

APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS DEL MODELO DE FEDERALISMO FISCAL DE EE. UU. DESDE EL CONCIERTO ECONÓMICO

Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA
Jefa del Servicio de Política Fiscal
Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia

I. EL FEDERALISMO FISCAL

El debate sobre el modelo de Estado y la reforma constitucional en clave federal en el Estado español resulta de la más rabiosa actualidad. No hay más que echar un vistazo a los programas electorales de las formaciones políticas que se presentaron a las elecciones generales del 20 de diciembre de 2015 para constatar que en todos ellos esta cuestión ocupa un lugar destacado. Todavía padeciendo las graves secuelas de la crisis económica, y en cierta manera auspiciada por ella, nos encontramos inmersos en una crisis de modelo de Estado ante el intenso cuestionamiento del modelo constitucional vigente. Resulta evidente que las demandas actuales de la realidad social, cultural, económica y política superan con creces el marco constitucional vigente y que nos encontramos en un momento de reflexión para el cambio.

Tras 37 años de andadura, el Estado de las autonomías fruto de la Constitución de 1978 está dando continuas muestras de agotamiento y disfuncionalidad. La falta de estabilidad del reparto competencial basado en el principio dispositivo que deja la configuración del modelo abierta *sine die*, un sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que ha demostrado sobradamente su incapacidad para garantizar el principio de suficiencia financiera, así como procesos como el catalán, que ponen de manifiesto la incapacidad del Estado autonómico para dar una respuesta satisfactoria a aquellos territorios en los que las demandas de autogobierno son exigentes, se fundamentan en razones históricas y culturales y cuentan con un amplísimo respaldo social, son algunas de las pruebas más patentes de dicho agotamiento.

En este contexto, el conocimiento y la experiencia de otros sistemas descentralizados de larga trayectoria nos pueden servir de referente a la hora de abordar la profunda reforma a la que necesariamente se ve abocada, con mayor o menor inmediatez, la Constitución de 1978, y en nuestro caso para lograr un óptimo encaje del autogobierno vasco en este nuevo marco jurídico.

La Constitución no proclama expresamente el federalismo o la descentralización política como principio o valor constitucional, aunque sí lo hace de forma indirecta ya que, tras declarar en su artículo 1 que la soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado, en el artículo 2 reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones y la solidaridad entre ellas, en el marco de la indisoluble unidad de la nación española. Por su parte, el artículo 137, es decir fuera del título dedicado a los principios y valores constitucionales, establece que *"El Estado se organiza en*

municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas las entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

Esto no obsta para que, en términos generales, la teoría internacional del federalismo considere la organización jurídico-política actual del Estado español como un modelo auténticamente federal. Sin embargo, todavía existe cierta controversia interna en torno a si el Estado Autonómico es o no un modelo federal, en la medida en que, como acertadamente advirtió el autor Muñoz Machado, *“se está produciendo una evidente confluencia entre los federalismos y regionalismos hacia fórmulas organizativas tan parecidas que es difícil distinguirlos”*¹.

A juicio de De la Hucha Celador² el Estado español de las autonomías no es, bajo el prisma político, un Estado federal ni confederal, al menos si lo comparamos con modelos como Alemania o Suiza, respectivamente, pero tampoco es un Estado centralizado como puede ser el modelo francés, ni un Estado regional “a la italiana”. Sin embargo, desde una perspectiva estrictamente económica, Coronas Guinart³ entiende que España es un país federal a pesar de que la Constitución de 1978 evitó expresamente su calificación como tal. Por su parte, tanto la doctrina como el Tribunal Constitucional e incluso algunos textos legales –por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley de Bases de Régimen Local– lo han calificado como un Estado compuesto.

Lo que resulta evidente es que algunos principios básicos del federalismo, como el de una clara asignación competencial a cada nivel de gobierno con la correlativa suficiencia financiera para el ejercicio de la que corresponda a cada uno de ellos o el de la efectiva representación de las mismas en la Cámara Alta o Senado, se encuentran deficientemente diseñados en la constitución del Estado español y, en consecuencia, provocan importantes distorsiones en la aplicación y en los resultados del modelo de descentralización por ella configurado.

¹ MUÑOZ MACHADO, S., “Derecho Público de las Comunidades Autónomas”, Civitas, Madrid, 1982.

² DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Régimen Jurídico del Concierto Económico”, Ad Concordiam, 2006.

³ CORONAS GUINART, J. M., “Federalismo fiscal. Conceptos y modelos” VIII Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastian. 13, 14 y 15 de noviembre de 2007. Federalismo Fiscal y Europa.

La historia nos muestra cómo la aparición de las distintas formaciones federales ha sido fruto de muy diversas circunstancias, siendo cada proceso único y diferente, el resultado de la adopción de decisiones políticas en momentos históricos determinados.

Desde finales del siglo XVIII hasta principios del siglo XX, el federalismo fue la forma de gobierno elegida para unificar unidades políticas preexistentes, que compartían suficientes intereses y un determinado grado de identidad y que decidían mantener parte de su soberanía, mientras cedían una serie de competencias a la nueva comunidad en beneficio de todos los integrantes; éste fue el caso de los Estados Unidos de América, Canadá, Alemania o Suiza, entre otros.

Durante el siglo XX, sin embargo, observamos el proceso inverso, es decir, la llegada de una oleada descentralizadora a situaciones en las que se partía de un Estado fuertemente unitario y con una organización política altamente centralizada, incluso de carácter dictatorial. Normalmente en estos casos la transición hacia la descentralización pretendió dar respuesta a las presiones de los movimientos políticos democráticos que reivindicaban el respeto y la garantía de la diversidad lingüística, cultural, religiosa, étnica o, incluso, económica.

Bélgica es uno de los más claros ejemplos del modelo anterior con la aprobación de una Constitución federal en 1993. La España de las autonomías, diseñada por la Constitución Española de 1978, se construyó en base a una significativa descentralización competencial en favor de las comunidades autónomas, convirtiéndose en un Estado de rasgos federales tras la época franquista. La República de Sudáfrica adoptó una estructura política esencialmente federal tras la abolición del *apartheid*. En otros países como Italia, Indonesia, Perú o Reino Unido también se están realizando movimientos descentralizadores en favor de los gobiernos regionales sin llegar a ser por el momento auténticas federaciones.

Incluso en casos como el canadiense o el indio confluyen ambos procesos. Canadá, por ejemplo, surgió de la división de un sistema unitario en las provincias de Ontario y Quebec, a las que se unieron nuevas provincias federadas hasta las diez que forman la confederación en la actualidad.

A grandes rasgos, los diferentes modelos de Estado federal pueden clasificarse atendiendo a la distinta estructuración de la asignación de competencias entre el Gobierno federal y los gobiernos de los Estados o regiones, distinguién-

dose fundamentalmente dos: el modelo clásico o dual y el modelo integrado o cooperativo.

El llamado modelo clásico o dual (Estados Unidos, Canadá, Australia) implica que cada nivel de gobierno dicta y ejecuta sus propias leyes y tiene la ventaja de que al existir ámbitos competenciales totalmente separados entre el Gobierno federal y el de los Estados o regiones, teóricamente se elimina la posibilidad de conflictos entre ambos niveles de gobierno relacionados con el ejercicio de las competencias en materia legislativa y ejecutiva. Sin embargo, en la práctica pueden existir solapamientos y objetivos contrapuestos entre los diversos programas del Gobierno federal de los Estados, además de que, en las materias concurrentes, la legislación federal prevalece normalmente sobre la de los Estados federados.

El llamado federalismo integrado o cooperativo, en cambio, otorga al Gobierno federal un mayor poder legislativo, quedando el poder ejecutivo y la administración en manos de los Gobiernos federados. Este sería el sistema adoptado en Europa (Alemania, Austria, España) y en algunos países de América Latina. Ahora bien, este modelo puede venir matizado por la existencia de algún grado de poder legislativo concurrente entre los dos niveles de gobierno aunque con la primacía del poder legislativo federal. De la misma forma puede existir, en ciertas materias, una división clara de competencias legislativas entre el Gobierno federal y el de los Estados o regiones. El modelo de federalismo integrado permite a los Estados federados o regiones la adaptación del marco federal a sus circunstancias específicas. Sin embargo, la legislación federal puede llegar a ser tan minuciosa que, en muchos casos, reduce sustancialmente ese margen de adaptación.

Otra de las características del modelo cooperativo son las fricciones que se observan en la política fiscal y económica, ya que en ocasiones la pretendida por el Gobierno federal y la pretendida por los Gobiernos federados responden a objetivos que pueden resultar contradictorios.

Desde el punto de vista financiero, los Estados federados o regiones están llamados, casi por definición, a negociar con el Gobierno federal la obtención de una porción cada vez mayor de recursos para hacer frente a sus competencias, lo que genera un mayor poder de gasto público en manos de las unidades subcentrales. Además, los Estados federados y las regiones constitutivas de un Estado federal incurrir en ocasiones en un endeudamiento que está por encima de sus posibilidades financieras y que, sin embargo, no parece pasar factura a

esos gobiernos desde el momento en que el Gobierno federal actúa como último garante de dichos Estados y regiones. Ahora bien, lo cierto es que el endeudamiento excesivo no es monopolio de los Estados federales y la realidad demuestra que los Estados centralizados tienen también serios problemas de deuda pública.

Las experiencias federalistas nos revelan que son muchas las peculiaridades que diferencian unos modelos federales de otros; sin embargo, la doctrina⁴ distingue una serie de elementos que son necesarios para la identificación de un sistema de Gobierno federal:

- La existencia, al menos, de dos niveles de gobierno elegidos por sufragio: uno para la entidad federal y otro para las entidades federadas, para referirse a las cuales se utiliza muy diversa terminología: Estados (Australia, Brasil, Etiopía, India, Malasia, México, Nigeria y EEUU), provincias (Argentina, Canadá, Pakistán, Sudáfrica), *länder* (Austria y Alemania), cantones en Suiza, regiones y comunidades en Bélgica o comunidades autónomas en España.
- Un bloque de constitucionalidad (constitución y leyes de rango superior) escrito, que no puede ser modificado unilateralmente por el Gobierno federal en las materias que afectan a las entidades infra estatales, sin su participación.
- Una ley constitucional que atribuye expresamente competencias legislativas, incluyendo las fiscales, a tantos niveles de gobierno como existan, asegurando poderes autónomos a las entidades descentralizadas.
- Existencia de previsiones legales para hacer efectiva la participación de las entidades infra estatales en la toma de decisiones de carácter federal, normalmente articulada a través de cámaras altas en las que disfrutan de una representatividad específica.
- Algún tipo de procedimiento, de arbitraje o judicial, para dirimir conflictos competenciales entre los diferentes niveles de gobierno.
- Y finalmente una serie de órganos, comités y procesos para canalizar y formalizar las relaciones entre los diferentes niveles de gobierno.

⁴ ANDERSON, G., "Federalism. An introduction", Forum of Federations. Oxford University Press, 2007.

