/media) en el 15,38 por 100.

Una primera aproximación a la estructura por niveles de gobierno de los ingresos del sector público de la Comunidad Europea pone de relieve la existencia de tres grupos de países relativamente precisos (cuadro n.º 2). La RFA y Dinamarca, con unos ingresos del gobierno central que se sitúan en porcentajes inferiores al 60 por 100, forman un primer grupo de países fuertemente descentralizados. Un segundo grupo, con porcentajes medios en torno al 75 por 100, está com-

puesto por Irlanda, Holanda, Reino Unido y España. Y entre estos dos grupos cabría situar a Italia, que muestra un porcentaje sólo ligeramente superior al 65 por 100. Finalmente, un tercer grupo de países claramente centralizados —con porcentajes del gobierno central en el total de ingresos cercanos o superiores al 85 por 100— está integrado por Francia, Bélgica, Luxemburgo, Grecia y Portugal.

Esta clasificación elemental debe quedar completada, para su correcta valoración, con dos consideraciones complementarias. La primera es que, en todos los casos, la utilización de magnitudes de ingresos consolidados hubiera supuesto un incremento apreciable del grado de centralización del sector público, por el peso de las transferencias intergubernamentales —que, al proceder a la consolidación, deberían ser eliminadas— en los ingresos totales de los gobiernos sub-centrales. Como ponen de

CUADRO N.º 3

**ESTRUCTURA DE INGRESOS DE LOS GOBIERNOS SUB-CENTRALES
DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD EUROPEA**

A. ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LOS GOBIERNOS ESTATALES O REGIONALES

	Ingresos impositivos	Tasas	Otros ingresos	Transferencias intergubernamentales	Total
España (1986)	15,16	3,84	3,63	77,37	100,0
RFA (1987)	71,86	7,62 (a)	5,05	15,47	100,0

B. ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LOS GOBIERNOS LOCALES

	Ingresos impositivos	Tasas	Otros ingresos	Transferencias intergubernamentales	Total
Bélgica (1986)	33,55		6,43	60,02	100,0
Dinamarca (1987)	47,90	4,95	4,51	42,64	100,0
España (1986)	42,92	13,01	8,50	35,67	100,0
Francia (1987)	45,90	12,41	5,85	35,84	100,0
Grecia (1981)	9,31	31,65	16,56	42,48	100,0
Holanda (1987)	2,22	5,65	8,71	83,42	100,0
Irlanda (1986)	5,91	10,79	10,61	72,69	100,0
Italia (1987)	6,59	2,42	5,39	85,60	100,0
Luxemburgo (1985)	43,22	3,81	7,59	45,38	100,0
Portugal (1983)	47,00			53,00	100,0
Reino Unido (1986)	33,03	5,96	13,80	47,21	100,0
RFA (1987)	34,12	23,28 (a)	13,99	28,61	100,0

Nota: (a) La fuente utilizada no proporciona la cifra concreta correspondiente al año 1987, que ha sido estimada considerando que el porcentaje de las tasas en el total de otros ingresos corrientes permanece inalterado respecto a 1985, último año para el que existe información disponible.

Fuente: *Government Finance Statistics Yearbook* (Vol. II), Fondo Monetario Internacional, 1988.

relieve las cifras del cuadro n.º 2, sólo dos países (República Federal de Alemania y Dinamarca) mostrarían, en este caso, porcentajes de centralización inferiores al 85 por 100; y siete de los doce países de la CEE presentarían porcentajes por encima del 90 por 100. La segunda consideración es que en dos de los países de la CEE (RFA y España), el ámbito de los gobiernos sub-centrales está cubierto, además de por el nivel de gobierno local, por un nivel de gobierno de ámbito estatal o autonómico, lo que debe tenerse en cuenta a la hora de valorar el peso real del gobierno central en relación con los demás niveles de gobierno.

