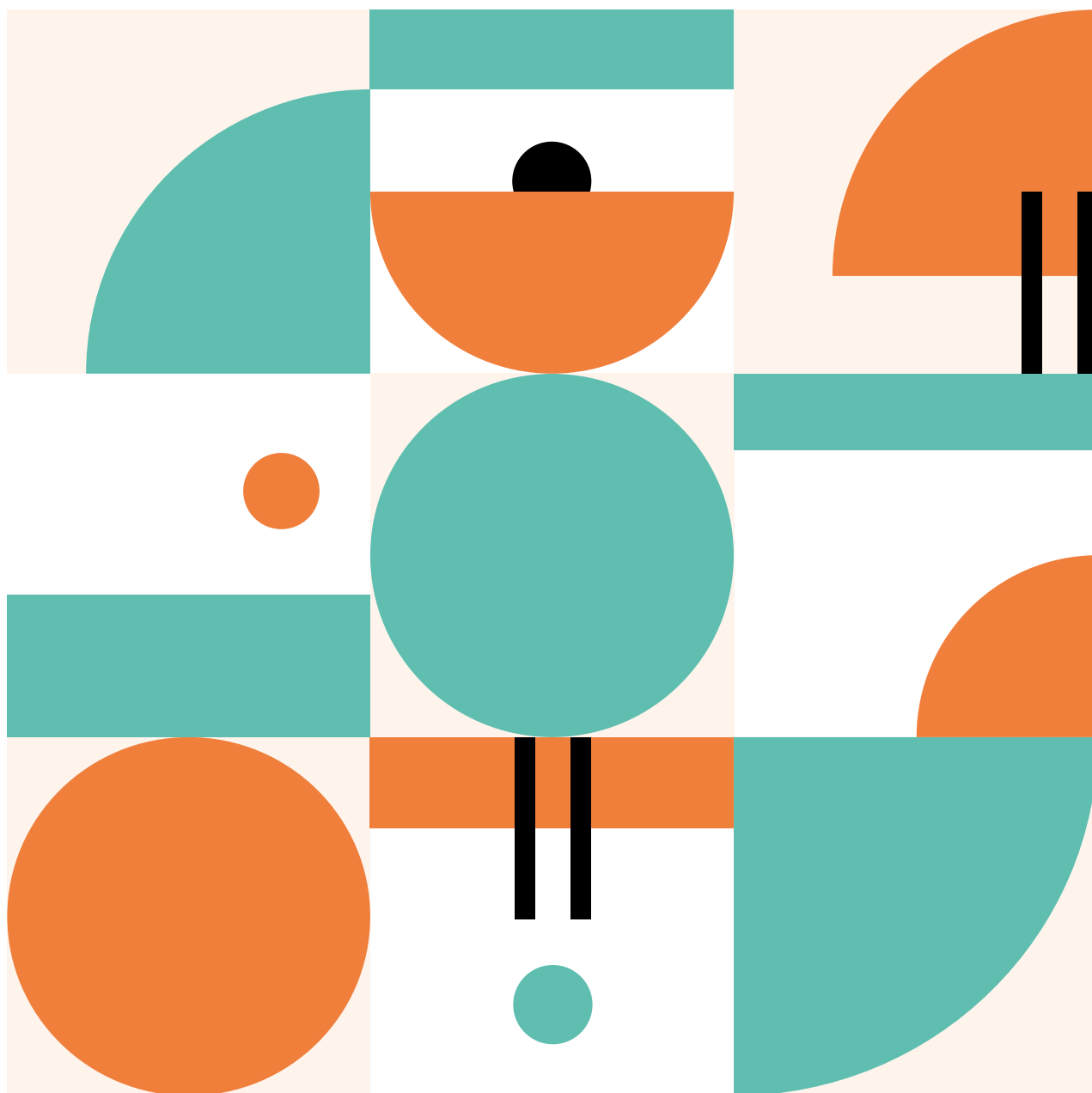


Transferencias intergubernamentales en Uruguay

Oficina de Planeamiento y Presupuesto
Dirección de Descentralización e Inversión Pública

Gustavo Viñales



Número 2

Transferencias intergubernamentales en Uruguay

Gustavo Viñales Guillama

Transferencias intergubernamentales en Uruguay

Autor: Gustavo Viñales Guillama

Serie: Notas para la discusión de políticas

Primera edición: febrero 2020

ISBN: 978-9974-742-51-2

DIRECCIÓN DE DESCENTRALIZACIÓN E INVERSIÓN PÚBLICA–OPP

Montevideo, Uruguay

Dirección: Torre Ejecutiva | Sur | Piso 7 | Liniers 1324 | Teléfono: 150, int. 8244 - 8234

Correo: otu@opp.gub.uy

Web: www.opp.gub.uy

Diseño y diagramación: Taller de Comunicación

Corrección: Maqui Dutto

Imprenta: Gráfica Mosca

D.L.: 375.279

Este documento es para distribución general. Se reservan los derechos de autoría y se autorizan las reproducciones y traducciones siempre que se cite la fuente. Queda prohibido su uso con fines comerciales.

Los textos incluidos en este documento reflejan la opinión de sus autores y no comprometen a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto.

Índice

Prólogo	7
1. Presentación	8
2. Sistema de transferencias intergubernamentales	10
2.1. Conceptualización y relevancia de las transferencias intergubernamentales en el proceso de descentralización política y territorial.....	10
2.2. Evolución del nivel y la estructura del financiamiento subnacional en América Latina	15
3. Definiciones, normativa y evolución del sistema de transferencias en Uruguay	18
3.1. Antecedentes y descripción del actual sistema de transferencias.....	18
4. Análisis y evolución: ingresos, gastos y otras fuentes de financiación de los gobiernos departamentales	27
4.1. Descripción de las finanzas de los gobiernos subnacionales	27
5. Principales desafíos	41
5.1. Desafíos respecto de la autonomía tributaria, de los recursos propios por tributos y de la gestión administrativa de las administraciones subnacionales.....	41
5.2. Desafíos respecto de las políticas de endeudamiento de los gobiernos departamentales	51
5.3. Desafíos en el sistema de transferencias intergubernamentales.....	53
5.4. Otros antecedentes para la reflexión, aportes y debates.....	60
6. Conclusiones y recomendaciones	62
Anexo 1. Evolución: la autonomía tributaria de los gobiernos subnacionales	68
Anexos	68
Anexo 2. Evolución: la distribución Montevideo versus departamentos del interior.....	69
Bibliografía	73

Prólogo

Cuando el 10 de mayo próximo la ciudadanía se exprese sobre sus preferencias para la conducción de los asuntos departamentales y municipales, se abrirá un nuevo ciclo de discusiones y acuerdos sobre las características y los montos de las transferencias de fondos desde el Gobierno nacional hacia los gobiernos subnacionales. Como en cada oportunidad, la Comisión Sectorial de Descentralización, integrada por representantes del Poder Ejecutivo y los intendentes, deberá asesorar sobre las normas a incluir en el Presupuesto Nacional 2021-2025.

Estos tres primeros títulos de la serie Notas para la Discusión de Políticas (*Diagnóstico y propuestas para la modernización del sistema de transferencia en Uruguay*, *Transferencias intergubernamentales en Uruguay* y *Estudio de caso de los programas de desarrollo y gestión subnacional en Uruguay*), junto con otros documentos existentes o que se irán sumando, constituirán una base conceptual e informativa que no debería ser obviada. Cada interrogante y cada afirmación contenida en ellos son producto del trabajo independiente de los autores, pero están unidas por una consideración común: aportar, con distintas miradas y roles, al establecimiento de políticas públicas alineadas con el objetivo de sustentar más descentralización, más bienestar y más equidad.

Es tarea de los líderes y de sus asesores, de los técnicos y los funcionarios, someter periódicamente los diseños de política a la crítica

y el análisis de virtudes y defectos. También incorporar al escrutinio sistemático aquellos aspectos más subjetivos que constituyen las coyunturas políticas y económicas en que cada una de esas políticas se edifica.

El presidente de la República, Dr. Tabaré Vázquez, señalaba en el prólogo al documento *Un Uruguay para todos*: “No basta con asegurar condiciones para el crecimiento económico, sino que este proceso debe ir de la mano de una justa distribución”, y agregaba: “Después de quince años, Uruguay es hoy un país más próspero, que distribuye mejor, con una nueva matriz de protección social y con futuro”.

Ese futuro seguirá requiriendo esfuerzos, discusiones, acuerdos, elecciones y compromiso. Sirvan estos títulos, entonces, para enriquecer la crítica, el análisis y las valoraciones que dan lugar a la construcción de mejores políticas públicas, capaces de seguir construyendo el Uruguay para todos y todas.

Pedro Apezteguía

Director de Descentralización e Inversión Pública
Oficina de Planeamiento y Presupuesto

1. Presentación

El objetivo de este proyecto es plasmar en un documento un tema de relevancia para un gobierno o una institución, de manera de comunicar a los diferentes actores lo realizado hasta el momento, informar del estado del arte y, por sobre todas las cosas, proponer un conjunto de acciones alternativas a tomar en el mediano y largo plazo.

El objetivo fundamental de investigar la temática de la financiación territorial y, más particularmente, el sistema de transferencias intergubernamentales es colaborar y poner a disposición, desde la Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP), los elementos que ayuden al debate de ideas y la realización de propuestas, que permitan a los hacedores de políticas públicas —en cabeza de los principales actores e instituciones del Gobierno nacional (GN) y los gobiernos departamentales (GD)— discutir entre sí y frente a los ciudadanos las posibles y más efectivas acciones políticas a partir de un mejor nivel y calidad de la información.

Sumados, los ingresos tributarios de los GD, más las transferencias intergubernamentales, más eventuales ingresos menores o extraordinarios, así como los ingresos derivados del endeudamiento, deberían poder garantizar la prestación de un conjunto de bienes y servicios públicos consistentes con las competencias y funciones asignadas a los gobiernos subnacionales (GSN), con base en un estándar de cantidad y calidad similar para todos los residentes

de un territorio, y para similares niveles de capacidad y esfuerzo fiscal.

Esta conceptualización, muy amplia, encierra un conjunto de elementos que procuraremos analizar de forma independiente e interrelacionada, pues cada herramienta utilizada —ya se trate de tributos o transferencias— contiene objetivos específicos. Sin embargo, finalmente deberemos evaluar la eficacia, la eficiencia, la equidad y la progresividad de los sistemas mirados en su conjunto, del total de fuentes de financiamiento, tanto del sistema tributario subnacional como del sistema de transferencias intergubernamentales, que fundamentalmente se nutre de los impuestos del sistema tributario nacional, recaudados por el Gobierno Central (GC). En el mismo sentido, en un análisis de mayor alcance que el propuesto en nuestro documento, se deberían evaluar las competencias en materia de gastos y las asignaciones atribuidas desde el GC a los GD.

De esta forma procuramos contribuir, modestamente, a la discusión propuesta por la Dirección de Descentralización e Inversión Pública de la OPP, con vistas a la concepción y el buen diseño de un conjunto de posibles reformas.

El segundo capítulo del documento refiere a la conceptualización y la relevancia de las transferencias intergubernamentales, a las preguntas que deberían estar en consideración sobre los objetivos de esas transferencias como instrumento de cierre de brechas entre competencias de gastos y potestades tributarias de los

GSN, a las definiciones y posibles clasificaciones o categorizaciones, a las controversias y posibilidades de igualación total o parcial entre los territorios de un país; en definitiva, a la razón de ser, al porqué y al para qué de un sistema de transferencias intergubernamentales, aun en países unitarios como el nuestro.

Adicionalmente, veremos la situación comparada del nivel y la estructura del financiamiento subnacional para un conjunto de países de América Latina, de manera de observar la situación y la tendencia relativa en un contexto regional más amplio. Para ello creímos oportuno incorporar gráficos y conceptos del capítulo 2 del documento *Autonomía tributaria subnacional en América Latina*, elaborado por los economistas Juan Pablo Jiménez e Ignacio Ruelas, especialistas de CEPAL.

La tercera sección del documento corresponde a un análisis de la normativa, la evolución y el régimen vigente del sistema de transferencias en Uruguay, de manera de ver en detalle cada uno de los instrumentos, los créditos presupuestales (denominados *fondos* en algún caso y de forma genérica) por transferencias, su creación y sus particularidades. La consideramos de gran valor en sí misma, más allá del resto del documento, pues Uruguay no cuenta a este respecto con una fuente de información conjunta y ordenada que permita conocer y comprender debidamente el régimen vigente, dado que para ello es imprescindible acceder a un cúmulo de fuentes normativas dispersas y modificadas con el correr del tiempo. En este capítulo contamos con el apoyo y la asistencia de técnicos especialistas de la OPP, la socióloga Valentina Cancela, la contadora Alejandra Urrutia y el economista Ariel Nion.

Posteriormente, también con el apoyo y la asistencia técnica de estos tres profesionales, en el capítulo cuarto presentamos la caracterización y la evolución de los principales ingresos; la estructura de financiamiento, los gastos y principales egresos, y los tipos y niveles de endeudamiento de los GD en el Uruguay.

En el quinto capítulo, que hemos denominado “Principales desafíos”, se incluye un extenso análisis de lo que entendemos son los principales elementos o componentes que afectan al sistema de financiación subnacional en su conjunto, así como los desafíos que se presentan para cumplir de mejor forma los objetivos propuestos, incorporando antece-

dentes, restricciones e incluso valoraciones de economía política para implementar posibles reformas. Estos desafíos se proponen como análisis previo al capítulo final, denominado “Conclusiones y recomendaciones”, pero es importante destacar que no todos los desafíos podrán traducirse en conclusiones definitivas. En algunos casos formulamos recomendaciones y en otros solo podemos plantear opciones o simples interrogantes que sirvan de antecedentes para próximas investigaciones, estudios metodológicos o negociaciones políticas entre los principales actores y hacedores de políticas públicas.

Los principales desafíos analizados refieren a componentes y evolución de la autonomía tributaria, los recursos propios por tributos, y la gestión administrativa de las administraciones subnacionales; a las normas y políticas de endeudamiento; a las transferencias y a cómo participan Montevideo y los departamentos del interior del país en la distribución; y, finalmente, a las transferencias intergubernamentales aplicadas, sus principales objetivos individuales y cómo aportan a los objetivos integrales del sistema.

En el final de la quinta sección incluimos, como otros antecedentes para la reflexión y el debate, algunas de las conclusiones y recomendaciones más generales correspondientes al documento *Diagnóstico y propuestas para la modernización del sistema de transferencias en Uruguay*, elaborado recientemente por Jorge Martínez Vázquez, Axel Radics y Hernán Viscarra, consultores de trayectoria internacional del BID. Lo consideramos un importante aporte al tema, pues resulta de un análisis crítico del funcionamiento del sistema de transferencias intergubernamentales en nuestro país y sus diversas herramientas, con metodología, mediciones y propuestas alternativas con referencias a buenas prácticas internacionales.

Finalmente, en la sexta sección presentamos nuestras “Conclusiones y recomendaciones”, en sentido general para el sistema de transferencias intergubernamentales en Uruguay y con mayor detalle para cada uno de los desafíos, de las herramientas y partidas presupuestarias que hemos desarrollado y analizado en todo el documento.

2. Sistema de transferencias intergubernamentales

2.1. CONCEPTUALIZACIÓN Y RELEVANCIA DE LAS TRANSFERENCIAS INTERGUBERNAMENTALES EN EL PROCESO DE DESCENTRALIZACIÓN POLÍTICA Y TERRITORIAL

Como mencionábamos en la presentación, el objetivo general de este proyecto es analizar y contribuir a un debate actual, cada vez más vigente a partir del avance de los procesos de descentralización en muchos países de América Latina y en aquellos con mayores niveles de desarrollo económico y humano, integrados principalmente en la OCDE: el debate de la financiación territorial y, más particularmente, el sistema de transferencias intergubernamentales.

Un sistema de transferencias fiscales intergubernamentales que promueva una mayor igualdad fiscal entre los GSN es un componente esencial de todo proceso de descentralización que procure un desarrollo territorial equitativo, integral y sostenible (BID, 2017, p. 1). En ese marco, creemos relevante aportar documentos de análisis y experiencias de investigaciones recientes, nacionales e internacionales, para un análisis reflexivo del actual sistema de financiación de los GSN (nivel departamental y municipal) en Uruguay, desde una perspectiva de desarrollo territorial.

En ese contexto, como aportes a la reflexión sobre los principales aspectos que hacen a la evolución de la financiación territorial, proponemos algunas preguntas que consideramos

pertinentes ante la situación actual sobre la descentralización territorial y sus implicaciones en materia política y económica; preguntas relativas a competencias de prestación de servicios y funciones de los distintos niveles de gobierno, de potestades tributarias en ingresos propios de los GD, en la distribución territorial del espacio fiscal total, y particularmente en el sistema de transferencias intergubernamentales; preguntas sobre la gestión de las administraciones tributarias, el compromiso y la responsabilidad fiscal, y hasta de las nuevas formas alternativas de financiamiento por parte de los GD.

Para acercarnos mejor y dar mejores respuestas a algunas de estas posibles preguntas, creemos que los principales aspectos a considerar, más allá del alcance de este documento, deberían pasar por investigar cuestiones ligadas a:

- a. el análisis del reparto de competencias y funciones entre los distintos niveles de administraciones públicas, nacionales versus departamentales;
- b. las potestades en materia tributaria subnacional, y la dependencia de bases imponibles y alícuotas poco flexibles, principalmente ligadas a tributación predial o sobre bienes inmuebles y a los vehículos automotores, contribución inmobiliaria y patente de rodados;
- c. el sistema implementado de transferencias subnacionales (por ejemplo, condicionadas

y no condicionadas), no siempre equitativo y en algunas situaciones excesivamente dependiente de los gobiernos nacionales o centrales;

- d. la existencia de regímenes complementarios y articulados junto al sistema de transferencias, que en algunos casos pueden llegar a introducir fuentes adicionales de inequidad en el sistema central.

Algunas de las grandes respuestas, a manera de tendencias o propuestas de reforma (Muñoz Merino & Suárez Pandiello, 2018, p. 35), que se discuten en la literatura actual del denominado *federalismo fiscal*¹ refieren a lo siguiente:

- a. Es necesario procurar una mayor transparencia en la división de funciones, competencias y recursos entre los distintos niveles de administraciones públicas, nacionales versus departamentales, dado que la descentralización implica redistribuir funciones con mayor nivel de gestión a la órbita departamental o municipal, ampliando las competencias de las entidades locales en materia de servicios, en orden a una mayor eficiencia en el territorio, por mayor cercanía con los usuarios y su problemática concreta.
- b. Esa mayor transparencia en la división de funciones y en la asignación o el reordenamiento de las competencias requiere ir acompañada de cambios en la distribución y la asignación de los recursos.
- c. Un aspecto central en los tiempos modernos para los sistemas tributarios en general refiere a las propuestas de mejora de la equidad —en este caso, del sistema de financiación territorial—, con el propósito de hacer más efectivo el principio de igualdad en el acceso de todos los ciudadanos a los bienes y servicios públicos, lo que conlleva revisar el sistema de transferencias subnacionales con un objetivo explícito de nivelación total o parcial.
- d. La mejora en la autonomía tributaria y de la responsabilidad fiscal de los GD implica que

estos incorporen instrumentos propios de las administraciones tributarias modernas, de manera de gestionar de forma responsable y equitativa para todos sus ciudadanos, con la jerarquización de las funciones de información y asistencia que faciliten el cumplimiento voluntario, pero también con el mantenimiento de los aforos y catastros para una debida actualización de las bases imponibles que hacen a la equidad horizontal del sistema.

- e. Junto con el punto anterior importa destacar las recomendaciones en materia de disciplina fiscal de los GSN (GD en nuestro caso), así como el ordenamiento y la regulación de sus fuentes alternativas de financiamiento. A pesar de ser aún de menor relevancia relativa en muchos casos, es una fuente de ingresos que aumenta su participación cada vez más y merece ser discutida en el análisis general.

Las principales tendencias o propuestas de reforma que incorporan elementos de los que hemos reseñado en el párrafo anterior, como es natural, no están exentas de controversias o discusiones de diversa índole en la literatura internacional sobre federalismo fiscal, por consideraciones de economía política, ideológicas, económicas, de espacios de poder político, o por cuestiones estrictamente técnicas.

De las principales controversias destacamos las que tienen que ver con consideraciones sobre el grado razonable o deseable de nivelación o de igualación exigible al sistema de transferencias, es decir, entre las propuestas que se plantean con un objetivo de nivelación total, que corresponde a la financiación por unidad de necesidad, para que todos los departamentos puedan prestar los servicios a un mismo nivel de cobertura y calidad, y las que se plantean con un objetivo de nivelación parcial, es decir, reducir las diferencias entre aquellos departamentos con mayores y menores ingresos tributarios potenciales por unidad de necesidad, pero sin eliminar por completo las posibles diferencias.

Finalmente las alternativas u objetivos de nivelación propuestos, sea esa nivelación total o parcial, tendrán que ver con cuestiones de mayor o menor *equidad*, dado que las regiones o territorios con menor capacidad fiscal potencial, sea por recaudación a sus residentes o por

¹ El concepto de *federal* tiene una larga tradición en la ciencia política y hace referencia a una de las distintas y posibles formas y niveles de gobierno. Por su parte, el concepto de *fiscal* tiene sus antecedentes en aquella rama de la teoría económica relacionada con las finanzas públicas y la tributación (Trujillo [2008, p. 457], citando a Jesús Carrillo [2003]).

mayores costos asociados a la prestación de los servicios públicos, tendrán, o una peor calidad de servicios, o una mayor presión fiscal que la que soportan los residentes en otros territorios (si tienen potestad tributaria subnacional para lograrlo). Por tanto, estas situaciones o alternativas de reforma podrían plantearse en términos de mayor o menor equidad horizontal interpersonal.²

Ante este tema de la nivelación total o parcial y su relación con la *equidad*, algunos especialistas, como Monés & Colldeforns (2018), recogen evidencia de que el principio de equidad debe estar presente y por ello se exige el componente de nivelación al sistema de transferencias, pero entienden que esta no debería ser total (medida en recursos por residente ajustado), dado que también debe cuidarse la relación que se da entre la nivelación y otros elementos de importancia, como la eficiencia y la autonomía.

En los países federales la nivelación se da de forma mayoritariamente parcial, y para ello se plantean argumentos que refieren a los estímulos necesarios que deben tener los territorios para buscar el mayor beneficio derivado de las inversiones productivas en sus zonas de influencia, para implementar las mejoras internas de gestión y para evitar la pereza fiscal de las administraciones tributarias subnacionales, así como, por supuesto, para procurar los equilibrios políticos en la búsqueda de consensos y acuerdos amplios que permitan implementar un sistema de transferencias entre territorios diversos. Adicionalmente, quienes prefieren la nivelación parcial argumentan que un sistema de nivelación total podría tener consecuencias negativas para el crecimiento del país por medio de una localización excesiva de población en zonas que originalmente son menos productivas. El argumento de fondo detrás de esta posición es que *equidad* no debe ser sinónimo de *igualdad*.

Otros autores, como Martínez López & Pedraja Chaparro (2018), proponen y fundamentan la opción por la nivelación total, primordialmente sobre la base del principio de equidad interpersonal y del trato por igual a los iguales, según el cual ciudadanos que realizan un esfuerzo fiscal similar deberán acceder a similares niveles de calidad en servicios públicos. Entienden que la nivelación parcial no ne-

cesariamente es garantía de una mayor eficiencia de gestión ni tampoco de mayor disciplina fiscal, y que el acceso a adecuados niveles de servicios públicos desincentiva las migraciones de población, temporales o permanentes, que provocan en algunos casos costos e ineficiencias en las cada vez más congestionadas ciudades principales, en general grandes receptoras de los movimientos poblacionales internos, regionales o internacionales.

Como hemos visto en algunas de las principales controversias planteadas, las transferencias intergubernamentales deben cumplir en cualquier caso dos objetivos principales: el de la *equidad* entre las distintas jurisdicciones del territorio y el de la búsqueda de la *eficiencia* en la prestación de los servicios públicos y sus consecuencias sobre el desarrollo económico del país.

Por eso importa discutir y entender el mejor diseño que aplicará el país en su sistema de transferencias intergubernamentales, sobre el que se fijarán las bases normativas, y el modelo de desarrollo territorial sustentable que se adoptará de cara a un futuro próximo.

En la bibliografía sobre federalismo fiscal, los aportes financieros en un sistema de transferencias se dividen en dos tipos: transferencias condicionadas y no condicionadas. Siguiendo a Lucía Trujillo (2008, p. 463), podemos definir las como:

- a. Aportes no condicionados (*block grants*). Son aquellos de tipo general, es decir, de libre asignación por el receptor, cuya justificación reside en cuestiones de equidad. Se trata de transferencias de nivelación o igualación dirigidas a las jurisdicciones más pobres, que presentan grandes carencias en los servicios sociales o bases tributarias muy débiles, a fin de cumplir con el objetivo de redistribución del ingreso en la sociedad. Así pues, los aportes no condicionados pretenden redistribuir el ingreso de las regiones ricas hacia las regiones pobres de un país.
- b. Aportes condicionados (*categorical grants*). Son transferencias específicas que el GC debe asignar para el financiamiento de programas que generan beneficios a otras jurisdicciones. Este tipo de aportes se justifica con el argumento de subsidiar a los individuos cuyas actividades generan externalida-

2 La equidad horizontal es un principio que sostiene que dos sujetos en idéntica situación deberían soportar iguales cargas tributarias.

des positivas, pues esto induce a internalizar los beneficios producidos a terceros, y de esta misma forma el gobierno local tendrá en cuenta, dentro del cálculo de su decisión, los beneficios generados a residentes de otras jurisdicciones. De otro lado, los aportes específicos y compensatorios también deben emplearse para el financiamiento de programas que afecten bienes o servicios prioritarios, por lo que estos se constituyen en aportes aplicados en su totalidad tan solo a determinados usos, según las restricciones impuestas por la entidad transferente.

Dentro de los aportes condicionados, se encuentran también los aportes con contrapartida (*matching grants*), los cuales actúan como un incentivo para el sector público local. Se justifican en el principio de escasez de los recursos y por la necesidad de utilizarlos donde se maximice su rendimiento.

Otra definición y clasificación similar de las transferencias nos la propone Rius (2018, pp. 12-14), que citando a Ahmad y Searle (2005), las agrupa y distingue entre:

- a. Transferencias que cierran brechas, como respuesta del GC a los GSN ante déficits de variado tipo y origen. Históricamente estos desajustes fiscales se atendían con *grants* sin condicionalidad y con intención de transitoriedad.
- b. Transferencias que coparticipan en algún ingreso (al consumo, a rentas personales o corporativas), donde el arreglo coparticipativo permite que las diferencias de capacidad y esfuerzo recaudatorio no sean una fuente de inequidades entre los GSN y entre los ciudadanos, cambiando el foco y procurando la mejor forma de asegurar que todos los ciudadanos reciban la misma calidad y cantidad de bienes públicos al mismo costo.
- c. Transferencias que tienen propósitos especiales, similares a los *grants* de cierre de brechas, pero con condicionalidad sobre actividades, políticas o asignaciones que desde el GC se quieran influenciar o dirigir.
- d. Transferencias ecualizadoras, las que a su vez pueden clasificarse en tres categorías: las que ecualizan respecto a ingresos, basadas en las capacidades de recaudación; las que ecualizan respecto a necesidades, con enfoques basados en costos y reconoci-

miento de costos de oportunidad, y las que ecualizan respecto a ingresos y necesidades conjuntamente, que se aproximan al ideal de igualar en todo el país la capacidad de ofrecer servicios de similar calidad a costos relativamente semejantes.

Otra definición y clasificación del sistema de transferencias intergubernamentales, que creemos de fácil comprensión y didáctica, presenta Teresa Ter-Minassian (2016, pp. 26-29), donde principalmente destacamos:

- a. Transferencias cuyo principal objetivo es compensar desequilibrios verticales (diferencias entre responsabilidades de gasto y recursos propios), donde la base para la repartición de impuestos (*revenue sharing*) entre los niveles de gobierno puede abarcar todos los tributos recaudados desde el GN o solo alguno de ellos. Los tributos compartidos son distribuidos de manera horizontal con base en el origen de los recursos; sin embargo, la distribución devolutiva puede llevar a disparidades excesivas, y para evitar este riesgo se utilizan fórmulas de distribución que reflejan criterios de igualación.
- b. Transferencias fijas a lo largo del tiempo versus transferencias renegociadas periódicamente, donde las primeras tienen la principal ventaja de minimizar la incertidumbre para los GSN, pero la contra de transmitir la volatilidad en la recaudación del sistema tributario nacional y sus reformas periódicas.
- c. Transferencias obligatorias versus voluntarias, que serán más o menos predecibles y/o rígidas en los presupuestos subnacionales;
- d. Transferencias generales versus transferencias específicas, que pueden ser para todo un sector o tipo de gasto o para cubrir programas o proyectos determinados.
- e. Transferencias condicionadas versus transferencias incondicionales, generalmente vinculadas a asegurar el cumplimiento de estándares mínimos en la provisión de servicios, que naturalmente dependen del uso de indicadores confiables y oportunos.
- f. Transferencias con o sin contrapartida de recursos propios subnacionales, que procuran asegurar una adecuada provisión de gastos con externalidades también para otras jurisdicciones.

- g. Transferencias corrientes versus transferencias de capital, donde estas últimas tendrían propósitos específicos para financiar inversiones.

Un aspecto que creemos relevante volver a considerar e incluir especialmente en un análisis del sistema de transferencias intergubernamentales refiere al desarrollo territorial sustentable, que a través de la implementación de obras e infraestructuras en zonas de menor desarrollo económico relativo facilita un proceso de *desarrollo en clave de convergencia económica regional*. Esta se entiende como la aproximación de los niveles de bienestar económico de las distintas zonas o regiones a lo largo del tiempo y el espacio.

Desde un punto de vista práctico, este concepto se ha tratado de operativizar mediante distintas estrategias metodológicas, y en general como variable de estudio se ha empleado la renta per cápita o bien indicadores de actividad económica. Sin embargo, para este tipo de análisis se consideran con creciente frecuencia variables más complejas que nos permitan aproximarnos al concepto de *bienestar económico*, y por ello las posibilidades de acceso y la calidad de los bienes y servicios (públicos y privados) a lo largo y ancho del territorio resultan cada vez más importantes.

Finalmente, y a modo de un primer resumen, hay dos grandes preguntas básicas que agregamos a aquellas planteadas al inicio de esta sección, y que seguramente contemplan las principales preguntas de orden más técnico o de implementación del sistema. Estas refieren a *por qué* y *para qué* reflexionar sobre la posible actualización, reforma o modernización del sistema de transferencias intergubernamentales, e intentamos responderlas con tres principales razones: las fiscales, las de desarrollo y las democráticas.

Razones fiscales. Un componente principal del sistema de transferencias es la distribución de los recursos tributarios compartidos entre diferentes niveles de gobierno de un país, el GC y los GSN. Como analiza Ter-Minassian (2016) en las transferencias intergubernamentales y en lo que concierne a los impuestos compartidos, el principal objetivo de los sistemas de repartición de impuestos (*revenue sharing*) entre diferentes niveles de gobierno es llenar desequilibrios verticales

(diferencias entre responsabilidades de gasto y recursos propios).

Razones de desarrollo. Dentro de las transferencias intergubernamentales entre los distintos territorios, debemos distinguir los *fondos de nivelación* y los *fondos de desarrollo*. Son herramientas aparentemente similares pero que atienden a objetivos diferentes, y si no diferenciamos debidamente cada herramienta con sus objetivos provocamos que regiones menos desarrolladas aparezcan erróneamente en el sistema de transferencias como regiones sobrefinanciadas o sobreniveladas. Por ello siempre debemos tener presente la necesidad de aplicar distintos instrumentos para distintos objetivos. Este es un aspecto clave para los sistemas tributarios y para los sistemas de transferencias. Según Martínez López & Pedraja Chaparro (2018, p. 59), los fondos de nivelación pretenden garantizar la igualdad de acceso a los servicios con independencia del lugar de residencia de los individuos, en tanto los fondos de desarrollo pretenden corregir desequilibrios de renta y riqueza entre las regiones, se centran en aspectos espaciales y requieren transferencias normalmente condicionadas, destinadas a aquellos elementos que promuevan el mayor desarrollo territorial.