En definitiva, los modelos federales distribuyen las competencias entre los distintos niveles de gobierno, establecen y regulan las relaciones económicas y financieras entre los mismos y articulan los instrumentos para corregir los desequilibrios horizontales y verticales que se puedan producir. Esta distribución de competencias y responsabilidades debe llevar aparejada un suministro equivalente de recursos para hacer frente a las mismas, constituyendo, por tanto, uno de los aspectos característicos de las organizaciones federales la asunción de competencias fiscales por parte de las entidades federadas⁵. Cuanto mayor sea la descentralización de las competencias fiscales, mayor será el grado de autonomía de las entidades sub estatales para llevar a cabo sus propias políticas.

Podemos definir el federalismo fiscal como el modelo de funcionamiento de un sistema fiscal en el que participan diferentes niveles de gobierno, efectuando una asignación apropiada de funciones y un uso eficiente de instrumentos fiscales en cada uno de ellos y estableciendo el tipo de relaciones financieras que se dan entre los mismos.

De los 28 Estados miembros de la Unión Europea solamente ocho son considerados modelos de Estado de características federales: Austria, Bélgica, Finlandia, Alemania, Italia, Portugal, Reino Unido y España. Setenta y cuatro regiones con capacidad legislativa sobre diferentes materias ejercitada a través de sus parlamentos regionales constituyen estos Estados. Una de estas regiones es el País Vasco, que junto con Navarra, tiene una amplísima autonomía y un alto grado competencial en materia de fiscalidad, lo que le convierte en un modelo único de descentralización fiscal desde el punto de vista del Derecho comparado.

Uno de los modelos federales por excelencia es el de Estados Unidos. Sorprendentemente, su Constitución de 1789 tampoco identifica al país como una federación. Sin embargo, el preámbulo establece que *"Nosotros el pueblo de los Estados Unidos, a fin de formar una Unión más perfecta..."*.

En este marco, procedo a efectuar un acercamiento a los principios y fundamentos del modelo de federalismo fiscal americano desde la perspectiva del Concierto Económico vasco. Para ello analizaré, en primer lugar, la distribución

⁵ McDONALD R. y HALLWOOD P., "The economic case for Scottish fiscal autonomy: with or without independence: the theory of fiscal federalism" International Conference. Basque Economic Agreement and Europe, Ad Concordiam, 2007.

del poder tributario en la etapa preconstitucional americana. Como continuación identificaré una serie de elementos comunes en las estructuras impositivas iniciales de las provincias vascas y de las colonias americanas, así como ciertas conexiones en la evolución de ambos modelos. En la última parte de mi análisis efectuaré un acercamiento comparativo de algunos de los principios y fundamentos constitucionales en los que se sustentan ambos modelos, para concluir con una reflexión final.

II. GÉNESIS DEL MODELO DE DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Intentar establecer un paralelismo entre los procesos de configuración de las estructuras de federalismo fiscal de los Estados Unidos de América y de lo que hoy constituye la Comunidad Autónoma del País Vasco puede parecer, a priori, una tarea estéril. Sin embargo, en la medida en que profundizamos en cada uno de los procesos vamos encontrando ciertas similitudes y elementos comunes, teniendo siempre presente que en su análisis no podemos obviar las grandes diferencias de todo tipo de los contextos históricos en los que cada estructura fiscal se fue generando.

En este apartado nos centraremos en la cuestión impositiva como pieza clave en los antecedentes de la Confederación americana y en el establecimiento de los principios del federalismo americano en su Constitución de 1789.

Antes de la revolución estadounidense (1775-1783) las trece colonias británicas, que posteriormente fueron las protagonistas del proceso constituyente de los Estados Unidos, gozaban de una presión fiscal bastante baja. Además, los modelos fiscales entre las diferentes colonias resultaban ser muy heterogéneos, con figuras y tipos impositivos que variaban sustancialmente de una colonia a otra, incluso con modulaciones dentro de las propias colonias, dependiendo de los modelos de organización política y de distribución del poder económico de cada una de ellas.

En 1763, el Imperio británico resultó ser el gran vencedor de la guerra de los Siete Años (1756-1763). Indudablemente esta victoria amplió de manera notable las fronteras del Imperio pero, como contrapartida, generó un gran déficit⁶, así

⁶ La deuda se incrementó de £75.000.000 antes de la guerra a £122.600.000 en enero de 1763, y a más de £800.000.000 para el inicio de 1764. Middlekauff, R., "The glorious

como un incremento en los costes de mantenimiento por la incorporación de nuevas posesiones. Como consecuencia, se produjo un claro cambio en la política de financiación del Gobierno británico, que encontró en las colonias británicas una fuente de ingresos todavía sin explotar y comenzó a gravar el consumo de ciertos productos, adoptando una serie de medidas altamente impopulares.

La primera de ellas fue la Ley del Azúcar o *Sugar Act*, aprobada por el Parlamento en 1764, que llegó a las colonias en un momento de depresión económica. Este impuesto indirecto tenía como antecedente el Impuesto sobre la Melaza o *Molasses Act*, realmente gravoso y que tenía como finalidad la regulación del comercio de azúcar, fundamental para la industria del ron, con el objetivo de desincentivar su adquisición de las colonias no británicas, en particular, las francesas, holandesas y españolas. Sin embargo, fue un impuesto inoperante en la práctica que aportó muy pocos ingresos públicos debido en gran medida a la permisividad de las leyes vigentes con el contrabando y el soborno.

Por su parte, la Ley del Azúcar redujo sustancialmente la carga impositiva, a fin de incentivar el pago del impuesto en comparación con el Impuesto sobre la Melaza y al mismo tiempo, endureció las medidas coercitivas para su exigibilidad lo que facilitó la efectiva recaudación de este impuesto, que se encontraba afecto a la financiación del ejército británico en Norteamérica. Los colonos, especialmente los afectados directamente como comerciantes y estibadores, consideraron que esta nueva carga impositiva era la principal responsable de la situación de depresión económica de las colonias, sin tener en cuenta que una porción significativa de la economía colonial durante la guerra de los Siete Años había derivado de la provisión de alimentos y demás bienes al ejército británico. En consecuencia, rápidamente se iniciaron protestas contra la Ley del Azúcar poniendo el foco de atención fundamentalmente en el negativo impacto económico del nuevo impuesto en la economía de las colonias, sin que todavía tuviera protagonismo la cuestión de la legitimidad constitucional de los impuestos exigidos por el Parlamento británico que irrumpió con fuerza en revueltas posteriores. En general, las protestas no fueron tan intensas ni en Nueva Inglaterra, una de las colonias más afectadas, ni en el resto de las colonias, como las que provocarían la implantación de impuestos posteriores, aunque sí se originaron

cause: the American Revolution, 1763-1789". Nueva York. Oxford University Press, 2005.

revueltas puntuales en Boston y Rhode Island, y finalmente la Ley del Azúcar fue derogada en 1766.

Según la mayor parte de los historiadores, la génesis de la resistencia organizada de las colonias americanas al poder del Imperio británico que desencadenó la revolución y la independencia está directamente ligada a la aprobación de la Ley del Timbre y de la Ley Declaratoria, que fueron los siguientes hitos en la imposición colonial.

Fue en 1765, cuando el Parlamento británico gravó por primera vez a los colonos con un impuesto directo (o interno, siguiendo la clasificación de la época), mediante la aprobación de la Ley del Timbre o *Stamp Act*. Este impuesto, que gravaba a las trece colonias de la América británica, recaía sobre la mayoría de los materiales impresos de las colonias, que debían ser publicados en papel sellado y producido en Londres y timbrados con un sello fiscal en relieve. Estos materiales impresos eran de diversa naturaleza, desde documentos legales hasta revistas, periódicos y muchos otros utilizados en todas las colonias. El impuesto del timbre tenía una doble finalidad. Por un lado, compartía la de la Ley del Azúcar de financiar las tropas destacadas en Norteamérica después de la victoria británica en la guerra de los Siete Años y, por otro, pretendía ejercer un cierto control sobre la creciente libertad de prensa que emergía en las colonias.

Los colonos se resistieron a la aplicación de este impuesto con mayor agresividad que a la aplicación del impuesto sobre el azúcar y comenzaron a cuestionar su legitimidad y constitucionalidad. Sus argumentos se basaban en que solamente las asambleas coloniales tenían legitimidad para imponer impuestos a las colonias, y en que el hecho de que las colonias no pudiesen enviar representantes al Parlamento británico y de que, por tanto, sus ciudadanos fuesen gravados sin su representación fue considerado por muchos como una violación de sus derechos como miembros del Imperio británico. Las colonias nunca llegaron a aceptar la teoría de la representación virtual invocada por el Parlamento en virtud de la cual sus intereses eran defendidos por los miembros parlamentarios, aunque no hubiesen sido elegidos por dichas circunscripciones, en la medida en que era deber de cualquier Lord o miembro del Parlamento velar por los intereses generales de todo el Imperio y no solamente por los intereses de sus electores. Proclamaron como bandera de su postura la famosa máxima *no taxation without representation*, que perdura hasta nuestros días como principio constitucional de los ordenamientos jurídicos democráticos. Además, la oposición a la Ley del Timbre no se limitaba al

ámbito colonial. Los comerciantes británicos y numerosos fabricantes, cuyas exportaciones a las colonias fueron amenazadas por los problemas económicos coloniales exacerbados por el impuesto, también presionaron al Parlamento. Los sectores más afectados por esta ley (comerciantes, hombres de negocios, abogados, periodistas y clérigos) impulsaron un boicot que paralizó el comercio con la metrópoli e impidió la aplicación del impuesto en la práctica, que fue finalmente derogado por el Parlamento en 1766.

Adicionalmente, junto con esta ley derogatoria del *Stamp Act*, el Parlamento británico aprobó la Ley de las Colonias Americanas, conocida como Ley Declaratoria o *Declaratory Act*, mediante la que se ratificó la competencia del Parlamento británico para legislar para las colonias sobre cualquier materia, a pesar de que no se encontraban representadas en su seno, y declaró su legítimo derecho a obligar a las colonias y sus ciudadanos a aceptar su legislación como si se trataran de ciudadanos de la metrópoli británica.

En el marco de esta Ley Declaratoria, se aprobaron nuevos impuestos que también fueron cuestionados por los colonos tanto ideológicamente como por la fuerza. En 1767 Charles Townshead, ministro de Hacienda del Imperio británico, propuso la Ley de Ingresos o *Revenue Act*, también conocida como *Townshend Act*. El Gobierno británico consideraba, partiendo de la experiencia de la Ley del Timbre, que las colonias americanas habían rechazado la legitimidad de este impuesto directo debido a su aplicación en el ámbito interno de las colonias pero que, sin embargo, no cuestionarían la constitucionalidad de gravámenes sobre las importaciones, impuestos de naturaleza indirecta y de carácter externo. En esta creencia, la Ley Townshead estableció nuevos gravámenes a la importación de ciertos productos británicos –pintura, papel, plomo, vidrio y té– que no se producían en las colonias y que éstas solamente podrían adquirir de Gran Bretaña.