- En tercer lugar, la estructura

de financiación —o la hacienda— de los gobiernos sub-centrales también es muy diferente en los distintos países que componen la CEE. La comparación entre el grado de centralización, empleando ingresos consolidados e ingresos sin consolidar, ya permite adivinar la importancia de las subvenciones procedentes de otros niveles de gobierno en la financiación de los gobiernos sub-centrales. En efecto —y ésta es la primera constatación que cabe hacer— el grado de dependencia financiera (calculado como el *ratio* entre las subvenciones y los ingresos totales) es, en general, relativamente elevado en los distintos países, como lo demuestra el hecho de que, por lo que a los gobiernos locales se refiere, el valor medio sin ponde-

rar se sitúa en un porcentaje del 52,71 por 100 (cuadro n.º 3.B).

Sin embargo, inmediatamente después de esta primera constatación, cabe señalar que la estructura de financiación de los distintos países presenta diferencias acusadas. El grado de dependencia financiera oscila entre los valores máximos de Italia y Holanda —donde muestra porcentajes superiores o cercanos al 85 por 100— y los valores mínimos de la RFA, España y Francia, países en los que muestra porcentajes del 28,61, 35,67 y 35,84 por 100, respectivamente. El valor relativamente elevado del coeficiente de dispersión (35,83 por 100) sirve para corroborar esta afirmación.

La estructura de la hacienda

de los gobiernos locales presenta, pues, diferencias acusadas entre los distintos países de la CEE. En unos es muy elevado el peso de las ayudas procedentes

de otros niveles de gobierno. En otros, por contra, es más relevante el peso de los ingresos tributarios. Y dentro de éstos, a su vez, es distinta, en los diferentes

países, la importancia relativa de los ingresos impositivos y de las tasas. En promedio sin ponderar, los impuestos proporcionan un 29,31 por 100 de los ingresos to-

CUADRO N.º 4

INGRESOS IMPOSITIVOS DE LOS GOBIERNOS LOCALES DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD EUROPEA (1984)

<i>BELGICA</i>	<i>Millones de Fr. Belgas</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre la renta de las personas físicas (*)	72.630	71,89
— Descuento anticipado sobre rendimientos inmobiliarios	36.614	36,24
— Impuesto sobre los ingresos declarados	36.016	35,65
Impuesto de propiedades (*)	13.200	13,06
— Descuento anticipado sobre rendimientos inmobiliarios	13.200	13,06
Impuesto sobre automóviles (*)	2.170	2,15
Otros impuestos ligados a la producción	13.031	12,90
TOTAL IMPUESTOS	101.031	100,00
<i>DINAMARCA</i>	<i>Millones de Cr. Danesas</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	70.575	89,53
Impuesto sobre la renta de las sociedades (*)	2.183	2,77
Impuesto sobre la propiedad inmueble (<i>rate</i>)	4.290	5,44
Otros impuestos	1.779	2,26
TOTAL IMPUESTOS	78.827	100,00
<i>FRANCIA</i>	<i>Millones de Fr. Franceses</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto profesional	56.174	34,35
Impuesto sobre la vivienda	26.247	16,05
Contribución sobre propiedades edificadas	26.000	15,90
Contribución sobre propiedades no edificadas	6.222	3,80
Impuesto sobre vehículos	7.916	4,84
Derechos de registro	6.130	3,75
Impuesto sobre recogida de basuras	5.588	3,42
Otros impuestos	29.260	17,89
TOTAL IMPUESTOS	163.537	100,00
<i>HOLANDA</i>	<i>Millones de Fl. Hol.</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre propiedad inmuebles	2.490	61,03
— Empresas	1.990	48,77
— Economías domésticas	500	12,26
Contribución a los servicios de depuración	980	24,02
— Empresas	310	7,60
— Economías domésticas	670	16,42
Contribución a los <i>Waterschappen</i> (a)	530	12,99
Otros tributos (b)	80	1,96
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS (b)	4.080	100,00

(*) Participación en los rendimientos de impuestos de titularidad estatal.