Razones democráticas. Estas son razones clave, porque el principio de equidad del sistema tributario en las sociedades modernas está íntimamente ligado al proceso de su democratización y legitimación por los ámbitos legislativos correspondientes, conformados mediante sistemas de representación popular, pues son estos representantes de la ciudadanía quienes finalmente aprueban las leyes por las cuales se implementan los sistemas tributarios o los sistemas de transferencias. Por otra parte, los avances descentralizadores implican la participación activa de diversos actores de la sociedad civil, quienes se involucran incluso desde la definición de los objetivos comunitarios; además, los procesos de descentralización política y administrativa implican la introducción de mecanismos de democracia participativa en el propio proceso de elaboración de las políticas públicas (Ruiz Díaz, 2018).

2.2. EVOLUCIÓN DEL NIVEL Y LA ESTRUCTURA DEL FINANCIAMIENTO SUBNACIONAL EN AMÉRICA LATINA

El proceso de descentralización política y territorial ocurrido en América Latina, iniciado ya en la década de los noventa y provocado principalmente por las tendencias globales de urbanización creciente, ha derivado en muchos casos en el aumento de las funciones de los GSN para atender servicios de salud, educación y otros servicios básicos, como el agua potable y el saneamiento. No obstante, esta tendencia a la descentralización de funciones no siempre se ha visto acompañada del aumento proporcional en las potestades tributarias o de las transferencias intergubernamentales; es decir, importa comprender cuál ha sido la evolución del nivel y de la estructura del financiamiento, lo que sin duda ha producido en algunos países un significativo desequilibrio fiscal vertical.

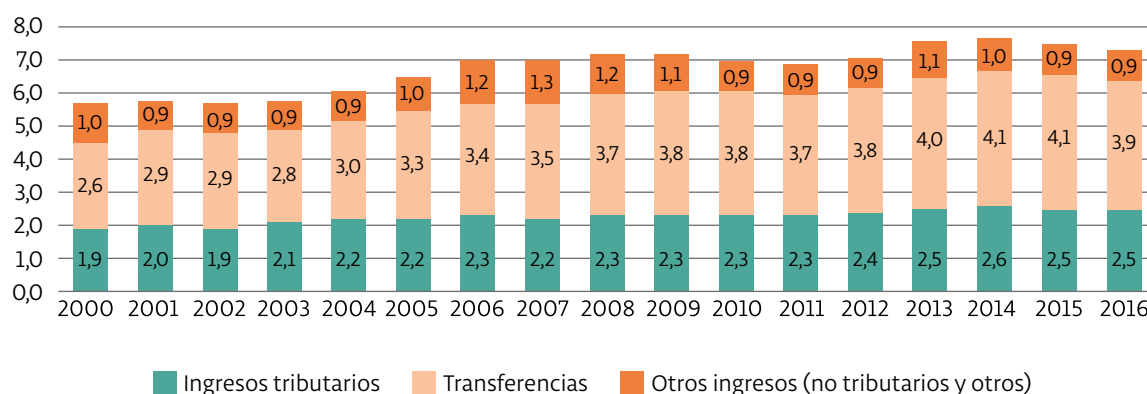
El tema está centrado en la evolución del rol de los gobiernos locales con su correspondiente financiamiento, pues es de esperar que la descentralización de servicios se profundice y se extienda a otras áreas del desarrollo local, a la par con la dinámica de urbanización creciente. Por ello el desarrollo sostenible dependerá cada vez más de la gestión apropiada de ese crecimiento urbano, que según estudios de las Naciones Unidas seguirá aumentando, y que en América Latina actualmente ya alcanza una tasa del 81 % de la población, uno de los grados de urbanización más altos del mundo (Naciones Unidas, 2018).

Por consiguiente, creemos relevante observar —al menos de manera general, comparada para algunos países de América Latina— cuál ha sido la evolución del nivel de ingresos y la estructura de financiamiento subnacional entre tributos, transferencias intergubernamentales y otros ingresos. Para ello nos referiremos al documento de Juan Pablo Jiménez e Ignacio Ruelas (2018), un importante aporte de dos economistas especializados en federalismo fiscal, que tienen como campo de análisis y trabajo permanente en la División de Desarrollo Económico de CEPAL la realidad tributaria comparada de América Latina y el Caribe.

Como se observa en el gráfico 1 de Jiménez & Ruelas (2018, p. 180), desde el 2000 hasta el 2014 se produjo un aumento de los ingresos subnacionales en promedio para 10 países de América Latina, seguido de una caída hasta 2016, cuando el aumento se debió fundamentalmente a la importancia creciente que habían tenido las transferencias provenientes de los GC y no tanto al incremento de los recursos tributarios propios de los niveles intermedios y locales. En promedio las transferencias totales aumentaron del 2,6 % del producto interno bruto (PIB) en 2000 al 4,1 % en 2014 y bajaron al 3,9 % en 2016, en tanto que los ingresos tributarios subnacionales pasaron del 1,9 % del PIB al 2,6 % durante el mismo período 2000-2014, y descendieron al 2,5 % del PIB en 2015 y 2016.

En el gráfico 2 (2018, p. 181) se presenta la estructura actual de financiamiento de los GSN en los mencionados países, agrupados en este caso en gobiernos intermedios, lo que nos per-

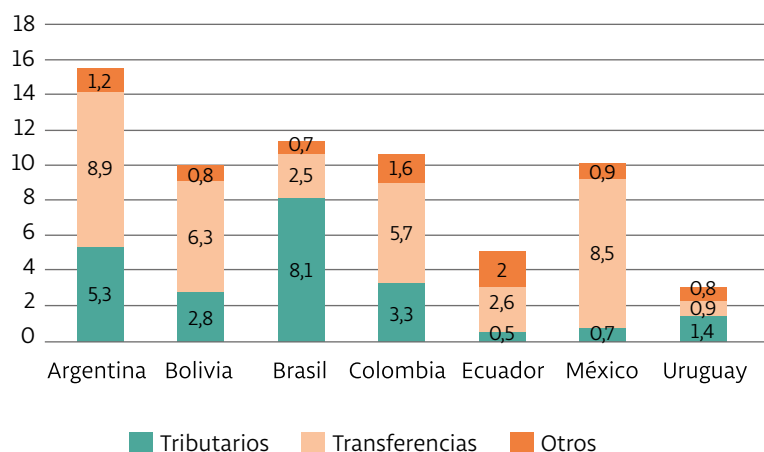
GRÁFICO 1. América Latina (10 países), evolución de los ingresos fiscales subnacionales (en porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración con cifras oficiales de CEPAL.

Nota: La muestra de GSN está compuesta por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Perú y Uruguay. Jiménez & Ruelas (2018, p. 180).

GRÁFICO 2. Composición de ingresos fiscales de los gobiernos subnacionales de América Latina, por tipo de cobertura institucional 2016 (en porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración con cifras oficiales de CEPAL.

Nota: La muestra de GSN está compuesta por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Perú y Uruguay. Jiménez & Ruelas (2018, p. 181).

mite observar la situación de Uruguay respecto del resto de los países estudiados. Mientras que en Argentina los gobiernos intermedios cuentan con cerca del 15 % del PIB en ingresos fiscales, en Bolivia, Brasil, Colombia y México disponen aproximadamente del 10 % del PIB, en Ecuador los gobiernos intermedios apenas superan el 5 % del PIB y los departamentos de Uruguay se ubican en alrededor del 3 % del PIB.

En la mayoría de los países analizados la principal fuente de recursos públicos de los GSN son los sistemas de transferencias que cada sistema de relaciones intergubernamentales implementa para financiar las responsabilidades de gastos subnacionales, es decir, la provisión de bienes y servicios públicos a sus ciudadanos.

Los sistemas de transferencias intergubernamentales de países como Argentina y México aportan cerca del 10 % del PIB en concepto de transferencias hacia los niveles inferiores de gobierno —intermedios (visibles en el gráfico) más gobiernos locales—. En Colombia y Ecuador esta fuente de ingresos subnacionales representa el 5,7 % y el 2,6 % del PIB respectivamente, mientras que en Brasil suma alrededor del 8 % si consideramos de forma agregada gobiernos locales (5,5 %) e intermedios (2,5 %). En lo que respecta a Uruguay, las transferencias equivalen al 0,9 % del PIB.

En resumen, vemos que en términos generales la asignación de potestades tributarias

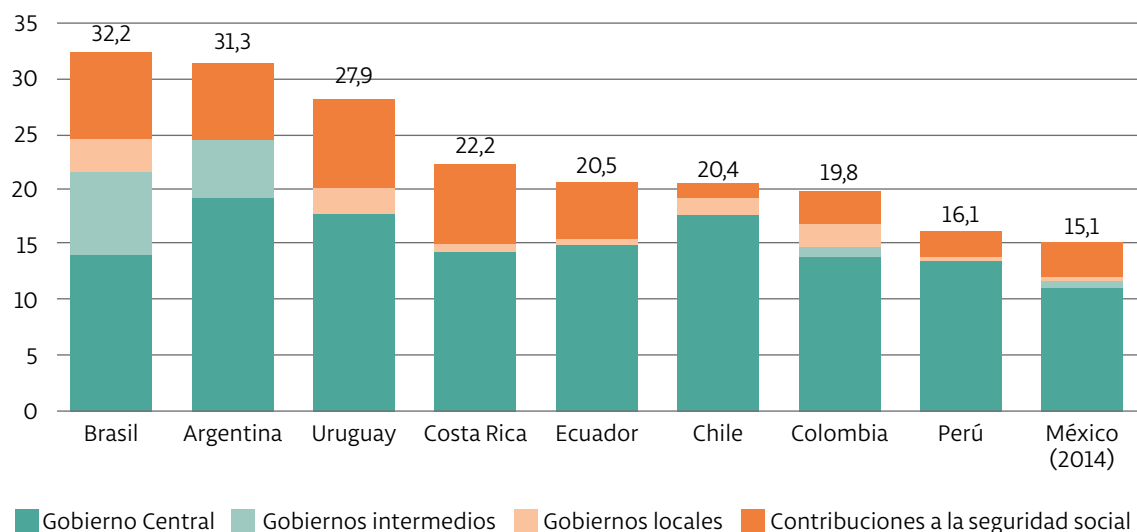
entre niveles de gobierno muestra un fuerte sesgo hacia los gobiernos centrales, mientras que los subnacionales registran una importancia significativamente menor en la estructura de ingresos de los respectivos sectores públicos, aun con las particularidades propias de cada país.

En el gráfico 3, de Jiménez & Ruelas (2018, p. 183), vemos la composición de los ingresos totales del Gobierno general, sumando gobiernos centrales, intermedios, locales y contribuciones a la seguridad social como porcentaje del PIB.

El análisis expone una evidencia general acerca de la dispar y mayoritariamente escasa participación de los GSN en la recaudación total de los países latinoamericanos, donde la excepción la constituye Brasil, cuyos estados y los municipios poseen conjuntamente más del 30 % de la recaudación total (9,7 % del PIB). En los demás países, los GSN aportan poco a la estructura de los recursos tributarios: en promedio, la recaudación tributaria subnacional representa entre menos del 2 % y el 7 % de los ingresos tributarios totales de cada país.

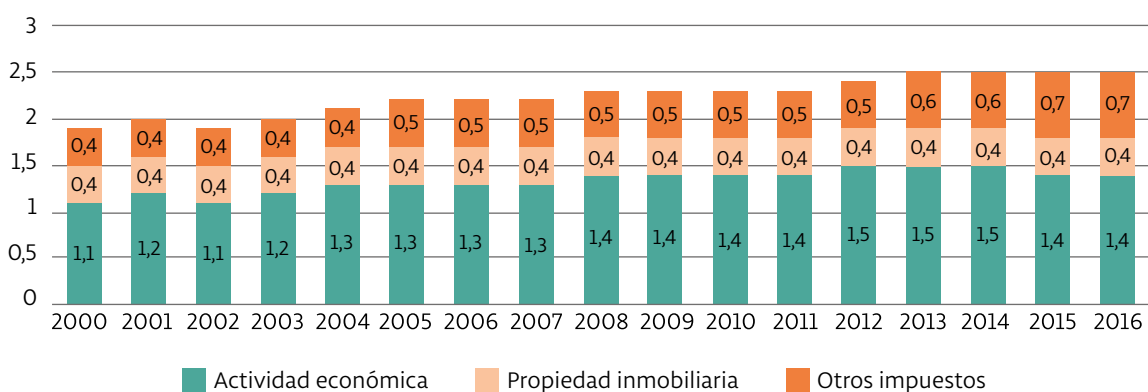
En el caso particular de Uruguay, a partir del análisis que realizamos en *Uruguay: Evolución del sistema tributario (1990-2018)* (Viñales, 2019, pp. 208-209), con las mismas bases de datos de OCDE y coincidentes con el gráfico 3, podemos observar que en 2016, para un ingreso tributario total sobre el PIB (presión

GRÁFICO 3. Composición de los ingresos tributarios totales del Gobierno general, 2016 (en porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración con cifras tomadas BID, CEPAL, CIAT & OECD (2018) y Jiménez & Ruelas (2018, p. 183).

GRÁFICO 4. Evolución de los ingresos tributarios en América Latina por base imponible (en porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración con cifras tomadas de BID, CEPAL, CIAT & OECD (2018). La muestra está constituida por nueve países: Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Colombia, Ecuador, México, Perú y Uruguay. Jiménez & Ruelas (2018, p. 184).

fiscal) del 27,86 %, los ingresos tributarios subnacionales fueron apenas el 1,23 %, los ingresos del GC el 17,71 % y las contribuciones de seguridad social el 8,92 %. Si analizamos la evolución de los ingresos tributarios recaudados por los GSN durante el período 1990-2016, vemos que sus niveles como porcentaje del PIB oscilaron entre el 1,12 % de mínima en 1990 y el 1,94 % de máxima en 2001.

Finalmente el gráfico 4 del trabajo de Jiménez & Ruelas (2018, p. 184) nos muestra las dificultades para aprovechar las potestades tributarias disponibles, según se observa, por

ejemplo, en los magros ingresos generados por el impuesto predial en los países de América Latina, donde los impuestos que gravan la actividad económica fueron los de mayor peso dentro de la recaudación tributaria subnacional.

3. Definiciones, normativa y evolución del sistema de transferencias en Uruguay

Con la contribución de Valentina Cancela, Alejandra Urrutia y Ariel Nion, Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP)

3.1. ANTECEDENTES Y DESCRIPCIÓN DEL ACTUAL SISTEMA DE TRANSFERENCIAS

● 3.1.1. Introducción

La arquitectura actual del régimen de transferencias del GN a los GD proviene fundamentalmente de la reforma constitucional de 1996.

Entre muchos aspectos, esta reforma buscó impulsar las políticas de descentralización con el fin de promover el desarrollo regional y el bienestar general (artículo 50).

A estos efectos, por el artículo 230, inciso 5.º, se ampliaron los cometidos de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, la que deberá asistir al Poder Ejecutivo en la planificación de las políticas de descentralización. Se creó una comisión sectorial (en adelante, Comisión Sectorial de Descentralización) integrada por delegados del Congreso de Intendentes y de los ministerios competentes, la cual deberá proponer planes de descentralización y asesorar sobre la cuota parte del Presupuesto Nacional que corresponderá a los GD. Mediante la creación de dicha comisión, la reforma orienta la definición de las políticas de descentralización en el marco de una mayor coordinación entre los GD, los ministerios y distintos órganos del Estado.

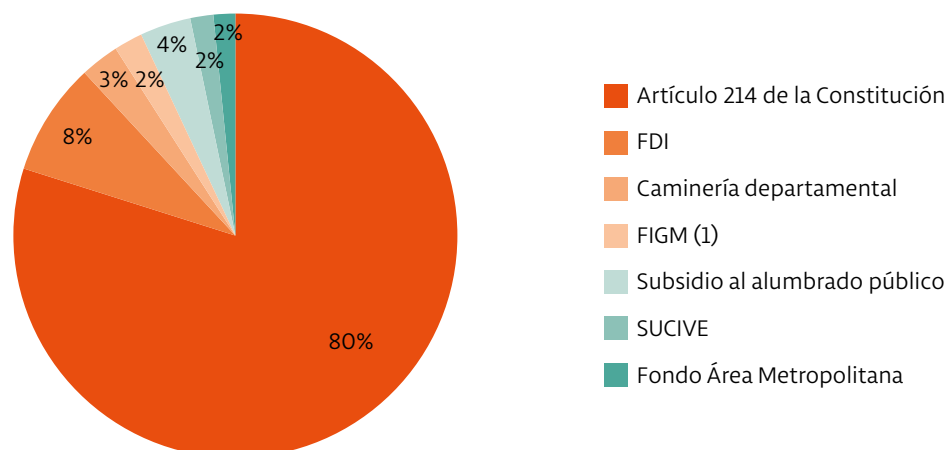
Con relación al gobierno y la administración de los departamentos, la reforma modificó el artículo 262. Allí se definió que la ley estableciera

la materia departamental y la municipal, con el fin de delimitar los cometidos de las respectivas autoridades departamentales y locales. Asimismo, concedió rango constitucional y carácter de organismo público al Congreso de Intendentes —existente desde 1959—, con el fin de coordinar las políticas de los GD, así como celebrar convenios y acordar con otros poderes del Estado.

En cuanto al sistema de transferencias, la enmienda constitucional buscó simplificar, unificar y brindar mayor transparencia al régimen que hasta entonces regía, y estableció que los recursos del GN a los GD estuvieran esencialmente definidos sobre la base de dos disposiciones constitucionales, los artículos 214 y 298. El primero dispuso que el Presupuesto Nacional contendrá el porcentaje que, sobre el monto total de recursos, deberá destinarse a los GD. Y el segundo estableció la creación de un fondo presupuestal, denominado Fondo de Desarrollo del Interior (FDI), destinado al financiamiento de los programas y planes de desarrollo del interior del país definidos en el inciso 5.º del artículo 230.

Además de las transferencias establecidas en la Constitución, el sistema actual está integrado por otro conjunto de instrumentos complementarios. Estos son el Fondo de Incentivo para la Gestión de los Municipios (FIGM), subsidio al alumbrado público, caminería departamental, Fondo de Área Metropolitana, gastos de administración SUCIVE y Ley de Remates y Semo-vientes. Cabe aclarar que estos dos últimos fon-

GRÁFICO 5. Composición de las transferencias. Año 2018



Fuente: Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, ejercicio 2018. Informe económico-financiero, Exposición de motivos.

(1) Corresponde a la partida destinada al Fondo de Incentivo para la Gestión de los Municipios, establecida en el artículo 676 de la ley 19.355, correspondiente al literal A y al literal B por la parte que no se computa para el cálculo de la partida del artículo 214.

dos no representan una transferencia en sentido estricto, aunque son gastos o renuncias fiscales que realiza el GN con destino a los GD.

El gráfico anterior resume las partidas que integran el régimen de transferencias actual. Se puede observar que las más importantes en términos de recursos son las establecidas mediante los artículos 214 y 298 (FDI). Ambas representan el 88 % de los recursos transferidos; las restantes tienen una participación minoritaria.

● 3.1.2. Marco legal del sistema de transferencias

Esta sección describe el funcionamiento de las partidas que componen el sistema de transferencias, así como los criterios y fundamentos de asignación para los departamentos y municipios. Se explicita en detalle el marco normativo en el que se sustenta el sistema, puntualizando, si es necesario, la evolución de las principales modificaciones que han tenido los distintos componentes en esta materia, con el fin de comprender los enfoques y lineamientos con los cuales fueron concebidos.

Artículo 214 de la Constitución de la República

ARTÍCULO 214. El Poder Ejecutivo proyectará con el asesoramiento de la Oficina de

Planeamiento y Presupuesto, el Presupuesto Nacional que regirá para su período de Gobierno y lo presentará al Poder Legislativo dentro de los seis primeros meses del ejercicio de su mandato.

El Presupuesto Nacional se proyectará y aprobará con una estructura que contendrá:

- A. Los gastos corrientes e inversiones del Estado distribuidos en cada inciso por programa.
- B. Los escalafones y sueldos funcionales distribuidos en cada inciso por programa.
- C. Los recursos y la estimación de su producido, así como el porcentaje que, sobre el monto total de recursos, corresponderá a los Gobiernos Departamentales. A este efecto, la Comisión Sectorial referida en el artículo 230,³ asesorará sobre el porcen-

3 "Artículo 230. Habrá una Oficina de Planeamiento y Presupuesto que dependerá directamente de la Presidencia de la República. Estará dirigida por una Comisión integrada con representantes de los Ministros vinculados al desarrollo y por un Director designado por el Presidente de la República que la presidirá. "[...] La Oficina de Planeamiento y Presupuesto asistirá al Poder Ejecutivo en la formulación de los planes y programas de desarrollo, así como en la planificación de las políticas de descentralización que serán ejecutadas: "[...] B) Por los Gobiernos Departamentales respecto de los cometidos que les asignen la Constitución y la

taje a fijarse con treinta días de anticipación al vencimiento del plazo establecido en el inciso primero. Si la Oficina de Planeamiento y Presupuesto no compartiere su opinión, igualmente la elevará al Poder Ejecutivo, y este la comunicará al Poder Legislativo.

Los Gobiernos Departamentales remitirán al Poder Legislativo, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, una rendición de cuentas de los recursos recibidos por aplicación de este literal, con indicación precisa de los montos y de los destinos aplicados.

D. Las normas para la ejecución e interpretación del presupuesto.

Los apartados precedentes podrán ser objeto de leyes separadas en razón de la materia que comprendan.

El Poder Ejecutivo dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, que coincidirá con el año civil, presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente a dicho ejercicio, pudiendo proponer las modificaciones que estime indispensables al monto global de gastos, inversiones y sueldos o recursos y efectuar creaciones, supresiones y modificaciones de programas por razones debidamente justificadas.

Esta norma dispone la transferencia de recursos para los GD y establece que el Presupuesto Nacional deberá definir los montos de los recursos a transferir. Como se ha visto, esta partida constituye la transferencia intergubernamental más importante en términos de recursos.

Las sucesivas leyes quinquenales de presupuesto han determinado los montos de las partidas, los componentes y la distribución por departamento. Desde 2005 la partida se ha fijado en un 3,33 % de los recursos del Presu-

puesto Nacional,⁴ asegurando un monto mínimo absoluto independientemente del monto presupuestal.⁵

La partida del 3,33 % del Presupuesto⁶ se encuentra sujeta a algunas condicionalidades. En primer lugar, se exige como requisito que los GD remitan al Poder Legislativo, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, una rendición de cuentas de los recursos percibidos por este concepto, indicando los montos recibidos y los destinos a los que se han aplicado.

En segundo lugar, se establecen compromisos de gestión entre el GN y los GD, suscritos en el marco de la Comisión Sectorial de Descentralización. En caso de que no se alcancen las metas establecidas para el cumplimiento de dichos compromisos, la alícuota para fijar la partida destinada a los GD se verá reducida del 3,33 % al 2,9 % de los recursos del Presupuesto Nacional, con el monto mínimo prorrateado por esta reducción en la alícuota. Los compromisos de gestión acordados comprenden estar al día con los consumos corrientes de entes públicos, cumplir las resoluciones adoptadas por el Congreso de Intendentes y las obligaciones de información de aspectos presupuestales, financieros, de deuda y sostenibilidad fiscal.

Verificada la condicionalidad y antes de la distribución por departamento, se descuentan, en forma sucesiva, las siguientes partidas:

- El total del literal C y parte del literal B del Fondo de Incentivo para la Gestión de los Municipios (FIGM).
- El 12,9 % con destino al Gobierno Departamental de Montevideo.
- El total de lo ejecutado por el proyecto “Mantenimiento de la red vial departamental” (n.º 999), del Programa Caminería Departamental (n.º 372).
- El total de partidas ejecutadas por el Programa de Desarrollo y Gestión Subnacional (PDGS).

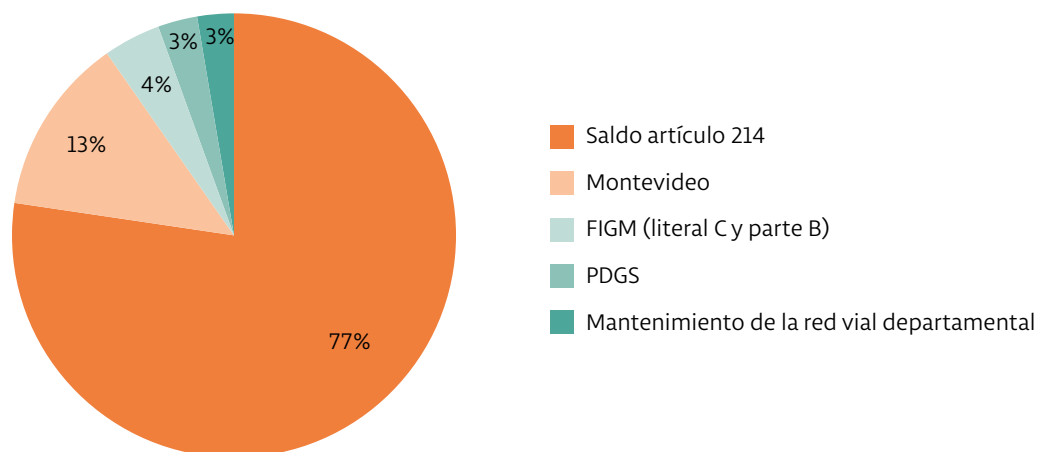
ley. A estos efectos se formará una Comisión Sectorial que estará exclusivamente integrada por delegados del Congreso de Intendentes y de los Ministerios competentes, la que propondrá planes de descentralización que, previa aprobación por el Poder Ejecutivo, se aplicarán por los organismos que corresponda. Sin perjuicio de ello, la ley podrá establecer el número de los integrantes, los cometidos y atribuciones de esta Comisión, así como reglamentar su funcionamiento. La Oficina de Planeamiento y Presupuesto tendrá además los cometidos que por otras disposiciones se le asignen expresamente así como los que la ley determine”.

4 Se define tomando en cuenta el monto del Presupuesto Nacional del ejercicio inmediatamente anterior actualizado por IPC (promedio del año).

5 La última Ley de Presupuesto estableció un monto mínimo de UYU 9.805 millones de 2014. Este mínimo se aplicaría en caso de que el monto resultante de aplicar la alícuota del 3,33 % —menos la deducción del FIGM (literal C y parte del B)— sea menor que esa cifra.

6 La asignación del Presupuesto 2016-2019 se fija en los artículos 673 a 675 de la ley 19.355.

GRÁFICO 6. Composición de la partida del artículo 214 de la Constitución. Año 2018



Fuente: Rendición de Cuentas y balance de ejecución presupuestal, ejercicio 2018. Informe económico-financiero, Exposición de motivos.

Como se expone en el gráfico anterior, de acuerdo a las cifras de 2018, la partida definida en el artículo 214 fue destinada en un 4 % al literal C y parte del B del FIGM, 12,9 % al departamento de Montevideo, 3 % al PDGS y 3 % al mantenimiento de la red vial departamental.

El saldo o remanente —que en este caso ascendió al 77 %— es distribuido entre los diferentes departamentos con base en los criterios de distribución que se presentan luego de estas líneas. Antes de dicho reparto, no obstante, se descuentan las siguientes partidas:

- La cuota anual del Congreso de Intendentes que corresponda a cada GD.
- Los aportes patronales y personales por contribuciones a la seguridad social.
- El impuesto a la renta de las personas físicas.
- El aporte al Fondo Nacional de Vivienda.
- Se afecta un crédito de hasta el 11 % con destino al pago de obligaciones corrientes de entes públicos (UTE, OSE, ANTEL, correo y BSE).

Criterios de distribución

El origen de los criterios de distribución departamental de esta partida se remite a la Ley del Presupuesto de 2000 (artículo 642 de la ley 17.296, con las correcciones del decreto 170/001). La norma establecía que la distribución para los GD (incluido Montevideo) se basaba en criterios de superficie, población,

inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda obtenidos del Censo de Población 1996. De todos modos, en la redacción de la citada ley no se explicitaba la distribución resultante por departamento de acuerdo a cada una de las variables que componían el cálculo, así como tampoco —si bien se podían suponer— los ponderadores utilizados, es decir, el peso de cada variable en el cálculo.

En la siguiente Ley de Presupuesto, de 2005 (artículo 480 de la ley 17.930) —así como en las posteriores—, no se hace alusión a los lineamientos y fundamentos considerados en la lógica de distribución. Simplemente se detalla que, una vez descontadas las partidas referidas en párrafos anteriores, el remanente del artículo 214 de la Constitución se distribuye entre los GD del interior como se observa en la tabla 1.

Una mención especial merece el Programa de Desarrollo y Gestión Subnacional (PDGS), cuyo objetivo general es contribuir a la mejora de la gestión fiscal y de la inversión pública de los GD. Se financia parcialmente por un préstamo BID y por aportes del GN. El contrato con el BID, suscrito en el marco del Congreso de Intendentes, prevé un crédito de 75 millones de dólares, a lo que se agrega una contrapartida nacional de 15 millones de dólares.

De acuerdo a las últimas tres leyes de Presupuesto, las partidas ejecutadas del Programa de Desarrollo y Gestión Subnacional se deducen de la partida del artículo 214 de la Constitución.

Tabla 1. Distribución vigente del remanente del artículo 214

Departamento	Coefficiente de distribución
Artigas	5,68 %
Canelones	10,09 %
Cerro Largo	5,83 %
Colonia	4,89 %
Durazno	5,13 %
Flores	2,78 %
Florida	4,52 %
Lavalleja	4,42 %
Maldonado	7,92 %
Paysandú	6,44 %
Río Negro	4,74 %
Rivera	5,32 %
Rocha	5,03 %
Salto	6,81 %
San José	4,19 %
Soriano	5,34 %
Tacuarembó	6,29 %
Treinta y Tres	4,58 %

Fuente: Ley de Presupuesto 2015-2019 (ley 19.355), artículo 674.

Para el cumplimiento de sus objetivos, el PDGS se divide en dos componentes: 1) Fortalecimiento de la Gestión Fiscal y de Inversión de los GD; 2) Inversiones para el Desarrollo Departamental.

Por el componente Fortalecimiento de la Gestión Fiscal se financian acciones que contribuyan a consolidar e integrar la información financiera de las intendencias, a mejorar la recaudación con énfasis en el impuesto inmobiliario y a fortalecer la gestión del gasto y de la inversión. En tanto, por el componente Inversiones para el Desarrollo Departamental se financian acciones que contribuyan a fortalecer la capacidad institucional de las intendencias en materia de planificación territorial y de gestión de riesgos, y otras acciones orientadas a mejorar la gestión de la inversión subnacional.

Los fondos correspondientes al componente Inversiones para el Desarrollo Departamental se distribuyen entre los GD según los mismos

criterios y porcentajes establecidos para la distribución del remanente del artículo 214 de la Constitución, descrita precedentemente⁷ (véase la tabla 1).

Artículo 298 de la Constitución de la República

ARTÍCULO 298. La ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, podrá:

1. Sin incurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales estos podrán recaer.

⁷ Establecido por el literal *d* del artículo 674 de la ley 19.355.

Tabla 2. Distribución del 33,3 % del Fondo de Desarrollo del Interior

Departamento	Porcentaje
Artigas	6,21
Canelones	14,73
Cerro Largo	7,29
Colonia	3,36
Durazno	5,11
Flores	1,89
Florida	4,46
Lavalleja	4,67
Maldonado	2,93
Paysandú	6,25
Río Negro	3,61
Rivera	7,38
Rocha	4,34
Salto	7,41
San José	4,28
Soriano	4,02
Tacuarembó	7,66
Treinta y Tres	4,39

Fuente: Decreto 411/001.

2. Destinar al desarrollo del interior del país y a la ejecución de las políticas de descentralización, una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo. Con su producido se formará un fondo presupuestal, afectado al financiamiento de los programas y planes a que refiere el inciso quinto del artículo 230. Dicha alícuota deberá ser propuesta preceptivamente en el Presupuesto Nacional.
3. Exonerar temporariamente de tributos nacionales, así como rebajar sus alícuotas, a las empresas que se instalen en el interior del país.