Sin embargo, el argumento del Gobierno británico se reveló claramente erróneo ya que los colonos consideraban inconstitucional cualquier impuesto aprobado por el Parlamento británico para las colonias con la finalidad de obtener una mayor recaudación para el Imperio. Inicialmente los gravámenes aprobados compartían la finalidad de la Ley del Timbre, es decir, financiar las tropas del Imperio en tierras americanas. Sin embargo, Townshead modificó esta afectación inicial y decidió que la recaudación de estos gravámenes se iba a destinar a pagar los sueldos de los altos funcionarios de las colonias, fundamentalmente jueces y gobernadores.

Hasta ese momento, las asambleas coloniales habían pagado dichos salarios y las colonias recibieron con desconfianza y escepticismo la nueva propuesta de Townshead sobre su financiación. Como afirman los estudiosos de esta época de la historia americana, Townshead se las ingenió para obtener ingresos de los americanos a través de impuestos aprobados por el Parlamento británico que se utilizarían en contra de sus propios intereses, en la medida en que liberarían a jueces y gobernadores de su dependencia económica de las asambleas coloniales⁷.

El descontento colonial se manifestó en intensos y efectivos boicots a los productos gravados. En 1770 el Parlamento británico derogó los gravámenes Townshead, a excepción del Impuesto del Té, que permaneció como símbolo del poder impositivo del Parlamento sobre las colonias.

Una vez más la oposición colonial impidió la aplicación de las figuras impositivas británicas en las colonias y una vez más el Gobierno británico tuvo que rendirse a la evidencia, sin hacer dejación de su competencia formal para gravar a las colonias. La escasa presión fiscal se mantuvo hasta el fin de la revolución de las colonias americanas, si bien la fiscalidad se convirtió en uno de los elementos clave en la lucha por la independencia entre las colonias y el poder británico.

En 1773 el Impuesto del Té era el único en vigor. Su principal finalidad no era meramente recaudatoria sino la de reflotar a la Compañía Británica de las Indias Orientales, una empresa clave en la economía británica que atravesaba apuros financieros, a la que el Gobierno británico garantizó el monopolio en la importación y venta de té y a la que los colonos boicoteaban comprando el té de los Países Bajos. Los colonos nunca aceptaron la constitucionalidad de este impuesto, y la Ley del Té o *Tea Act* de 1773 provocó la rebelión de los colonos en el puerto de Boston, conocida como *Boston Tea Party*, que originó la pérdida de 45 toneladas de té, de un valor estimado de 10.000 libras esterlinas, vertidas a las aguas del puerto por los colonos que habían abordado los barcos de la Compañía de las Indias Orientales.

En respuesta a este grave boicot, desde la metrópoli se llevaron a cabo medidas represivas contra las colonias. El Gobierno inglés cerró el puerto de Boston en 1774 como represalia y declaró el estado de excepción, instaurando

⁷ MILLER, JOHN C., "Origins of the American Revolution". Stanford University Press, 1959.

otras leyes conocidas como *Leyes Intolerables* o *Intolerable Acts*, *Leyes Coercitivas* o *Coercive Acts* o *Leyes Punitivas* o *Punitive Acts*.

El motín del té en Boston, con el tiempo, demostró ser uno de los más relevantes hitos que llevaron a la guerra de Independencia de Estados Unidos y sirvió para consolidar el apoyo a los revolucionarios de las trece colonias en su exitoso proceso hacia la independencia.

En el periodo de 1775 a 1783 en que tuvo lugar la Revolución Americana, mientras los gobiernos de los Estados se centraron en incrementar los gravámenes a la propiedad, el emergente Gobierno federal carecía de competencia para imponer una efectiva política impositiva. Una de las grandes debilidades de la Confederación de las trece colonias americanas es que sus Artículos, aprobados en 1777 y ratificados en 1781, no otorgaron al Congreso capacidad impositiva propia, ya que esta residía de manera exclusiva en los Estados confederados, lo que obligó al Gobierno federal a financiarse a través de requerimientos a los Estados, que normalmente fueron reacios a su pago, quedando la financiación del Gobierno federal en la práctica a merced de la voluntad de aquellos.

Así, el artículo 8 de los 13 Artículos de la Confederación establecía que: “*Los gastos de los Estados Unidos serán financiados con fondos recaudados por los congresos locales de acuerdo con el valor de sus propiedades*”.

A juicio de parte de la doctrina⁸, los fundamentos de la estructura impositiva americana son claro fruto de la crisis revolucionaria de la que surgió la Constitución de EE. UU. de 1788, que refleja las tensiones en la búsqueda del difícil equilibrio entre un nuevo Gobierno que fuera lo bastante fuerte para gobernar a la nación y el respeto a las libertades de los Estados y de la población. La lucha constituyente entre los federalistas y los antifederalistas para el diseño del modelo federal –en ámbitos como las competencias de la federación o la representación y el respeto a los derechos y la soberanía de los Estados dentro de la federación– es la base sobre la que se construyó el modelo federal y se debe tener muy en cuenta a la hora de interpretar el modelo impositivo diseñado por la Constitución americana.

Es por ello que la Constitución de 1788 introdujo otro modelo de reparto competencial del poder fiscal entre los Estados y el nuevo Gobierno federal,

⁸ ELLIOT BROWNLIE, W., “Federal taxation in America: a short story”. New edition. Woodrow Wilson Center series, 2004, segunda edición.

atribuyendo al nivel federal poder impositivo propio y proporcional a sus competencias para gravar a los ciudadanos americanos, lo que refleja la victoria de las tesis federalistas, lideradas por conocidos *padres fundadores* como James Madison y Alexander Hamilton, que consideraban imprescindible la creación de un Gobierno federal fuerte y con credibilidad en los mercados internacionales que pudiera hacer frente la deuda generada durante la guerra de la Independencia.

Para ello, el artículo 1, sección 8 de la Constitución, que regula los poderes conferidos al Congreso, establece que este tendrá facultades para aplicar y recaudar impuestos, derechos, contribuciones y arbitrios, siempre que sean uniformes en toda la nación, a fin de pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de Estados Unidos. Asimismo, le otorga competencias exclusivas en materia de endeudamiento y de política monetaria. Sin embargo, sus capacidades se ven fuertemente limitadas por lo establecido en la sección 9 del mismo artículo que prohíbe expresamente al Congreso imponer cualquier capitación u otra contribución directa, si no es en proporción al censo⁹.

En suma, la Constitución de 1788, tras la experiencia en el período de Confederación, crea un modelo de Estado en el que los Estados confederados ceden parte de su poder tributario al Gobierno federal de los EE. UU., que emerge como titular indiscutible de una amplia competencia en imposición indirecta pero limitando su capacidad en el ámbito de la imposición directa y, en particular, de las personas físicas.

III. ELEMENTOS COMUNES EN AMBAS ESTRUCTURAS IMPOSITIVAS INICIALES

La fiscalidad es una de las principales potestades públicas que caracteriza y enriquece la formación de los Estados. En esta evolución histórica hacia modelos de Estados modernos, las estructuras impositivas previas que nos encontramos en las provincias vascas o en las colonias americanas comparten una serie de rasgos o características comunes, aunque obviamente no hay que olvi-

⁹ No obstante en 1913 se ratificó la Enmienda 16 de la Constitución que prácticamente deja sin contenido este precepto al establecer que el Congreso tendrá facultades para aplicar y recaudar impuestos sobre ingresos, sea cual fuere la fuente de la que estos provengan, sin prorrateo entre los diversos Estados y sin considerar ningún censo.

dar los diferentes contextos históricos, económicos y sociales en los que cada una de ellas emerge.

De entre ellas destacaría fundamentalmente la escasa presión fiscal que se deriva de la aplicación de los esquemas impositivos iniciales y la diversidad o falta de uniformidad entre los diferentes impuestos que se cobraban en virtud de cada una de estas primeras estructuras.

En relación a la baja presión fiscal, antes de la Revolución americana, los colonos soportaban una presión fiscal muy baja en comparación con la que se exigía en Gran Bretaña. El Pacto del Mayflower de 1620, un acuerdo para la convivencia mutua y autogobierno en el cual los nuevos pobladores de las tierras americanas decidían las leyes por las cuales se iban a gobernar, así lo permitía. De hecho, en la literatura de la época para promocionar entre los británicos la emigración a tierras americanas se señalaba como uno de los elementos más atractivos la práctica inexistencia de gravámenes impositivos en las colonias ante la ausencia de deuda pública y de un ejército que sufragar.

Por su parte, en relación a las provincias vascas, es sabido que históricamente han sido conocidas como las provincias exentas debido a la baja presión fiscal que soportaban, en virtud del Fuero, en comparación con la de otras provincias que también pagaban sus impuestos al Señor, siendo la exención de impuestos, salvo las rentas debidas a su Señor por su condición de tal, uno de los elementos básicos de la foralidad. En el caso de Bizkaia, las rentas señoriales se encontraban legalmente estipuladas primero por el Fuero Viejo de 1452 y posteriormente por el Fuero Nuevo de 1526, no pudiendo exigirse ninguna contribución adicional al margen de lo que en estas normas se contemplaba.

Recordemos a estos efectos la institución de la hidalguía universal en virtud de la cual todos los habitantes de Bizkaia, Gipuzkoa y, aunque con excepciones, también de Álava, eran considerados hijosdalgo, pertenecientes a la nobleza, y con pleno derecho al disfrute de ciertos privilegios, entre los que se encontraba la exención total del pago del pecho o servicio y otros impuestos.

Asimismo, observamos la influencia de principios y elementos proteccionistas, que también incidían sobre la baja presión fiscal, en la configuración de ambos modelos.

El proteccionismo en las colonias americanas se articulaba a través de la facultad que les confería el Imperio británico de establecer gravámenes aduaneros en el comercio con las otras colonias. Ideas proteccionistas que continuaron y se

asentaron en la política económica de los primeros años de existencia de los Estados Unidos de América, a fin de incentivar un cambio de modelo económico basado fundamentalmente en el sector primario y que pretendía promocionar un incipiente sector industrial con el anhelo de dejar de ser dependiente de la industria extranjera, fundamentalmente, de la relacionada con la guerra¹⁰.

También podemos observar elementos proteccionistas en algunos de los derechos forales tradicionales de las provincias vascas, en particular en la exención de las aduanas, aunque con distintas finalidades y respondiendo a razones muy diversas a las de las colonias americanas. Tradicionalmente los productos importados del extranjero y los exportados de origen vasco apenas pagaban impuestos, ya que desde el siglo XIV las aduanas se situaban en el interior, –Orduña, Balmaseda, Vitoria y Navarra– y los productos no se gravaban hasta que no eran introducidos en Castilla. Se creaba así una área de libre y franco comercio en las provincias vascas, que tuvo un importante impacto económico en el comercio de estas provincias y que se hallaba justificada en su origen por la situación de pobreza que caracterizaba a esta zona, garantizando, en parte, la paz social. Esta exención de aduanas fue otra de las razones que contribuyó a la baja presión fiscal relativa de las provincias vascas y a su calificación como provincias exentas.

Íntimamente ligada al mantenimiento de una baja presión fiscal de las estructuras iniciales impositivas y como reacción ante el mismo, observamos que en ambos casos se producen revueltas populares. Y es que tanto el pueblo americano como los habitantes de las provincias vascas reaccionaron de manera violenta ante las nuevos impuestos que se les exigían, considerándose en muchas ocasiones legitimados para rechazar los nuevos pagos que les eran requeridos.