Notas: (a) Organismos de derecho público cuya misión es la gestión de los servicios de abastecimiento de agua de su jurisdicción.

(b) Incluye ingresos tributarios no impositivos.

Fuente: *General Government Accounts and Statistics*, Eurostat, 1987.

CUADRO N.º 4 (conclusión)

INGRESOS IMPOSITIVOS DE LOS GOBIERNOS LOCALES DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD EUROPEA (1984)

<i>IRLANDA</i>	<i>Millones de Libras Irl.</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre propiedad inmueble (<i>rate</i>)	140,9	100,00
TOTAL IMPUESTOS	140,9	100,00
<i>ITALIA</i>	<i>Miles de millones de Liras</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre la renta personas físicas (*)	1.066	11,59
Retención sobre rentas del capital (*)	373	4,05
Impuesto sobre plusvalías de los inmuebles	1.301	14,14
Impuesto sobre valor añadido (*)	461	5,01
Impuesto sobre tabaco (*)	857	9,31
Impuesto sobre vehículos (*)	536	5,83
Impuesto sobre publicidad	386	4,20
Derechos de registro (*)	447	4,86
Derechos del timbre	348	3,78
Otros impuestos	3.426	37,23
TOTAL IMPUESTOS	9.201	100,00
<i>REINO UNIDO</i>	<i>Millones de Libras Est.</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre propiedad inmueble (<i>rate</i>)	13.074	100,00
TOTAL IMPUESTOS	13.074	100,00
<i>REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA (RFA)</i>	<i>Millones de Marcos</i>	<i>Porcentaje s/total</i>
Impuesto sobre renta personas físicas (*)	3.987	7,28
Impuesto sobre salarios (*)	19.497	35,61
Impuesto comercial	22.194	40,54
Impuesto sobre propiedad inmueble	6.462	11,80
Otros impuestos	2.610	4,77
TOTAL IMPUESTOS	54.750	100,00

(*) Participación en los rendimientos de impuestos de titularidad estatal.
Fuente: *General Government Accounts and Statistics*, Eurostat, 1987.

tales de los gobiernos locales de los países de la CEE, y las tasas un 11,39 por 100, aunque en los dos casos —y especialmente en el de las tasas— es apreciable la dispersión en torno a la media. Los países donde es mayor el peso de los ingresos impositivos son Dinamarca, Portugal, Francia, Luxemburgo y España, en todos los cuales superan el 40 por 100 de los ingresos totales, y los países donde este peso es más reducido son Holanda, Ir-

landa, Italia y Grecia, todos ellos por debajo del 10 por 100.

Por su parte, los países donde el peso de las tasas es más elevado son Grecia y la RFA, muy en primer lugar, y España, Francia e Irlanda, todos ellos por encima del 10 por 100; los países donde las tasas tienen una importancia más reducida son Italia, Luxemburgo y Dinamarca, con porcentajes por debajo del 5 por 100.

• Finalmente, en cuarto lugar, el cuadro de figuras impositivas de los gobiernos locales presenta características que deben ser analizadas. En los países de la CEE examinados (17) se observa, en general, una fuerte concentración en torno de un reducido número de figuras impositivas (cuadro número 4).

En el Reino Unido y en Irlanda, la concentración era, en 1984, absoluta en torno al impuesto

sobre la propiedad inmueble (*rate*). En Holanda, esta misma figura proporciona más del 60 por 100 de los ingresos tributarios, y otras dos figuras tributarias —relacionadas con el suministro y depuración de aguas— proporcionan el 36 por 100 del total. En Dinamarca y Bélgica, la imposición sobre la renta de las personas físicas proporciona un 89,53 y un 71,89 por 100, respectivamente, de los ingresos impositivos. En Francia, Italia y la República Federal de Alemania —como ocurre en España— no se observa una tan fuerte concentración de los ingresos en torno a un número muy reducido de figuras impositivas; pero, con todo, el grado de concentración es elevado. En Francia tres impuestos (el impuesto profesional, el impuesto sobre la vivienda y el impuesto sobre propiedades —edificadas y no edificadas—) absorben más del 70 por 100 del total; y en la RFA el impuesto sobre los salarios y el impuesto comercial superan, entre los dos, el 75 por 100. En Italia, el nivel de dispersión es algo mayor, y sólo dos impuestos (sobre la renta de las personas físicas y sobre las plusvalías de los inmuebles) superan el 10 por 100 del total.