La reforma de la Constitución de 1996 consignó que una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo se destinara al desarrollo del interior del país y a la ejecución de políticas de descentralización.

En 2000, mediante la creación del Fondo de Desarrollo del Interior (artículo 643 de la ley 17.296), se fijaron alícuotas progresivas con base en los tributos recaudados en 1999, actualizadas por el índice de precios al consumo (IPC). Las alícuotas son incrementales; pasaron de un 5 % en 2001 a un 12,5 % en 2004.

El presupuesto de 2005 (artículo 485 de la ley 17.930) modificó la alícuota, fijándola en un 11 % de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo en 1999. El valor de la partida resultante de aplicar dicha fórmula —actualizado por IPC— es lo que se transfiere por este concepto desde entonces.

Criterios de distribución

La Ley de Presupuesto de 2000 estipulaba que el 75 % de la partida resultante de aplicar el 11 % de los tributos recaudados fuera de la capital debía ser destinado a políticas de des-

centralización ejecutadas por los ministerios, y el 25 % a las ejecutadas por los GD.

Con la Ley de Presupuesto de 2010 (artículo 759 de la ley 18.719) esta distribución del Fondo se modificó. Se dispuso que el 66,65 % fuera para políticas de descentralización ejecutadas por los ministerios y el restante 33,35 % financiara proyectos ejecutados por los GD.

La distribución de este 33,35 % entre los GD se encuentra definida por el decreto 411/001, de 2001, y se divide en dos partes. Un 70 % debe ser destinado a proyectos financiados en un 80 % con el Fondo y un 20 % con recursos propios de los GD (es posible utilizar los Fondos de Incentivo para la Gestión de los Municipios). El restante 30 % debe ser destinado a proyectos financiados totalmente con el Fondo. Previamente todos los proyectos deben ser evaluados y aprobados por la CSD.

La asignación de las partidas por departamento fue definida en 2001 mediante el decreto 411, que reglamenta el funcionamiento del Fondo.

Los criterios de distribución toman en cuenta la superficie, la población, la inversa del PIB por habitante y el porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda. La distribución resultante de la aplicación de dichos criterios se muestra en la tabla 2.

Fondo de Incentivo para la Gestión de los Municipios (FIGM)

En 2009 Uruguay creó un nuevo régimen para la descentralización en materia departamental y municipal a partir de la constitución de los gobiernos municipales (ley 18.567). Para el cumplimiento de los cometidos de este tercer nivel de gobierno la ley definió tres fuentes de recursos:

1. Aquellas asignaciones presupuestales que los GD establezcan en los programas correspondientes a los municipios en los presupuestos quinquenales.
2. Los recursos que les asigne el Presupuesto Nacional a través del Fondo de Incentivo para la Gestión de los Municipios con destino a los programas presupuestales municipales.
3. Donaciones o legados.

Estas fuentes de recursos están vigentes desde 2015, a partir de la ley modificativa

19.272. Esta norma derogó la original (18.567) y estableció los montos asignados al FIGM dividiendo la partida en tres partes —literales A, B y C— según distintos criterios de distribución. Como fuera mencionado, una parte del literal B y el total del literal C se financian mediante los recursos definidos en el artículo 214 de la Constitución, en tanto la parte restante del literal B y el total del literal A se financian por medio de Rentas Generales.⁸

Criterios de distribución

Durante el período 2009-2015, los recursos asignados al FIGM fueron distribuidos en forma proporcional al número de municipios que correspondía a cada departamento.

La Ley de Descentralización y Participación Política (ley 19.272, de 2014) modificó dicho criterio y estableció los siguientes conceptos para la asignación del Fondo.

En primer lugar, se definió que el 10 % del FIGM sea asignado en partes iguales para todos los municipios sin ninguna condicionalidad (literal A del artículo 19).

Segundo, que el 75 % del Fondo sea distribuido según criterios establecidos por la CSD (literal B del artículo 19). En la Ley de Presupuesto de 2015 se determinó que los fondos se destinaran a proyectos y programas aprobados por la CSD, teniendo en cuenta el número de habitantes, la superficie, las necesidades básicas insatisfechas y el nivel educativo de la población de cada municipio. Adicionalmente se fijó como condición que hasta el 40 % de los recursos pueden destinarse a gastos de funcionamiento. Cabe señalar que, en el marco de la CSD, se establecieron las fórmulas de cálculo, los ponderadores de cada variable y las fuentes de información utilizadas. Adicionalmente, se resolvió que el total de lo recibido por los municipios de cada departamento no podría ser inferior al 1 % del Fondo (OPP, 2015).

El 15 % restante (literal C, artículo 19) se destinará a financiar proyectos y programas de acuerdo al cumplimiento de metas que surjan de los compromisos de gestión celebrados entre los municipios y los GD en el marco de la CSD. Los montos de distribución por municipio son asignados con base en los mismos criterios definidos para el literal B.

8 Véase Congreso de Intendentes (2015).

Subsidio al alumbrado público

El subsidio al alumbrado público fue creado por el artículo 337 de la ley 18.172, de 2007, en que el Ejecutivo asumía parte de la facturación de UTE por concepto de alumbrado público correspondiente a los GD. El primer año el Ejecutivo subsidiaba el 10 %, y llegaba a 30 % en 2009. El único requisito era que los GD se encontraran al día con la cuota que les correspondía. Esta ley fue reglamentada por el decreto 408, de 2008.

En el 2011, con la ley 18.860 en su artículo 12, el subsidio de alumbrado público se actualizó. El nuevo valor era de hasta un 40 % de la facturación de UTE por concepto de alumbrado público correspondiente a los GD a partir del 2012, con los mismos requisitos que la ley anterior.

Se adicionó una partida de un 10 % desde 2013 y otra partida de un 10 % desde 2014, para asumir los gastos que resultaran del Plan Departamental de Extensión y Mantenimiento de Porcentaje Medido del Alumbrado Público, y se dispuso verificar semestralmente que este se encontrara dentro de los márgenes de ejecución previstos.

La última Ley de Presupuesto (ley 19.355, artículo 679) derogó el artículo 12 de la ley anterior y estipuló una partida anual de UYU 500 millones a precios 2015, que se ajusta por variación en la tarifa de servicio eléctrico. Esa partida se distribuye entre los GD de acuerdo a criterios establecidos por la CSD, los cuales contemplan, entre otros:

- a. Asumir hasta el 40 % de la facturación de UTE por concepto de alumbrado público correspondiente a los GD.
- b. Incentivar el mantenimiento de planes ejecutados y el desarrollo de aquellos que procuren la eficiencia energética.
- c. Que las luminarias cumplan con los requisitos de eficiencia energética.

Criterios de distribución

Los acuerdos de distribución se alcanzaron el 26 de mayo de 2016 y contemplan la transferencia de dos subpartidas:

- La primera asume hasta el 40 % de la facturación de UTE por concepto de alumbrado público por redes debidamente medidas, lo que excluye la energía reactiva.

- La segunda (de aquí en adelante denominada eficiencia energética [EE]) sirve como incentivo a los GD para el uso eficiente de la energía.⁹

Como requisito para acceder a la partida por EE se exige que los GD presenten el inventario del parque avalado por el agente certificador con el objetivo de generar la línea de base para los próximos proyectos de eficiencia energética o extensión eficiente.

La partida se distribuye mediante un coeficiente que aplica un índice de eficiencia de mejora energética por departamento.¹⁰

Se adiciona como condición extra para el subsidio de alumbrado público que cada gobierno departamental perciba como mínimo lo mismo que lo transferido en 2015.

Fondo de Área Metropolitana

En 2015, por intermedio del artículo 684 de la ley 19.355 (la Ley de Presupuesto vigente), se asignó una partida anual de UYU 285 millones destinada a los GD de Montevideo y Canelones. Su propósito es el financiamiento de obras de infraestructura viales, de transporte y de desarrollo logístico para mejorar el funcionamiento del área metropolitana.

Este fondo es transferido a los fideicomisos que constituyen los GD de Montevideo y Canelones (artículo 157 de la ley 19.438, de 2016). Se encuentran constituidos en la Corporación Nacional para el Desarrollo y el fiduciario será la Corporación Nacional Financiera Administradora de Fondos de Inversión S. A.

La resolución 1134, de 2017, explicitó el criterio de distribución de la presente partida destinando cuatro quintos al Gobierno Departamental de Montevideo y un quinto a Canelones. Este fondo comenzó a ser transferido en mayo de 2018.

⁹ Véase el artículo 2.º de la ley 18.597, del 21 de setiembre de 2009.

¹⁰ Más información sobre las fórmulas de cálculo del índice se puede ver en: <https://www.opp.gub.uy/sites/default/files/documentos/2018-10/Informe%20ap%20cmvp%202017%20-%20enero%202018%20-%20v4.pdf>.

Gastos de administración de sucive

El Sistema Único de Cobro de Ingresos Vehiculares (SUCIVE) se creó por medio de la ley 18.860 con la finalidad de:

Realizar todas las acciones y gestiones necesarias para el cobro del impuesto a los vehículos de transporte (numeral 6.º del artículo 297 de la Constitución de la República) empadronados en cualquier departamento, los recargos, multas y moras correspondientes al mismo, así como las multas que pudieran corresponder a los propietarios, poseedores o conductores de dichos vehículos.

Desde ese momento el Poder Ejecutivo, a través de la constitución de una partida anual, tomó a su cargo el costo administrativo del SUCIVE. En la Ley de Presupuesto de 2015 (artículo 680) se fijó una partida anual de UYU 250 millones, a valores de enero de 2015, para cubrir los gastos de administración, las comisiones de los agentes de cobranza y aquellos que aseguren los desarrollos necesarios para expedir el Permiso Nacional Único de Conducir (PNUC).

La misma ley creó una Comisión de Seguimiento del SUCIVE que tiene como cometido, entre otros, la designación del agente fiduciario, el cual es el administrador del sistema.

Caminería departamental

Las partidas de caminería departamental son definidas por el Programa Caminería Departamental (n.º 372), que cuenta con tres proyectos:

- N.º 999, Mantenimiento de la Red Vial Departamental
- N.º 998, Mantenimiento de la Red Vial Subnacional
- N.º 994, Complementario de Caminería Departamental y Subnacional

El proyecto 999 está financiado por la partida del artículo 214 de la Constitución, como se ha visto.

En la Ley de Presupuesto del 2015, artículo 677, se dispone de una partida total de UYU 950 millones a valores 2015, de los cuales 350 millo-

nes corresponden al proyecto 999, 150 millones al 998 y 450 millones al proyecto 994.

Los proyectos mencionados eran ejecutados por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas, y pasaron a la órbita de OPP a partir de 2015.

La ejecución de estos proyectos se encuentra condicionada a que sean financiados en al menos un 30 % con recursos propios de los GD.

Ley de Remates y Semovientes

El impuesto de remates y semovientes fue creado en 1960 por la ley 12.700, que fijó una tasa del 2 % a los remates de toda clase de bienes muebles, inmuebles y semovientes. Por la ley 16.694, de 1995, la tasa se redujo al 1 % sobre el importe de las transacciones.

Lo que es considerado como transferencia es lo reglamentado en 2012 por la ley 18.973, que reconoce un crédito fiscal a favor de titulares de explotaciones agropecuarias por pagos de impuesto en la enajenación de semovientes. Consiste en la devolución a los contribuyentes de los importes abonados por dicho impuesto a través de los GD; estos informan a DGI lo recaudado por cada contribuyente y el organismo emite certificados de crédito a favor de los contribuyentes que pueden usarse para pagar tanto a la DGI como al BPS.

La lógica de funcionamiento implica que el GN asume una renuncia fiscal por el importe de este impuesto que es recaudado por los GD.

4. Análisis y evolución: ingresos, gastos y otras fuentes de financiación de los gobiernos departamentales

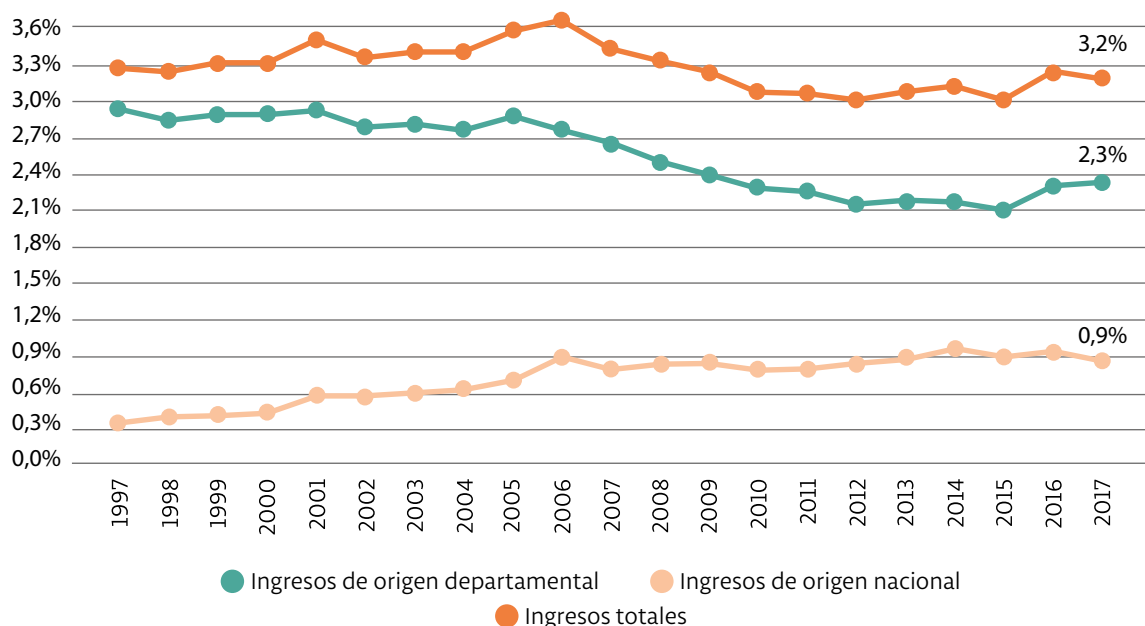
Con la contribución de Valentina Cancela, Alejandra Urrutia y Ariel Nion, Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP)

4.1. DESCRIPCIÓN DE LAS FINANZAS DE LOS GOBIERNOS SUBNACIONALES

Esta sección presenta un panorama sobre la evolución de los ingresos y egresos de los GSN en los últimos 30 años. Con relación al financiamiento, se analizan los principales ingresos fiscales de los GD, las transferencias del GN y se da cuenta de las diferencias por departamen-

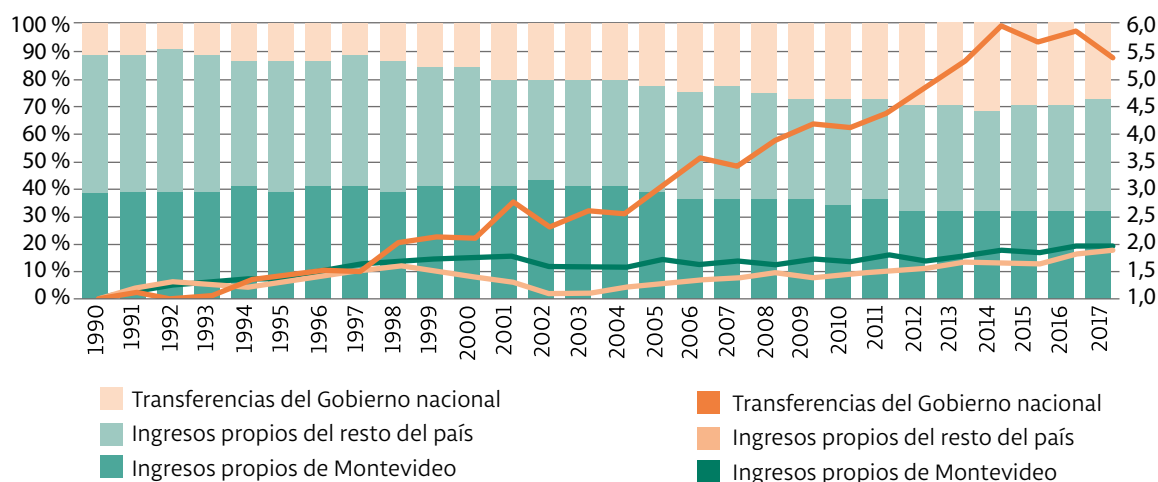
to. Seguidamente, se describe la evolución de los gastos, su composición y relación con los ingresos propios. Por último, se analizan las cifras de endeudamiento y las fuentes de financiamiento utilizadas.

GRÁFICO 7. Ingresos de los gobiernos subnacionales (en porcentaje del PIB)



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD, y BCU para datos de PIB.

GRÁFICO 8. Distribución de los ingresos subnacionales (eje izquierdo, en porcentaje) y evolución (eje derecho, índice base 100 = 1990)



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

● 4.1.1. Ingresos de los gobiernos subnacionales

Importancia y estructura de los ingresos subnacionales

En 2017 los ingresos de los GD ascendían a UYU 54.511 millones. En los últimos 20 años estos ingresos representaron, en promedio, el 3,3 % del PIB de Uruguay. Los ingresos pueden clasificarse en recaudación de los GD y transferencias del GN. Los primeros se ubicaron en promedio en 2,6 % del PIB; se mantuvieron estables durante el período 1997-2005 y luego cayeron lentamente hasta alcanzar un mínimo de 2,1 % en 2015. Durante el mismo período las transferencias del GN a las intendencias fueron, en promedio, del orden del 0,7 %; pasaron de 0,4 % del PIB a fines de la década del noventa hasta el 0,9 % en 2017.

Como se aprecia en el gráfico 7, en las últimas décadas las transferencias han aumentado su importancia en términos del producto, pero esta tendencia se ha reflejado también en un aumento de la participación en los ingresos totales de los GD. El gráfico 8 muestra justamente que la participación de las transferencias en los ingresos totales ha aumentado sistemáticamente: pasó de 12 % en 1990 a 27 % en 2017. Si se analiza el crecimiento de cada componente de los ingresos, se observa que, mientras la recaudación de los GD se ha duplicado entre 1990

y 2017, las transferencias han quintuplicado su valor.

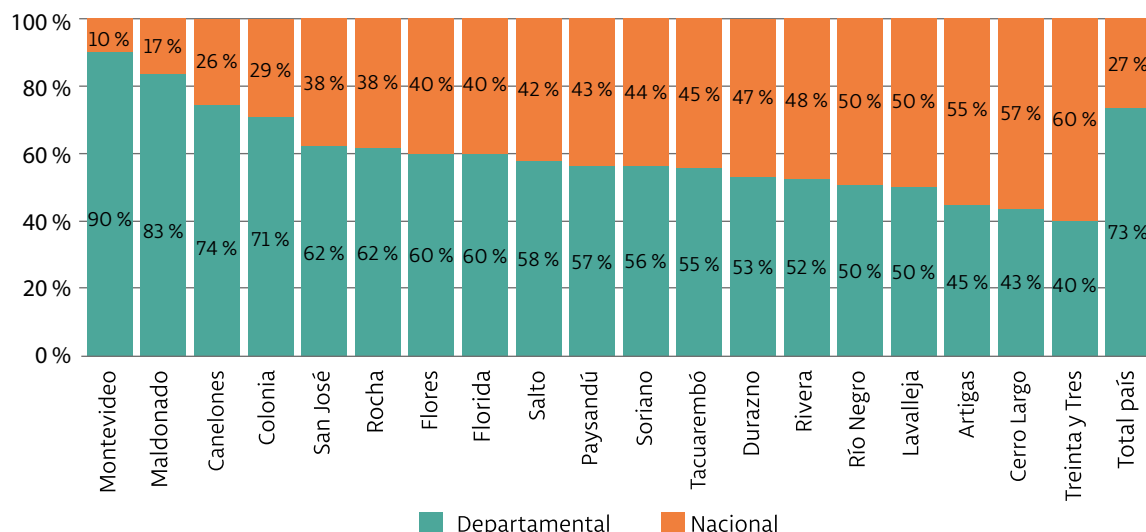
Otra característica importante es la elevada participación que tiene Montevideo en los ingresos (gráfico 8). De los UYU 54,5 mil millones que totalizaron los ingresos subnacionales en 2017, una tercera parte (33 %) pertenece a recaudación de Montevideo, casi otro tercio (27 %) son transferencias, en tanto dos quintos (41 %) corresponden a la recaudación del resto de los departamentos.

En definitiva, al analizar los ingresos totales se observa que el 73 % proviene de la recaudación de los GD y el 27 % de las transferencias. Este panorama global, no obstante, presenta grandes disparidades fiscales territoriales. Los departamentos que cuentan con mayores niveles de recaudación son, en términos relativos, Montevideo (90 %), Maldonado (83 %), Canelones (74 %) y Colonia (71 %). En cambio, Treinta y Tres (60 %), Cerro Largo (57 %) y Artigas (55 %) dependen en mayor medida de las transferencias del GN. Los restantes departamentos se encuentran en una situación intermedia, aunque son 11 aquellos en que el peso de las transferencias supera el 40 %.

Fuentes de financiamiento

Las fuentes de recursos que los GD pueden decretar y administrar están fijadas en el artículo 297 de la Constitución de la República. Estas son:

GRÁFICO 9. Composición de los ingresos subnacionales por origen según departamento.
Año 2017



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

- Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, dentro de los límites de su jurisdicción.
- Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural (son fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido corresponden a los GD).
- El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas.
- Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales.
- Los impuestos a los vehículos de transporte.
- Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el GD, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales.
- Los impuestos a los espectáculos públicos, excepto los establecidos por ley con destinos especiales.
- Los impuestos a la propaganda y avisos, exceptuando los de prensa o los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo.
- Los beneficios de la explotación de los juegos de azar en las condiciones que determine la ley.
- Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas.

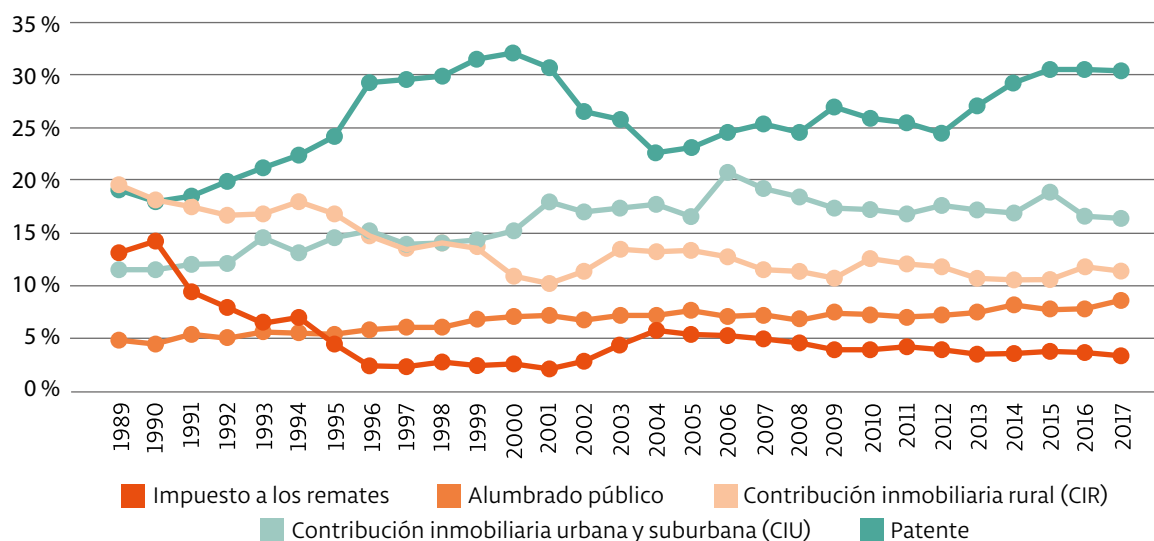
- El producido de multas y rentas de bienes de propiedad del GD, así como donaciones, herencias y legados.

La Constitución también prevé que serán fuentes de recursos aquellos impuestos establecidos con destino a los GD y los que se creen por ley en el futuro, con lo que deja abierta la posibilidad de hacer modificaciones y generar nuevas fuentes de recursos.

En el gráfico 10 se observa cómo ha evolucionado la estructura de los principales ingresos de los GSN. Para un análisis de largo plazo se toma la serie de los GD del interior, debido a que la información para Montevideo se encuentra desagregada por fuente a partir de 2006. Tomando en cuenta esto, históricamente las tres fuentes más importantes de recursos fueron la contribución inmobiliaria rural (CIR), la contribución inmobiliaria urbana y suburbana (CIU) y la patente de rodados.

Estas fuentes han tenido dinámicas muy particulares a lo largo de las últimas décadas. Un primer dato es que desde comienzos de los noventa y hasta la actualidad la principal fuente de ingresos de los GD ha sido la patente de rodados. No obstante, su importancia en los ingresos ha sufrido grandes variaciones. Durante toda la década de los noventa su participación se incrementó de forma constante y hacia finales de esa década alcanzó un máximo histórico. Con la profunda recesión iniciada en 1999, los ingresos por esta fuente cayeron

GRÁFICO 10. Estructura de los principales ingresos propios de los gobiernos departamentales (sin Montevideo). Evolución 1989-2017



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

abruptamente. La tendencia se quebró a partir de 2005; ese año se retomó una senda alcista hasta 2009, cuando comenzó un nuevo período de contracción. El año 2012 marcó un antes y después en la historia del impuesto debido a la creación del SUCIVE. Este sistema, que tiene por objetivo unificar la gestión del cobro de los impuestos a los vehículos de todos los GD, ha provocado el crecimiento de la recaudación por este concepto, que alcanza en la actualidad una participación del 30 % en los ingresos departamentales del interior del país.

Un segundo aspecto de gran importancia en las finanzas públicas departamentales refiere al impuesto de CIR. A inicios de la década de los noventa esta representaba la principal fuente de ingresos de los GD del interior. Sin embargo, su peso en la estructura de ingresos departamentales fue disminuyendo y pasó de una participación del 20 % en 1989 al 12 % en 2017. Actualmente representa la tercera fuente de ingresos para los GD del interior del país.

Los ingresos por CIU, por su parte, tuvieron una gravitación creciente en las finanzas subnacionales, particularmente hasta 2001. A partir de ese año su participación se estabilizó en torno al 18 %, y desde ese entonces es la segunda fuente más importante de ingresos propios subnacionales del interior.

Como corolario de estas dinámicas, actualmente la estructura de ingresos de los GD se

apoya esencialmente en recursos provenientes de patente de rodados y de CIU. En conjunto estas fuentes explican el 46 % de la estructura de ingresos.

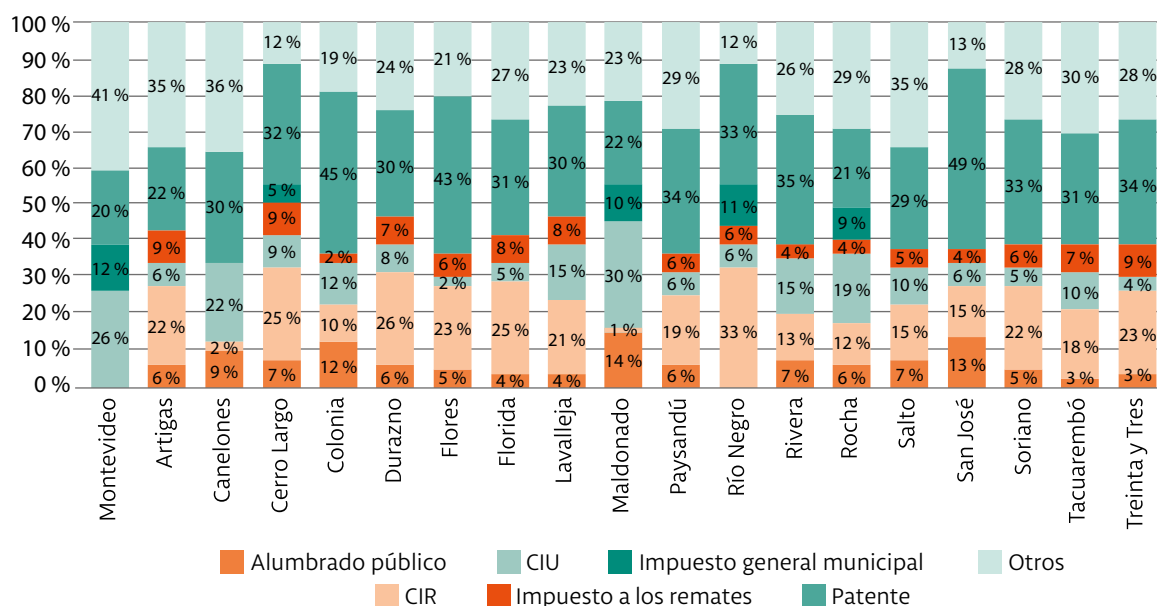
Las otras fuentes de recaudación relevantes en las finanzas departamentales son el alumbrado público y el impuesto a los remates. Este último constituía una de las tres principales fuentes de ingreso en 1990 —con una participación del 14 %—, pero a lo largo de los noventa fue perdiendo importancia en las arcas departamentales. En 2001 alcanzó el valor más bajo de la serie, 2,1 %; luego se recuperó y se estabilizó en torno al 3 %.

Los ingresos por alumbrado público han tenido una gravitación creciente a lo largo de las últimas décadas. De cifras del 5 % al comienzo de la serie pasaron a 9 % en 2017, el valor más alto desde que se cuenta con información.

Las estructuras de ingresos departamentales son dispares. En el siguiente gráfico es posible apreciar la diversidad de estructuras de recaudación departamental que existen en el país. Para ello se toman los datos de recaudación por tipo de ingreso de 2017. Los distintos perfiles o estructuras de recaudación se podrían resumir en grupos de departamentos.

En primer lugar, los ingresos por patente constituyen la principal fuente para prácticamente todos los GD, con excepción de Montevideo y Maldonado.

GRÁFICO 11. Estructura de ingresos de los gobiernos departamentales por departamento.
Año 2017



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

En estos dos últimos departamentos la principal fuente de ingresos es la CIU, seguida por los ingresos de patente. Además, presentan la característica de que los ingresos provenientes de la CIR son prácticamente nulos en términos relativos.

En tercer término, cabe subrayar que la CIR constituye una fuente de recursos sustancial para la gran mayoría de los gobiernos del interior. Incluso para los GD de Artigas y Río Negro representa la principal fuente de recaudación, junto con la patente de rodados.

El gráfico 12 presenta la evolución de los tres principales ingresos en millones de pesos constantes para el período 1989-2017, discriminando la información para la capital y el interior del país. Cabe recordar que no se cuenta con información desagregada por fuente de ingresos para el departamento de Montevideo, por lo que es necesario analizar las series por separado (Montevideo e interior).

La trayectoria de los ingresos por patente de rodados revela un crecimiento acelerado en la década de los noventa, cuando pasó de los UYU 851 millones de 1989 a UYU 2266 millones en 1998. En 1999 comenzó un período de fuerte contracción de los ingresos por esta fuente, debido a la profunda recesión que afectó al país hasta el 2004. Allí se detuvo la caída y en 2005 se

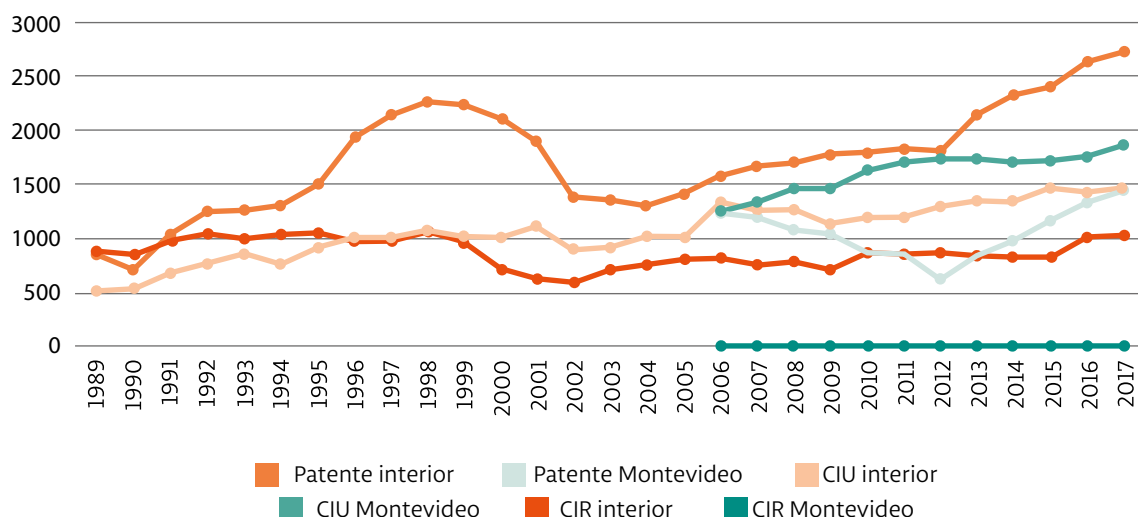
inició un nuevo proceso de crecimiento, aunque a tasas bastante inferiores a las de la década de los noventa, con excepción de Montevideo, que sufrió una fuerte caída de los ingresos.