Las revueltas en las colonias americanas así como los argumentos de ilegitimidad de los distintos impuestos con los que el Parlamento británico intentaba gravar en vano a los colonos han sido expuestos en el apartado anterior y son considerados históricamente como el caldo de cultivo de los principios revolucionarios que llevaron a la guerra de la Independencia. La incidencia de estas revueltas en la inaplicación de la Ley del Timbre, de la Ley Townshead y, en los

¹⁰ En 1791, el Informe Hamilton sobre los productores –*Hamilton's report on Manufacturers*– emitido a petición del Congreso para establecer un plan de promoción de la industria, determinaba que para convertir a Estados Unidos en una nación autosuficiente era necesario establecer y desarrollar cuatro sectores industriales: alimentación, vivienda, textil y defensa.

prolegómenos de la revolución, de la Ley del Té, son algunos buenos ejemplos de la relevancia de las mismas.

Con posterioridad, durante la época de la Confederación, la oposición por parte de los Estados al incremento de la carga impositiva se materializó de manera expresa sin ningún tipo de matizaciones. La primera propuesta de incremento fue el impuesto de 1781. Consistía en otorgar al Congreso la competencia para exaccionar un impuesto del 5 por ciento sobre los ingresos competencia del Congreso, que debía ser destinado a cancelar parte de la deuda de la Confederación. Como los artículos de la Confederación solamente podían ser modificados por unanimidad, el impuesto no entró en vigor por la negativa de Rhode Island a su ratificación y la revocación de Virginia de su propia ratificación. En 1783 se reprodujo un intento de asignarle la competencia para exaccionar un gravamen del 5 por ciento del valor de las importaciones, además de algunos gravámenes específicos sobre determinados artículos. Con el objeto de que esta propuesta tuviera una menor resistencia por parte de los Estados, el derecho al gravamen se estableció para un periodo determinado de veinticinco años. Esta vez fue Nueva York el Estado que rechazó su ratificación.

Por su parte, en el viejo continente el fenómeno de las revueltas populares fue uno más de los procesos que integran el final de la Edad Media. Aunque suelen ser conocidas como revueltas campesinas, la realidad fue que también fueron protagonizadas por la burguesía en las ciudades. Simplificando las principales razones que provocaban dichas revueltas, podríamos mencionar cinco fundamentales: la brecha económica cada vez mayor entre los pobres y los ricos; la constante pérdida de recursos de las clases más pobres; el constante incremento de la inflación y de la presión fiscal sobre ellas; las catástrofes derivadas de las plagas y las guerras y razones de carácter religioso.

En las provincias vascas, en particular, fueron razones relacionadas con la presión fiscal y de defensa de la exención tributaria las que originaron gran parte de estas revueltas conocidas como *matxinadas*. Uno de los primeros y más graves conflictos tuvo lugar en 1631 cuando Felipe V ordenó estancar la sal en Castilla e intentó gravar este producto en Bizkaia, lo que originó una intensa revuelta popular en el territorio.

Fue en el siglo XVIII cuando las *matxinadas* de las provincias vascas alcanzaron su punto álgido. Hubo enfrentamientos de gran intensidad en diversas ocasiones: la *matxinada* de las Aduanas de 1718, la *matxinada* de Vitoria de 1738, la *matxinada* de la Carne de 1755, la *matxinada* de los Cereales de

1766 y la Zamacolada en Vizcaya en 1804. Junto con la defensa de la exención fiscal, surgieron motivaciones políticas o administrativas, generalmente asociadas a la tendencia uniformadora y centralizadora del poder real, especialmente con los Borbones, y a decisiones tomadas por las autoridades que eran contrarias a fueros, privilegios y costumbres.

En cuanto a la diversidad de los sistemas, en el caso de las colonias británicas derivaba de la autonomía de que gozaban para el establecimiento de los diferentes impuestos y gravámenes en el marco de la infinidad de figuras impositivas que la tradición de Gran Bretaña contemplaba. Una combinación de gravámenes a la importación, a la exportación, impuestos sobre la propiedad, *poll taxes* o impuestos por cabeza, alcabalas o arbitrios sobre las ventas o sobre los beneficios presuntos de los comerciantes, configuraban los sistemas fiscales de cada una de las trece colonias.

Por ejemplo, en Nueva Inglaterra, a pesar de las diferentes posturas sobre la fiscalidad que se debatieron en 1763, existía cierta uniformidad en los impuestos de las colonias que formaban la región, que fundamentalmente recaían sobre la propiedad. Esto se debía a la idea compartida de que la propiedad constituía un buen indicador de capacidad económica, constituyendo un requisito imprescindible para la exigencia del pago de impuestos.

Por contraste, la situación en las colonias centrales era bien distinta. A pesar de la gran heterogeneidad de los sistemas fiscales de estas colonias, el principio común de defensa de los intereses de los ricos terratenientes se hallaba implícito en la configuración de todos ellos, lo que provocó el incremento de la carga impositiva en la imposición indirecta. Sin embargo, no había dos impuestos sobre la propiedad que gravasen ni los mismos bienes ni de la misma manera entre todos los vigentes en las colonias centrales. Tomando a Pensilvania como ejemplo, en 1783, la recaudación por el Impuesto sobre la Propiedad de esta colonia fue de 21.235 libras esterlinas, mientras que la derivada de la imposición al consumo ascendía a 4.002 libras esterlinas. En la década anterior a la declaración de independencia, la media anual de ingresos por el Impuesto sobre la Propiedad se mantuvo contante en 22.000 libras esterlinas, mientras que la imposición al consumo anual se duplicó alcanzando una media de 8.000 libras esterlinas¹¹.

¹¹ D. KAPLANOFF, M., "The Hamiltonian Moment", en la cita de EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the US Constitution and the making of the American State". Oxford University Press, 2003.

En las colonias del sur, a pesar de su diversidad impositiva, la discriminación fiscal en contra de las clases más pobres y en favor de los terratenientes, que normalmente controlaban las asambleas parlamentarias, constituía el fundamento sobre el que se configuraban los sistemas. Carolina del Norte constituye un buen ejemplo para ilustrar el modelo impositivo. Tres cuartas partes de la recaudación de la colonia provenía de impuestos por cabeza o *poll taxes* que recaían sobre cualquier hombre blanco mayor de dieciséis años y sobre toda la población negra mayor de doce años, fuesen hombres o mujeres, libres o esclavos. En la práctica, el *poll tax* sobre los esclavos era el único impuesto que pagaban los terratenientes, quedando tanto sus propiedades como los beneficios del comercio exentos de tributación.

En relación a las provincias vascas, ya hemos analizado los rasgos propios de su sistema fiscal inicial con origen en el Fuero, que además contaba con características especiales en cada territorio foral, bien diferenciado del sistema común de la Hacienda Real establecida en los territorios no forales. Este sistema especial clásico se mantuvo hasta la derogación foral en 1876 para Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, dando paso al sistema de conciertos económicos.

Pero también podemos observar la heterogeneidad entre los esquemas impositivos de las tres provincias vascas, tanto en sus relaciones con el Señor como en su organización interna.

Así, el Señorío de Bizkaia mantuvo un sistema mucho más diferenciado del de Castilla que el de los otros dos territorios, guipuzcoano y alavés. En él no se aplicaron los impuestos y contribuciones típicas castellanas y nunca estuvo vigente la alcabala. Su sistema impositivo estaba formado por el pedido de labradores, el pedido tasado de las villas, los derechos de ferrerías, las prebostades de las villas y los diezmos o rentas de los monasterios. Sin embargo, en la provincia de Gipuzkoa el principal impuesto era la alcabala, arbitrio indirecto sobre ventas de tradición en los territorios no forales, los derechos de ferrerías y las penas de cámara. Por su parte, la provincia alavesa pagaba la renta de salinas, los derechos de ferrerías y la alcabala. Finalmente, no hay que olvidar que los vizcaínos, alaveses y guipuzcoanos también debían de contribuir a sufragar los gastos de sus propias instituciones forales, que eran las que prestaban un gran número de servicios, para lo cual cada provincia gozaba de autonomía organizativa, lo que también desembocaba en modelos impositivos internos de características diversas.

IV. CONEXIONES EN EL DESARROLLO DE AMBOS MODELOS FISCALES

Junto con el resto de estructuras fiscales europeas, las estructuras fiscales norteamericanas y las de las provincias vascas evolucionaron fundamentalmente a lo largo del siglo XVIII. Un análisis de ambos procesos nos lleva a identificar un motor común de impulso en la evolución y desarrollo de estos sistemas fiscales primarios, así como una tendencia compartida por ambos modelos hacia esquemas fiscales en los que predominan figuras impositivas de naturaleza indirecta.

La historia nos demuestra que tanto en épocas pasadas como en las presentes, en situaciones de crisis y de graves problemas nacionales, los líderes políticos se ven obligados a analizar las diferentes alternativas que ofrecen los recursos públicos para solucionar estas situaciones conflictivas y se abre un intenso debate sobre los fundamentos y valores de la organización del Estado.

Los siglos XVII y XVIII se caracterizaron por la intensidad de los conflictos bélicos que exigen sacrificios humanos y económicos y fomentan la división social, siendo la fiscalidad una de las más claras expresiones del poder político y con frecuencia el fiel reflejo del equilibrio de fuerzas sociales. Es por ello que la financiación de la guerra resultó ser un elemento determinante en la formación y desarrollo de las estructuras fiscales de los Estados en esa época y los casos vascos y norteamericanos no fueron una excepción. Dicha financiación, que requería un incremento de los recursos públicos, debería haber conllevado una elevación de la baja presión fiscal de los contribuyentes de la época, pero tradicionalmente los gobiernos de aquel momento recurrían al endeudamiento para la financiación de estos gastos extraordinarios.

En estos siglos, los Estados en Europa se estaban configurando como Estados fiscales-militares o *fiscal-military states* que diseñaban sus modelos económicos principalmente para el manteniendo de las fuerzas armadas, en épocas en las que los conflictos bélicos eran intensos y muy prolongados. Estos modelos de Estado exigieron un notable incremento de la presión fiscal impositiva sobre sus ciudadanos al objeto de poder sufragar dichos gastos. En las últimas décadas del siglo XVIII, ejércitos profesionales, armadas, incremento de presión fiscal y aumento de la deuda pública eran características comunes entre las mayores potencias europeas. De hecho tanto España como Gran Bretaña desarrollaron este modelo de Estado, aunque lo hicieron siguiendo procesos e instrumentos

radicalmente opuestos: España mediante el absolutismo, siguiendo el modelo francés, y Gran Bretaña a través de la monarquía parlamentaria.

La interpretación más generalizada del argumentario del federalismo americano considera que su origen radica en la necesidad de limitar el poder en manos de los Estados y de garantizar los derechos de las minorías. Sin embargo, a mí me resulta de especial interés otra corriente doctrinal encabezada por Max Edling que considera que la verdadera razón para la constitución de los Estados Unidos de América se encuentra en la ambición de los federalistas de construir un Estado fiscal-militar similar al de las grandes potencias del viejo continente. Era un hecho que, mientras las relaciones entre los Estados y la Unión estuviesen reguladas por los Artículos de la Confederación, no era posible para el Gobierno nacional movilizar sus recursos con la misma efectividad que para las potencias europeas. Los Artículos de la Confederación otorgaban al Congreso una serie de competencias pero no le asignaban los medios de financiación suficientes para ejercerlas, por lo que la creación de una potencia militar-fiscal en Norteamérica requería de un cambio constitucional en la distribución de poderes.