En España —país para el que la fuente utilizada no proporciona información, como es lógico por el año de referencia—, también el grado de concentración es elevado en torno de unas pocas figuras impositivas. En concreto, con cifras referidas al año 1986 y a los municipios de más de 20.000 habitantes, cuatro figuras concentraban el 87,49 por 100 del total: la contribución urbana absorbía el 39,13 por 100 del total de los ingresos impositivos; la imposición sobre el incremento del valor de los terrenos, el 18,61 por

100; las licencias fiscales, el 16,80 por 100, y el impuesto de circulación de vehículos, el 12,95 por 100 (18).

Existe, pues, una tónica observable en los distintos países en el sentido de que se produce, con pocas excepciones, una fuerte polarización del sistema impositivo local en torno a un reducido número de impuestos. Con todo, el cuadro impositivo local presenta acusadas diferencias entre los distintos países que no pueden dejar de ser subrayadas. Estas diferencias se producen a dos niveles. En primer término, en el hecho de que las figuras impositivas más relevantes suelen variar en los distintos países, si bien es verdad que existen dos impuestos (el impuesto sobre la propiedad inmueble y la imposición sobre la renta de las personas físicas) a los que corresponde, por regla general, y normalmente no al mismo tiempo, desempeñar el papel más destacado. En segundo lugar, la configuración concreta de las mismas figuras impositivas suele presentar particularidades notables en los diferentes países. La regulación de cada figura presenta en cada uno de ellos características distintas. Y además debe señalarse que, mientras que en unos casos los rendimientos impositivos locales corresponden a impuestos íntegramente locales, en otros se trata de la participación de los gobiernos locales en impuestos de titularidad estatal (cuadro n.º 4).

2. Aunque parece razonable suponer que, a medio y largo plazo, el proceso de integración europea acabará determinando la homogeneización del marco fiscal —hoy tan dispar— regulador de las haciendas sub-centrales de los países que componen la CEE, también es cierto que hasta el momento el proceso integrador

ha tenido una escasa influencia en este campo concreto.

Las directivas fundamentales de la Comunidad Europea se han concentrado prioritariamente en el terreno de la imposición indirecta, y más en concreto en el del IVA (19). Sin embargo, incluso en este terreno las directrices contenidas en la normativa comunitaria encuentran grandes dificultades para su completa aplicación (20). La armonización de la imposición directa aparece en un horizonte en ningún caso inmediato, excepto por lo que se refiere a la fiscalidad sobre el ahorro, que debe ser abordada conjuntamente con la liberalización de los movimientos de capital. En este contexto, no puede sorprender que no haya sido planteada, como un objetivo en sí mismo, la armonización de la fiscalidad de los gobiernos sub-centrales de los distintos países de la CEE.

Ello no quiere decir, sin embargo, que las principales líneas de avance que hoy tiene planteadas el proceso de armonización fiscal en la CEE no influyan, de alguna forma, en la actual configuración de las haciendas sub-centrales. Como es sabido, estas líneas se concretan en la actualidad en la fiscalidad sobre el ahorro, la fiscalidad sobre la cooperación empresarial, la culminación de la homogeneización de la reglamentación de las exenciones y los regímenes especiales que afectan al IVA (propuesta de XVIII Directiva del IVA), y la abolición de las fronteras fiscales, que afecta a la homogeneización de tipos del IVA y de los impuestos especiales o accisas (donde se barajan distintas alternativas: tipos únicos, bandas de fluctuación, tipos mínimos).