El siguiente período de crecimiento fuerte ocurrió luego de la introducción del SUCIVE. Con este sistema se logró la patente única para todo el país, terminando con la denominada *guerra de las patentes* que se arrastraba desde hacía 50 años.

La CIU ha tenido un comportamiento creciente a lo largo de todo el período de análisis, en términos relativos (como porcentaje de la recaudación total) y absolutos, según se aprecia en el gráfico 12. Las tasas de crecimiento anual promedio a lo largo del período seleccionado fueron del 4 %, tanto en Montevideo como en el interior. En ningún caso, salvo para el quinquenio 2000-2004, estuvieron por debajo del 3 % (véase la tabla 3).

Los resultados para la CIR no han seguido el mismo comportamiento. La serie en millones de pesos constantes muestra un estancamiento a lo largo del período. Durante toda la década de los noventa los ingresos por esta fuente estuvieron estancados en términos reales, es decir, aumentaban al compás del incremento general de precios de la economía. Con la profunda recesión que afectó al país a

GRÁFICO 12. Principales ingresos de los gobiernos departamentales, 1989-2017
(en millones de pesos constantes de 2005)



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

TABLA 3. Tasas de crecimiento de las principales fuentes de recaudación por región
(en porcentaje)

	Patente interior	Patente Montevideo	CIU interior	CIU Montevideo	CIR interior	CIR Montevideo
1990-1994	11 %		9 %		4 %	
1995-1999	12 %		6 %		-1 %	
2000-2004	-10 %		1 %		-4 %	
2005-2009	7 %	-6 %	3 %	6 %	-1 %	4 %
2010-2014	6 %	1 %	3 %	3 %	4 %	-2 %
2015-2017	5 %	14 %	3 %	3 %	8 %	6 %
Promedio anual	5 %	3 %	4 %	4 %	1 %	2 %

principios de este siglo, estos recursos financieros cayeron a una tasa promedio anual de 4 % entre 2000 y 2004. Incluso en 2000 el GN otorgó una partida extraordinaria a los GSN con el fin de compensar la merma recaudatoria ocasionada por la reducción del 25 % del valor de la alícuota. En el siguiente quinquenio estos recursos también se retrajeron, aunque a un ritmo menor que en el lustro anterior (-1 %). Ya entre 2010 y 2014 aumentaron a una tasa promedio de 4 %, y en lo que va del último quinquenio han aumentado a

un ritmo importante, de 8 % anual promedio. En síntesis, es como producto de este comportamiento que la recaudación de la CIR ha pasado del primero al tercer lugar dentro de las finanzas subnacionales.

● 4.1.2. Egresos de los gobiernos subnacionales

Importancia y estructura del gasto subnacional

En Uruguay el nivel de gasto de los GSN representa un 3,2 % del PIB nacional. Como se aprecia en el gráfico 13, el gasto se ha mantenido estable a lo largo de la última década. Al discriminar por región se encuentra que Montevideo explica gran parte de las finanzas subnacionales. En efecto, dos terceras partes corresponden al gasto de los GD del interior del país, mientras que un tercio es gasto del GD de Montevideo.

Al comparar estos datos con los ingresos subnacionales se observa que no ha habido desbalances fiscales pronunciados. Si bien en estos últimos 12 años las cuentas fiscales subnacionales han sido algo más deficitarias que superavitarias, en ningún caso los desbalances fiscales han superado las dos décimas de puntos porcentuales del PIB (gráfico 14).

Para analizar la composición del gasto, se lo presenta en cuatro grandes rubros que resultan de la agrupación o suma de los grupos del clasificador del objeto del gasto de la Contaduría General de la Nación. Estos cuatro grandes rubros considerados son gastos en remunera-

ciones, funcionamiento, inversión, y gastos de la Junta Departamental.¹¹

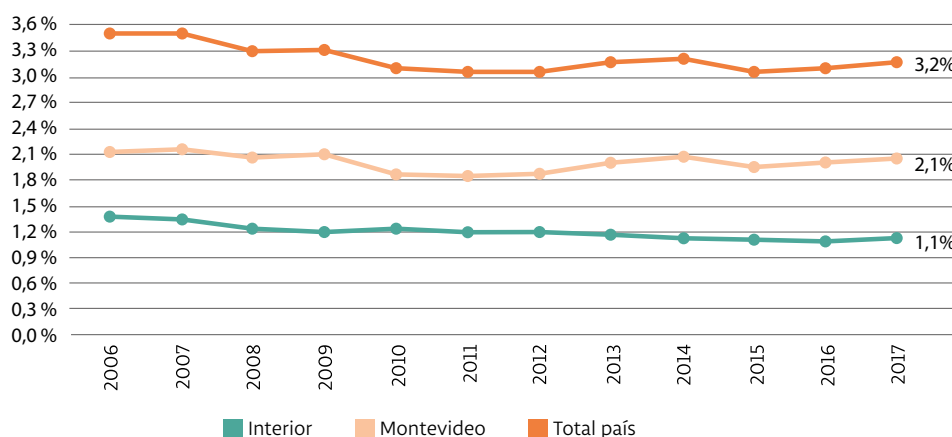
Del análisis del gráfico 15 se observa que las remuneraciones de personal ocupan prácticamente la mitad de las erogaciones de los GSN. Por su parte, los gastos de funcionamiento representan un tercio del total, en tanto las inversiones representan el 15 %. El gasto de las juntas departamentales tiene un peso marginal en el gasto total de los GD (3 %).

La estructura de gastos es bastante homogénea por departamentos. El gráfico 15 indica que varios departamentos cuentan con una estructura de gasto especialmente concentrada en remuneraciones. Al respecto cabe destacar que 12 departamentos gastan en remuneraciones el 50 % o más de su presupuesto, y el departamento que gasta menos en remuneraciones igualmente les destina el 38 %.

Al analizar la estructura por otros componentes se observa que la inversión es el rubro que presenta mayor disparidad (su coeficiente de variación asciende a 56 %). El gráfico 15 revela que cinco departamentos destinan a inversiones más de la quinta parte de sus erogaciones, en tanto algunos invierten menos del 5 % del presupuesto ejecutado.

Otra forma de mostrar la importancia de las remuneraciones es considerar su magnitud como porcentaje de los ingresos propios de los departamentos (excluye las transferencias).

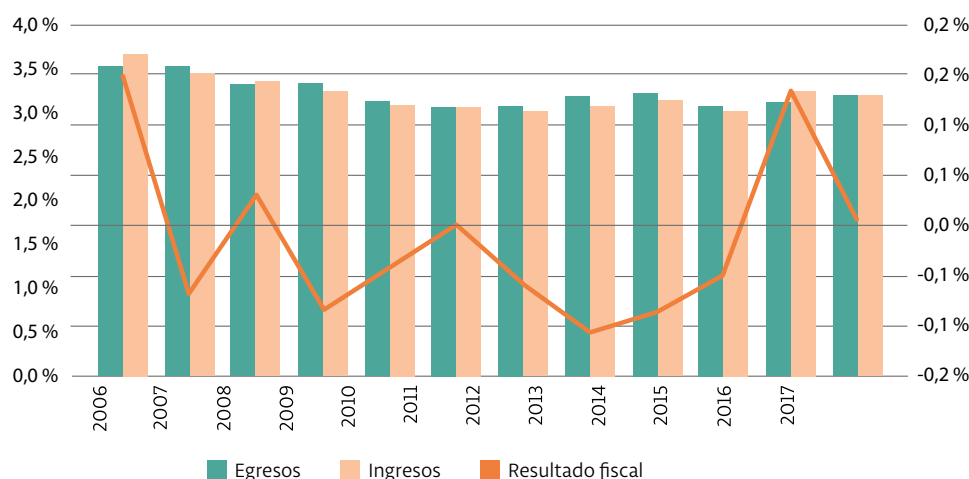
GRÁFICO 13. Gasto de los gobiernos departamentales por región (en porcentaje del PIB)



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD, y BCU para datos de PIB.

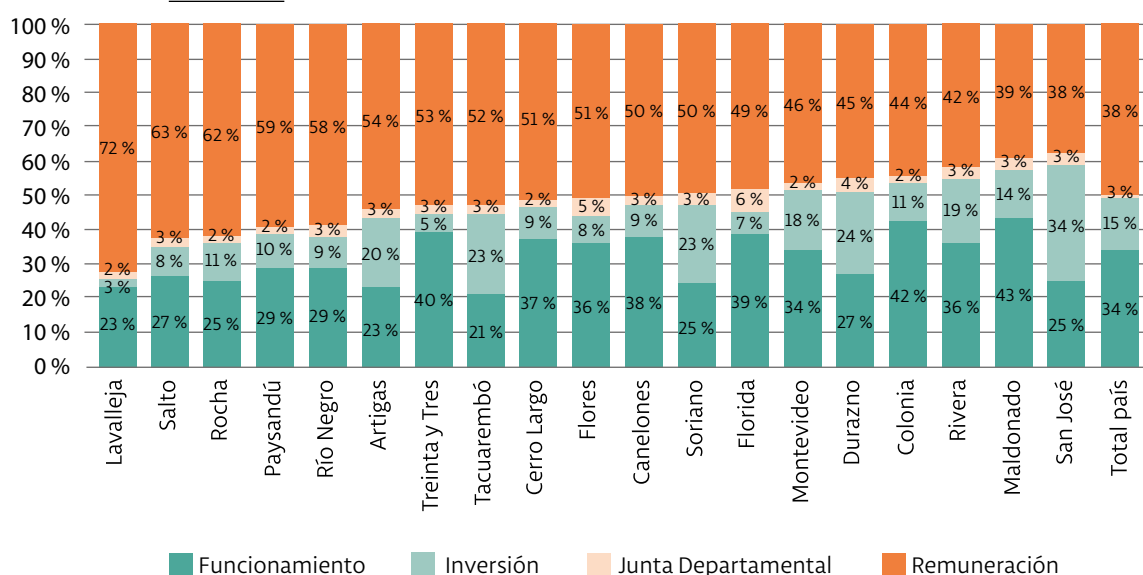
¹¹ Se considera remuneraciones el grupo de gasto o, funcionamiento a los grupos de gasto 1, 2 y 4 a 9, e inversión al grupo “3 más ajustes”.

GRÁFICO 14. Ingresos y egresos de los gobiernos departamentales (eje izquierdo) y resultado fiscal (eje derecho)



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD, y BCU para datos de PIB.

GRÁFICO 15. Estructura del gasto de los gobiernos departamentales (en porcentaje). Año 2017



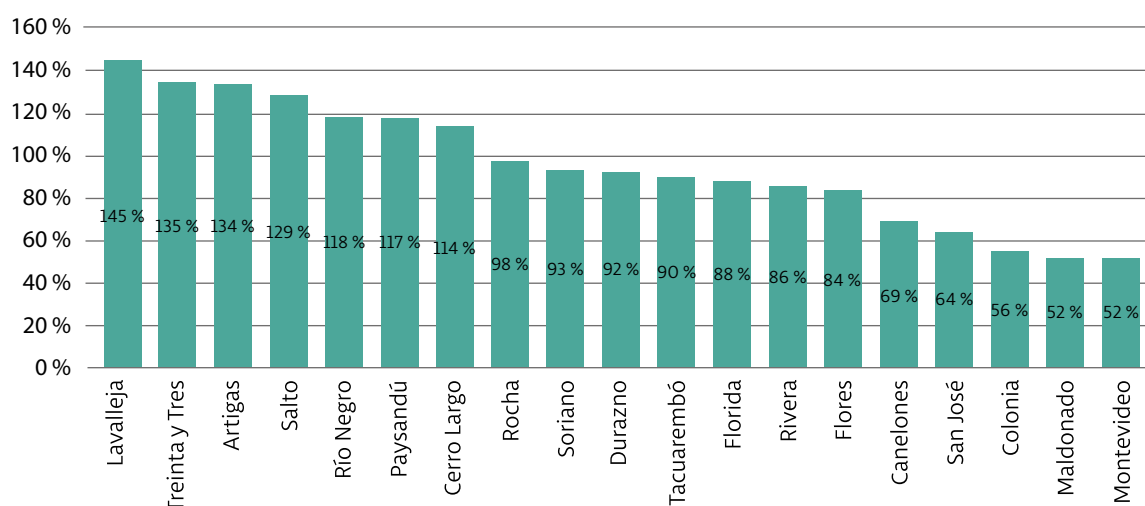
Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

El gráfico 16 permite concluir que existe una fuerte incidencia de las remuneraciones en la recaudación. Por ejemplo, en siete departamentos la recaudación no alcanza para cubrir el pago de remuneraciones, y tan solo en cinco departamentos las remuneraciones representan menos de cuatro quintos de la recaudación.

Los desequilibrios territoriales constituyen uno de los temas más importantes del desarrollo futuro de Uruguay. En este sentido, las

políticas económicas deberían compensar las desigualdades, de forma que el crecimiento y el bienestar se distribuyan equitativamente y las regiones converjan hacia un mismo estadio de desarrollo. Es vital para ello que los sistemas de transferencias y descentralización fiscal contribuyan a disminuir las disparidades territoriales; por ejemplo, estimulando aquellas regiones o departamentos con mayores necesidades de gasto y menores fuentes de recursos.

GRÁFICO 16. Relación entre las remuneraciones y recaudación. Promedio 2013-2017



Fuente: Observatorio Territorio Uruguay, OPP, con base en rendiciones de cuentas enviadas al Tribunal de Cuentas por los GD.

En tal sentido, una forma habitual de analizar las disparidades fiscales territoriales es por medio de la relación entre el valor máximo y el valor mínimo del gasto subnacional per cápita. Como se presenta en la tabla 4, en Uruguay existen importantes disparidades fiscales. El departamento con mayor nivel de gasto per cápita, Maldonado, registra UYU 32.352 (valores de 2017). Esta cifra más que triplica el gasto del departamento con menor gasto por habitante, Canelones, que alcanza la cifra de UYU 9.936 anuales. En tanto, el gasto promedio por habitante a nivel subnacional se ubicaba en 2017 en UYU 15.573.

Para dimensionar el nivel de disparidad fiscal departamental se puede comparar este indicador con el PIB departamental por habitante y el ingreso monetario per cápita. La tabla 4 ilustra que las disparidades fiscales son aún mayores que las disparidades territoriales que muestran el PIB regional y los ingresos de la población. Esto se verifica tanto observando la relación máximo-mínimo como el coeficiente de variación. Por ejemplo, mientras la relación entre el departamento con mayor y menor PIB por habitante se ubicaba en 2,12 y la relación de ingresos monetarios en 2,1, las cifras de disparidades fiscales del gasto se ubicaban en 3,26. Por otro lado, el coeficiente de variación —que muestra la distancia de los valores de una distribución respecto a su media como porcentaje del valor medio de dicha distribución— alcanzó el 30 % para el

gasto por habitante. Esta cifra prácticamente duplica el coeficiente de variación de los ingresos, ubicado en 17 %.

● 4.1.3. Endeudamiento de los gobiernos subnacionales

El endeudamiento del sector público es una dimensión sustancial para conocer el estado de la salud financiera de un gobierno. Los Estados se endeudan por distintas razones, como impulsar inversiones en infraestructura, incrementar la oferta y la calidad de los servicios, implementar programas para mejorar la gestión, pero también para conseguir liquidez, financiar gastos corrientes o reestructurar el perfil de las deudas, entre otras. Lo que está claro es que el nivel del endeudamiento *per se* no representa un indicador de buena o mala salud financiera.

En la literatura sobre el tema existe consenso en que el endeudamiento que se debería fomentar es aquel destinado a financiar gastos de inversión e infraestructura y el que se debe desincentivar es aquel que procura financiar gastos corrientes (CEPAL, 2016; Jiménez & Ruelas, 2016). Para ello, en el mundo se han diseñado e instrumentado diversas reglas fiscales para contrarrestar los efectos negativos del endeudamiento de los GSN (Jiménez & Ruelas, 2016). En definitiva, entender para qué se endeudan los GD, conocer qué compromisos de pago tienen, a qué tasas se colocan las deudas y cuáles son los instrumentos utilizados es imprescindible para

TABLA 4. Gasto, PIB e ingresos per cápita de la población por departamento.

Año 2017 (en pesos corrientes)

	Gasto per cápita	PIB per cápita	Ingresos per cápita
Montevideo	13.891	615.545	396.940
Artigas	17.019	352.328	215.508
Canelones	9.936	311.098	285.875
Cerro Largo	17.124	361.390	189.340
Colonia	16.258	614.965	275.372
Durazno	23.047	439.868	235.284
Flores	30.178	493.650	267.005
Florida	18.834	475.843	274.760
Lavalleja	17.476	460.559	243.509
Maldonado	32.352	512.624	304.453
Paysandú	15.932	393.291	257.915
Río Negro	20.833	658.205	253.590
Rivera	13.425	318.944	202.020
Rocha	23.050	448.251	261.578
Salto	15.984	345.898	248.751
San José	13.135	430.331	265.212
Soriano	18.502	446.085	257.036
Tacuarembó	16.686	381.976	207.253
Treinta y Tres	18.816	413.207	243.665
Total país	15.573	488.694	314.397
Valor máximo	32.352	658.205	396.940
Valor mínimo	9.936	311.098	189.340
Relación máximo/mínimo	3,26	2,12	2,10
Desviación estándar	5.531	99.631	44.857
Coefficiente de variación	30 %	22 %	17 %

Fuente: Elaboración propia con base en OTU, BCU e INE (Proyecciones de población, Revisión 2013, y ECH).

realizar un diagnóstico preciso y llevar adelante una administración moderna, transparente y eficiente de las finanzas públicas.

Esta sección presenta un ejercicio de estimación del nivel de endeudamiento de los GD realizado por el Observatorio Territorio Uruguay de la OPP.¹² El análisis se basa en el estudio de tres mecanismos de financiación: endeudamiento bancario, fideicomisos y endeudamiento

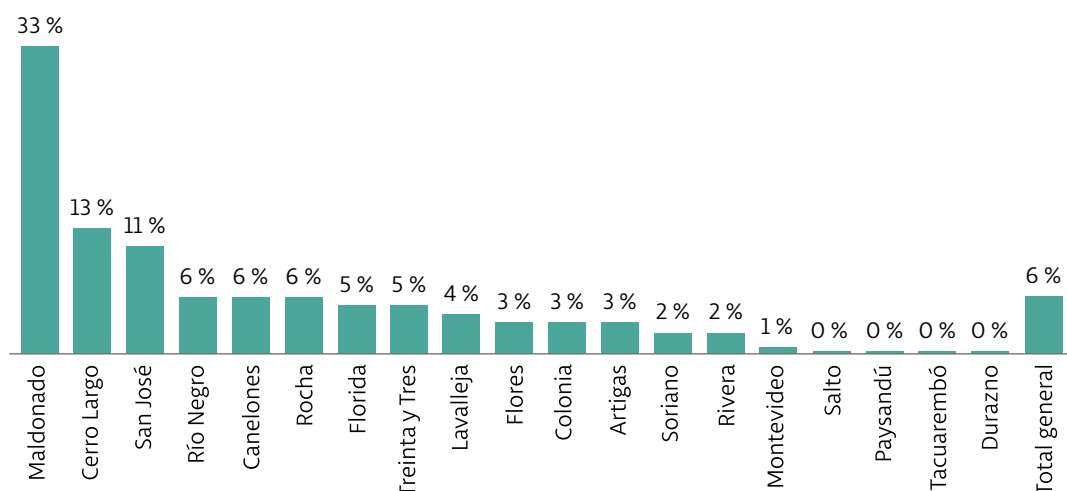
comercial, a partir de los cuales se alcanza una visión bastante completa del endeudamiento total en los GD.

La estimación se basa en distintas fuentes de información pública, como la Central de Riesgos del Banco Central (BCU), informes financieros de las administradoras de los fideicomisos, informes de las calificadoras de riesgo, documentación de la Bolsa de Valores y notas periodísticas.

En primer lugar, para aproximarse al nivel de endeudamiento bancario se analizan los

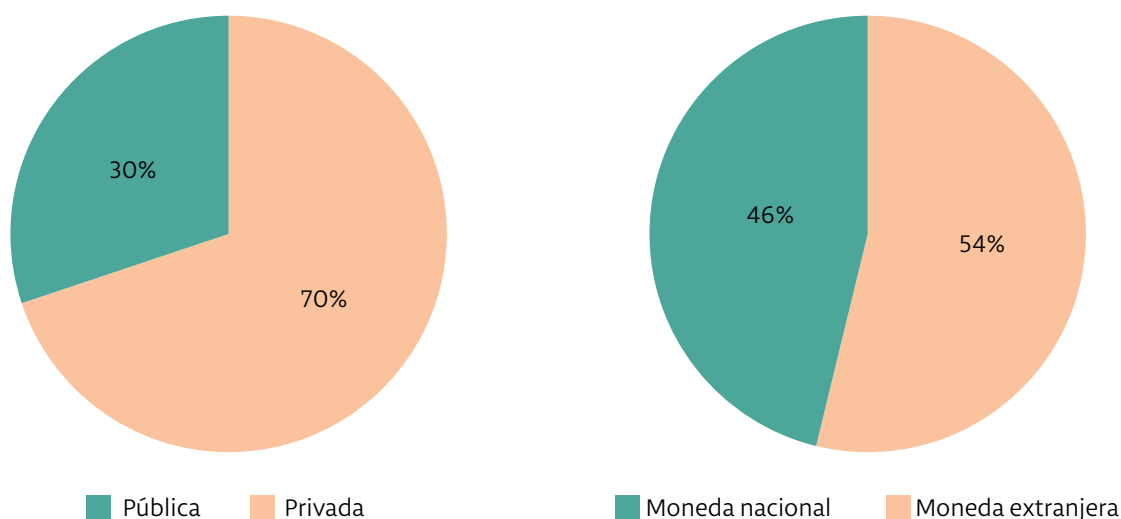
¹² *Boletín de Finanzas Departamentales* n.º 4 del OTU. Véase <http://www.otu.opp.gub.uy/finanzas>.

GRÁFICO 17. Relación endeudamiento bancario sobre ingresos totales. Año 2017



Fuente: OTU, con base en BCU al 31 de diciembre de 2017.

GRÁFICO 18. Endeudamiento bancario de los gobiernos departamentales por tipo de banco (gráfico izquierda) y moneda (gráfico derecha). Año 2017



Fuente: OTU, con base en BCU al 31 de diciembre de 2017.

datos de la Central de Riesgo del BCU. De acuerdo a esta fuente, el monto total de endeudamiento bancario de los GD alcanzó la cifra de UYU 3257 millones en 2017. Esto significa un 6 % de lo recaudado por los GD.

A continuación, es posible apreciar el nivel de endeudamiento de las intendencias. La primera conclusión es que el endeudamiento bancario es relativamente bajo con relación a los ingresos totales: cuatro departamentos presentaron deuda menor del 1 %, 12 tuvieron deuda menor del 10 % y tan solo tres presentaron deudas superiores al 10 %.

En cuanto a la composición de la deuda, se observa que el 70 % fue contraído en la banca

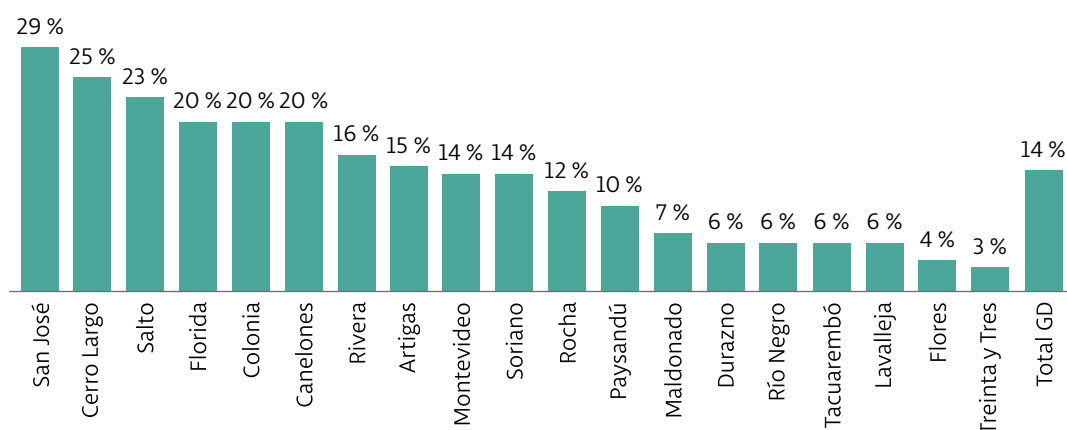
privada y el 30 % en la banca pública, en tanto el 54 % se encuentra nominado en moneda nacional (gráfico 18).

Los fideicomisos, por su parte, son instrumentos financieros mediante los cuales los GD pueden ceder derechos de ingresos futuros a una entidad fiduciaria que administra los fondos, y que permiten emitir deuda. Para constituirlos, los intendentes requieren autorización de la Junta Departamental (artículo 3 de la ley 17.703).

El trabajo permitió identificar la existencia de 13¹³ fideicomisos correspondientes a siete co-

13 Vale aclarar que el trabajo identificó 15 fideicomisos,

GRÁFICO 19. Relación entre endeudamiento comercial sobre ingresos totales. Año 2017



Fuente: OTU, con base en la rendición de cuentas de los GD, 2017.

munas: Canelones, Salto, Florida, Montevideo, Rivera, San José y Colonia. El valor de los fideicomisos identificados representa en promedio el 55 % de los ingresos de estos GD. En el caso de Canelones, la relación fideicomiso/ingresos asciende a 200 %, en Salto a 100 % y en Florida a 47 %. En los restantes gobiernos esa relación no supera el 20 %.

Del análisis de las fuentes consultadas surge que el monto total de endeudamiento por este mecanismo representó al menos UYU 18.500 millones en 2017.

La tercera fuente de financiamiento identificada es el endeudamiento comercial o con proveedores. Del documento publicado surge que la mayor parte de las deudas comerciales provienen por desfases temporales entre que se reciben las facturas y se efectiviza el pago a proveedores. Se estima que para 2017 los saldos acumulados de las obligaciones impagas alcanzaban los UYU 7.698 millones.¹⁴

El gráfico 19 expone la relación entre los saldos de las obligaciones impagas y los ingresos de cada GD. Se observa que el endeudamiento comercial representa el 14 % de los ingresos subnacionales totales, con porcentajes que van desde 3 % hasta 29 %.

En suma, de los datos expuestos se observa que pocos departamentos hacen uso intensivo del financiamiento; entre estos se destacan Canelones, Salto y Florida (gráfico 20). La combi-

nación de instrumentos empleados varía según el departamento, aunque el que se utiliza con mayor frecuencia es el endeudamiento comercial y luego el endeudamiento bancario. Pese a que pocos departamentos recurren a los fideicomisos, sus magnitudes son importantes respecto a los niveles de ingreso.¹⁵ Como consecuencia, en términos de montos, los fideicomisos se transformaron en el principal instrumento de financiamiento de los GSN en 2017.

El documento del OTU concluye que al momento de realizar el informe había dificultades para identificar cuánto se estaban endeudando los GD y con qué fines, ya que hasta 2017 no existía en las rendiciones de cuentas una exigencia concreta de presentación de información de los fideicomisos, plazos o tasas de los préstamos bancarios. Se advierte que en 2018 se modificó la normativa¹⁶ y desde entonces se exige un mayor detalle de las deudas comerciales y los fideicomisos. Por eso, si la resolución se aplica correctamente, puede esperarse que en el futuro se disponga de más información, presentada de forma más armónica y con mayor nivel de detalle.

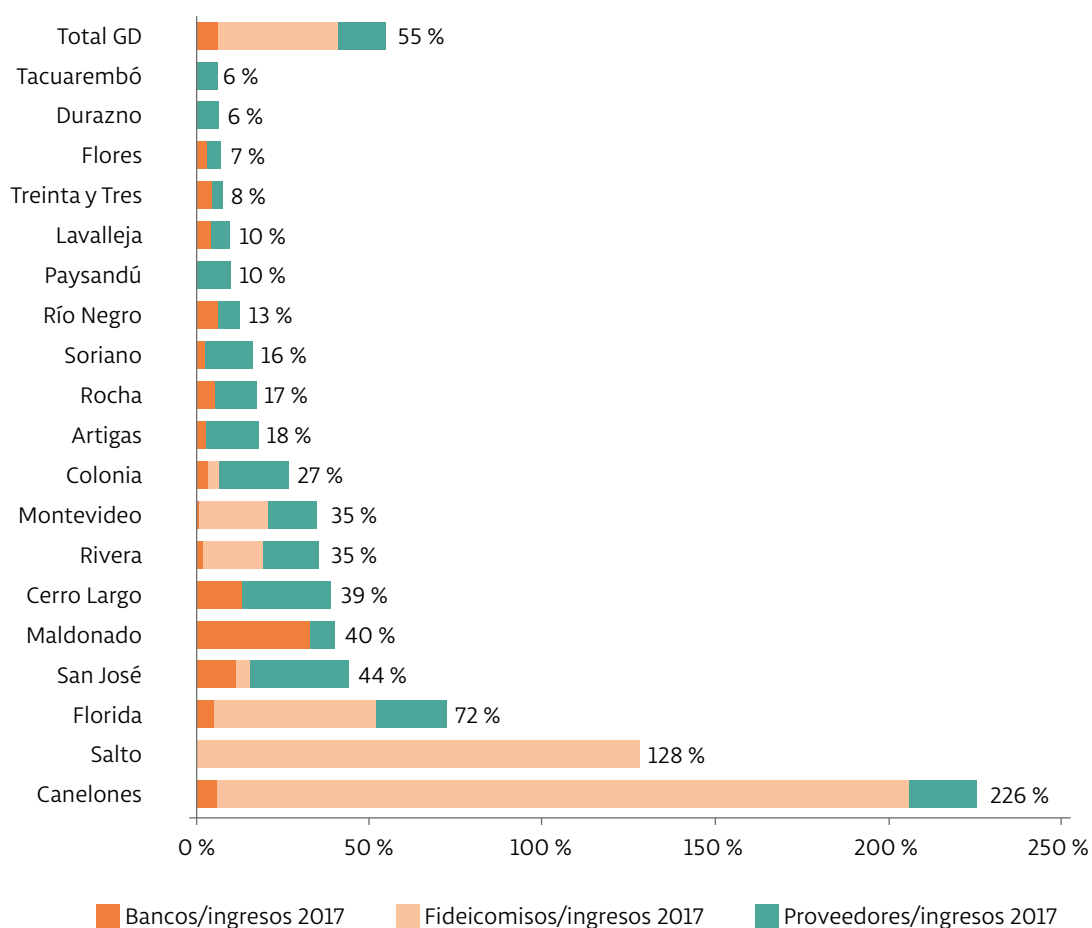
para dos de los cuales no se tiene información sobre el importe.

14 Se debe aclarar que no todos los GD aplican el mismo criterio para dar caducidad a las deudas contraídas. Algunas intendencias registran deudas comerciales con una antigüedad mayor de cuatro años. Por más información véanse las leyes 11.925 y 16.226.