Recordemos que la fiscalidad no era una potestad en manos del Congreso americano, que tenía que confiar en que los Estados gravasen a sus ciudadanos en su nombre para hacer frente a sus competencias. El periodo que media entre las Convenciones de Yorktown en 1777 y Filadelfia en 1787 dio claras muestras de la insuficiencia del modelo para financiar los gastos gubernamentales. A modo de ejemplo, de los seis requerimientos que el Congreso realizó a los Estados entre 1781 y 1787 solamente fueron respondidos en un tercio de la cuantía total de impuestos que el Gobierno había solicitado para financiar sus gastos. Pero lo realmente alarmante fue la evolución de la respuesta de los Estados a los requerimientos, que fue decreciendo desde el pago de los dos tercios de lo solicitado en 1781 al pago de un 2 por ciento en 1786¹².

En el ámbito de las provincias vascas el modelo tradicional foral de contribuciones al Rey de Castilla comenzó también a mostrar su insuficiencia para el sostenimiento de los gastos de la Corona. Prueba de ello fue el incremento de requerimientos reales para efectuar las aportaciones extraordinarias denominadas *donativos* o *servicios voluntarios* para sufragar los cada vez más cuantiosos

¹² EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.

gastos derivados de los conflictos bélicos en los que participaba la Corona; donativos que eran requeridos con tanta asiduidad que se transformaron en aportaciones ordinarias en esa época. El carácter voluntario de estos donativos exigía necesariamente una negociación previa a su pago y finalmente éste se hacía efectivo sin demasiada oposición.

Además, en el caso de Bizkaia, el propio Fuero contemplaba la obligación de contribuir regularmente a las necesidades militares de la Corona, a petición del Señor, aportando militares o marineros o sufragando los gastos de algunos buques de guerra, que era regularmente cumplida por el territorio.

De hecho, a lo largo del siglo XVIII, la presión fiscal en las provincias vascas se incrementó de manera notable debido a los donativos extraordinarios a fin de hacer frente a los gastos derivados de los conflictos bélicos. Así, en las provincias de Bizkaia y Gipuzkoa los donativos para la guerra se multiplicaron por siete entre 1713 y 1814 y en el mismo periodo la aportación de hombres al ejército paso de 4.200 a 17.500¹³.

Como conclusión, los modelos fiscales tanto de los Estados americanos como de las provincias vascas, en su relación bien con la Unión, bien con el poder central, presentaban deficiencias estructurales ya que las competencias que se asignaban a esa autoridad central, Gobierno o rey, no llevaban aparejadas instrumentos de financiación de carácter coercitivo. Así, la financiación de los gastos en que incurría la autoridad central estaba basada en requerimientos, bien ordinarios en el caso de los Estados americanos, bien extraordinarios en el caso de las provincias vascas, aunque en virtud del Fuero estas realizaban aportaciones permanentes de escasa cuantía. La naturaleza voluntaria de las aportaciones o donativos podía impedir que la Unión o el rey pudieran sufragar sus gastos, fundamentalmente militares. En la práctica esto fue un hecho en el caso americano mientras que en el caso vasco, tras procesos de negociación y debido a la prudencia de las autoridades forales en su relación con el rey, las provincias hicieron frente a cuantiosos donativos que contribuyeron a sufragar los conflictos bélicos en los que participaba la Corona.

En consecuencia resultó necesaria la transformación de estas estructuras fiscales iniciales, observándose en ambos casos la tendencia a incrementar la

¹³ BILBAO, L. M., "La fiscalidad de las provincias exentas de Vizcaya y Guipúzcoa durante el Antiguo Régimen". Estudios de Hacienda de Ensenada a Mon. Madrid, 1984.

presión fiscal a través de los gravámenes indirectos. Pasamos a analizar brevemente esta evolución.

En el caso americano, después de la declaración de independencia de las colonias americanas en julio de 1776, los nuevos Estados necesitaban financiación para establecerse como independientes dentro la Unión. Aunque cada Estado dio una respuesta autónoma y diferente a los problemas de financiación, se pueden observar en general ciertas tendencias o elementos comunes entre todos ellos con particularidades propias dependiendo de cada uno de ellos. En primer lugar, las asambleas independientes tuvieron que aceptar que el status de independencia no daba por si solo una respuesta a los problemas derivados de las estructuras fiscales coloniales que hemos analizado. No solo eso, sino que la guerra además había originado otros problemas adicionales para las legislaturas de los Estados, que se veían sometidas a los intereses de nuevos grupos de presión, complicando la transformación de los modelos fiscales coloniales originarios en modelos equitativos y eficientes. Además, los nuevos gobiernos en todos los Estados debieron de enfrentarse a generalizadas revueltas populares, en muchos casos muy violentas, oponiéndose al incremento de la presión fiscal, lo que llevó a los gobiernos a tolerar la evasión fiscal con la consiguiente merma significativa de los ingresos públicos. Finalmente, en la mayoría de los Estados habían surgido durante la guerra movimientos que reclamaban que los ricos propietarios aportasen en mayor cuantía a las arcas públicas y que la presión fiscal sobre los pobres se viese reducida, sin embargo, los intentos de llevar a cabo reformas estructurales en los sistemas fiscales resultaron en muchas ocasiones fallidos.

Según los analistas de esta época, la necesidad de pagar los intereses y el principal de la deuda pública que se había generado durante la guerra de Independencia fue la razón fundamental por la que los Estados incrementaron de manera notable la presión fiscal sobre la población. Siguiendo sus datos¹⁴ el 90 por ciento de los impuestos que se recaudaron en los años de la posguerra se destinaba exclusivamente al pago de esta deuda.

La cuestión fiscal fue una constante en los debates de ratificación de la Constitución Americana de 1788. Uno de los argumentos recurrentes era que la ex-

¹⁴ D. KAPLANOFF, M., "The Hamiltonian Moment", en la cita de EDLING, M.: "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.

cesiva presión fiscal que gravaba a la población se debía no tanto a la cuantía de los impuestos exigibles sino al tipo de impuestos, directos o indirectos, sobre los que se asentaban los esquemas tributarios de las colonias. En la Gran Bretaña de finales del siglo XVIII, la imposición indirecta, fundamentalmente impuestos al consumo, impuestos sobre la producción¹⁵ y gravámenes aduaneros, aportaba cuatro quintas partes del total de la recaudación impositiva. Por el contrario, el sistema americano garantizaba que los ingresos derivados de la imposición indirecta fuesen realmente insignificantes. En una Norteamérica eminentemente agrícola, el sistema fiscal se nutría fundamentalmente de la imposición directa y, en particular, de los impuestos que gravaban la propiedad y de las capitaciones o impuestos por cabezas –*poll taxes*–. Estos impuestos presentaban un grave problema desde el punto de vista de la equidad. En Nueva Inglaterra, por ejemplo el impuesto por cabeza carecía de progresividad aplicándose un solo tipo proporcional con independencia de la cuantía de los ingresos del que lo soportaba. Por su parte, los impuestos sobre la propiedad gravaban las tierras sin distinguir la naturaleza y la productividad o no de la mismas.

Tras la entrada en vigor de la Constitución de 1788 y la llegada al poder de los federalistas, estos comenzaron a crear un modelo de Estado consistente con las tesis que habían defendido durante el debate de ratificación. En consecuencia, la nación que construyeron se financió casi de manera exclusiva con impuestos indirectos y, en particular, con gravámenes a la importación.

El cambio de modelo fiscal en las provincias vascas fue paralelo al notable aumento de presión fiscal que se produjo a lo largo del siglo XVIII. Hasta ese momento las contribuciones ordinarias de las conocidas como provincias exentas se mantuvieron constantes, incrementándose puntualmente por las aportaciones extraordinarias o los donativos requeridas por el Rey para financiar algunas situaciones de emergencia. Sin embargo, en el siglo XVIII el carácter extraordinario de dichas peticiones desapareció pasando estas a ser cada vez más frecuentes, teniendo como causa principal los continuos conflictos bélicos en los que la Corona española tomó parte. La guerra de la Convención (1793-1795) y la guerra de la Independencia Española (1808-1814), junto con las diferencias con la Corona británica, fueron los conflictos que requirieron una mayor financiación.

¹⁵ Nota de la autora: En aquel momento los impuestos sobre la producción se incluían junto a los impuestos sobre las ventas dentro de la categoría de alcabalas (*excises* en el inglés de la época).

Por ello, la Corona comenzó a solicitar de manera continuada de las provincias vascas donativos extraordinarios y hombres para el ejército. Según los investigadores, los donativos extraordinarios en efectivo efectuados a la Corona pasaron de 1.300.000 reales en el periodo de 1700 a 1713 a 8.050.000 reales en el periodo de 1793-1814¹⁶.

El incremento de la presión fiscal exigió un cambio en la estructura y la administración de los sistemas fiscales, abandonándose paulatinamente la imposición directa en favor de la imposición indirecta como principal fuente de ingresos públicos y reforzando el papel de las juntas provinciales como administradoras de los sistemas fiscales.

En los periodos previos, las juntas provinciales habían sido las competentes en materia de gasto pero no en materia de ingreso. Los impuestos, fundamentalmente impuestos por cabeza o fogueraciones, según la denominación de la época, eran exigidos y recaudados por los municipios y las juntas provinciales eran meras intermediarias entre los municipios y la Corona para el pago de las contribuciones ordinarias. Los sistemas fiscales municipales eran complejos y diferenciados, ya que los municipios gozaban de autonomía para establecer sus estructuras impositivas. Sin embargo, todos ellos se nutrían fundamentalmente de fogueraciones e impuestos al consumo y con estos ingresos se financiaba tanto el gasto provincial asignado a cada municipio por las Juntas como los propios gastos municipales. Además, las estructuras fiscales municipales se encontraban íntimamente ligadas a la fuente económica principal de ingreso. Así, en las áreas rurales la mayor parte de los ingresos fiscales derivaban de las fogueraciones mientras que en los municipios, basados en la actividad comercial, o en las villas, los ingresos fiscales derivaban fundamentalmente de los impuestos al consumo. En el supuesto de que los ingresos no fueran suficientes para financiar los gastos, se requería a los vecinos para que hiciesen aportaciones extraordinarias de carácter individual.