De todas estas líneas de adaptación, sólo la última de ellas —y

muy marginalmente— afectará de alguna forma a la fiscalidad de los gobiernos sub-centrales, en la medida en que, como se ha visto en el sub-apartado anterior, en distintos países europeos el marco tributario de estos gobiernos consta de figuras impositivas que podrían ser calificadas como accisas. Sin embargo, y más allá de la constatación de los limitados efectos del actual estadio del proceso de armonización fiscal sobre las haciendas sub-centrales, es innegable que el «factor europeo» debe acabar influyendo, a medio y largo plazo, en la homogeneización y coordinación de estas haciendas sub-centrales.

Esta influencia deberá producirse a distintos niveles. En primer lugar, parece lógico suponer que se tienda a una convergencia, que podríamos considerar de tipo horizontal, entre las estructuras tributarias de los gobiernos sub-centrales de los distintos países. A nivel local, esta convergencia resultará especialmente compleja, por la diversidad y multiplicidad de las situaciones existentes. Sin embargo, en algunos impuestos locales que son especialmente relevantes en la mayoría de los países —como lo es el impuesto sobre la propiedad inmueble— debería avanzarse en la aproximación de las técnicas tributarias empleadas. A nivel regional, o estatal, la tendencia a la adopción de criterios y políticas comunes debería revestir menor dificultad, porque sólo la RFA y España disponen, en sentido estricto, de gobiernos de este ámbito. En este caso, la tendencia a la homogeneización debería consistir más bien en la adaptación de la hacienda autonómica a alguna de las características básicas de la hacienda de los Länder y, aunque la situación actual es

muy distinta en los dos países, la evolución y fluidez del proceso de configuración de la hacienda autonómica en España hace que no pueda descartarse que se produzcan avances significativos en este sentido.

En un plano distinto, cabe esperar que el proceso de armonización fiscal conduzca, en los diferentes países, a alguna forma de convergencia a un nivel que podríamos considerar vertical, y que debería consistir en la homogeneización de las técnicas de coordinación fiscal aplicadas en los diferentes países entre los distintos niveles de gobierno. Este proceso se inscribe en un plano distinto del anterior, y puede venir condicionado por la armonización de la fiscalidad estatal, que comporta la de los distintos tipos de deducciones y desgravaciones —también las que benefician a los gobiernos sub-centrales— que afectan a los impuestos estatales.

En cualquier caso, y aunque las prioridades políticas de la CEE no se proyecten actualmente en esta dirección, parece deseable que la reflexión, a medio y largo plazo, que debe suscitar el proceso de integración fiscal europea, y las propuestas que de él se deben derivar, no descuiden un ámbito como el de la fiscalidad de las haciendas sub-centrales, en el que el camino que queda por recorrer es significativo.

NOTAS

(1) *Vid.*, entre otros, Musgrave (1983), King (1984) y Anastopoulos (1987).

(2) *Vid.* Netzer (1974), págs. 373-374, y McLure (1983b), pág. XIII.

(3) *Vid.*, entre otros, Bird (1986), págs. 228 y ss., y Castells (1988), págs. 61 y siguientes.

(4) *Vid.* Groenewegen (1988), pág. 3, y Bird (1986), págs. 192 y siguientes.

(5) *Vid.* Groenewegen (1988), pág. 3, y Bélanger (1987), pág. 102.

(6) Groenewegen (1988), pág. 17, Shannon (1986) y McLure (1986), págs. 344-345.

(7) Groenewegen (1988), pág. 3, y Bélanger (1987), pág. 102.

(8) Groenewegen (1988), pág. 17.

(9) *Vid.* McDougall (1977), págs. 501 y ss., Castells (1988), págs. 61-63, y Anastopoulos (1987), págs. 6 y siguientes.

(10) Castells (1988), págs. 122 y siguientes.

(11) Bricall, Castells y Sicart (1984), página 28, y Castells (1988), pág. 123.

(12) Esta fórmula de *quid pro quo* (denominada *piggyback*) es relativamente normal en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades; *vid.* McLure (1982), páginas 843-844.