15 También porque son instrumentos de financiamiento de largo plazo.

16 Véase la resolución 1235/18 del Tribunal de Cuentas, de marzo de 2018.

GRÁFICO 20. Relación endeudamiento total sobre ingresos totales. Año 2017



Las finanzas subnacionales de Uruguay comprenden las correspondientes a los gobiernos departamentales (GD) y a los recientemente creados gobiernos municipales (GM). Las fuentes de información existentes son los presupuestos quinquenales y las rendiciones de cuentas anuales que cada gobierno departamental debe confeccionar. Estos informes deben incluir los programas presupuestales municipales. Por ley, cada GD debe generar dentro de su presupuesto departamental un programa presupuestal para cada uno de los municipios dentro de su jurisdicción, y a su vez cada GM debe rendir cuentas anualmente ante el GD sobre la aplicación de los recursos recibidos.

Los datos utilizados para analizar las finanzas públicas subnacionales provienen de las rendiciones de cuentas que los GD envían al Tribunal de Cuentas y que la Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP) recopila, procesa y sistematiza en bases de datos de ingresos y egresos con información disponible desde 1989.¹⁷

Cabe destacar algunas limitaciones y potencialidades que tiene el sistema actual de información subnacional. Por un lado, cada gobierno departamental tiene su propio sistema de información y procedimientos contables de registración, por lo cual, para poder analizar de forma homogénea las finanzas subnacionales, hay que llevar a cabo un trabajo de recopilación y sistematización de las rendiciones de cuentas,

así como de control y reclasificación de los ingresos y gastos. Por ello, estas bases de datos constituyen una gran herramienta de seguimiento y análisis de la información. En este sentido, actualmente la OPP y varios GD se encuentran trabajando en la implementación del Sistema de Información Financiera (SIFI), que procura homogeneizar y estandarizar criterios de registración contable y clasificación de la información. De esta manera colaboran para que se disponga de un sistema más ágil, preciso y estandarizado de la información financiera subnacional.

Algunos desafíos que se presentan en el futuro cercano consisten en la aplicación de los nuevos criterios de registración contable establecidos por el Tribunal de Cuentas en 2018. Uno de los principales cambios introducidos es la mayor desagregación de la información sobre endeudamiento y la ampliación de los conceptos asociados a los resultados extrapresupuestales. Por otro lado, la desagregación del gasto por función para los GSN no es contemplada por ninguna norma; debido a esta limitación no es posible evaluar las funciones que tienen a su cargo los GD. Los trabajos e iniciativas en este sentido proveerán de mejores insumos para el rediseño, la asignación y la evaluación de las competencias subnacionales y su distribución. También permitirán mejorar la eficiencia y eficacia del sistema de transferencias intergubernamental.

¹⁷ Véase <http://www.otu.opp.gub.uy/finanzas>.

5. Principales desafíos

Con carácter general, y antes del capítulo con el desarrollo de las principales conclusiones, queremos plantear los eventuales desafíos que presentan las recomendaciones de reformas al sistema de transferencias intergubernamentales, así como también algunos aspectos que creemos relevantes referidos a la evolución y la situación actual de los GD respecto a la autonomía tributaria, a los recursos propios por ingresos tributarios y a la gestión administrativa de estos, que también presentan, a nuestro juicio, importantes desafíos a considerar. Asimismo, y al menos brevemente, queremos también plantear algunos desafíos en materia de las normas y políticas de endeudamiento de los GD a la luz de los antecedentes más recientes y la situación actual descrita en el capítulo 4.

5.1. DESAFÍOS RESPECTO DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA, DE LOS RECURSOS PROPIOS POR TRIBUTOS, Y DE LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DE LAS ADMINISTRACIONES SUBNACIONALES

● 5.1.1. Autonomía tributaria

En la obra *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales* (Rodríguez Villalba, 1997), se analiza la evolución histórica de las finanzas locales desde el período preconstitu-

cional hasta el final del siglo xx, desde la Ley Patria del 6 de febrero de 1826 —dictada en San José por la Asamblea Legislativa, que en su artículo 1.º dispuso que “ninguna otra autoridad que la de los Representantes de la Provincia, podrá establecer contribuciones o impuesto alguno, directo ni indirecto, ni pena pecuniaria” (1997, p. 19)—, hasta las modificaciones introducidas por la Ley Constitucional promulgada el 14 de enero de 1997 según plebiscito constitucional del 8 de diciembre de 1996.

En el Anexo 1 desarrollamos los principales hitos, cambios políticos y normativos, respecto de la autonomía tributaria desde inicios del siglo xx y hasta nuestros días, que sirven de fundamento a nuestro desarrollo.

Como hemos visto a lo largo de este documento, la *autonomía financiera* es la contracara de la *autonomía funcional* de los GD, pero, como todo proceso de descentralización, no es un proceso lineal. Se expresa en diversos aspectos.

- La autonomía tributaria de los departamentos es variable, según la especie de que se trate:
 - En materia de impuestos, la Constitución de 1952 reestableció sus poderes, limitados a ciertas fuentes, con mayor o menor grado de exclusividad.
 - En materia de tasas, la Constitución de 1934 ya había otorgado amplias potestades.

- En materia de contribuciones de mejoras, en 1952 se clarificó a quién corresponde la potestad, atendiendo a la naturaleza departamental de la obra pública en consideración.
- En materia de gestión patrimonial, la administración del patrimonio departamental está alcanzada por el principio autonómico en la gestión administrativa del intendente, ocasionalmente limitada por la intervención de las juntas y vigilada por el Tribunal de Cuentas.
- En materia presupuestal, se les reconocen poderes de autogestión, con pautas similares a las que rigen para el Presupuesto Nacional; en este caso la aprobación compete a la Junta Departamental.
- Finalmente, en materia de endeudamiento, ya la Constitución de 1966 introdujo una regulación mayor relativa a la emisión de deuda pública y concertación de préstamos y empréstitos con gobiernos o instituciones nacionales o extranjeros. En ese marco, para emitir títulos de deuda pública municipal se requiere, a propuesta del intendente, la aprobación de la Junta Departamental, informe previo del Tribunal de Cuentas y la anuencia del Poder Legislativo, otorgada por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada cámara, y para contratar otros préstamos se requerirá la iniciativa del intendente y la aprobación de la mayoría absoluta de votos del total de componentes de la Junta Departamental, previo informe del Tribunal de Cuentas.

Como veremos en detalle sobre el final del capítulo, citando a Ter-Minassian (2016), la composición de los recursos de los GSN refleja una evolución de diferentes aspectos, históricos, económicos, políticos e institucionales, como el grado de autonomía de los GSN y su capacidad de administración tributaria, que en conjunto y de alguna forma —más allá del carácter federal o centralista de cada país— determinan una composición de recursos bastante estable a lo largo del tiempo.

La evolución histórica de la *autonomía tributaria* en Uruguay, desarrollada con más profundidad en el Anexo 1, nos muestra distintos ciclos de mayor y menor descentralización relativa, de conflictos y dificultades generados en los períodos de mayor autonomía relati-

va por falta de armonía, coordinación y por limitación normativa de las fuentes de imposición, que generaron situaciones de superposición impositiva (Rodríguez Villalba, 1997, p. 38); dificultades estas que se acentúan por la debilidades de las administraciones tributarias subnacionales, de relativamente baja sofisticación y capacidad técnico-administrativa.

Por estos motivos, el desafío principal es lograr el mejor balance entre recursos propios y transferencias intergubernamentales que la economía política permita, sin modificar el grado de *autonomía tributaria* actualmente vigente. Su modificación, a nuestro juicio, no se justificaría salvo planteamientos de cambios sustanciales en la fuente de recursos propios de los GD que ameritaran cambios constitucionales de esa relevancia, los que además deberían ir necesariamente acompañados de la asignación de competencias y nuevas funciones en la prestación de bienes y servicios públicos, así como, naturalmente, de cambios sustanciales de las administraciones tributarias.

Los cambios en materia de tributos o recursos propios subnacionales —al menos los imaginables a corto y mediano plazo— creemos que perfectamente podrían implementarse con los actuales niveles de autonomía tributaria, aun cuando en algunos casos podría ser necesaria una ley nacional, pues de alguna manera es importante —cada vez más en un mundo abierto y de competencia fiscal— preservar la eficiencia del sistema tributario mirado en su conjunto (nacional y subnacional), disminuir los costos de cumplimiento, evitar las fallas de coordinación y la superposición de fuentes de imposición (nacional e internacional).

● 5.1.2. Recursos propios

En el informe de Muñoz & Suárez (2018) —para el caso español de reformas en la financiación local—, citado en nuestro capítulo 1, se entiende que la idea es mantener la autonomía tributaria de los entes locales, mejorando la equidad del sistema impositivo, acentuando la responsabilidad fiscal de estas administraciones y reforzando el carácter esencialmente recaudatorio de los tributos locales. Sobre estas tres ideas básicas volveremos en profundidad en nuestras recomendaciones, pero aquí es preciso destacar la importancia de mejorar la equidad del sistema impositivo subnacional y reforzar el carácter esencialmente recaudatorio de los tri-

butos locales, considerarlos principalmente una herramienta con objetivos de recaudación.

Esto no es una obviedad, pues existen herramientas tributarias con diferentes objetivos. En este caso, dado que estamos ante impuestos de naturaleza real, hay que procurar evitar elementos de personalización parciales, que seguramente incorporan más distorsiones que beneficios, incluso en términos de equidad. Es decir, dadas sus características, el objetivo principal de estos impuestos es recaudar, y otros objetivos complementarios deben buscarse en otras herramientas (del sistema tributario nacional o en las transferencias intergubernamentales por reparto de tributos nacionales), vía gastos u otro tipo de transferencias.

Ahora bien, cuando analizamos la evolución de los ingresos, y en particular los ingresos propios por concepto de tributos de los GD (véanse los gráficos 10 y 11 del capítulo 4), advertimos la magnitud que en el total tienen tres de ellos: la patente de rodados, la CIU y la CIR, que sumados representan alrededor de dos tercios de los ingresos propios de los GD (Martínez Vázquez, Radics & Viscarra, 2020, p. 17).

En la misma lógica de evolución y análisis conceptual propuesto, es importante mencionar que la carga tributaria sobre determinados elementos patrimoniales, como los inmuebles, constituyó una de las formas más antiguas para establecer impuestos, y en nuestro territorio se remonta a la época de la colonia, a las Leyes de Indias y en particular a su recopilación de 1680, que regían en estas tierras de ultramar. Ya advenido Uruguay a la vida independiente, tuvo su primera norma nacional en esta materia con la Ley Patria del 10 de abril de 1827 (Giampietro Borrás, 1971).

En la actualidad y en el ámbito internacional, incluyendo en general a Estados Unidos y Europa, los impuestos sobre la propiedad —con la excepción del impuesto al patrimonio, que es un impuesto personal, utilizado como herramienta tributaria con otros objetivos de contralor y de distribución de la riqueza— suelen encontrarse ubicados en las haciendas subnacionales particularmente en forma de impuestos sobre la propiedad inmueble y sobre la tenencia de vehículos (Sevilla Segura, 2005).

Se trata de impuestos reales que pueden configurarse y gestionarse con total independencia de la persona titular de los bienes objeto del gravamen; lo importante es conocer las características y el valor del bien —en el caso

de los inmuebles, en general, los impuestos se fijan administrativamente mediante aforos o valores de catastro— y los tipos impositivos (tasas o alícuotas). Sin perjuicio de que en general el sujeto pasivo suele ser el propietario, el impuesto no se modifica si este lo repercute sobre el inquilino, cuando se trata de un inmueble arrendado, según el acuerdo privado entre las partes. Tampoco incide en este tipo de impuestos que el titular posea uno o más inmuebles a su nombre.

Muchas veces estos tributos han sido criticados por su falta de equidad, pues recaen sobre determinados bienes patrimoniales y no sobre otros, no reconocen eventuales deudas o pasivos vinculados al bien, ni que en un inmueble pueda vivir una persona sola o una familia numerosa, ni que una persona sea propietaria de uno o de más bienes inmuebles; para los vehículos tampoco se reconoce si recorren pocos o muchos kilómetros, ni si la persona es titular de uno o más bienes empadronados en el mismo o en otro departamento.

Conceptualmente, para Sevilla Segura (2005, p. 480):

[...] no se trata de impuestos que pretendan gravar una determinada capacidad de pago sino de tributos contruidos a partir del principio del beneficio y en los cuales el patrimonio o elemento patrimonial formalmente gravado no es sino un indicador del beneficio obtenido por el titular de dicho patrimonio como resultado de la actividad pública desarrollada.

Se basan sobre el principio del beneficio, es decir, el inmueble es considerado como un indicador razonable de los servicios municipales recibidos, de las obras municipales, de la limpieza, del alumbrado y hasta de la seguridad local. En la misma línea de razonamiento, el tributo que recae sobre la tenencia de automóviles se asocia a los servicios vinculados con la circulación de vehículos, el control y la vigilancia del tránsito, la construcción de caminería, los estacionamientos, etcétera.

En ambos casos el tributo no se concibe como un gravamen patrimonial, sino que se usa el valor del bien como indicador del beneficio obtenido por su propietario.

No obstante los casos planteados, si analizamos el conjunto de tributos fuente de recursos de los GD, veremos que existen muchos de baja

recaudación, y que en algunos casos se llega a extremos de aplicación muy dispar (casi voluntaria, diríamos), por las dificultades de gestión y la ineficiencia relativa medida por el costo versus el beneficio, es decir, el ingreso versus la gestión más la fiscalización que implica cada tributo.

Si analizamos el detalle de los ingresos tributarios según el clasificador de ingresos del Observatorio Territorio Uruguay que presenta OPP,¹⁸ veremos un amplio espectro de tasas (de servicios administrativos, de higiene, de tránsito, de arquitectura, de necrópolis, de seguridad y protección, entre otras), además de los impuestos sobre inmuebles y vehículos que analizamos en detalle, pues existen impuestos subnacionales sobre la actividad comercial e industrial (por ejemplo, remates, avisos y propaganda, competencias hípicas, espectáculos públicos, etc.), sobre el alumbrado público y otros.

Muchos de estos tributos se explican por actividades propias de otros momentos históricos y seguramente hoy no tienen aplicación o justificación razonable en la generación de valor en actividades comerciales o de servicios.

Más adelante analizaremos en detalle un caso particular: el impuesto de remates y semovientes, pues ha dado lugar a un fondo de transferencias específico para compensar la baja en la recaudación de los GD.

No obstante este caso específico, creemos relevante dejar planteado el desafío de una reforma del sistema tributario subnacional que, respetando la autonomía tributaria de cada gobierno departamental, permita una discusión profunda a nivel nacional de cuáles deberían ser: a) los tributos relevantes que deben permanecer y fortalecer su gestión; b) los posibles tributos modernos que deberán incorporarse a mediano plazo en un marco de buenas prácticas internacionales —como podrían ser los *impuestos verdes* vinculados a los residuos, la calidad del agua y del aire, las tasas o impuestos al turismo u otros—, y c) los tributos (impuestos o tasas) que deberían eliminarse por su baja recaudación, su efecto distorsivo, su ineficiencia en la gestión, o sencillamente por su falta de aplicación en la realidad debido a la reducción o desaparición de las bases imponibles previstas en la creación original.

¹⁸ Disponible en https://otu.opp.gub.uy/sites/default/files/finanzas/clasificador_ingresos_egresos.pdf.

Contribución inmobiliaria

Según Sevilla Segura (2005, p. 481), en muchos países el origen de estos impuestos se remonta a los viejos impuestos de producto,¹⁹ que en un momento dado —en general— fueron transferidos por la hacienda central a las haciendas locales o subnacionales. Uruguay no fue ajeno a este proceso, y tuvo su particular escenario respecto de este tema con los cambios en la *potestad tributaria y la autonomía de los GD*, durante todo el siglo XX, como analizamos en el Anexo 1.

Coincidiendo con el experto tributarista Sevilla Segura, entendemos que los problemas derivados de la actualización de los valores de catastro son los de mayor envergadura para este tipo de impuestos, y no es extraño, entonces, observar valoraciones dispares en distintos niveles. Cuando solo se realizan actualizaciones por índices generales de precios, después de muchos años es común encontrarnos con valoraciones que pueden ser razonables en términos relativos y respecto a los valores de mercado, junto con otras que presentan importantes diferencias, producto del paso del tiempo, de la forma de valoración, de los principales atributos del valor y de los cambios territoriales por diversos factores.

Con relación a este tema, nuestro país presenta una situación particular que podemos plantear como un gran desafío: la necesaria actualización periódica de los valores catastrales de los inmuebles como determinante del monto imponible para la contribución inmobiliaria.

La contribución inmobiliaria rural (CIR) vigente es un impuesto de carácter nacional creado por los artículos 236 al 241 de la ley 13.637, del 21 de diciembre de 1967, y si bien ha habido modificaciones posteriores —de tasas, por ejemplo—, lo central está dado en esta ley, cuyo artículo 236 dispone que se tomará como base imponible el valor real íntegro de la propiedad, establecido por la Dirección General de Catastro. El artículo 240 establece que este

¹⁹ Sevilla Segura (2005, p. 481): "[...] los impuestos reales gravaban el rendimiento neto de cada fuente productora de rendimientos, en este caso de los inmuebles, pero es igualmente cierto que con frecuencia dicho rendimiento era estimado por la propia administración partiendo del valor, igualmente estimado, del inmueble, fórmula de fácil administración pero, sobre todo, inevitable en el caso de inmuebles ocupados por sus propietarios".

impuesto sustituye a todos los tributos decretados y administrados por los GD sobre la propiedad inmueble rural que no sean estrictamente contribuciones de mejoras, tasas o precios. En tanto, el artículo 241 dispone que el impuesto de contribución inmobiliaria sobre la propiedad urbana, suburbana y rural y sus adicionales serán recaudados por cada GD; es decir que la gestión y fiscalización del cumplimiento de la obligación corresponde a las administraciones tributarias departamentales, tema de suma importancia sobre el que volveremos.

Para determinar el valor real (VR) de un padrón, que es el valor de una hectárea de índice 100 (hectárea media) en pesos —fijado anualmente por la Dirección General de Catastro— por la cantidad de hectáreas, se aplica el índice de valor real (IVR), que incluye un índice de productividad CONEAT²⁰ más criterios de proximidad del padrón a un centro poblado y el hecho de estar frente a rutas nacionales o no.

El índice CONEAT (Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra), creado por el artículo 65 de la ley 13.695, del 24 de octubre de 1968, fija la capacidad productiva de cada inmueble y la capacidad productiva media del país, en términos de lana y carne bovina y ovina en pie. Es decir que desde 1968 Uruguay considera casi como único factor explicativo del valor real de los predios rurales —a efectos de explicar el monto imponible de tributos como la CIR y los aportes patronales de las contribuciones especiales de seguridad social— un indicador que solo toma en cuenta el índice de suelos CONEAT, el cual refleja la productividad en términos de capacidad para producir carne o lana, sin considerar otras áreas o indicadores de producción, como la agricultura, la lechería, la forestación, el turismo, la minería, ni otros indicadores de posible relevancia, como los planes de ordenamiento territorial o de conservación de suelos o de zonas naturales.

Recientemente los investigadores Bibiana Lanzilotta y Edison Rosas han publicado un estudio denominado *Estimación del valor de los predios rurales y sus determinantes*, cuyo

objetivo central es “producir información para el análisis de la capacidad contributiva (base imponible potencial) y las desigualdades a nivel departamental en Uruguay respecto de la contribución inmobiliaria rural”.

Enfocándose únicamente en el ámbito rural, generaron una base de datos de atributos del conjunto de bienes inmuebles rurales que configuran el potencial valor de estos (base imponible potencial de los predios rurales). Sobre esa base de atributos, estimaron el modelo de determinantes del valor de los predios rurales, de manera de crear un algoritmo actualizado para la construcción de un nuevo índice de valor, sobre el cual establecer una nueva base imponible potencial (Lanzilotta & Rosas, 2019, p. 9).

Las conclusiones observadas en la investigación, a partir de una nueva paramétrica estimada en función de transacciones reales de tierras entre 2000 y 2016, sobre la base de un modelo hedónico, con información actualizada y amplia de atributos de los padrones, permite:

[...] mostrar cambios sustanciales respecto del actual índice de valor real, y aunque el índice CONEAT sigue manteniendo una contribución relevante dentro del nuevo índice, comparte su importancia con otros indicadores de capacidad productiva referidos a otros usos productivos. Entre los nuevos usos productivos relevantes, se encuentran la forestación, el turismo, así como otros usos agropecuarios, como la lechería. Surge de manera clara la importancia de la presencia de infraestructura pública en torno a los predios y la disponibilidad de electricidad.

En resumen, y más allá de este trabajo de investigación y de su importante aporte metodológico, queda en evidencia la importancia de mantener un sistema de aforos o catastros de inmuebles rurales actualizados periódicamente y sobre indicadores vigentes, pues es la condición principal de justicia en este tipo de impuestos, busca mayor racionalidad en sus bases imponibles para la aceptación social del impuesto y favorece, además, la equidad contributiva entre los departamentos o zonas de los distintos territorios.

Por tanto, la búsqueda de la equidad en la CIR —dada la caracterización del impuesto— no suele encontrarse en el uso de tasas

20 El índice de productividad (CONEAT) es la base de cálculo del índice de valor real (IVR). Para un determinado padrón, el IVR se calcula a partir del IP incrementado por coeficientes relativos a la proximidad del padrón a un centro poblado (para más de 25 km se hace = 0) y la condición de estar frente a una ruta nacional (en caso de no estarlo es = 0). Los valores van de 0 a 30 (Lanzilotta & Rosas, 2019, p. 39).

progresivas,²¹ pues generalmente se aplican tasas fijas, ni se procura con la aplicación de beneficios o exoneraciones (aunque estos puedan existir, como ocurre en nuestro país para pequeños productores familiares), sino que se concreta sobre todo en mantener debidamente actualizadas las bases imponibles en sistemas de aforos o catastros que tengan actualizados y vigentes sus determinantes, donde se refleje una relación directa con la valoración de mercado, aun cuando comúnmente las valoraciones con fines tributarios se sitúen en términos absolutos por debajo de los valores corrientes de mercado. La actualización de los catastros de forma periódica, considerando los determinantes y atributos del valor para el conjunto de los inmuebles, la armonización y las técnicas aplicadas son requisitos fundamentales en términos de equidad departamental y de equidad dentro de las distintas áreas de producción del país (ganadería versus agricultura versus forestación) y de los distintos sectores productivos (agropecuaria versus turismo versus minería).

A este respecto tenemos un ejemplo en nuestro país con el *índice medio del incremento de los precios de venta de los inmuebles rurales* (IMIPVIR), que mide la variación del precio de venta por hectárea desde el 1.º de julio de 2007 y se utiliza para la liquidación de rentas por la enajenación de inmuebles rurales para contribuyentes del impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE). Este índice específico, creado por el artículo 14 de la ley 18.876, de diciembre de 2011, se implementa por iniciativa de los propios sectores agropecuarios involucrados, quienes procuraban dotar de mayor equidad al ajuste de valor de los campos y no utilizar índices generales de precios, como el

IPC, que pueden no reflejar la evolución real de valor del mercado de inmuebles rurales.

Por tanto, la búsqueda de indicadores de valor con métodos transparentes y ajustados a la realidad de cada sector productivo es un elemento favorable y en beneficio de la economía política para transitar el proceso de cambios que requiere la actualización de las bases imponibles de la CIR en el Uruguay.

En materia de contribución inmobiliaria de inmuebles urbanos y suburbanos (CIU), las consideraciones técnicas del impuesto son fundamentalmente las mismas, aun cuando la heterogeneidad en el diseño del impuesto sea mucho mayor según los distintos departamentos, dado que tenemos casos de alícuotas fijas, de esquemas progresivos en función de distintas franjas de valor catastral, y hasta diseños que combinan zonificación más tasas progresivas por franjas de valor catastral.

No obstante, nos encontramos frente a un impuesto en el cual el mantenimiento de los aforos o catastros a efectos de determinar el valor de las bases imponibles presenta una realidad distinta a la rural, pues existen prácticas diferentes según departamentos o zonas dentro de ellos, con actualizaciones parciales basadas en técnicas y relevamientos no necesariamente homogéneos, derivados de la potestad tributaria que los GD tienen sobre la CIU, situación que, como vimos, no corresponde a la CIR, que es un impuesto de carácter nacional.

Históricamente el tema de la potestad departamental y la autoridad encargada de los aforos urbanos y suburbanos generó dudas y controversias, dado que durante años los GD admitieron la valoración realizada por la Dirección General de Catastro, una dependencia del Poder Ejecutivo, pero luego algunos de ellos reivindicaron —acertadamente— esa función para sí. Según destaca Rodríguez Villalba (1997, p. 185), Montevideo fue el primer departamento en ejercer plenamente su potestad, a través del decreto 12.900, del 12 de diciembre de 1963, que en su artículo 15 contiene una declaración de autonomía en dicho sentido:

El Consejo Departamental asumirá a partir de la fecha de vigencia del presente decreto, la competencia que las leyes nacionales han otorgado a la Dirección General de Catastro y Administración de Inmuebles Nacionales, para establecer el aforo y el

21 Respecto a la progresividad de los impuestos sobre inmuebles, el estudio del BID *El potencial oculto. Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina* (2014, p. X) establece: “El impuesto tiende a ser progresivo cuando se considera como un impuesto al capital, dado que el costo de provisión de servicios públicos se financia con una carga tributaria superior sobre la población de mayores ingresos. Sin embargo, cabe mencionar que esta ventaja del impuesto ha sido largamente debatida en la literatura teórica y empírica (Fischel, Oates y Youngman, 2011). Asimismo, el impuesto contribuye a la equidad horizontal, pues todos aquellos sujetos de la imposición en iguales rangos de valor de la propiedad pagan relativamente los mismos niveles de impuestos”.

reaforo de la propiedad inmueble del departamento de Montevideo, la cual a los efectos de la Contribución Inmobiliaria y demás tributos sobre la propiedad inmueble queda derogada.

Esta norma ha sido ratificada en decretos sucesivos de años posteriores.

A partir de esta situación y otras controversias que involucran a otros departamentos —por ejemplo, la Intendencia de Florida recurrió ante la Suprema Corte de Justicia por sentir lesionada su autonomía—, el tema se superó y la propia ley 15.903, del 10 de noviembre de 1987, en su artículo 114, confirmó implícitamente el desplazamiento de la potestad sobre los aforos a los GD, al autorizar a la Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado a acordar con las intendencias municipales la puesta al día del catastro.

Por tanto, en cualquier caso —y más allá de la potestad sobre la actualización y valorización de los catastros—, es de suma importancia para mantener la justicia y la integridad del sistema tributario subnacional que los catastros se actualicen de forma periódica y con una metodología homogénea y conocida, que incorpore los atributos y determinantes del valor en forma consistente, transparente y actualizada.

Como vimos para los inmuebles rurales a partir de la investigación realizada, existen siempre nuevos determinantes de valor. Los atributos del valor de los inmuebles no son permanentes y, si bien los cambios, las tendencias, no son inmediatos, se requieren modelos metodológicos que incorporen las grandes tendencias y las nuevas atribuciones del valor, de manera de permitir también la actualización catastral periódica de los padrones urbanos y suburbanos, a fin de dotar al tributo de la mayor equidad posible.

Patente de rodados

El otro impuesto de magnitud a que hacíamos referencia corresponde a la denominada *patente de rodados*. Es un tributo histórico en nuestro país, consagrado por primera vez por la Ley Orgánica de las Juntas de 1903, que en su artículo 18, numeral 2.º, incluye la patente de rodados como una *tasa de circulación*. Más allá de la calificación tributaria, definida como

tasa o impuesto, que generó controversias en distintas instancias, su categorización quedó resuelta definitivamente a partir de la Constitución de 1952, que otorgó potestad a los GD en la imposición sobre los vehículos de transporte, además de las tasas concernientes a los servicios administrativos prestados con relación a estos medios (Rodríguez Villalba, 1997, p. 212).

Hacemos mención al concepto original de *tasa de circulación* no solo por motivos de referencia histórica, sino porque creemos que el análisis de la patente de rodados en nuestro país, en contexto de ingresos tributarios, presenta un desafío importante vinculado al carácter esencialmente *recaudatorio* de los tributos locales y la situación generada con la aplicación de beneficios tributarios a los vehículos eléctricos.

Como mencionamos, se trata de impuestos reales que pueden configurarse y gestionarse con independencia de la persona titular de los bienes objeto del gravamen, y el tributo que recae sobre la tenencia de automóviles se asocia directamente a los servicios vinculados con la circulación de vehículos, con el control y la vigilancia del tránsito, la construcción de caminería, los estacionamientos, etcétera.

Por tanto, introducir políticas tributarias diferenciadas²² (con exoneraciones totales o parciales) con el objetivo de estimular la incorporación de vehículos eléctricos nos puede llevar a una situación insostenible desde el punto de vista financiero y a no tener debidamente alineadas las herramientas tributarias con los objetivos perseguidos. La patente de rodados tiene objetivos de recaudación sostenida sobre el principio del beneficio al que hicimos referencia previamente, y en la actualidad su participación es del orden del 30 % en los ingresos departamentales del interior del país y del 20 % en Montevideo (gráficos 10 y 11 del capítulo 4).

Por otra parte, las nuevas tendencias de *reformas verdes* nos generan nuevos desafíos respecto de los impuestos sobre vehículos. Un estudio reciente de Lavalleya & Scalese (2019), denominado *Impacto fiscal de la política de estímulos a la sustitución del parque automotor por vehículos eléctricos*, analiza el impacto que tiene en la recaudación la política tributaria de estímulo a la sustitución del parque automotor

22 El Congreso de Intendentes estableció la exoneración del pago de la patente de rodados a los autos eléctricos para 2018, medida que no está institucionalizada y se analiza año a año.

por vehículos eléctricos. Proyecta la evolución del parque automotor y la participación de los vehículos eléctricos para estimar el impacto que tendría en la recaudación tributaria la sustitución de vehículos que funcionen con combustibles fósiles por vehículos eléctricos, en diferentes escenarios.

En el estudio se proyectaron tres escenarios futuros con cuotas de mercado en las ventas de vehículos eléctricos para 2030 de 5 % (escenario 1), 10 % (escenario 2) y 20 % (escenario 3), suponiendo un crecimiento lineal en su participación entre 2017 y 2030, y a partir de esos escenarios se estimaron trayectorias de recaudación a partir de una modelización de la evolución de las principales variables que inciden directa o indirectamente en la recaudación final asociada a vehículos. En el cuadro 6 (“Pérdida de recaudación anual según cuota de mercado de vehículos eléctricos en 2030, en dólares corrientes”), se determina una pérdida estimada en la recaudación por patente de rodados de aproximadamente USD 2.720.000, USD 4.592.000 y USD 7.966.000 respectivamente para los tres escenarios utilizados —cuotas de mercado de 5 %, 10 % y 20 % para 2030 respectivamente— (Lavalleja & Scalese, 2019, p. 26).

De continuar esa proyección, y si consideramos que muy probablemente la participación de vehículos propulsados con motores eléctricos, híbridos o de nuevos sistemas tecnológicos de energías renovables llegará incluso antes de lo previsto, vamos a tener muy pronto una erosión de las bases impositivas de la patente de rodados que llevará a la necesidad de rever las exoneraciones tributarias otorgadas o propuestas.

Es que la exoneración de patente de rodados otorgada a los autos eléctricos es un ejemplo claro de mezcla en el *set* de herramientas tributarias y en los objetivos económicos perseguidos. En este caso se trataba claramente de establecer, en el marco lógico de los denominados *impuestos verdes* (que gravan externalidades negativas de las actividades económicas en sentido amplio), instrumentos que buscan gravar especialmente a los vehículos de combustión (combustibles fósiles) y desgravar a los de energías renovables (eléctricos o híbridos). El objetivo de este tipo de impuestos no es recaudar, sino desestimular el uso de determinadas energías contaminantes para mitigar las emisiones de CO₂ y tratar de reducir la emisión

de gases que ocasionan el efecto invernadero, la contaminación del aire y la contaminación acústica, y se espera que la recaudación del impuesto sea a la baja en forma exponencial si efectivamente está bien diseñado y cumple su principal objetivo de desestimular el uso de ese tipo de vehículos.