En el siglo XVIII los gastos aumentaron significativamente ya que además de la continua demanda real de donativos de las provincias vascas y del aumento de los gastos de defensa de cada provincia, las competencias provinciales comenzaron a ampliarse, por ejemplo, por la construcción de las carreteras, estableciéndose una hacienda foral propia y asignando competencias en materia

¹⁶ BILBAO, L. M., "La fiscalidad en las provincias exentas de Vizcaya y Guipúzcoa durante el siglo XVIII" Universidad Autónoma de Madrid en <http://conciertoeconomico.org>

impositiva a las juntas. Paralelamente, el sistema de fogueraciones comenzó a ser cuestionado debido a la inequidad de sus efectos, así como a la ausencia de certeza sobre la veracidad de los datos censales en virtud de los que se recaudaba. Todo ello sentó las bases para un cambio generalizado hacia la imposición indirecta. Por ejemplo, entre 1736 y 1738 los ingresos por fogueraciones en el Señorío de Bizkaia fueron de 127.000 reales de una recaudación total de 234.602 reales, mientras que entre 1800 y 1802, de un total de recaudación de 913.115 reales solamente 140.234 procedían de los impuestos por cabeza¹⁷.

En conclusión, el nacimiento de la fiscalidad provincial alivió el peso de los repartimientos que las juntas hacían a los municipios para sufragar los gastos comunes, sustituidos por unas mayores rentas de propios, o bienes públicos, y una mayor imposición al consumo. De esta manera, comenzó la preponderancia de las contribuciones indirectas, tendencia que fue interrumpida por los enormes gastos de guerra que exigieron que impuestos de toda clase fueran recaudados. Así ocurrió durante la ocupación francesa de las provincias vascas, periodo en el que estructuras fiscales basadas en la imposición directa fueron restablecidas. Esta tendencia a la preponderancia de la imposición indirecta, que acabaría imponiéndose con claridad en los siglos XVIII y XIX, tuvo un hito notable en las provincias vascas con la derogación de las fogueraciones en 1804, que acabó siendo una fuente de ingresos insuficiente y realmente cuestionada.

V. ACERCAMIENTO COMPARATIVO A LOS PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES ACTUALES EN AMBOS SISTEMAS

Uno de los retos al que nos enfrentamos al efectuar análisis comparativos entre los diferentes modelos de descentralización fiscal es la inexistencia de un consenso rotundo sobre cómo debe ser la estructura y cuáles deben ser los principios que inspiran al modelo federal ideal. Lo que sí resulta evidente, sin embargo, es que el federalismo fiscal se encuentra en el siglo XXI en proceso de cambio y construcción y que las líneas que separan los diferentes modelos de descentralización fiscal son cada vez menos nítidas, sobre todo tras la crisis global de 2008.

¹⁷ ALZOLA, P., "Régimen administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y Guipúzcoa", Clásicos de la Hacienda Foral, nº 7 <http://conciertoeconomico.org>

i. Sistema *common law* versus sistema continental europeo

A la hora de analizar los principios constitucionales que sustentan el reparto competencial en materia tributaria en el modelo de la Constitución americana de 1789 y en el modelo constitucional español de 1978, en lo que al País Vasco se refiere, no podemos perder de vista los tan dispares modelos jurídicos a los que ambos pertenecen, el sistema de Derecho anglosajón, o *common law*, y el sistema de Derecho continental europeo, que van a condicionar indudablemente la metodología de estudio.

El modelo de *common law*, caracterizado principalmente por ser un derecho jurisprudencial, poco codificado y construido sobre el precedente judicial, cuya principal fuente del derecho son las sentencias judiciales, emergió en la Inglaterra medieval y fue de aplicación generalizada a las colonias británicas en cualquier continente. En la misma época se desarrolló el sistema continental europeo debido a la influencia del Derecho romano que, desde sus comienzos, se preocupó por que las normas jurídicas fueran escritas a fin de garantizar su conocimiento. Este sistema se basa en un derecho eminentemente codificado, siendo su principal fuente la ley, y fue de aplicación en las colonias de los principales imperios europeos del momento, España y Portugal.

Otra de las grandes diferencias entre ambos sistemas es la enorme flexibilidad que caracteriza al Derecho anglosajón por contraposición al modelo continental, al que la existencia de códigos y normas escritas le ha otorgado un carácter más rígido. Esta flexibilidad del *common law* se aprecia desde su origen ya que comenzó siendo un sistema de derecho consuetudinario o costumbrista, en el que la principal fuente de Derecho eran las costumbres, Derecho común o *common law*. Posteriormente, y debido a la actuación de los tribunales judiciales, evolucionó hasta que los precedentes se encumbraron como la principal fuente de derecho y el sistema pasó a convertirse en uno de Derecho jurisprudencial.

Si bien de origen y tradición dispares, estas notables diferencias entre ambos sistemas son cada vez menores en la actualidad, pues se constata en el Derecho anglosajón una fuerte tendencia hacia la codificación de las reglas jurídicas, esto es, una creciente producción de normas escritas, que va desplazando paulatinamente la preeminencia de los precedentes judiciales en favor de aquellas.

Es por ello que procediendo de la tradición jurídica continental, al adentrarme en el reparto constitucional norteamericano del poder tributario, me llama poderosamente la atención la ausencia de un conjunto de reglas constitucionales

explícitas que establezcan las competencias de cada nivel de gobierno, así como de los instrumentos que articulan sus relaciones. De hecho, la Constitución de EE. UU. se compone de un preámbulo, siete artículos y 27 enmiendas y dedica muy pocos artículos a la materia fiscal y financiera, que ni siquiera se encuentra regulada en bloque. En consecuencia la mayoría de los análisis y discusiones sobre el federalismo fiscal norteamericano abarcan no solo la regulación constitucional sino también interpretaciones jurisprudenciales de materias que no son estrictamente de naturaleza fiscal, acuerdos institucionales diversos o la práctica histórica, siendo bastante frecuente que haya que remontarse a la época colonial británica para comprender realmente el modelo actual.

Para efectuar mi análisis, he tomado prestado el concepto de constitución fiscal de EE. UU. acuñado por K. W. DAM, que considera que el reparto del poder fiscal que establece la Constitución de 1789 hay que analizarlo teniendo en cuenta no solamente los artículos que específicamente se dedican a esta materia, sino también otras partes de la Constitución que no están directamente relacionadas con cuestiones fiscales y financieras pero que sí que lo están con la estructura federal de la nación¹⁸.

En contraste con el modelo expuesto, en el Estado español nos encontramos con un abanico de leyes, configurado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como *bloque de constitucionalidad*, que establece el reparto competencial de las potestades fiscales entre los diferentes niveles de gobierno. En relación a las provincias vascas, si bien es verdad que solamente una disposición de la Constitución de 1978, la adicional primera, hace referencia a los derechos históricos, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, el Concierto Económico y la Ley de Territorios Históricos diseñan de manera clara y pormenorizada dicho reparto.

ii. Asimetría versus simetría

En los Estados Unidos existen tres niveles de gobierno con una distribución vertical de poderes: el federal –correspondiente al de la nación–, el estatal –50 Estados más el Distrito de Columbia y Puerto Rico– y el nivel local, que incluye condados y municipios.

¹⁸ DAM, K. W., "The American Fiscal Constitution", 44 University of Chicago Law Review 2, 1997.

Como he comentado, en la Unión confederada de Estados americanos de 1781, los Artículos de la Confederación que la regían no otorgaban al Gobierno facultades en materia impositiva. En su virtud, el Congreso se veía obligado a confiar su financiación a un sistema de requerimientos cuyo cumplimiento quedaba a la voluntad de los gobiernos de los Estados. Algunos Estados no aportaban la totalidad de los fondos requeridos al Congreso, otros incluso ignoraban las peticiones. Sin ingreso público suficiente el Gobierno federal no podía llevar a cabo sus políticas ni amortizar su deuda y sin un instrumento coercitivo que obligase a los gobiernos al pago, la Unión estaba en peligro. Es por ello que el Congreso en numerosas ocasiones intentó sin éxito enmendar los Artículos de la Confederación, a fin de reforzar la posición de la Unión, pero esto no fue posible hasta la Convención de Filadelfia de 1787. Con fundamento en el principio de doble soberanía, la Constitución americana de 1789 diseña la potestad tributaria como una potestad concurrente del Gobierno federal y el Gobierno de los Estados.

El modelo fiscal de EE. UU. es un modelo de federalismo simétrico en el que todos los Estados tienen la misma competencia fiscal en virtud de lo dispuesto en la Constitución americana.

Las potestades del Congreso se enumeran en varios artículos a lo largo de la Constitución, que sólo contiene cinco artículos que explícitamente hacen referencia a la potestad de la Federación en materia impositiva. Las potestades más relevantes del nivel federal las encontramos en la sección 8 del artículo 1 que las identifica en 18 cláusulas. La cláusula 1 es la que le otorga la potestad para aplicar y recaudar impuestos, derechos, contribuciones y alcabalas a fin de pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos, con la limitación de que en todo caso sean uniformes para toda la nación. Por lo tanto, el poder de exigir impuestos en el nivel federal se ve justificado cuando se pretendan exclusivamente dos finalidades: pagar la deuda de los EE. UU. y garantizar la defensa y el estado de bienestar americano.

No es posible interpretar la Constitución americana, ni gran parte de la teoría del constitucionalismo, en general, sin recurrir a *The Federalist*¹⁹. En parti-

¹⁹ Los papeles federalistas son una colección de 85 ensayos escritos entre 1787 y 1788 en defensa de la Constitución de los Estados Unidos y en apoyo de su ratificación. Sus autores son los Padres Fundadores Alexander Hamilton, James Madison y John Jay, quienes publicaron la gran mayoría de los ensayos en dos periódicos. Finalmente editaron todos los artículos

cular, en el número 45, James Madison desarrolla la idea de que las potestades del Gobierno federal están tasadas y se limitan a lo recogido en la propia Constitución, sin que se vean ampliadas las facultades que se confieren a la Unión en virtud de los artículos de la Confederación. En relación a la potestad tributaria, la considera implícita en el sistema de requerimientos previo e imprescindible para poder ejecutar el resto de potestades federales: la regulación del comercio interestatal, la guerra y la paz, los tratados internacionales, el endeudamiento y la política monetaria, entre otras. Tres años más tarde de la ratificación de la Constitución, la Décima Enmienda constitucionalizó la doctrina de los poderes tasados para el Gobierno federal al establecer: *“Las facultades que esta Constitución no delegue expresamente al Gobierno Federal, ni prohíba a los Estados, quedan reservadas respectivamente a los Estados o al pueblo”*.

La filosofía de los Padres Fundadores de reafirmar que todos los poderes no delegados a los Estados Unidos, o prohibidos por la Constitución, se reservan a los Estados o al pueblo, respectivamente, se ha ido debilitando con el paso del tiempo y el Gobierno federal ha extendido gradualmente sus competencias. Así, la Décima Enmienda no ha sido efectiva desde los períodos de reconstrucción y expansión industrial posteriores a la guerra civil (1865-1932).

En la actualidad, la presunción es que el Gobierno federal puede actuar prácticamente en cualquier área en virtud de las diferentes cláusulas constitucionales que garantizan sus competencias.

En cuanto a las potestades de los Estados, se encuentran definidas en cada una de sus constituciones, que también regulan el nivel municipal. La primera consideración que hay que hacer en relación a cualquier potestad de los Estados es que estos, que ya existían como entidades jurídicas con anterioridad a la aprobación de la Constitución, son titulares de todas las potestades que no le han sido conferidas expresamente al nivel federal. Esto deriva de la naturaleza confederal del modelo americano que supuso que los Estados cedieran parte de su soberanía al nivel federal en el proceso constituyente. Por tanto, las potestades legislativas del Congreso, incluidas las fiscales, no son originarias sino que se limitan a las que les han sido delegadas por los Estados, existiendo las potestades de los Estados previamente y con independencia a la aprobación del texto constitucional.

añadiéndole ocho ensayos adicionales publicándolos en un libro dividido en dos volúmenes y que fue titulado “El federalista o la nueva Constitución”.