(13) *Vid.* Bricall, Castells y Sicart (1984), página 28, y Bosch y Escribano (1988), páginas 10-11.

(14) Buchanan-Flowers (1985), páginas 455-457.

(15) En la RFA, donde el sistema de *tax sharing* juega, como es sabido, un papel esencial, son aplicados mecanismos de este tipo; *vid.* Bricall, Castells y Sicart (1984).

(16) *Vid.* Harloff (1987).

(17) La fuente utilizada no proporciona la información referida a España, Grecia y Portugal.

(18) *Vid. Informe sobre el sector público local en 1986*, Banco de Crédito Local (página 14).

(19) *Vid.*, entre otros, el Informe Boiteux (1988) y Masferrer (1989).

(20) No debe, así, extrañar que el Informe Boiteux (1988) subraye que «la única realización de importancia en el dominio de la fiscalidad comunitaria ha sido la adopción, en 1967, del sistema del impuesto sobre el valor añadido y, en 1977, de las disposiciones a tomar para alcanzar una estructura común de este impuesto». (VI Directiva del Consejo).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANASTOPOULOS, Jean (1987): «Finances publiques et fédéralisme», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 20, págs. 1-12.

BÉLANGER, Gerard (1987): «Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation», *Revue Française de Finances Publiques*, número 20, págs. 99-112.

BIRD, Richard M. (1986): *Federal Finance in a Comparative Perspective*, Canadian Tax Foundation, Toronto.

BOITEUX, Marcel (1988): *Fiscalité et marché unique européen*, La Documentation Française.

BOSCH DOMÈNECH, Antoni, y ESCRIBANO, Carlos (1988): «Principios para la coordinación de las haciendas públicas», *Papeles de Trabajo de Economía*, Instituto Universitario Ortega y Gasset, junio.

BREAK, George F. (1980): *Financing Government in a Federal System*, The Brookings Institution, Washington.

BRICALL, Josep M.; CASTELLS, Antoni, y SICART, Ferrán (1984): *Estado autonómico y finanzas públicas*, Diputación de Barcelona.

BUCHANAN, James M., y FLOWERS, Marilyn R. (1985): *The Public Finances*, Richard D. Irwin, Homewood (Illinois).

CASTELLS, Antoni (1988): *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Ariel, Barcelona.

GROENEWEGEN, Peter D. (1988): «Taxation and Decentralisation: a Reconsideration of the Costs and Benefits of a Decentralised Tax System», Washington.

HARLOFF, Eileen Martin (1987): *The Structure of Local Government in Europe*, IULA, La Haya.

KING, David (1984): *Fiscal Tiers. The Economics of Multi-Level Government*, George Allen and Unwin, Londres.

MASFERRER, Joan-Emili (1989): «L'harmonització fiscal a la CEE», *Documents de Treball* (Patronat Català Pro-Europa), Barcelona.

MCDUGALL, Donald (1977) (ed.): *Rapport du groupe de réflexion sur le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne*, Commission des Communautés Européennes, Bruselas.

MCLURE Jr., Charles E. (1982): «Assignment of Corporate Income Tax in a Federal System», *Canadian Tax Journal*, noviembre-diciembre, páginas 840-859.

— (1983a) (ed.): *Tax assignment in federal countries*, Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra.

— (1983b): «Introduction: The Revenue Side of the Assignment Problem», en McLure (1983a), págs. XII-XIX.

— (1986): «Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose also Good for the Public Gander», *National Tax Journal*, septiembre, págs. 341-348.

MUSGRAVE (1983): «Who should Tax, where, and what?», en McLure (1983a), págs. 2-23.

NETZER, Dick (1974): «State-local Finance and Intergovernmental Fiscal Relations», en *The Economics of Public Finance*, The Brookings Institution, Washington.

SHANNON, John (1986): «Interstate Tax Competition - the Need for a New Look», *National Tax Journal*, septiembre, págs. 339-340.