Pero en paralelo debería continuar la patente de rodados con su objetivo tributario, porque, si bien es necesario discutir y actualizar de manera periódica los atributos y determinantes del valor de los vehículos (como planteamos para los afijos de inmuebles) y aceptar que el peso, la cilindrada u otras características deban tomarse en cuenta a la hora de fijar los montos impositivos del tributo, es importante considerar la vigencia de la herramienta tributaria para el objetivo de recaudación que financie los servicios vinculados con la circulación y el tránsito vehicular que actualmente prestan los GD.

El desafío, por tanto, radica en mantener la vigencia, la actualización de atributos del valor, y la recaudación de la patente de rodados, con su objetivo tributario original, como un impuesto asociado al beneficio de los servicios vinculados a la circulación, el control y la vigilancia del tránsito, la construcción de infraestructuras, caminería y estacionamientos, y, por otro lado, incorporar las *reformas tributarias verdes*, que procuren cambios de comportamiento y estimulen la incorporación de tecnologías más amigables con el medio ambiente, pero sin erosionar las bases impositivas de otras herramientas tributarias existentes, de impuestos con objetivos específicos y distintos, como es el caso concreto de la patente de rodados.

● 5.1.3. Gestión administrativa de las administraciones subnacionales

Otro aspecto al que queremos referirnos concierne a lo que hemos destacado como responsabilidad fiscal de las administraciones tributarias subnacionales.

Nuestro país, luego de años de *guerras de las patentes*, tiene una experiencia reciente de éxito en materia de gestión de la administración tributaria (AT) y particularmente en la función de recaudación. Por ley 18.860, del 23 de diciembre de 2011, se creó el Sistema Único de Cobro de Ingresos Vehiculares (SUCIVE), con la finalidad de realizar todas las acciones y

gestiones necesarias para el cobro del impuesto a los vehículos de transporte de la república, y a partir de 2012, como vimos en el gráfico 10 del capítulo 4, se consiguió un cambio importante en la tendencia de la curva de ingresos, al aumentar la eficiencia en el cobro por concepto de patente de rodados.

Ahora bien, pese a la mejora evidente en la gestión de la administración tributaria en su función de recaudación, en 2018 se llegó a un acuerdo para implementar el denominado Plan de Regularización de Adeudos (PRA), para tributo de patente de rodado, conexos y multas al 31 de diciembre de 2017,²³ cuyo artículo 1.º expresa que “las deudas se reliquidarán aplicando una multa por mora del 5 % y una actualización equivalente a la evolución del IPC operado desde el mes de sus vencimientos hasta diciembre de 2017”. Es decir que, si bien no se proponen quitas sobre las deudas originales, se otorgan beneficios por reducción de multas y recargos.

Esta situación —que técnicamente no es una amnistía tributaria sino un plan de refinanciación con beneficios excepcionales sobre el régimen general— se genera por deficiencias en la función de fiscalización del impuesto. Así como decimos que, desde una perspectiva de buenas prácticas de gestión de las administraciones tributarias subnacionales, el caso del SUCIVE es un éxito en la función de recaudación, debemos decir claramente que desde la misma perspectiva de gestión administrativa el PRA es parte de las dificultades que presentan las administraciones tributarias subnacionales para fiscalizar como es debido y eventualmente accionar los sistemas sancionatorios y de cobro coactivo posterior que correspondan para resarcirse de las deudas impagas.

¿Y por qué además se propone únicamente un PRA para deudas de patente de rodados? ¿Por qué no se propone para todos los tributos departamentales? Naturalmente, la respuesta está en los altos índices de morosidad detectados en la patente de rodados y en las dificultades de recuperación de la cartera de morosos (que, según datos de SUCIVE, en 2018 alcanzaba 20 % a nivel nacional), debido al porcentaje que las deudas representan sobre el valor de mercado de los bienes gravados —pues los vehículos usados se deprecian rápidamente— y a que las

gestiones administrativas y judiciales correspondientes son complejas y de alto costo.

Esta situación en general no se produce en los inmuebles urbanos ni rurales, donde la relación entre las eventuales deudas de tributos por contribución inmobiliaria y el valor de mercado (recupero) de los bienes es mucho menor que en el caso de los vehículos, pues la depreciación de los inmuebles es menor o en plazos más largos. Adicionalmente, la exigencia del “certificado de estar al día” para escriturar los inmuebles —los vehículos tienen la misma exigencia, pero se requiere contrato de compraventa, mientras que los inmuebles requieren escritura pública para transmitir dominio— hace que finalmente exista una certeza mayor en el recupero de las deudas morosas por contribución inmobiliaria y no se necesiten sistemas extraordinarios de facilidades para el cobro de deudas vencidas.

Tampoco conocemos o tenemos acceso a información sobre niveles de morosidad de los restantes tributos subnacionales, datos ciertamente relevantes para la gestión y la toma de decisiones, y tema vinculado directamente a las capacidades administrativas de las AT.

Los sistemas de facilidades de pago extraordinarios con beneficios respecto del régimen general, o las denominadas *amnistías tributarias* en casos más extremos, siempre generan inequidad dentro del sistema y quitan confianza en él a los buenos pagadores, pues dejan la sensación de que esta situación se repetirá. En épocas en que el paradigma de las administraciones tributarias modernas se basa en aumentar los servicios de información y asistencia de manera de facilitar el cumplimiento voluntario en tiempo y forma de los contribuyentes obligados al pago, la adopción de “planes” excepcionales y extraordinarios no es recomendable, sino claramente criticable desde —reiteramos— una perspectiva de buenas prácticas en las administraciones tributarias modernas, más allá de sus resultados concretos en cada caso excepcional y de los argumentos (comúnmente vinculados a la recuperación de créditos de la hacienda pública y a las dificultades de pago de los contribuyentes) que propongan los defensores del “plan”.

En definitiva, dichas situaciones pueden ser justificadas solo en circunstancias extraordinarias, períodos de recesión económica, crisis financieras o gran deuda pública (en

23 Véase <https://www.sucive.gub.uy/?wicket:interface=:o:listaDocumentos:4:downloadDiv:1:download-Link::ilinkListener>.

caso de gobiernos nacionales), o bien en cambios de magnitud del régimen tributario que impliquen *un antes y un después* de iniciado el nuevo régimen.

Por tanto, el país tiene el desafío de incorporar buenas prácticas y estándares internacionales de administración tributaria en todas las AT subnacionales. Es un proceso continuo, de mejora permanente, con incorporación de nuevas tecnologías y capital humano capacitado, pero fundamentalmente requiere volver a ponderar los servicios de información y asistencia, y eliminar malas prácticas tradicionales, en particular las amnistías tributarias y los regímenes excepcionales de reliquidación de adeudos.

Esta situación, que va mucho más allá del ejemplo del PRA del SUCIVE —que simplemente utilizamos como caso extremo y visible en el que se logró acuerdo y fue exitoso—, refiere a todos los casos de prácticas de renegociación excepcional aplicadas a diversos tributos en las AT departamentales del país.

Llegados a este punto del análisis en cuanto a la responsabilidad de las administraciones tributarias subnacionales, nos parece importante introducir otro desafío a mediano plazo, que puede presentarse ligado al desafío planteado previamente o no. Refiere a la posibilidad de implementar —vía el Congreso de Intendentes, dado su buen funcionamiento de estos años— una nueva administración tributaria subnacional; por ejemplo, una agencia centralizada que pueda mejorar la calidad de los servicios de información y asistencia, funciones cada vez más necesarias y valoradas, y asimismo mejorar la eficiencia y la eficacia de las funciones tradicionales referidas a recaudación, fiscalización y cobro coactivo.

En definitiva, y más allá de la institucionalidad que la economía política permita, es aconsejable transitar caminos de coordinación subnacional (o regional) en materia de administración tributaria, que permitan la aplicación de las mejores prácticas internacionales en la materia y la incorporación de tecnología y capital humano, con vistas a una gestión más eficaz en la aplicación de los tributos departamentales y más eficiente en procura del mayor cumplimiento voluntario y la disminución de los costos de cumplimiento para los ciudadanos contribuyentes.

Estas funciones, las principales en la órbita de una administración tributaria, no siem-

pre se logran gestionar eficazmente —ya no eficientemente— en algunos GD. Las mejoras para alcanzar niveles de calidad en las distintas funciones provienen de incorporar nuevas tecnologías de la información y sistemas de datos o geolocalización, y de incorporar y retener capital humano calificado. Todo ello es costoso y —más allá del costo material— muchas veces inaccesible para una administración tributaria subnacional, que además tiene que tomar la decisión política de realizar esa importante inversión para fiscalizar a sus propios vecinos. En muchos casos ello es realmente inviable, sobre todo cuando vemos la necesidad de generar estructuras matriciales que incorporen áreas especiales por tipos de contribuyentes; por ejemplo, para gestionar tributos de empresas o importantes patrimonios familiares.²⁴

La opción por una AT especializada en el sistema de tributos departamentales provocaría la eliminación de 19 AT departamentales (o 18 AT si no se incluyera Montevideo, por sus características y escala) y crearía solo una “Administración de Tributos Departamentales”, ubicada como agencia o jerárquicamente en la órbita que los acuerdos institucionales permitieran a través del Congreso de Intendentes creado por el artículo 262 de la Constitución de la República, que entre sus objetivos incluye “la organización y la prestación de servicios y actividades propias o comunes, tanto en sus respectivos territorios como en forma regional o interdepartamental”.

24 En cuanto a las dificultades de la administración tributaria subnacional para los impuestos sobre la propiedad inmueble, el estudio del BID *El potencial oculto. Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina* (2014, p. xi) señala: “[...] la administración del impuesto resulta compleja y costosa (Bahl y Martínez-Vázquez, 2007), en especial por el mantenimiento del catastro y la alineación con el registro de la propiedad. Estos costos en muchos casos representan una significativa proporción de los ingresos generados por la aplicación del impuesto; por tanto, la efectividad de una reforma catastral es ampliamente debatida. Además, las actividades de cobro y fiscalización del pago se tornan engorrosas para la administración local cuando generalmente el contribuyente no quiere pagarlo y los políticos no quieren hacer cumplir la ley. Los políticos locales, renuentes a su aplicación, tienden a otorgar incentivos tributarios que contemplan exenciones y exclusiones, las cuales no solo adelgazan la base tributaria afectando la productividad del impuesto, sino que también dificultan la administración del mismo”.

El tema de la responsabilidad fiscal de las administraciones subnacionales tiene distintos componentes. Uno de ellos, como vimos, particularmente está vinculado a la gestión de la AT, que a su vez nos introduce en el concepto que en la literatura del federalismo fiscal se conoce como *pereza fiscal*.

La *pereza fiscal* de los GSN se puede explicar básicamente por el mayor retorno que tendrá para los GD realizar el esfuerzo central de una *negociación* con el GN para mejorar y aumentar el monto de las *transferencias*, en comparación con gestionar de manera permanente y eficiente la cobranza y la fiscalización a los vecinos, máxime en ciudades o regiones pequeñas del interior de un país.

Por tanto, si bien en el documento *Diagnóstico y propuestas para la modernización del sistema de transferencias en Uruguay* Vázquez et al. (2019, p. 19) plantean que no habría aumentado la *pereza fiscal*, por los motivos que bien exponen, mirado el tema desde otro ángulo se podría relativizar una conclusión definitiva. A este respecto los autores dicen:

[...] las transferencias se han mantenido estables durante la última década en alrededor del 0,9 % del PIB. Además, se han mantenido entre 25 % y 30 % de los ingresos totales departamentales durante dicho período, preservando la correspondencia fiscal vertical y de esa manera no incrementando incentivos negativos a la generación de ingresos propios (*pereza fiscal*); [...].

Como decíamos, a nuestro juicio, además de medir la *pereza fiscal* por el resultado del nivel de transferencias versus ingresos propios, es necesario hacerlo a través de la mejora de los incentivos de las AT subnacionales para optimizar la equidad y la eficiencia del sistema tributario departamental, y eso se logra mejorando los indicadores de la recaudación de los ingresos propios, disminuyendo la morosidad, minimizando la evasión (los impuestos reales de este tipo tienen buena capacidad de fiscalización), actualizando periódicamente y con indicadores de atributos de valor debidamente asignados los aforos o catastros de los padrones urbanos, suburbanos y rurales, asegurando su correcta categorización y evitando la subvaloración de los montos imponibles.

5.2. DESAFÍOS RESPECTO DE LAS POLÍTICAS DE ENDEUDAMIENTO DE LOS GOBIERNOS DEPARTAMENTALES

Cuando analizábamos en el punto anterior y en el Anexo 1 la evolución histórica de la autonomía y la potestad tributaria de los GD, hacíamos mención a que en la etapa actual, en materia de *endeudamiento*, ya la Constitución de 1966 había introducido una regulación relativa a la emisión de deuda pública y concertación de préstamos y empréstitos con gobiernos o instituciones nacionales o extranjeros.

La situación o marco regulatorio actual en materia de endeudamiento, como veíamos al referirnos a los desafíos de la autonomía tributaria y la situación vigente, está dada por el artículo 301 de la Constitución, que establece:

ARTÍCULO 301. Los Gobiernos Departamentales no podrán emitir títulos de Deuda Pública Departamental, ni concertar préstamos ni empréstitos con organismos internacionales o instituciones o gobiernos extranjeros, sino a propuesta del Intendente, aprobada por la Junta Departamental, previo informe del Tribunal de Cuentas y con la anuencia del Poder Legislativo, otorgada por mayoría absoluta del total de componentes de la Asamblea General, en reunión de ambas Cámaras, dentro de un término de sesenta días, pasado el cual se entenderá acordada dicha anuencia.

Para contratar otro tipo de préstamos, se requerirá la iniciativa del Intendente y la aprobación de la mayoría absoluta de votos del total de componentes de la Junta Departamental, previo informe del Tribunal de Cuentas. Si el plazo de los préstamos, excediera el período de gobierno del Intendente proponente, se requerirá para su aprobación, los dos tercios de votos del total de componentes de la Junta Departamental.

Por tanto, tenemos dos situaciones planteadas:

- a. Para emitir títulos de deuda pública departamental o concertar préstamos o empréstitos con organismos internacionales o instituciones o gobiernos extranjeros, se requiere propuesta del intendente, aprobación de la Junta Departamental (es sufi-

ciente la mayoría simple), informe previo del Tribunal de Cuentas y anuencia del Poder Legislativo con mayoría absoluta de la Asamblea General. Se entiende que la anuencia conferida en estos casos es irrevocable y que, además, vencido el plazo de 60 días establecido por la norma constitucional, se considera acordada tácitamente.

- b. Para contratar otro tipo de préstamos, el procedimiento es menos riguroso. Se necesitan la iniciativa del intendente, la aprobación por mayoría absoluta de votos de la Junta (en el caso anterior es suficiente con la mayoría simple) e informe previo del Tribunal de Cuentas.

Como vemos, en ningún caso se solicita la intervención del poder Ejecutivo, a través del MEF, por ejemplo, o de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto.

A nuestro juicio, este tema es relevante porque la conducción económica del país y la gestión de la deuda pública recaerán finalmente en el Poder Ejecutivo. Y si bien —como menciona Rodríguez Villalba— la objeción puede ser menor por la normal correlación de las fuerzas políticas de ambos poderes, Ejecutivo y Legislativo, también podría darse eventualmente una situación en que el Poder Ejecutivo no tuviera el respaldo de mayorías absolutas en el Poder Legislativo, lo que generaría posiciones políticas encontradas, y en ese marco se podrían autorizar niveles de endeudamiento de los GD sin respaldo técnico de las instituciones encargadas de llevar adelante la política económica y la gestión de deuda pública del país.

Por otra parte, existen instrumentos financieros como los fideicomisos, citados en la sección de endeudamiento del capítulo 4, cada vez más numerosos y de uso más común por su facilidad de instrumentación, que los sistemas actuales de información no siempre reconocen e integran de forma homogénea en la información contable y financiera de los GD.

La realidad planteada en años anteriores era fundamentalmente la de un endeudamiento contraído mediante el aumento de pasivos comerciales y otras deudas (servicios públicos, IRPF, BPS, etc.). Aun cuando estas situaciones estén actualmente corregidas y superadas con el sistema de retención previo a las transferencias, muestran de alguna manera que es importante prevenir, al decir de Rius (2018), que se

reiteren situaciones de *riesgo moral* o de *rescate fiscal* que acompañaban este tipo de transacciones en el pasado, dado que los GD no *quiebran*. Esto nos alerta y nos propone un nuevo desafío para el análisis de los compromisos fiscales y las reglas de endeudamiento, en particular de los GD, pues estamos ante la posibilidad de que se generen niveles de endeudamiento que no estuvieran debidamente controlados y coordinados a nivel país.

Como menciona Andrés Rius (2018), en la expectativa de que los gobiernos no dejan a otro gobierno subordinado ir a la quiebra, los GSN de países donde se les limita acumular deuda formal (en gran medida la situación de Uruguay) recurren al endeudamiento con proveedores, otras entidades públicas u otros instrumentos, sobre lo cual en general es débil la regulación y la adaptación a mecanismos de *enforcement*.

Si bien nuestro país tiene su marco normativo para el endeudamiento de los GD, la situación planteada —con la omisión o no intervención del Poder Ejecutivo para emitir títulos de deuda pública departamental o concertar préstamos o empréstitos con organismos internacionales o instituciones o gobiernos extranjeros, más la aparición de nuevos instrumentos que facilitan el endeudamiento financiero vía la cesión de créditos o ingresos futuros a fideicomisos sin ninguna regla de endeudamiento— nos obliga a incluir el tema como un desafío que seguramente requerirá un análisis más profundo y eventualmente cambios en la normativa vigente.

Tal vez el desafío mencionado deba separarse en dos. Uno se refiere a la eventual participación o intervención previa del PE para casos de deuda pública departamental o empréstitos internacionales, en los que la magnitud es más importante, pero las posibilidades de concretar operaciones de este tipo parecen poco probables en escenarios de corto plazo, donde tendríamos accidentes de riesgo alto con muy bajas probabilidades de ocurrencia. El segundo es el endeudamiento con instrumentos financieros vía cesión de créditos o similares, donde creemos que se requiere un sistema de contralor más eficiente del tipo *regla fiscal de endeudamiento*, con límites o topes relacionados con los créditos y flujos asegurados de cobranzas (de impuestos propios más cierto tipo de transferencias), de simple verificación y

aplicación, por parte de OPP, por ejemplo, que genere un mecanismo de control de riesgos y certezas generales al sistema de endeudamiento subnacional, pues el escenario actual —con poca información de tipos, montos y garantías del endeudamiento financiero— genera para el sistema una situación de accidentes de bajo riesgo pero altas probabilidades de ocurrencia.

Por otra parte, parece razonable, de simple verificación y de buena gobernanza que una regla fiscal de endeudamiento de los GD —que incluya a los pasivos por endeudamiento bancario, fideicomisos y endeudamiento comercial analizados en la sección 4.1.3— tenga un vínculo directo con el destino del endeudamiento, en particular en lo que refiere a las obras de infraestructura,²⁵ donde dicha regla de endeudamiento pueda estar referida al cumplimiento parcial de los compromisos de gestión del GD para el período, presentados ante la OPP y el GN, en general condición necesaria del sistema de transferencias intergubernamentales.

5.3. DESAFÍOS EN EL SISTEMA DE TRANSFERENCIAS INTERGUBERNAMENTALES

● Las transferencias intergubernamentales y sus principales objetivos

Como hemos venido analizando, en términos generales el objetivo principal del sistema de transferencias intergubernamentales mirado en su conjunto estaría en su capacidad de contribuir a la nivelación o igualación fiscal, es decir, a la redistribución de los recursos fiscales entre GD, de forma que permitan una similar provisión y acceso a bienes y servicios públicos con un similar nivel de esfuerzo fiscal.

Además, y conjuntamente con el sistema tributario nacional, se espera que contribuyan a la cohesión social y a la equidad, de manera

25 Nos referimos al endeudamiento de mediano y largo plazo asociado a obras de construcción o reparación de infraestructuras importantes (ejemplo del paseo marítimo de Piriápolis o la recuperación de la antigua plaza de toros de Colonia), con impactos de desarrollo para un horizonte temporal de varios años, no a mantenimientos corrientes de infraestructuras existentes (reparación vial, veredas u otros mantenimientos simples), los cuales entendemos no requieren endeudamiento específico.

tal que los GD, más allá de las diferencias en sus necesidades de gasto²⁶ y su capacidad fiscal,²⁷ permitan a los residentes de las distintas zonas del territorio nacional acceder a bienes y servicios públicos de similares características.

Si procuramos que contribuyan a la equidad y a la cohesión social, es importante que el sistema mirado en su conjunto sea redistributivo y progresivo. Esto no implica que cada herramienta o instrumento específico de transferencia deba serlo *per se*, pero sí importa cuando evaluamos el sistema de forma integral, con vistas a cerrar las brechas fiscales verticales generadas por la falta de correspondencia entre las fuentes de ingresos descentralizadas y las obligaciones agregadas de gastos de los GD, así como las brechas fiscales horizontales generadas por las necesidades de gasto, dadas las responsabilidades descentralizadas y la capacidad fiscal o de ingresos potenciales de los GD.

Por otra parte, un objetivo adicional del sistema de transferencias intergubernamentales refiere a la convergencia económica regional, de manera de facilitar el crecimiento y el mayor desarrollo económico relativo en aquellas zonas de menores capacidades e infraestructuras instaladas.

● 5.3.1. Desafíos de Montevideo versus los restantes departamentos del interior del país

Un aspecto que queremos analizar y comprender de mejor forma es la situación generada con el departamento de Montevideo en las asignaciones o distribuciones por las transferencias de los artículos 214 y 298 de la Constitución, que también merecieron consideraciones y objeciones en el trabajo de Martínez Vázquez et al. (2020).

Para ello en el Anexo 2 presentamos un desarrollo histórico de la distribución entre Montevideo y los departamentos del interior del país, en aplicación de la normativa constitucional y legal, así como también fragmentos de las discusiones parlamentarias que las

26 BID (2017, p. 14). Las *necesidades de gastos* son los costos en que debe incurrir un GSN para proveer una combinación estándar de los servicios públicos bajo su responsabilidad.

27 BID (2017, p. 14). La *capacidad fiscal* se define como los recursos con que contaría un GSN si ejerciera un nivel de esfuerzo fiscal estándar.

respaldan y nos muestran los fundamentos políticos detrás de los acuerdos políticos e institucionales.

Por tanto, y más allá de la discusión política más amplia que se dio en la Cámara de Representantes, lo que queremos resaltar es la confirmación de que el procedimiento de distribución de los recursos surge de un acuerdo entre el Poder Ejecutivo y todos los GD vía el Congreso de Intendentes.

Por otra parte, aun cuando —como era previsible— la discusión parlamentaria no contiene detalles sobre el acuerdo alcanzado, ni sobre la fórmula de cálculo para la participación de los departamentos, ni sobre el peso relativo de cada uno de los indicadores, sí queda claro que la fórmula incluyó a Montevideo como parte de la solución. Porque la distribución original planteada en la ley 17.296 (véase el Anexo 2) incluía a Montevideo únicamente para el literal C del artículo 640, que distribuye el excedente de los fondos a posteriori de los literales A y B. Por otra parte, los indicadores utilizados en los literales A y B, para la distribución entre departamentos del interior del país sin Montevideo, eran solo territorio y población, mientras que para la distribución de los montos excedentes a que refiere el literal C se utilizaron los indicadores de superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda, y se incluyeron los 19 departamentos.

En resumen, como desafío hacia una posible reforma del sistema de transferencias, nos parece que hay tres temas relevantes: la efectiva participación de Montevideo en la distribución, su actual deducción previa y por separado, y la necesidad de hacer explícitos los criterios de distribución, los indicadores y el peso relativo o porcentaje de cada uno de ellos en el coeficiente final.

Respecto de los dos primeros temas, hemos pasado de una situación en que Montevideo no participaba en la distribución de una parte importante de los fondos comprendidos en el mecanismo del artículo 214 de la Constitución a una situación en que Montevideo deduce su porcentaje del total en primer lugar.

A nuestro juicio, parece razonable y justificado proponer ir hacia un sistema transparente de distribución entre los 19 departamentos en igualdad de condiciones —en los porcen-

tajes correspondientes según la distribución— sobre el total de fondos disponibles, y que luego, de la partida de cada departamento se deduzcan las correspondientes a caminería rural, contribuciones especiales de seguridad social e IRPF, pagos o créditos destinados a los servicios prestados por las empresas públicas, etcétera.

En el tercer tema, resulta necesario transparentar y actualizar los coeficientes para determinar los porcentajes correspondientes de asignación a cada departamento, y evitar los coeficientes fijos que sin duda se vuelven inequitativos con el paso del tiempo y los cambios relativos en la situación de cada departamento. Debemos determinar un coeficiente integrado por las cuatro variables; en principio podría darse un peso relativo similar a cada una de las atribuciones o variables (superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda), que requieren actualización periódica para mantener su vigencia y darle mayor equidad al sistema.

En lo que refiere al artículo 298 de la Constitución, nos encontramos en una situación diferente, pues ahí es la propia norma constitucional la que excluye a Montevideo y destina al desarrollo del interior del país y a la ejecución de las políticas de descentralización una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera de la capital.

Esto mencionan Martínez Vázquez et al. (2020, p. 59) en las recomendaciones sobre el FDI:

[...] no parece lógico perseguir el objetivo de desarrollar los territorios del interior del país, y al mismo tiempo excluir del origen de esos fondos (a distribuir) a la región más rica del país en la generación de fondos.

Ahora bien, cuando vamos a la discusión parlamentaria del texto constitucional de 1996, que introduce las modificaciones e incorpora el artículo 298 de referencia, vemos claramente que lo que allí se propone y se defiende en forma expresa no es la no inclusión de Montevideo como un perjuicio para el sistema de transferencias en desmedro del interior, sino que se estaba concibiendo la devolución parcial de impuestos recaudados fuera de Montevideo en beneficio del interior

con un claro sentido de *devolución*. El senador Santoro, del Partido Nacional, político referente del interior del país, expresaba al respecto:²⁸

En realidad, no existe un sentido discriminatorio con respecto a Montevideo, sino la intención de equilibrar situaciones, mediante estas disposiciones que habilitan —como lo determina el numeral 2 de este artículo— a destinar el desarrollo del interior del país —esto se dice en forma expresa— y a la ejecución de las políticas de descentralización, como oportunamente se estableció en el artículo 230, que también votamos, una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo.

Por lo tanto, se estaría trasladando al interior del país la posibilidad de emplear parte de los tributos que se recaudan allí. Este es un postulado que ha sido reclamado de forma insistente por los gobiernos municipales del interior. Creemos que con esta norma se recoge esa idea y se genera un cambio trascendente en materia de política de distribución de recursos entre los Ministerios del interior del país y el capitalino.²⁹

Es que, coincidiendo con algunas de las principales conclusiones del trabajo de Martínez Vázquez, Radics & Viscarra, vemos que, como nos ocurre muchas veces con el sistema tributario —y algo de ello planteamos en los desafíos del sistema tributario subnacional—, el sistema de transferencias intergubernamentales implica en sí mismo un *set* de herramientas y objetivos, y en Uruguay el sistema tiene un conjunto de instrumentos cuyos objetivos en algunos casos no son lo suficientemente claros, y por tanto no quedan debidamente alineados la herramienta o el instrumento con los objetivos que originalmente persigue. En ese sentido, los consultores expresan (2020, p. 60):

Tanto la transferencia del Art. 214 como del Art. 298, que son las más relevantes, persiguen más de un objetivo (devolución, re-

distribución y transferencias condicionadas, en el caso del 214; y transferencia de capital condicionada y de convergencia, en el caso del Art. 298/FDI), lo que dificulta establecer con claridad su contribución a cada objetivo.

Por ello, frente a esta situación tenemos el particular desafío de analizar alternativas, o propuestas de reforma del sistema de transferencias, que permitan identificar los objetivos buscados con cada instrumento, de manera de transparentar el diseño y evaluar debidamente su funcionamiento. El desafío principal consiste en una evaluación del sistema de transferencias intergubernamental en su conjunto, donde a partir del análisis particular de cada herramienta se pueda observar el impacto integral.

No obstante, más allá de compartir la idea de que es razonable y justificado transitar hacia un sistema transparente de distribución entre todos los departamentos en igualdad de condiciones —en los porcentajes correspondientes según la distribución— sobre el total de fondos disponibles, sin excluir a Montevideo ni como origen ni como destino de fondos, dadas sus características de departamento más importante económicamente y en población, pero también el que tiene mayor cantidad de hogares en contextos de vulnerabilidad social, no vemos oportuno —dadas las restricciones de economía política— proponer modificaciones al estatus relativo actual de participación diferencial de Montevideo.

En resumen, aun reconociendo que las buenas prácticas internacionales recomendarían la inclusión de Montevideo a todos los efectos (como origen y destino de fondos), a nuestro entender, y dadas las casi seguras restricciones de economía política, se debería mantener el actual estatus de Montevideo otorgado por norma constitucional y/o acuerdos amplios entre el GN y todos los GD. Sin embargo, creemos necesario actualizar periódicamente la alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo, que desde 1999 se encuentra fijada en 11 % y se ajusta por IPC, pero en la actualidad —con cambios tributarios importantes a partir de la Reforma Tributaria— no necesariamente reconoce la participación correcta y solo reproduce aquella participación original.

28 Cámara de Senadores, sesión extraordinaria del 27 de agosto de 1996, *Diario* n.º 111, disponible en https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/3464/ficha_completa.

29 Destacado nuestro.

Adicionalmente creemos oportuno procurar modificaciones en el resto del sistema de transferencias intergubernamentales, con modificaciones a los restantes fondos de transferencias vigentes más la creación de nuevas herramientas dentro del sistema, que conduzcan hacia un sistema más transparente en su diseño y que permita evaluar su funcionamiento integral en referencia al cumplimiento de los objetivos de nivelación con equidad.

● 5.3.2. Situación frente al artículo 214 de la Constitución

Creemos que un desafío importante —dada la trascendencia y la magnitud de los montos que se aplican vía este instrumento— pasa por analizar la posibilidad de separar fondos: por un lado, los que persiguen un objetivo claro de devolución; por otro, los que persiguen un objetivo de redistribución.

En el análisis de opciones de reforma del artículo 214, Martínez Vázquez et al. (2020) plantean una posibilidad fiscalmente neutra —y nosotros agregamos que podría ser viable políticamente, dado el espíritu de “traslado a los GD de parte de los tributos que se recaudan a residentes de sus territorios”—, que consiste básicamente en reducir los fondos asignados al artículo 214 y utilizar esos fondos equivalentes para introducir una participación de algún ingreso tributario central por su origen, y mencionan la posibilidad de hacerlo con el IVA recaudado centralmente por el GN. A nuestro juicio, una opción mejor podría darse con el IRPF y no con el IVA, dado que el IRPF está asociado a la residencia y el domicilio de las personas contribuyentes, donde tienen la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales; en cambio, con el IVA suelen generarse mayores distorsiones administrativas entre el lugar de recaudación (domicilio fiscal, domicilio constituido o posibles sucursales de las empresas) y el lugar real de generación de valor.

En ambos casos siempre encontraremos algunas distorsiones administrativas (por ejemplo, un contribuyente de IRPF que tenga domicilio en Canelones y trabaje en Montevideo), pero seguramente serán menos y de menor magnitud con el IRPF que con el IVA, en que podemos tener el caso de una empresa con sucursales en todo el país y liquidación única y centralizada del IVA y demás impuestos corpo-

rativos en Montevideo. Creemos además que el IRPF, a partir de la Reforma Tributaria del 2007, se ha transformado en un impuesto conceptual y económicamente relevante en nuestro país, que en 2018 representó en total —categoría I de Capital más categoría II de Trabajo— un 18,4 % de la recaudación total de DGI, según surge de su *Boletín Estadístico* de ese año.

Para llevarla a cabo, como una propuesta fiscalmente neutra y con dos objetivos bien explicitados, el remanente de fondos del artículo 214 se asignaría explícitamente como una transferencia de igualación o nivelación, que se generaría con el total de fondos asignados a esta herramienta (artículo 214) menos la transferencia de devolución efectivizada vía un porcentaje del IRPF recaudado en cada departamento.