En sentido estricto, solamente dos cláusulas de la Constitución hacen referencia a la potestad de los Estados en materia tributaria y se dedican a establecer las limitaciones específicas para el ejercicio de las mismas a fin de respetar la potestad de regular el comercio, una de las competencias más amplias y expansivas de la federación. Ambas limitaciones pretenden reforzar la unidad económica de la nación y se encuentran reguladas en las cláusulas segunda y tercera de la sección 10 del artículo 1. La primera limitación, relativa a los gravámenes a la importación y a la exportación, es realmente relevante y se encuentra regulada en la cláusula segunda que establece que: *“Ningún Estado podrá fijar impuestos o derechos sobre las importaciones o las exportaciones sin el consentimiento del Congreso, a menos que sea absolutamente necesario para dar cumplimiento a sus leyes de inspección; y el producto neto de todos los derechos e impuestos que fije cualquier estado sobre las importaciones o las exportaciones será para usufructo del tesoro de los Estados Unidos; y todas esas leyes quedarán sujetas a la revisión e intervención del Congreso”*. La segunda, que complementa a la anterior, establece que ningún Estado podrá, sin el consentimiento del Congreso, fijar ningún tipo de gravamen sobre el tonelaje, con el fin de garantizar que no se vulnere la prohibición de establecer impuestos a la importación y a la exportación, haciendo tributar a los buques en los que se trasladan las mercancías dentro y fuera de cada Estado.

En cuanto a la Constitución española de 1978, constituye un claro ejemplo de un Estado de características federales que, partiendo de un ordenamiento jurídico totalmente centralizado, construye un nuevo modelo de Estado, el Estado de las Autonomías, cuya principal característica es la descentralización, basada en el principio de competencia.

La Constitución establece una distribución vertical de poderes entre tres niveles de gobierno: el estatal, el de las comunidades autónomas y el local o municipal. Las actuales 17 comunidades autónomas cuentan con capacidad legislativa y de gestión de funciones públicas similar entre ellas –aunque con diferencias notables pero puntuales como la Ertzaintza en relación a la CAPV– capacidad que se extiende a múltiples aspectos, especialmente a la prestación de los servicios públicos básicos, como la sanidad o la educación.

Sin embargo, en lo que respecta a la potestad para obtener ingresos, hay que distinguir dos grupos muy diferenciados. Por un lado, las comunidades autónomas del País Vasco y Navarra con su régimen foral, en virtud del cual son titulares de los tributos que se recaudan en su territorio, los gestionan de manera

integral y financian al Estado mediante un cupo (País Vasco) o aportación (Navarra). Por otro, el resto de comunidades autónomas son las de régimen común, que se financian básicamente a través de la participación en tributos que son titularidad del Estado, pero que tienen cedidos, bien en su totalidad bien en parte. Además, el Estado atribuye a las comunidades de régimen común competencias, más o menos extensas, en materia de gestión y de regulación normativa sobre estos tributos cedidos. Dentro de este grupo se incluyen las 15 comunidades autónomas con sus modulaciones en las Islas Canarias y en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Por tanto hay que diferenciar entre el sistema de financiación de régimen común, creación del proceso constituyente de 1978 y el de régimen foral, de origen histórico, amparado y respetado como derecho histórico de los territorios forales por la disposición adicional primera de la Constitución, y actualizado en su marco y en el del Estatuto de Autonomía del País Vasco y en el de Navarra. Así lo establece expresamente la disposición adicional primera de la LOFCA al determinar que: *“El sistema foral del concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía”*. Por su parte, la disposición adicional segunda contempla el caso navarro.

En consecuencia, y siguiendo los parámetros de la teoría del federalismo fiscal, la Constitución española diseña un modelo de descentralización asimétrica, con dos sistemas en el nivel sub federal realmente diferenciados en sus características, funcionamiento y efectos. La principal diferencia entre ambos es la amplísima capacidad financiera y tributaria de los territorios forales frente a las comunidades de régimen común, así como los principios que rigen el funcionamiento de cada uno de los dos sistemas.

Como es bien conocido, las competencias de los territorios históricos del País Vasco en materia tributaria constituyen uno de los más claros exponentes de los derechos históricos de los territorios forales que, amparados por la citada disposición adicional, han sido actualizados en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 y de otras leyes específicas, entre las que destaca notablemente el Concierto Económico.

A su vez, en el seno de la CAPV, observamos en esta actualización de los derechos históricos en materia tributaria que se produce en el proceso de constitución de la misma rasgos de federalismo ascendente o centralizante, en el sentido de que la integración de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia

y Gipuzkoa, con competencias propias preexistentes a la organización territorial de 1978, en una nueva realidad jurídica, la CAPV, origina que en el ámbito tributario se atribuyan a las instituciones comunes del País Vasco una parte de estas potestades tributarias, que tradicionalmente han correspondido con carácter exclusivo a las provincias aforadas, en forma de potestad legislativa armonizadora, coordinadora y de colaboración.

A mi entender, el sistema o bloque de constitucionalidad formado por la disposición adicional primera de la Constitución española, el Estatuto de Autonomía de la CAPV, el Concierto Económico y la Ley de Territorios Históricos otorgan un marcado carácter confederal a la CAPV.

De forma que los tributos concertados se regulan por las Juntas Generales, en las que se encarna el principio político-constitucional *no taxation without representation* y se gestionan y recaudan por las Diputaciones Forales, órganos ejecutivos.

Como resultado, la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la que se integran los territorios históricos, carece, en puridad, de competencias sobre los sistemas tributarios, salvo la mencionada potestad armonizadora. En definitiva, estamos en presencia de un sistema de confederalismo, realmente peculiar desde los parámetros teóricos del federalismo fiscal.

Adicionalmente, no debemos olvidar que el Estado español se integra en un ordenamiento jurídico superior que también presenta rasgos confederales que es la Unión Europea pero en cuyo seno la soberanía fiscal sigue residiendo, aunque cada vez con más limitaciones, en los Estados miembros.

Como conclusión de este apartado, destacaría que el modelo americano de la Constitución de 1789 de distribución del poder tributario es un modelo de federalismo fiscal simétrico de características confederales, justificado por la existencia previa de titulares jurídicos de las potestades, parte de las cuales fueron cedidas con carácter tasado al nivel federal. La evolución jurisprudencial de la doctrina de los poderes tasados se ha debilitado notablemente en favor de la federación. Por contraposición, la Constitución española de 1978 establece un reparto del poder tributario de características asimétricas, distinguiéndose dos modelos muy diferenciados entre sí, el modelo común y el modelo foral. A su vez, la Comunidad Autónoma del País Vasco internamente cuenta con una estructura simétrica de distribución del poder tributario entre las tres provincias forales y con un origen de naturaleza confederal desde el punto de vista finan-

ciero, en el que el nivel superior, la CAPV, carece de poder tributario propio para hacer frente a la financiación de sus competencias, que resultan ser el 70 por ciento del total y cuya financiación depende de las transferencias de los recursos obtenidos a través de los sistemas tributarios de los tres territorios forales.

iii. El principio de soberanía dual o principio de bilateralidad

El principio de soberanía dual es uno de los principales fundamentos para la distribución del poder tributario tanto en el modelo americano como en el vasco.

En el caso del sistema americano, la distribución del poder tributario está claramente inspirada por este principio, como se puede apreciar a lo largo del texto constitucional y de su interpretación jurisprudencial, pudiéndose distinguir nítidamente en la configuración del modelo americano una distribución de poder tributario vertical y otra horizontal.

Teniendo como precedente la organización de los Estados americanos en una Confederación, como paso previo al modelo constitucional vigente en EE. UU., la distribución vertical de poderes entre el nivel de la Federación y el de los Estados que realiza la Constitución de 1789 se articula a través de una cesión ascendente de soberanía tributaria por parte de los Estados con el único objetivo de garantizar el ejercicio de las competencias exclusivas de la federación, tales como el pago de la deuda pública, defensa, bienestar social o la regulación del comercio interestatal. La cláusula 18 de la sección 8 del artículo 1, conocida como *"The necessary and proper clause"*, refuerza esta idea al autorizar al Congreso para aprobar las leyes que sean pertinentes a fin de poder ejercitar las competencias que confiere la Constitución al nivel federal. En consecuencia, el Congreso puede financiar sus gastos a través de cualquier tipo de figura impositiva, no existiendo una distribución del poder tributario entre el nivel federal y el de los Estados que atienda al principio de competencia, con excepción de los gravámenes a la importación, que son de exclusiva competencia del nivel federal. A pesar de que inicialmente la capacidad federal en imposición directa se encontraba limitada, lo que fue modificado por la Enmienda Dieciséis en 1913, el modelo vigente ejerce una fuerte vis atractiva para los nacionales norteamericanos, que carece de parangón en Derecho comparado. Así, en el caso de personas físicas, su ámbito de aplicación subjetivo abarca a todas las personas con nacionalidad norteamericana, con independencia de su residencia fiscal, y a todas aquellas que sean residentes extranjeros en EE. UU.

La distribución horizontal del poder tributario se fundamenta en que las potestades de los Estados son originarias, no otorgadas por la Constitución de 1789, y se encuentra reforzada por la Décima Enmienda, antes comentada. El poder tributario constituye uno de los rasgos más notables de la soberanía de los Estados y se configura en torno a los principios de territorialidad y de residencia, con las únicas limitaciones derivadas de la cesión al nivel federal y de las impuestas por el texto constitucional. Como resultado, todos los Estados tienen idénticas capacidades en materia tributaria para financiar sus competencias, con independencia del escenario de gran diversidad fiscal que nos encontramos en la actualidad, en virtud de la constitución vigente en cada Estado, en el que se puede apreciar el temido fenómeno conocido como *race to the bottom*, o la intensa competencia fiscal por atraer contribuyentes de otras jurisdicciones ofreciendo la factura fiscal más barata.

Así, podemos distinguir desde Estados en los que la presión fiscal es casi nula como Alaska y Nuevo Hampshire, donde no existen impuestos ni sobre las ventas, ni sobre los ingresos de personas físicas ni jurídicas, ni existen cotizaciones a la Seguridad Social e incluso, en el caso de Alaska, el Estado ofrece una ventaja adicional a sus residentes en forma de pago anual en efectivo de los derechos correspondientes a los enormes depósitos de petróleo del Estado²⁰.

Pasando por Estados en los que la presión fiscal sigue siendo relativamente baja. Nos referimos a Florida, Nevada, Dakota del Sur, Tennessee, Texas, Washington y Wyoming, en cuyas jurisdicciones existen impuestos sobre las ventas, pero no impuestos estatales sobre los ingresos de personas físicas ni jurídicas, ni se gravan los ingresos provenientes de pensiones públicas ni privadas.