Según Martínez Vázquez et al. (2020, pp. 34), la modificación del sistema de transferencia de igualación requiere principalmente analizar cuatro factores o decisiones de carácter político: a) el estándar de equidad buscado o bien el monto total de recursos remanentes a distribuir; b) si se debe igualar la capacidad de financiamiento, las necesidades de gasto o ambas cosas, y la metodología para su cuantificación; c) la fórmula de distribución entre los GD, y d) la transición del viejo al nuevo sistema.

Para los mencionados autores, la metodología preferible y de mejor práctica en la experiencia internacional es la de la brecha fiscal entre las necesidades de gasto y la capacidad fiscal, donde es bastante sencillo para todos observar si una jurisdicción subnacional tiene mayores o menores necesidades de gasto, y mayor o menor capacidad de financiar esas necesidades dados sus recursos fiscales.

Para implementar un sistema de transferencias de igualación (también denominadas de *ecualización* o *nivelación*) por la metodología de la brecha fiscal se requiere de forma prioritaria mejorar las capacidades de los GD para generar información sobre las bases tributarias y sobre las necesidades de gasto. A nuestro juicio, son objetivos viables y alcanzables a mediano plazo. Sobre la capacidad fiscal hemos desarrollado la principal problemática que encontramos, referida a las bases imponibles de la contribución inmobiliaria (urbana y rural) y a las capacidades de administración tributaria, y respecto de la clasificación funcional del gasto es importante el avance que se está realizando en la moderni-

zación y homogeneización de los sistemas de información financiera en los GD con el programa de Fortalecimiento de la Gestión Fiscal y de Inversión analizado en el capítulo 3, proyecto liderado y coordinado desde la Dirección de Inversión Pública y Descentralización de la OPP.

Mientras no se logre generar estos sistemas de información para adoptar una metodología de brecha fiscal con los mejores estándares o buenas prácticas internacionales, es recomendable aplicar un coeficiente actualizado con un peso relativo similar de cada una de las atribuciones o variables ya utilizadas —superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda—, pero, reiteramos, debidamente actualizados.

● 5.3.3. Situación frente al artículo 298 de la Constitución

El Fondo de Desarrollo del Interior (FDI), establecido por el artículo 298 de la Constitución, funciona como una herramienta de transferencia de capital condicionada para el desarrollo regional o local del interior del país, aunque también, de alguna manera, incorpora objetivos de convergencia regional.

El primer aspecto importante refiere a la exclusión de Montevideo por la propia norma constitucional, situación a la que ya nos hemos referido y que a nuestro juicio, dado su carácter constitucional y los fundamentos políticos considerados en las instancias parlamentarias, nos condiciona a seguir analizando propuestas de mejora, pero manteniendo a Montevideo en una situación extraordinaria, sea como origen o como receptor de fondos.

El segundo aspecto que consideramos relevante refiere, por un lado, a la forma como los fondos a ejecutar se distribuyen entre los GD y los ministerios del GC (la actual distribución de 33,35 % y 66,65 % respectivamente) y, por otro lado, a la fórmula aplicada para distribuir o asignar a los GD su porcentaje en el total de fondos del FDI que se ejecutarán directamente por estos, correspondiente al 33,35 %.

El tercer aspecto sobre el que queremos plantear algunas reflexiones y eventuales desafíos refiere a la posibilidad de crear una nueva herramienta de transferencia específica con objetivos de convergencia regional, a partir de los fondos adicionales a los que estrictamente

corresponden al FDI que se asignan actualmente vía proyectos del GC por los ministerios, y que en la práctica terminan generando montos muy superiores a los 66,65 % previstos en la norma legal.

Nuevos fondos de convergencia, coordinados y condicionados, entre el GC y los GD, con objetivos de desarrollo sostenible y complementarios a la inversión productiva privada, son requisitos fundamentales para el desarrollo del interior del país y las posibilidades reales de descentralización, con la ampliación en el territorio de una red de prestación de bienes y servicios. Infraestructuras públicas y privadas, desarrollo sostenible y equidad en el acceso a los bienes y servicios a lo largo del territorio son parte de un círculo virtuoso de convergencia a fortalecer, como objetivo, mediante el sistema de transferencias intergubernamentales.

En definitiva, el objetivo que formulamos es dejar al FDI básicamente con su estructura actual y con objetivos claros de transferencia de capital parcialmente condicionada, incorporando algunas correcciones por la vía de la actualización en los criterios de distribución y asignación por departamento, y por otro lado crear un fondo de trasferencias específico y con objetivos de convergencia regional para nuevas infraestructuras, que se financie con la incorporación de los actuales proyectos excedentes al monto original del FDI gestionados desde el GC. A esto se sumaría —eventualmente y si hay acuerdo— lo que actualmente se denomina Partida Área Metropolitana, asignada a los departamentos de Montevideo y Canelones, pues pareciera que su desarrollo genera potencialidades para la convergencia económica regional, que alcanza e impulsa el desarrollo de áreas productivas y de servicios, como el turismo o la hortifruticultura, que van mucho más allá de los límites geográficos de ambos departamentos.

Para considerar el segundo aspecto, referente a cómo se distribuyen los fondos a ejecutar entre los GD y los ministerios del GC, y la fórmula aplicada para distribuir o asignar a los GD su porcentaje en el total, tenemos que remitirnos al decreto 411/01 y al artículo 759 de la ley 18.719 (véase el Anexo 2).

En favor de aumentar la progresividad en las asignaciones a los GD, Martínez Vázquez et al. (2020) recomiendan aumentar el porcentaje de fondos que se distribuyen de forma objetiva

y automática a través de la fórmula establecida, para de esta manera dotar a los GD de mayor predictibilidad y autonomía descentralizada. Sin embargo, relativizan su conclusión o propuesta por razones de objetivos de desarrollo nacional o regionales que sean más amplios que para un departamento, o bien por dificultades y necesidades de los GSN en la capacidad de gestión de proyectos.

A nuestro juicio, cualquier posibilidad de aumentar el porcentaje de fondos debería estar condicionada a la aprobación previa (con la Dirección de Inversión Pública y Descentralización de OPP) de *planes quinquenales* para proyectos departamentales o regionales, de manera de alinear objetivos y estrategias de desarrollo nacional o regional.

Creemos entonces que, más allá de los porcentajes que deberían asignarse, y dada la magnitud relativa del FDI en términos del volumen total de transferencias, deberían evaluarse alternativas; por ejemplo, considerar la posibilidad de modificar las participaciones, de modo que un porcentaje del FDI mayor que el actual se asigne a los GD de forma objetiva y automática a través de la fórmula, y el resto se destine a políticas de descentralización aplicadas vía proyectos de los ministerios del GC, en los que a su vez se podrá requerir un porcentaje de contrapartida —por ejemplo, mantener el 20 % de recursos propios de los GD establecido actualmente.

En cuanto a la fórmula de distribución entre los departamentos (del actual 33,35 % del Fondo) para asignar el porcentaje automático de fondos del FDI (por ejemplo, un porcentaje alternativo), estimamos que para una primera etapa de mediano plazo podrían seguir aplicándose los criterios actuales, que muestran buenos resultados en términos de progresividad (Martínez Vázquez et al., 2020, p. 59), otorgando pesos relativos similares para los indicadores de superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda. No obstante, es necesario asignar y distribuir con estos indicadores debidamente actualizados de forma periódica y transparente. La alternativa propuesta a esta metodología consistiría en utilizar un índice global de necesidades de gasto (IGNG) generado a partir de la confección de nuevos sistemas de información debidamente actualizados. A nuestro juicio, dado que los actuales indicadores ya han sido utilizados, son

aceptados y presentan buenos resultados de progresividad, deberían ser la primera opción.

Finalmente, al referirnos al porcentaje de fondos a distribuir en forma objetiva y automática, aludimos de manera lateral a las eventuales necesidades de mejora en gestión de proyectos a nivel de los GSN, a la necesidad de fortalecer las capacidades técnicas y de capital humano para implementar y dirigir proyectos de determinada magnitud. Por tanto, de la misma forma en que lo hemos planteado para las administraciones tributarias subnacionales, creemos que para muchos departamentos del interior del país se hace verdaderamente complejo retener capital humano capacitado y fortalecer las áreas de gestión de proyectos, por la inversión económica que implica mantener de forma permanente el equipo de técnicos requeridos y por el tamaño de la administración subnacional, que en algunos departamentos hace muy difícil una inversión en ese sentido.

Por ello entendemos que existe un importante desafío de coordinación y colaboración entre los departamentos del interior del país, que permita formar equipos técnicos profesionales de calidad, capaces de asesorar en materia de gestión integral de proyectos ante las diversas necesidades de servicios técnicos que presentan todos los departamentos. Entendemos que eso se debe coordinar vía acuerdos regionales o generales (tal vez por medio del Congreso de Intendentes), de forma complementaria al apoyo que en estos temas brinda la Dirección de Inversión Pública y Descentralización de la OPP.

● 5.3.4. Situación de partidas presupuestarias de transferencias complementarias

Por último, queremos hacer una breve referencia a la situación de algunas partidas presupuestales de transferencias complementarias, desarrollada en el capítulo 3, particularmente a aquellas cuyo objetivo original se ha cumplido total o parcialmente, en las que la sobrevivencia del Fondo no hace más que reiterar algunos de los problemas ya analizados en cuanto a la consistencia entre la herramienta y sus objetivos.

Si efectivamente se ha cumplido el objetivo para el cual fue creado el fondo, o han cambiado las condiciones en las cuales se creó, podrían generarse situaciones en que los GD

dependan de esos fondos para usos distintos de los originalmente previstos. Esto contribuye a distorsionar el sistema en su conjunto, pues muchas veces no ayuda a la igualación fiscal, ni a la redistribución con equidad, ni a la convergencia regional, objetivos principales de un sistema de transferencias intergubernamentales valorado de forma integral.

- La primera partida presupuestal de transferencias complementarias a la que queremos referir es el *subsidio al alumbrado público*, creado originalmente en el artículo 337 de la ley 18.172, de 2007, después en el capítulo II de la ley 18.860 y por último en el artículo 679 de la ley 19.355, descrito en detalle en el punto IV del capítulo 3.

Esta partida presupuestal, propuesta originalmente con un objetivo de igualación, de manera de contribuir al servicio de alumbrado público con niveles similares para todos los departamentos, pasó a tener un componente condicionado para el desarrollo y la reconversión de planes más eficientes en el uso de la energía para el alumbrado público.

La cuestión es que en general esos planes —la inversión normalmente se paga con el ahorro de consumo— llevan rápidamente a un descenso en el consumo de energía e incluso a una rápida disminución de los costos de las luminarias por mayor vida útil, conforme avanza la tecnología. Por tanto, pasado un tiempo, del monto fijo asignado (actualizado) a estos efectos debería quedar un excedente cada vez mayor, respecto del 40 % de la facturación por alumbrado público y de las luminarias correspondientes. En ese caso, ¿cuál es la solución?: ¿no transferir más al GD que fue eficiente y logró la reconversión total de su alumbrado público, pero seguir transfiriendo a aquellos que no han logrado una reconversión eficiente?

Creemos que sería mejor tener, por un lado, un fondo de nivelación o igualación que procure garantizar un servicio con estándares similares para el alumbrado público en todo el país (por zonas, por población y densidad, etc.) y, por otro lado, manejar un fondo de capital condicionado que procure objetivos de eficiencia energética en los servicios públicos, como es este el caso. Esto, que parece sencillo, debe quedar explícito, para alinear debidamente los incentivos con los objetivos propuestos y tener mayor eficacia en la prestación del servicio público en todo el territorio, en la reconversión

y en la eficiencia buscada. Llegado el momento de su cumplimiento, el fondo se reducirá o eliminará, y esos dineros se destinarán a otros objetivos explícitos de desarrollo que se propongan.

Como un simple ejemplo, en el futuro se podría proponer un proyecto similar para los vehículos propios de los GD, de manera de incentivar el recambio a modelos más eficientes y amigables con el medio ambiente; pero, si la solución es subsidiar el consumo actual de combustible, no estaríamos alineando los intereses para que se concrete en el menor tiempo posible el recambio de la flota a sistemas más eficientes desde el punto de vista energético.

- La segunda partida presupuestal a la que queremos hacer referencia es la de Gastos de Administración de SUCIVE. Este fue creado por la ley 18.860, de diciembre de 2011, que en el artículo 10 establecía un régimen de transición y autorizaba a transferir al Fondo Nacional de Unificación del Tributo de Patente de Rodados, a través de Rentas Generales, las sumas necesarias para asegurar que la recaudación total de cada GD por concepto del impuesto a los vehículos de transporte, en los ejercicios 2012 a 2015, no fuera inferior a lo efectivamente recaudado por dicho concepto en el ejercicio 2010, actualizada de acuerdo con la evolución del IPC.

Asimismo, el artículo 680 de la ley 19.355 dispuso una partida de cargo de Rentas Generales destinada a financiar los gastos de administración referidos en el mencionado artículo 10, para la administración del Fondo Nacional de Unificación del Tributo de Patente de Rodados, con una condición parcial para que se implemente el Permiso Nacional Único de Conducir.

Reiteramos que a nuestro juicio la experiencia del SUCIVE es un caso de éxito absoluto en materia de coordinación y de gestión, que logró poner punto final a una situación de conflicto de muchos años por la competencia fiscal de los GD —la denominada *guerra de las patentes*— y que eventualmente deberemos utilizar como modelo para situaciones similares de otros impuestos.

Pero no creemos que se deban consolidar partidas presupuestales estables desde el GC que soporten los gastos de administración y gestión del sistema; por el contrario, desde el Congreso de Intendentes, con el apoyo de la OPP, se deberá procurar extender la experiencia del SUCIVE a

otros tributos departamentales, e incluso crear una nueva institucionalidad (agencia u otra modalidad) que pueda adoptar las funciones inherentes a una AT moderna cuyo ámbito de acción corresponda a los tributos subnacionales.

Para lograr este objetivo seguramente se necesite un nuevo proyecto, que cree una nueva partida o *fondo* que incluya un período de transición y recursos que aseguren los gastos de funcionamiento iniciales. Creemos que un desafío importante consistiría en derivar el Fondo de Gastos de Administración de SUCIVE a un nuevo fondo de transferencia de capital, cuyo objetivo temporal sea mejorar las capacidades de las AT departamentales y eventualmente crear una nueva institución, centralizada pero perteneciente a los GD, que tenga como misión administrar los tributos subnacionales de todos los departamentos del interior del país.

- En tercer lugar, y por último, nos referiremos a la situación generada con la partida presupuestal que devuelve a los productores rurales el impuesto de la Ley de Remates y Semovientes, ya que desde 2012 y a partir de la ley 18.973 el GC reconoce cuatrimestralmente un crédito fiscal a favor de los titulares de explotaciones agropecuarias, por el monto equivalente a lo que efectivamente hayan pagado en el período a las intendencias municipales por el impuesto creado por la ley 12.700, correspondiente a las enajenaciones de semovientes, con una alícuota del 1 % sobre las ventas por dicho concepto realizadas en cada departamento.

La situación generada es producto de una política específica del GC de disminuir la carga tributaria del sector agropecuario mediante la eliminación del impuesto de remates y semovientes, que es fuente de ingresos de los GD, y para ello asume directamente el costo de su devolución a los productores rurales, de modo de no afectar los ingresos tributarios subnacionales.

Si bien una medida de este tipo puede ser razonable a corto plazo desde la lógica de la política tributaria y del sistema de beneficios sectoriales que aplica el GC, no parece razonable que deba mantenerse a mediano y largo plazo. Primero porque aquí tenemos un impuesto que se devuelve íntegramente, es decir, solo quedan las externalidades negativas de los costos de cumplimiento para los productores y los costos administrativos y de gestión para los GD y para el GC. Por tanto, las medidas de este tipo solo deberían aplicarse con carácter extraordinario, temporal, por situaciones de crisis excepciona-

les, y, más allá de las dificultades que atraviesan algunos sectores de la actividad agropecuaria, este no es el caso del sector ganadero.

Por ello creemos que, frente a la situación planteada, se debería asumir el desafío de, o bien eliminar definitivamente el impuesto e incorporar un monto similar a la recaudación estimada en el sistema de transferencias de devolución para restituir a los GD una fuente de ingresos propia, como lo era el impuesto eliminado, o bien no afectar las fuentes de ingresos impositivas subnacionales para una política de beneficios sectoriales y, en cambio, hacerlo mediante la disminución de los impuestos nacionales recaudados desde el GC o por otros mecanismos que se consideren oportunos a tales efectos.

5.4. OTROS ANTECEDENTES PARA LA REFLEXIÓN, APORTES Y DEBATES

Antes de formular nuestras principales conclusiones y recomendaciones para el sistema de transferencias intergubernamentales, queremos referirnos con detalle al capítulo de conclusiones y recomendaciones del documento *Diagnóstico y propuestas para la modernización del sistema de transferencias en Uruguay*, que hemos citado en diversas oportunidades a lo largo de nuestro trabajo. Este *paper* es un aporte de valor superlativo de Martínez Vázquez, Radics & Viscarra (2020) al debate reciente, y por ello hemos incorporado estos comentarios a nuestras propias reflexiones.

Destacamos su importancia por diversas razones: porque está elaborado por expertos internacionales que trabajan para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en Uruguay y en otros países y tienen destacada trayectoria en temas de fiscalidad y descentralización, pero también porque los autores han realizado una intensa labor para comprender y sintetizar el complejo sistema de transferencias intergubernamentales de nuestro país. Es decir, no se trata de que consultores internacionales traigan recetas y las propongan como un estándar único y de correcto funcionamiento para diversos países; nada más alejado de esa lógica que el mencionado documento. Por el contrario, allí encontramos aportes y análisis crítico del funcionamiento concreto del sistema general y sus diversas herramientas en particular, con metodología, mediciones y propuestas alternativas.

Pues, como dice Ter-Minassian (2016, p. 23) y nosotros compartimos en todos sus términos, la composición de los recursos y transferencias a los GD varía entre países y no responde a factores fácilmente trasladables de unos a otros, sino más bien a procesos económicos, políticos e históricos propios, y por ello la composición final de recursos tiende a ser estable para cada país.

La composición de los recursos subnacionales, en especial el balance entre recursos propios y varios tipos de transferencias, varía entre países, reflejando diferentes aspectos: económicos, en particular la intensidad de las disparidades regionales; institucionales, específicamente el grado de la autonomía legal de los gobiernos subnacionales y su capacidad de administración tributaria —porque claramente los gobiernos que tienen mayor capacidad (las grandes ciudades o los estados más grandes) para generar recursos propios tienden a tener una mayor proporción de este tipo de fuentes en el total de sus recursos— y, finalmente, factores políticos, que pueden referirse a los equilibrios de poder entre los gobiernos subnacionales y el gobierno central.

La composición no está muy influenciada por el carácter federal o centralista del país: hay países unitarios, como los escandinavos, donde los GSN se financian más con recursos propios que con transferencias. Una observación que puede ser generalizable es que la composición de los recursos tiende a ser bastante estable en cada país a lo largo del tiempo.

Por otra parte, como Martínez Vázquez, Radics & Viscarra plantean en la introducción, el objetivo central del documento es aportar:

[...] sugerencias de mejora en los criterios de distribución de las transferencias, tanto las de libre disponibilidad como las de gasto de capital, buscando mejorar su capacidad de igualación fiscal y contribución al desarrollo territorial, respectivamente.

Por ello, y por el intercambio conceptual que hemos tenido con estos expertos internacionales, consideramos oportuno incorporar algunas consideraciones generales, conceptualmente importantes, sobre sus recomendaciones

finales, ligándolas de alguna manera con nuestros propios planteos de desafíos, conclusiones y recomendaciones.

- Para los mencionados especialistas, y considerando el sistema en su conjunto, es deseable una reforma integral del sistema de transferencias que simplifique cada instrumento en función de objetivos claros, arraigados en la buena práctica internacional. Entre las opciones propuestas podría considerarse separar los fondos que persigan el objetivo de devolución y aquellos que se utilicen para redistribución, ordenando mejor las transferencias condicionadas y aclarando sus objetivos en función de las responsabilidades de los GD.
- Al mismo tiempo, estiman importante definir claramente los instrumentos de transferencias condicionadas de capital, considerando además la introducción de un nuevo instrumento para fines de convergencia regional. Todo ello, entienden, podría proponerse y llevarse a cabo sin incrementar el porcentaje de recursos actualmente asignado a los GD, es decir, de manera fiscalmente neutra.
- Adicionalmente, plantean que es clave generar dentro de la OPP información y las capacidades necesarias para estimar la brecha fiscal, en función de una aproximación cada vez más precisa de la capacidad fiscal y las necesidades de gasto de los GD, con vistas al establecimiento de una transferencia de igualación que siga buenas prácticas internacionales.
- Finalmente, dos temas relevantes: por un lado, es importante dotar de transparencia a la asignación departamental en función de un IGNG, pero los valores sobre los cuales se basan los indicadores de este índice deberían estar lo más actualizados posible; por otro lado, deberían actualizarse los valores de los indicadores de la fórmula de distribución vigente entre los GD, explicitando el porcentaje de cada indicador y considerando alternativas como el IGNG presentado en el documento.

6. Conclusiones y recomendaciones

Antes de ir al detalle de las principales conclusiones y recomendaciones que surgen del documento, queremos aportar dos reflexiones generales:

La primera es que no podemos considerar estos documentos como un conjunto de recetas de fácil aplicación o de traslado de buenas prácticas internacionales a nuestro modelo de descentralización y su sistema asociado de transferencias intergubernamentales, pues, como bien dice Ter-Minassian (2016, p. 32):

[...] la composición de los recursos subnacionales refleja una serie de aspectos económicos, históricos, institucionales y políticos. Es interesante encontrar que países con el mismo nivel de desarrollo tienen modelos de financiación subnacionales muy diferentes.

Como señalamos en la presentación, se trata, por sobre todas las cosas, de colaborar proponiendo alternativas de un conjunto de acciones a tomar a mediano y largo plazo, y es en ese marco que creemos relevante aportar al análisis reflexivo del actual sistema de financiación de los GSN —de nivel departamental y municipal—, fortaleciendo la unidad política y la gobernabilidad del país, con una perspectiva de desarrollo territorial. Por tanto, estas contribuciones deben servir como insumos para la discusión, la reflexión y la búsqueda de alternativas, donde los hacedores de políticas

públicas —en un marco natural de restricciones políticas y económicas— deberán tomar las decisiones e implementar los cambios posibles, que contribuyan a seguir mejorando la equidad del sistema.

La segunda reflexión es que los objetivos de los países, sean estos federales o unitarios, tienen diferencias en el grado deseable de nivelación o de igualación exigible al sistema de transferencias, es decir, entre aquellos que aspiran a una nivelación total, procurando eliminar por completo las posibles diferencias, y quienes plantean una nivelación parcial, buscando equidad en sus principales aristas —en cada caso con las consideraciones referentes a los incentivos, a la eficiencia o de otra índole (como la migración interna)—. Pero también debemos considerar que, cualquiera sea el alcance de esos objetivos de nivelación o igualación, ellos serán producto de un desarrollo que implica definiciones políticas, económicas e ideológicas, y que además requiere un proceso de convergencia y desarrollo sostenible llevado adelante por actores en el territorio, públicos y privados, en un contexto cada vez más exigente en materia de transparencia, participación ciudadana y rendiciones de cuentas a la población.

En el libro *Pensar el siglo xx*, el historiador económico británico Tony Judt (2012) conversa con su colega y amigo Timothy Snyder sobre el Estado de bienestar en el período de posguerra europeo de la segunda mitad del siglo xx,

y respecto del acceso a los bienes y servicios públicos en el territorio, analizando los fundamentos de la fiscalidad, Snyder reflexiona:

La ciudad es el lugar en el que es lógicamente más fácil para el Estado distribuir los recursos. Y cuanto más nos alejamos de la ciudad, más difícil y más caro le resulta al Estado actuar, lo que significa que la gente que cree que es la que recibe menos, en realidad es la que recibe más. Los lugares, en sentido geográfico, donde la gente es más reacia a pagar impuestos son aquellos que más dinero reciben del gobierno federal.

Por tanto, reiteramos a manera de conclusión general que la posibilidad de alcanzar niveles de igualación (sea total o parcial) en cuanto a la cantidad y calidad de bienes y servicios públicos con acceso para todos los ciudadanos depende en gran medida de los niveles relativos de desarrollo económico en las distintas zonas del territorio. No solo será una cuestión de inversión e infraestructuras. (No es solo, por ejemplo, construir el edificio de una universidad; es también la posibilidad de construir una comunidad académica, con docentes, investigadores y alumnos que vivan en ese territorio, con una masa crítica necesaria para hacer sostenible el proyecto universitario.) Y ello se logra a partir de ciertos niveles de convergencia económica regional que a su vez hagan posible, con eficiencia, el desarrollo de bienes y servicios en educación, salud, comunicaciones y demás necesidades exigibles para los niveles de desarrollo social y humano actuales. Por ello, y cada vez más, el desafío de nivelación pasa por pensar en clave estratégica el desarrollo equilibrado y la convergencia regional con el fortalecimiento de las ciudades intermedias a lo largo y ancho del territorio.

Para avanzar en esos objetivos y como conclusiones y recomendaciones del análisis realizado, queremos destacar:

- En primera instancia, consideramos deseable mantener las características principales y los fundamentos técnicos de los tributos subnacionales más relevantes, que son la contribución inmobiliaria o impuesto predial y la patente de rodados. También consideramos oportuno mantener el grado relativo actual de autonomía tributaria de los GD.

No obstante, y en paralelo, creemos necesario estudiar una o más posibles reformas tributarias subnacionales, en el marco de las autonomías tributarias de cada GD, con objetivos de mejora en la equidad y en la gestión de los principales tributos (particularmente la contribución inmobiliaria o impuesto predial). Plantearían la eliminación de ciertos tributos debido a su bajo aporte, la ineficiencia de su gestión o simplemente porque en la actualidad no tienen razón de ser como objeto de gravamen, y propondrían los posibles nuevos tributos que en el marco de los estándares internacionales podrían considerarse fuente de recursos de los GD.

- Respecto de la contribución inmobiliaria rural, urbana y suburbana, planteamos desafíos importantes, con el foco en los sistemas de aforos o catastros y la necesidad de su actualización periódica y transparente, de modo de mejorar la capacidad contributiva y la equidad del tributo. Mediante la actualización de las bases imponibles del impuesto con una metodología que incorpore de la mejor forma los datos de atributos del valor del conjunto de los inmuebles del país, lograremos mejorar los niveles de equidad, característica cada vez más necesaria para la economía política y la aceptación social de un sistema tributario nacional o subnacional. Adicionalmente y en términos generales, la evolución que han tenido los ingresos por contribución inmobiliaria (particularmente la rural) en Uruguay (véase el capítulo 4, gráfico 10), más el bajo peso relativo que muestra el país en comparación con otros de América Latina en la tributación subnacional (véase el capítulo 3, gráfico 2), nos exigen revisar el estado actual del impuesto, su diseño y su capacidad contributiva como fuente de ingresos principal de los GD.

La búsqueda de metodologías que permitan incorporar de manera transparente y actualizada los atributos y determinantes del valor de los inmuebles, como bases imponibles del impuesto, son objetivos y desafíos, como vimos, tanto para los inmuebles rurales como para los urbanos y suburbanos, con la sola diferencia de que en el caso de los inmuebles rurales es competencia del GN, y en el caso de los inmuebles urbanos y suburbanos es potestad de los GD; no obstante, creemos —por cuestiones de equidad, de costo y de eficiencia— que bien se puede trabajar con una metodología conjunta

y coordinada a nivel nacional también para la contribución urbana y suburbana, donde las decisiones políticas y de autonomía tributaria se aplicarán y diferenciarán sobre las tasas o alcúotas, las posibles franjas, los posibles esquemas progresivos o no, los plazos y demás características propias de la liquidación del impuesto.

- En cuanto a la patente de rodados, hemos mencionado la necesidad de evitar erosionar las bases imponibles del actual tributo, justificando el fundamento técnico-tributario de un impuesto asociado al beneficio que se obtiene de los servicios vinculados a la circulación y el tránsito. Por ello su necesaria existencia debe ser independiente de políticas y beneficios con otras lógicas y fundamentos técnicos, en algunos casos propios de las *reformas fiscales verdes*. Entendemos que en general se deben explicitar las herramientas tributarias y sus objetivos, evitando mezclar tipos de instrumentos. En este caso, se trata de no confundir los objetivos vigentes de la patente de rodados con aquellos derivados de la implementación de otras herramientas propias de la economía verde, que procuran cambios de comportamiento y estimulan la incorporación de tecnologías más amigables con el medio ambiente.

- Respecto de estas *herramientas tributarias verdes*, creemos que Uruguay transitará a corto y mediano plazo por modificaciones tributarias denominadas *microrreformas verdes*, en las que podrán generarse nuevas bases gravables específicas o compartidas a nivel nacional y subnacional. Estas incorporarán herramientas económicas que penalizan externalidades negativas sobre el ambiente y/o procuran cambios de comportamiento en las actividades de las personas y de las empresas, fomentando cambios de hábitos, tecnologías más amigables y de menor impacto en los procesos productivos, utilización de energías renovables, nuevos procesos de reciclaje y economía circular. Estas herramientas tributarias estarán orientadas principalmente a la gestión de la generación de residuos, a la contaminación del aire y sobre todo del agua, o a la contaminación sonora, entre otras muchas posibilidades, y todas ellas tendrán alto impacto en las políticas y la gestión de los GD, seguramente complementarias y compartidas con las acciones del GN.

- Adicionalmente a estos posibles *tributos verdes*, queremos hacer mención a otros posibles

tributos que podrán estar en un análisis de corto y mediano plazo, más allá de las orientaciones políticas de los gobiernos nacional y departamentales. Primero, la denominada *tasa de turismo*, aplicada generalmente sobre el pernocte y de cargo de los turistas, ya implementada en los principales destinos turísticos del mundo y sobre cuya aplicación parcial recientemente hemos tenido las primeras discusiones en nuestro país. Segundo, los aportes derivados por retorno de valorización del suelo (denominado generalmente *retorno por mayor valor inmobiliario*) como consecuencia de los planes de ordenamiento territorial para un desarrollo sostenible y el mayor aprovechamiento económico del suelo, en los casos en que esto se verifique.

- A modo de recomendaciones de administración tributaria: para que efectivamente logremos mejoras en las bases imponibles de los impuestos prediales con la caracterización de los inmuebles rurales y urbanos con determinantes y atributos actualizados del valor, de manera de mejorar la equidad y la capacidad contributiva de la contribución inmobiliaria; para que mejoremos la fiscalización vehicular y sigamos facilitando el cumplimiento voluntario en la patente de rodados; para que tengamos posibilidades de analizar nuevas fuentes de ingresos departamentales vía tributos verdes, por turismo o por retorno por mayor valor inmobiliario; para que todo ello se pueda implementar, necesariamente debemos mejorar las capacidades de gestión y actualización de los recursos técnicos y humanos de las administraciones tributarias departamentales.

Ello se logra con acciones en dos sentidos: por un lado, simplificando el actual sistema tributario subnacional de la mayoría de los departamentos del país; por otro, mejorando la gestión de las administraciones tributarias subnacionales. Para esto es preciso incorporar nuevos estándares de gestión propios de una AT moderna, con tecnología aplicada y capital humano capacitado, enfocada en las funciones principales de los servicios de información y asistencia, de recaudación, de fiscalización y de cobro coactivo, más un objetivo claro de disminución de los costos de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y de aumento de los índices de cumplimiento voluntario en el pago de tributos.

A este respecto, queremos proponer la creación de una agencia que permita, a través

de una AT centralizada de tributos subnacionales, coordinar con todos los departamentos del país, o bien con los departamentos del interior —dada la trayectoria y el mayor peso relativo de Montevideo—. Esta agencia contribuiría a la disminución permanente de la *pereza fiscal* de los GD, gracias a una mayor eficacia y eficiencia en la gestión de los tributos subnacionales. Asumiría las principales funciones tradicionales más la responsabilidad y la gestión de los aforos o catastros. Prestaría servicios actualizados y multicanal, propios de una administración tributaria moderna, que transforme su misión de acuerdo con los nuevos estándares internacionales, lo que permitiría superar las dificultades naturales propias de organizaciones pequeñas de carácter departamental, con recursos más limitados y restricciones mayores de funcionamiento.

- En lo que refiere a los controles y la incorporación de nuevos estándares regulatorios en materia de endeudamiento subnacional, planteamos la posibilidad de intervención previa del Poder Ejecutivo para casos de deuda pública departamental o empréstitos internacionales, dada la necesaria coordinación que debe existir con las instituciones encargadas de la política económica del país, y particularmente con la gestión de la deuda. Por otra parte, proponemos la aplicación de una regla fiscal de endeudamiento departamental para los restantes tipos de financiamiento obtenidos a través de instrumentos o herramientas financieros como fideicomisos o similares. Estos han cobrado relevancia y requieren nuevas formas de regulación y control, con una regla simplificada, de fácil ejecución y verificación, con límites vinculados a créditos presupuestales y flujos de cobranza, más una necesaria referencia al cumplimiento parcial de los compromisos de gestión para el período en consideración, presentados ante la OPP, condición necesaria del sistema de transferencias intergubernamentales.

La importancia de procurar mecanismos de regulación y control surge del rol preponderante que asignamos al acceso al endeudamiento financiero, de manera de proyectar niveles de desarrollo en infraestructuras con mayor trascendencia relativa y poder así planificar con mayor plazo e impacto en el territorio.

La regulación como herramienta de buena gestión, de control de riesgos, conjuntamente

con nuevas formas de acceso al financiamiento, con las mejoras en la gestión de las administraciones tributarias que permitan información y predictibilidad de los fondos a recaudar, más las mejoras de los sistemas de información financiera, potenciarán un círculo virtuoso que redunde en políticas consistentes con la descentralización real y un proceso de desarrollo sostenible.

Ingresando en las conclusiones más específicas de las transferencias intergubernamentales, creemos oportuno resaltar algunos de los desafíos que hemos desarrollado con más profundidad en el capítulo 5.

Es importante destacar que el sistema de transferencias intergubernamentales en Uruguay se ha mantenido estable durante los últimos cuatro períodos de gobierno, 20 años. En este lapso, las transferencias han ido aumentando su importancia en términos del producto, y la misma tendencia han mostrado también como participación en los ingresos totales de los GD (véase el gráfico 3 del capítulo 3), lo que contribuye a dar certezas a los GD para el financiamiento de sus funciones de gasto y preserva la correspondencia fiscal entre el GN y los GD.

- En primera instancia, aun reconociendo las buenas prácticas internacionales y las recomendaciones lógicas de incluir a Montevideo —el departamento más importante en términos económicos y con mayor población— como origen y como destino para la distribución de fondos, su estatus relativo actual dentro del sistema vigente de transferencias no podrá modificarse fácilmente. Es que ese estatus excepcional está dado por la Constitución en su artículo 298, a lo que se suman los amplios acuerdos entre el GN y los GD alcanzados en relación con el artículo 214. Esta situación nos lleva a creer que las propuestas al sistema de transferencias deberán tomar como premisa que la situación relativa de Montevideo no se modificará. Por tanto, las variaciones deberán incluir esta restricción parcial y procurar la mejora en la calidad, la equidad y la progresividad del sistema en su conjunto modificando algunas de sus actuales características y sumando nuevas herramientas con nuevos fundamentos que ya no excluyan a Montevideo.

- En el capítulo de “Desafíos”, como situación frente al artículo 214 de la Constitución, compartimos en términos generales las propuestas formuladas en el trabajo de Martínez

Vázquez et al. y finalizamos sugiriendo una propuesta fiscalmente neutra con dos objetivos explícitos: por un lado, asignar fondos como transferencia de devolución, analizando la opción de incorporar un porcentaje del IRPF recaudado en cada departamento; por otro, con los fondos remanentes, realizar asignaciones con objetivos de transferencias de igualación o nivelación. A efectos de esta asignación de los fondos de nivelación o igualación, se sugiere utilizar la metodología de la brecha fiscal, generada entre las necesidades de gasto y la capacidad fiscal. No obstante, dado que los datos reales o necesidades de información para aplicar esta metodología (capacidad fiscal y clasificación funcional del gasto) no son plenamente accesibles actualmente, se propone mantener la aplicación de un coeficiente —debidamente actualizado— con un peso relativo similar de cada una de las cuatro variables utilizadas actualmente (superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda), y mantener como objetivo de corto plazo incorporar la metodología de la brecha fiscal a medida que se avance en la generación de datos confiables —a nuestro juicio, un objetivo perfectamente alcanzable, dados los avances en materia de modernización y homogeneización de los sistemas de información de los GD.

- La situación respecto del artículo 298 de la Constitución, referente al Fondo de Desarrollo del Interior (FDI) con características de transferencia condicionada de capital, requiere, a nuestro juicio, correcciones en la fórmula de asignación del 33,35 % correspondiente a los GD. En una primera instancia, nos parece relevante actualizar los criterios de distribución, y adicionalmente consideramos la posibilidad de aumentar los porcentajes asignados de manera objetiva y automática, como forma de dotar de mayor predictibilidad y autonomía descentralizada a los GD. Respecto de la fórmula de asignación, entendemos oportuno mantener en una primera etapa los criterios, debidamente actualizados, e incorporar como objetivo de mediano plazo la aplicación de la metodología del índice global de necesidades de gasto (IGNG), una vez que los nuevos sistemas de información estén en funcionamiento pleno. En paralelo, creemos oportuno plantear la reasignación de fondos mediante una nueva herramienta de

transferencias específicas con objetivos claros de convergencia regional para nuevas infraestructuras, dado que actualmente el FDI funciona más como una transferencia de capital condicionada que como un fondo de desarrollo regional. Dicha herramienta puede ser creada a partir de los fondos adicionales a los que estrictamente corresponden al FDI y que actualmente se asignan como proyectos del GC vía los ministerios especializados, que en la realidad terminan asignando montos superiores al total del 66,65 % previsto originalmente en la normativa.

Estas transferencias con objetivos de convergencia regional deberán exigir fondos de contrapartidas por parte de los GD (a estos efectos podrían mantenerse criterios similares a los establecidos actualmente para el 70 % del 33,35 % del FDI, descritos en la sección 5.3.2 del capítulo 3) y, adicionalmente, estar condicionadas a la aprobación previa de los planes quinquenales por OPP, como mecanismo para coordinar estrategias y alinear objetivos hacia el desarrollo regional sostenible.

- En último término, queremos referir a las restantes partidas presupuestales. Los casos más relevantes —el subsidio al alumbrado público, el de gastos de administración del SUCIVE y la Ley de Remates y Semovientes— los hemos detallado en el capítulo anterior, y hemos procurado formular recomendaciones específicas sobre cada uno de ellos.

En cualquier caso, nos parece oportuno reiterar una recomendación de carácter general, de enfoque del sistema de transferencias, que refiere a la necesidad de evaluar cada transferencia complementaria como herramienta con objetivos específicos previstos en la implementación original. Muchas de estas transferencias tienen objetivos temporales, como instrumentos de igualación para el acceso a servicios específicos, o de capital condicionado al cumplimiento de ciertas metas de infraestructura, o bien como mecanismo de transición en procesos de cambio que generan ganadores y perdedores frente a una situación original dada. Pero, naturalmente, el cumplimiento de la condición que dio origen a cada fondo complementario —sea el vencimiento del plazo previsto originalmente o la falta del fundamento original por cambios en las condiciones materiales— debería llevar a replantear la existencia del instrumento o a modificarlo.

Dentro de un sistema de transferencias intergubernamentales, siempre tendremos necesidades de nuevas herramientas complementarias, con objetivos diversos, de nivelación o igualación, de redistribución, de capital condicionadas o de convergencia regional. Por ello resulta imprescindible la revisión periódica de aquellas herramientas que lograron sus objetivos temporales, o bien ya no cumplen el fundamento original dado para su creación, o bien responden a necesidades que se han transformado en permanentes y deberemos ubicarlas dentro del régimen general o en otro tipo de transferencias. Como mecanismo de evaluación del instrumento y sus objetivos, las transferencias complementarias se deben revisar periódicamente a la luz de los nuevos desafíos, pues para crear nuevos fondos se hace imprescindible reasignar recursos de partidas presupuestales preexistentes que ya no cumplen con su cometido original.

Anexos

ANEXO 1. EVOLUCIÓN: LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS SUBNACIONALES

Sin pretender considerar toda la evolución histórica de las finanzas locales desde el período preconstitucional hasta la actualidad, queremos reseñar muy brevemente los principales hitos y cambios políticos y normativos respecto de la autonomía tributaria desde principios del siglo xx hasta nuestros días:

a. Al inicio de la primera presidencia de Batlle y Ordóñez (1903-1907) se sancionó la Ley Orgánica de Juntas Económico-Administrativas, número 2820, del 20 de julio de 1903, que se basó en el modelo que regulaba el funcionamiento de la Junta de Montevideo, el *Reglamento orgánico de la Junta Económico-Administrativa de Montevideo*, de 1891. La autonomía presupuestal se mantuvo siempre “dentro del monto conocido de sus rentas”; los proyectos debían remitirse al Poder Ejecutivo para que este los cursase a la Asamblea General, que disponía de amplias facultades para disminuirlos o aumentarlos (artículo 12, numeral 28).

Esta ley detalló las rentas propias de las Juntas “para ser administradas y empleadas por ellas en sus respectivos departamentos”, que correspondían principalmente a:

- Ingresos tributarios: impuestos (patente de rodados, alumbrado e iluminación, etc.), tasas y contribuciones de mejoras.

- Sanciones.
- Precios.
- Ingresos gratuitos: herencias, legados y donaciones.
- Transferencias del Estado (porcentaje fijado por ley sobre la recaudación de contribución inmobiliaria en cada departamento).

La ley les otorgó la facultad de dictar ordenanzas “relativas a la percepción de impuestos departamentales” y prohibió “crear impuestos o alterar los existentes”, a menos que obtuvieran autorización legislativa previa.

- a. En 1908 se sancionó la ley 3417, que instituyó el régimen de intendencias municipales y otorgó amplias facultades al cargo de intendente, autoridad a la que en el departamento competía “todo lo gubernativo de él”. No obstante el grado de autonomía política con que se dotaba al gobierno local, se tuvo mayor rigor en la autonomía financiera, pues las atribuciones se limitaban a la administración y el empleo de los recursos, excluyendo su establecimiento. En materia de impuestos la potestad tributaria fue ejercida en forma exclusiva por el Estado, aunque en materia de otros tributos —contribuciones de mejoras y tasas— las juntas actuaban discrecionalmente.
- b. En la Constitución de 1918 se recogieron ampliamente las concepciones de mayor autonomía de los GD —en un intento de

constitucionalizar la política de coparticipación, favorecida por la coyuntura política manifiesta en el Pacto de los Partidos (Rodríguez Villalba, 1997, p. 33)— y se modificó el régimen de gobierno de los departamentos. A estos se les otorgó autonomía funcional, a la que se sumó la financiera, con tal grado de extensión que el sistema uruguayo pudo compararse con bastante aproximación al de los países federales. La autonomía tributaria de los departamentos quedó habilitada dentro de amplísimos límites, pues el artículo 133 establecía: “La ley reconocerá a las Asambleas Representativas la facultad de crear impuestos, con la sola limitación de poder gravar el tránsito, ni crear impuestos interdepartamentales a los artículos de producción nacional”.

- c. Como reacción a la autonomía de los GD —con la que, por falta de coordinación y limitación normativa de las fuentes de imposición, se crearon distintas situaciones de superposición impositiva—, en la Constitución de 1934 (y su reforma de 1942) se estableció la limitación de la autonomía financiera y se fijaron los ingresos tributarios de naturaleza departamental. En materia de recursos se mantuvo el sistema de creación de tasas y fijación de precios, pero se suprimió la potestad impositiva, pues los impuestos destinados a los GD solo podían ser creados por el Poder Legislativo a iniciativa del intendente respectivo, con anuencia de la Junta y previo dictamen del Tribunal de Cuentas. Los principales recursos comprendían:

- Ingresos tributarios: impuestos (abastos, rodados, alumbrado, salubridad, etc.), tasas, y contribuciones de mejoras —que por no quedar previstas en la Carta generaron una discusión doctrinal.
- Ingresos dominiales: precios por enajenación de bienes o prestación de servicios.
- Subsidios (en el artículo 258 la Constitución previó como aporte del Estado el 75 % de la recaudación de la contribución inmobiliaria que gravaba los bienes sitos en el departamento, con exclusión de adicionales y recargos).
- Multas.
- Otros ingresos (por ejemplo, empréstitos, con la anuencia del Poder Legislativo).

- d. El sistema tributario subnacional vigente, que según Rodríguez Villalba (1997, pp. 45-51) tiene sus orígenes en la Constitución de 1952, apenas alterado por la Carta de 1966, resultó modificado por la Ley Constitucional de 1996, promulgada el 14 de enero de 1997. La principal característica desde la Constitución de 1952 ha sido la reimplantación de la autonomía, que en materia financiera supuso un cambio importante, al reintegrar a los GD las facultades para crear impuestos. Para Rodríguez Villalba (1997, p. 46):

[...] en lo tributario se estableció un régimen de autonomía relativa, condicionada por varias limitaciones que derivan en la aplicación de tres criterios: la naturaleza del tributo, la fuente del recurso, y la prohibición de la sobreimposición; y continuando en el orden financiero, la reforma constitucional de 1997 apuntó a ampliar las transferencias de ingresos del Presupuesto Nacional al tesoro de estos gobiernos, por aplicación del principio de colaboración.

ANEXO 2. EVOLUCIÓN: LA DISTRIBUCIÓN MONTEVIDEO VERSUS DEPARTAMENTOS DEL INTERIOR

La primera distribución en aplicación del literal C del artículo 214 de la Constitución se realiza mediante los artículos 639 a 642 de la Ley del Presupuesto Nacional correspondiente al período 2001-2005 (17.296, de febrero de 2001), con las correcciones del decreto 170/001. El porcentaje sobre el monto total de recursos que corresponde a los GD es del 3,18 % para 2001, del 3,37 % para los años 2002 y 2003, y del 3,54 % para 2004. Posteriormente, el artículo 640 asigna las partidas, donde, en primer lugar, se mantienen las afectaciones específicas de impuestos, utilidades de Casinos, la contribución para el pago de aportes patronales de los GD del interior del país, partidas del Programa de Desarrollo Municipal y de Caminería Rural de la Dirección de Proyectos de Desarrollo, y la partida del programa de Mantenimiento de la Caminería Rural del MTOB, entre otras; en segundo lugar, se asigna una serie de partidas monetarias de UYU 232.400.000 para 2001 y hasta UYU 464.800.000 actualizadas por IPC

para 2004, que se distribuyen entre los GD del interior en función de territorio y población, y sobre la base de porcentajes actualizados teniendo en cuenta los resultados del Censo de Población 1996, sin incluir a Montevideo; y en tercer lugar, del remanente se transfiere primero a la Intendencia Municipal de Montevideo una partida equivalente al 1,5 % de los sueldos nominales del año anterior en 2002 y al 3 % de la misma base en el respectivo año anterior para 2003 en adelante, con la finalidad de cubrir la diferencia entre las tasas de aporte patronal de la Intendencia Municipal de Montevideo y la de las intendencias municipales del interior, y posteriormente se distribuye tomando en cuenta criterios de superficie y población, de la inversa del PIB por habitante y de los porcentajes de hogares con carencias en las condiciones de vivienda obtenidos del Censo de Población 1996, sobre la base de una tabla de porcentajes que sí incluye a Montevideo.

En el siguiente período de gobierno, y mediante la aplicación de los artículos 479 al 481 de la Ley de Presupuesto Nacional del período 2005-2009 (17.930, de diciembre 2005), se establecen los criterios de distribución vigentes para la aplicación del artículo 214, en particular el ya mencionado 3,33 % sobre el total de los recursos del Presupuesto Nacional. De esta partida se deducen: a) en primer lugar el 12,90 % que se destina al Gobierno Departamental de Montevideo, del cual se deducen a su vez las partidas ejecutadas por dicha intendencia en el programa Mantenimiento de la Red Vial Departamental del MTOB, y el resto se destina a la transferencia mensual de los aportes patronales y personales a la seguridad social que le correspondan en forma directa al organismo destinatario del pago; b) en segundo lugar, se cubre el total ejecutado por los GD del interior, del programa Mantenimiento de la Red Vial Departamental del MTOB destinado al Programa de Mantenimiento de la Caminería Rural; c) en tercer lugar, se deducen las partidas ejecutadas del Programa de Desarrollo y Gestión Municipal; y d) el remanente se distribuirá entre los GD del interior de la república de acuerdo a los porcentajes establecidos (véase la tabla 1 del capítulo 3), y de los montos resultantes de la distribución según la tabla se deducen: partidas ejecutadas de Caminería Rural por cada uno de los GD, los aportes patronales y personales a la seguridad social que le correspondan y el impuesto a las retribuciones personales, incluido el Fondo Nacional de

Vivienda por cada gobierno departamental, y finalmente un crédito de hasta el 11 % con destino al pago de las obligaciones corrientes que se generen por prestaciones brindadas a los GD por UTE, ANTEL, OSE, y BSE exclusivamente por seguros de accidentes de trabajo.

Cuando analizamos la discusión parlamentaria de la ley 17.930, para de esa manera tener más elementos sobre el cambio en la distribución, no encontramos en la Cámara de Senadores mayor información, salvo la constatación del senador Antía, del Partido Nacional, de que la fórmula de distribución surgiría de un acuerdo de los GD con el GN,³⁰ pero no discusión de fondo sobre los artículos que establecen la fórmula de distribución y asignación de recursos. En la Cámara de Representantes sí hubo una discusión más importante; allí, por ejemplo, el diputado Machado, del Partido Colorado, declara:

[...] estamos en condiciones de votar desde el artículo 440 hasta el artículo 447. El señor Diputado Botana ha sido muy explícito al señalar que estos ocho artículos tienen que ver con los recursos que dispensan el literal C) del artículo 214 y el artículo 298 de la Constitución. Se establece los porcentajes del Presupuesto y los porcentajes que corresponderá a cada departamento, y se incorpora a Montevideo; además, hay una serie de regulaciones muy importantes.

Y en una declaración posterior afirma:

Queremos informar a la Presidencia que vamos a votar todos estos artículos. Ha habido un acuerdo entre el Congreso de Intendentes y el equipo económico. Eso es positivo; cuando hay acuerdos hay que felicitar y valorarlos. En este caso, esa es la situación. Nosotros estamos alineados en esa misma dirección y vamos a votar afirmativamente todos estos artículos.

En su posterior intervención, el diputado Botana,³¹ del Partido Nacional, reclama por

30 Cámara de Representantes, 58.^a sesión especial, del 13 de octubre de 2005, Diario n.º 3295, p. 478, disponible en https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/27624/ficha_completa

31 Cámara de Representantes, 58.^a sesión especial, del 13 de octubre de 2005, Diario n.º 3295, pp. 486-567, disponible en https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/27624/ficha_completa.

el cambio de porcentaje, del 3,54 % anterior al 3,33 %, a lo que se suma que de ese 3,33 % participa Montevideo. Por otra parte, manifiesta:

Alguien nos ha dicho por allí que hubo cambios, que al interior solo se le daba el 85 % de lo recaudado y que cuando vino la crisis en el país hubo una caída. Eso es estrictamente cierto; es así.

Posteriormente el mismo diputado Botana refiere:

En ese sentido, los Intendentes han acordado con el Gobierno; no tenían más remedio que hacerlo. Acá es así; las reformas y los cambios que se produjeron en el proyecto presupuestal, que yo sepa, solo lo han logrado dos personas.³²

Por su parte el diputado Asti, del Frente Amplio, plantea:

[...] realmente estamos votando con mucho placer este sustitutivo que demuestra, por primera vez, el acuerdo entre un Gobierno Nacional y los diecinueve Gobiernos Departamentales; reitero: los diecinueve Gobiernos Departamentales.

[Voto] con absoluta tranquilidad de espíritu, porque no solamente las partidas que todos los departamentos del interior reciben del Gobierno Nacional crecen en un 30 %, sino que los Gobiernos Departamentales, en su conjunto, crecen un 40 %, solamente respecto al artículo 214 de la Constitución.

● Ley 17.296, artículo 640

La distribución de las partidas resultantes del artículo 616 (artículo 639) de la presente ley, se hará de la siguiente manera:

(*) Texto corregido por Decreto 170/001

A) En primer lugar se mantendrán todas las afectaciones de impuestos (artículos 208 de la Ley N.º 15.851, de 24 de diciembre de 1986, y 452 de la Ley N.º 16.226, de 29 de octubre de 1991, IMESI naftas, tabacos, cigarrillos y cigarrillos; artículo 761 de la Ley N.º 16.736, de 5 de enero de 1996, IMESI gasoil, las utilidades de Casinos —artículo 3.º de

la Ley N.º 13.453, de 2 de diciembre de 1965, Decreto 588/975, de 24 de julio de 1975, y artículo 169 de la Ley N.º 16.736, de 5 de enero de 1996—, la contribución para el pago de aportes patronales de los Gobiernos Departamentales del interior del país (artículo 756 de la Ley N.º 16.736, de 5 de enero de 1996) y las partidas del Programa de Desarrollo Municipal y de Caminería Rural de la Dirección de Proyectos de Desarrollo (DIPRODE) incluidas la partida para obras asignada a las Intendencias Municipales del interior del país (artículo 760 de la Ley N.º 16.736, de 5 de enero de 1996, y anexo Inversiones de la Ley N.º 16.996, de 1.º de setiembre de 1998), la partida del programa de Mantenimiento de la Caminería Rural del Ministerio de Transporte y Obras Públicas (artículo 75 de la Ley N.º 16.736, de 5 de enero de 1996), y las partidas del programa de Desarrollo Municipal incluidas en la unidad ejecutora 004 —Oficina de Planeamiento y Presupuesto— del Inciso 02 —Presidencia de la República—, a las que se agrega la compensación por la disminución de la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural (artículo 10 de la Ley N.º 17.243, de 29 de junio de 2000), manteniéndose como permanente la referida partida y la disminución de la alícuota que se establece en la presente ley.

B) En segundo lugar se destinará, en el año 2001, una partida de \$ 232.400.000 (pesos uruguayos doscientos treinta y dos millones cuatrocientos mil), para los años 2002 y 2003 una partida anual de \$ 348.600.000 (pesos uruguayos trescientos cuarenta y ocho millones seiscientos mil) y para el año 2004, una partida de \$ 464.800.000 (pesos uruguayos cuatrocientos sesenta y cuatro millones ochocientos mil) que se distribuirán conforme a lo dispuesto por el artículo 618 (artículo 641) de la presente ley, y se actualizará por Índice de Precios al Consumo (IPC).

(*) Texto corregido por Decreto 170/001

C) El excedente del porcentaje se distribuirá entre todos los Gobiernos Departamentales del país, conforme al criterio establecido en el artículo 619 (artículo 642) de la presente ley.

(*) Texto corregido por Decreto 170/001

32 Menciona al doctor Gonzalo Fernández y al diputado Casaretto.

● Decreto 411/01

Artículo 1.º. El Fondo de Desarrollo del Interior creado por el numeral 2.º del artículo 298.º de la Constitución de la República estará destinado a financiar proyectos presentados por los Gobiernos Departamentales del Interior cuyo objetivo sea promover el desarrollo regional o local del interior del país y favorecer la descentralización de actividades.

Artículo 2.º. La evaluación y la ejecución de estos proyectos se realizará con la supervisión de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, quien podrá contratar los especialistas sectoriales necesarios para el desempeño de tales actividades. Dichos proyectos serán presentados ante la Comisión Sectorial de Descentralización, creada por el artículo 230.º, inciso 5.º, literal B) de la Constitución de la República, con el informe técnico previo a cargo de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto. La Comisión se expedirá sobre los mismos y remitirá a consideración de este Organismo, aquellos pasibles de ser ejecutados conjuntamente con una propuesta para su ejecución, según las distintas etapas que los integran. La Oficina de Planeamiento y Presupuesto, elevará una propuesta al Ministerio de Economía y Finanzas, quien establecerá el cronograma definitivo de acuerdo a las disponibilidades financieras del Tesoro Nacional.

Artículo 3.º. El Ministerio de Economía y Finanzas transferirá a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto los montos correspondientes a cada etapa, una vez acreditado el cumplimiento de las condiciones de pago, por parte de esta última.

Artículo 4.º. Los recursos afectados al financiamiento de proyectos presentados por los Gobiernos Departamentales del Interior, se distribuirán entre los departamentos tomando en cuenta los criterios de superficie, población, inversa del PIB por habitante y porcentaje de hogares con carencias en las condiciones de vivienda, establecidos en el artículo 642.º de la Ley N.º 17.296, corregidos en proporción al total de departamentos del Interior.

Artículo 5.º. Autorízase a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto a disponer de hasta un 3 % del monto total anual destinado a proyectos a ejecutarse por los Gobiernos Departamentales, a fin de atender los gastos

de evaluación, control y seguimiento en que incurrirá en cumplimiento de los cometidos que se le asignan en el artículo 2.º del presente Decreto.

Artículo 6.º. Comuníquese, publíquese, etc.

● Ley 18.719, artículo 759

El Fondo Presupuestal a que refiere el numeral 2) del artículo 298 de la Constitución de la República tendrá carácter anual y quedará constituido, a partir del 1.º de enero de 2011, con el 11 % (once por ciento) sobre el monto de \$ 21.654.195.375 (veintiún mil seiscientos cincuenta y cuatro millones ciento noventa y cinco mil trescientos setenta y cinco pesos uruguayos), que corresponde a los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo en el año 1999, a valores del 1.º de enero de 2010. El Fondo se actualizará anualmente de acuerdo con el IPC.

El 66,65 % (sesenta y seis con sesenta y cinco por ciento) de este fondo se destinará a la aplicación de las políticas de descentralización a ser ejecutadas por los organismos mencionados en el literal A) del artículo 230 de la Constitución de la República, que integran el Presupuesto Nacional, y el restante 33,35 % (treinta y tres con treinta y cinco por ciento) a las que serán ejecutadas por los Gobiernos Departamentales.

De ese 33,35 % (treinta y tres con treinta y cinco por ciento), se destinará un 70 % (setenta por ciento) para proyectos y programas a ser financiados en un 80 % (ochenta por ciento) con recursos provenientes del Fondo, y un 20 % (veinte por ciento) con recursos propios de los Gobiernos Departamentales. El restante 30 % (treinta por ciento) se destinará a proyectos y programas a ser financiados totalmente por el Fondo, sin contrapartida de los Gobiernos Departamentales. La Comisión Sectorial de Descentralización establecerá los lineamientos de aplicación de los montos autorizados en la presente norma.

Bibliografía

- BID (2017). *Descentralización fiscal y disparidades regionales en América Latina. El potencial de las transferencias de igualación*. Washington D. C.: Banco Interamericano de Desarrollo.
- BID, CEPAL, CIAT & OECD (2017). *Estadísticas tributarias en América Latina*. París: OECD.
- BID, CEPAL, CIAT & OECD (2018). *Estadísticas tributarias en América Latina*. París: OECD.
- BONET, J., MUÑOZ, A., & PINEDA MANNHEIM, C. (eds.) (2014). *El potencial oculto: factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina*. Washington D. C.: Banco Interamericano de Desarrollo.
- CEPAL (2016). *Estudio económico para América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- CONGRESO DE INTENDENTES (2015). Acta de resoluciones de la 2.ª sesión plenaria extraordinaria del Congreso de Intendentes, realizada el jueves 30 de julio de 2015 en Montevideo. Disponible en http://www.ci.gub.uy/images/Actas/2%C2%ba_Plenario_30.07.15.pdf.
- GIAMPIETRO BORRÁS, G. (1971). *Contribución inmobiliaria en el Uruguay*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- JIMÉNEZ, J. P., & RUELAS, I. (2016). *El endeudamiento de los gobiernos subnacionales en América Latina. Evolución, institucionalidad y desafíos*. Santiago de Chile: CEPAL, serie Macroeconomía del Desarrollo, n.º 186.
- JIMÉNEZ, J. P., & RUELAS, I. (2018). Autonomía tributaria subnacional en América Latina. En *La reforma de la financiación territorial: propuestas, debates y experiencias de otros países. Presupuesto y Gasto Público*. 92(3), pp. 55-67. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- JUDT, T., & SNYDER, T. (2012). *Pensar el siglo XX*. Madrid: Taurus Historia.
- LANZILOTTA, B., & ROSAS, E. (2019). *Estimación del valor de los predios rurales y sus determinantes*. Montevideo: Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Dirección de Descentralización e Inversión Pública, serie Descentralización y Desarrollo Territorial.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, D., & PEDRAJA CHAPARRO, F. (2018). Nivelación total: una garantía de equidad sin perjuicio de la eficiencia. En *La reforma de la financiación territorial: propuestas, debates y experiencias de otros países. Presupuesto y Gasto Público*. 92(3), pp. 55-67. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J., RADICS, A., & VISCARRA, H. (2020). *Diagnóstico y propuestas para la modernización del sistema de transferencias en Uruguay*. Montevideo: Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Dirección de Descentralización e Inversión Pública, serie Notas para la discusión de políticas.
- MONÉS, M. A., & COLLDEFORNS, M. (2018). La nivelación parcial como equilibrio entre los objetivos de equidad, eficiencia y autonomía. En *La reforma de la financiación territorial: propuestas, debates y experiencias de otros países. Presupuesto y Gasto Público*. 92(3), pp. 55-67. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- MUINELO GALLO, L. (2019). *Efectos de las transferencias intergubernamentales en el gasto público local*.

- Montevideo: Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Dirección de Descentralización e Inversión Pública, serie Descentralización y Desarrollo Territorial.
- MUÑOZ MERINO, A., & SUÁREZ PANDIELLO, J. (2018). Reformando la financiación local. ¿Un viaje o una excusión? En *La reforma de la financiación territorial: propuestas, debates y experiencias de otros países. Presupuesto y Gasto Público*. 92(3), pp. 55-67. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- NACIONES UNIDAS, DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES (2018), Las ciudades seguirán creciendo, sobre todo en los países en desarrollo. Disponible en <https://www.un.org/development/desa/es/news/population/2018-world-urbanization-prospects.html>.
- OPP (2015). Criterios para distribución del Fondo de Incentivo a la Gestión Municipal Aprobados por la Comisión Sectorial de Descentralización de fecha 12 de noviembre de 2015. Disponible en https://www.opp.gub.uy/sites/default/files/documentos/2018-06/Criterios_Distribucion_figm_Quinquenio_2016-2020_-_csd_12nov2015.pdf.
- RIUS, A. (2018). *Transferencias de los gobiernos nacionales a los gobiernos subnacionales en pequeños países unitarios*. Montevideo: Centro de Estudios Fiscales.
- RODRÍGUEZ VILLALBA, G. (1997). *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales*. Montevideo: Universidad de la República, Facultad de Derecho.
- RUIZ DÍAZ, M. (2018). *Descentralización y desarrollo en Uruguay. Explorando discursos e ideas*. Montevideo: Universidad de la República, Facultad de Ciencias Sociales, Instituto de Ciencia Política, documento on line 02/018.
- TER-MINASSIAN, T. (2016). Teoría y práctica internacional en las transferencias intergubernamentales. En Jaime Bonet & Luis Galvis-Aponte (eds.), *Sistemas de transferencias subnacionales: lecciones para una reforma en Colombia* (pp. 21-35). Bogotá: Banco de la República de Colombia.
- TRUJILLO SALAZAR, L. (2008). Transferencias intergubernamentales y gasto local: Repensando la descentralización fiscal desde una revisión de la literatura. En *Gestión y Política Pública*, XVII(2), 2.º sem. (pp. 451-486). México: Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE).
- VIÑALES, G. (2019). *Uruguay: Evolución del sistema tributario (1990-2018)*. Montevideo: La Ley Uruguay y Ediciones de la Banda Oriental.