Para llegar a Estados con mayor presión fiscal directa pero en los que no existe ningún tipo de gravamen sobre las ventas, como Delaware, Montana y Oregón, junto con Alaska y Nuevo Hampshire, ya mencionados.

El caso de Delaware es realmente singular. Delaware es un paraíso fiscal corporativo y un centro financiero a nivel mundial en el que se estima que se albergan sedes de más de 250.000 empresas. Se trata de una jurisdicción *offshore* corporativa donde la legislación permite la exención de impuestos para sociedades limitadas en manos de extranjeros no residentes, siempre y cuando no operen dentro del Estado. Las filiales de los *holdings* empresariales están

²⁰ En el 2013 el *Alaska Permanent Fund Dividend* fue de \$900 por residente.

exentas de impuestos, por lo que muchas corporaciones establecen su sede central en Delaware y sus filiales operativas en otros Estados.

Por contrapartida, existen cargas impositivas elevadas en ciertos Estados, tales como impuestos sobre los intereses y dividendos en Nuevo Hampshire y Tennessee, tipos impositivos elevados sobre las ventas en Nueva York y Arizona o sobre la propiedad en Nueva Jersey y Connecticut.

En contraposición, el ordenamiento jurídico español nos ofrece un panorama bien distinto. En él es evidente que el principio de soberanía dual no inspira con carácter general el modelo de distribución competencial entre el Estado y las entidades sub estatales, comunidades autónomas, sino más bien al contrario. Esto es coherente con lo comentado anteriormente en relación a la simetría del modelo de descentralización español que no obedece a las pautas de federalismo dual, como en el caso americano, sino que obedece a las pautas del federalismo cooperativo. Con claridad se observa que, en términos generales, la distribución competencial se construye de manera descendente y exclusivamente en sentido vertical –competencias exclusivas o competencias de desarrollo normativo y ejecución–, siendo necesario bucear a gran profundidad en el texto constitucional, y, en particular, en el contenido de su disposición adicional primera, para encontrar un reparto competencial basado en la soberanía dual.

En el ámbito tributario, de hecho, el artículo 133 del texto constitucional establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, recogiendo así mismo la capacidad de las entidades sub estatales, comunidades autónomas y las corporaciones locales, para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Alejadas de este principio, en el caso de los territorios forales vascos y navarro, las relaciones tributarias con el Estado recogen implícitamente la dualidad de soberanías, si bien la configuración de este principio en el modelo de distribución competencial español es muy diferente a la del caso americano. Su excepcionalidad hace de él un principio débil, no exento de limitaciones a fin de lograr un cierto equilibrio dentro del Estado y carente de los suficientes instrumentos que garanticen su aplicación, y también difuso, a merced del recurso a la interpretación jurisprudencial constitucional, sobre todo la dictada en los primeros años de andadura del modelo territorial fruto del proceso constituyente.

Así, la constitucionalización en 1978 de los derechos históricos de los territorios forales constituye una novedad para el constitucionalismo español, al intro-

ducirse en la Carta Magna mediante la disposición adicional primera. En ella encontramos la penetración de la historia en la Constitución de 1978, buscando la conciliación de dos concepciones antitéticas en la historia del constitucionalismo español: la histórico-tradicional y la racional-normativa. De esta manera, el legislador constituyente instrumenta su pretensión de solucionar con carácter permanente la cuestión foral, para lo cual le da cobijo en el marco constitucional y habilita su actualización al momento histórico presente. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 11/1984, de 2 de febrero, hace hincapié en la dimensión histórica de las competencias de los territorios históricos frente a la de las competencias de las comunidades autónomas de nueva creación al indicar:

“Las fuentes de las que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de “derechos históricos” respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales “derechos”. Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas indica que son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía; habrá que acudir, en consecuencia, a la Constitución, a los Estatutos de Autonomía y a otras posibles normas delimitadoras de competencias dictadas en el marco de las anteriores, para saber cuáles sean las correspondientes a cada Comunidad”.

En consecuencia y en palabras del Tribunal Constitucional²¹, los tres territorios históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, se vincularon legalmente formando un entidad jurídica superior común de nueva creación, la Comunidad Autónoma del País Vasco, por virtud del Estatuto de Autonomía, que reconoce a la nueva organización política unas competencias cuyo ejercicio deberá corresponder en unos casos a las instituciones comunes de nueva creación y, en otros, a los órganos de poder de dichos territorios.

Es indudable que, junto con el binomio tradicional juntas-diputaciones, el tradicional sistema foral de conciertos económicos, que históricamente ha cons-

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

tituido el régimen económico-financiero privativo de las provincias forales, resulta ser uno de los derechos históricos más identificables del bautizado por el Tribunal Constitucional como núcleo intangible de la foralidad que goza de la garantía constitucional.

En lo que se refiere al Concierto Económico como derecho histórico, su reconstrucción fue más sencilla, en principio, que la de otros derechos históricos, dado que el Concierto aprobado por el Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, había pervivido en Álava durante la época franquista. De ahí que la disposición transitoria octava del EAPV de 1979, lo tomara como modelo al establecer:

“El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes”.

Podemos concluir que el modelo tributario federal americano es un modelo simétrico y basado en el principio de soberanía dual y que, por su parte, las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado español están configuradas en el ordenamiento jurídico en base a un principio muy similar, el de bilateralidad; ordenamiento jurídico en el que, a pesar de que prima la descentralización simétrica de las competencias tributarias, se deja un pequeño margen a la asimetría en cuanto a los derechos históricos de carácter financiero y tributario.

VI. REFLEXIÓN FINAL

Tal y como he puesto de manifiesto, la cuestión fiscal ha constituido históricamente uno de los elementos claves en los momentos de crisis y transformación de los modelos de Estado. En el siglo XXI nos enfrentamos a un momento de crisis y transformación del Estado de las autonomías, fruto de la Constitución de 1978, en el que la cuestión fiscal de nuevo se revela piedra angular sobre la que construir la nueva estructura de descentralización competencial del Estado. El cómo y el *quantum* de la asignación del poder tributario a los entes sub estatales en el diseño del modelo de Estado, debe efectuarse atendiendo a los principios de suficiencia financiera y de responsabilidad, propios de los modelos federales, y que, como la experiencia nos demuestra, se encuentran deficiente-

mente articulados en el vigente modelo LOFCA. Cuanto mayor sea la cuota de poder tributario en manos de las entidades federadas, mayores cuotas de autogobierno alcanzarán y una mayor responsabilidad en su ejercicio les será exigible por los ciudadanos. La Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra constituyen buenos ejemplos de lo anterior.

Las revueltas populares por razones fiscales también son propias de los procesos de reflexión y cambio del siglo XXI y no son fenómenos exclusivos de épocas históricas anteriores, como las analizadas. Los ciudadanos siguen estando preocupados por la capacidad fiscal de los que les representan, así como por la defensa del autogobierno fiscal, si bien es cierto que las manifestaciones o movimientos sociales han perdido el carácter violento de siglos pasados y se realizan en la mayor parte de las ocasiones por cauces virtuales, propiciados por las nuevas tecnologías. De hecho, en Euskadi la ciudadanía valora en un 8.18 sobre 10 el papel del Concierto Económico en el entramado jurídico-político vasco y en un 7.8 sobre 10 su aportación al bienestar de la sociedad vasca, siendo considerado, en porcentajes muy similares, una herramienta efectiva en situaciones de crisis tanto por la parte de ciudadanía con sentimiento de nacionalidad exclusivamente vasca como por la que tiene sentimiento de nacionalidad vasca y española²². En el caso de Cataluña, por su parte, más allá de motivos identitarios, algunos de los factores que indiscutiblemente han influido en la tendencia alcista en el apoyo a la independencia por parte de la ciudadanía están relacionados con las perspectivas económicas de un hipotético Estado independiente. El movimiento independentista catalán durante los últimos años ha puesto especial énfasis en los beneficios económicos que tendrían los catalanes en una Cataluña independiente.

En el Estado español, las situaciones de asimetría fiscal fundamentadas en derechos históricos, como la vasca y la navarra, suscitan recelos y suspicacias en ciertos sectores políticos y sociales y son frecuentemente calificadas despectivamente como privilegio o antiguallas. No es fácil entender por qué. Una mirada al proceso de las colonias americanas y a la configuración de una nación como es Estados Unidos nos demuestra como la historia penetra en el constitucionalismo e inspira el modelo federal vigente en ese país desde 1789. Algunos responderán que no son las razones históricas, en sí mismas, las que producen rechazo, sino el status asimétrico que en dichas razones se fundamenta. Sigo sin

²² Encuesta de Gizaker sobre el Concierto Económico en 2012 para "Ad Concordiam".

comprender por qué. La propia Constitución de 1978 estableció un modelo asimétrico en el acceso a la autonomía diferenciando a las comunidades autónomas que se constituyeron por la vía rápida de las demás y fue algo totalmente pacífico y no cuestionado por nadie; tampoco es cuestionada la asimetría lingüística del Estado español que se encuentra garantizada constitucionalmente. En Derecho comparado nos encontramos con modelos federales de características asimétricas de sobrada solvencia, como el canadiense o el belga. Los federalismos asimétricos han resultado ser una solución satisfactoria y eficaz para territorios con aspiraciones de autogobierno, evitando, en consecuencia, la fragmentación de los Estados a los que estos pertenecen. La asimetría jurídica en los modelos federales no resulta ser ni más ni menos que reflejo y consecuencia de una realidad con características históricas, económicas o lingüísticas propias, que el ordenamiento jurídico pretende aprehender. Lo mismo ocurre con los modelos simétricos, ¿quién se imagina una configuración del modelo federal de EE. UU. con parámetros asimétricos? ¿qué sentido tendría? ¿a qué razones históricas respondería?

Los detractores de la asimetría fiscal del País Vasco y de Navarra dentro del Estado español se confunden si consideran que en su supresión hallarán respuesta a los males y deficiencias que padece el sistema de financiación de las comunidades autónomas. La simetría fiscal no es la panacea y también entraña riesgos en sí misma. Como he comentado, el modelo fiscal norteamericano nos ofrece un claro ejemplo de algunos de los riesgos más temidos: la existencia de una situación *race to the bottom* entre la fiscalidad de los Estados norteamericanos que puede llevar a un indeseado escenario generalizado de desimposición. En mi opinión, el buen funcionamiento de un modelo de descentralización fiscal no depende de su naturaleza simétrica o asimétrica, sino más bien del respeto a los principios básicos del federalismo, tales como la suficiencia financiera de las entidades federadas, la solidaridad y la equidad o el correcto diseño y articulación de los mecanismos de nivelación entre los diferentes niveles que configuran el Estado.

El otro gran principio que impregna los modelos fiscales americano y vasco es la soberanía dual. A mi entender, este principio es el inspirador y se encuentra implícito en las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco y es por todos identificado como principio de bilateralidad.

Considero, por tanto, que la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 reconoce la existencia previa al texto constitucional de los de-

rechos históricos de los territorios forales, lo cual nos recuerda el caso de los Estados americanos preconstitucionales, y garantiza su respeto y protección. Como es bien conocido, la esencia del Concierto Económico es el acuerdo y la concertación entre los dos niveles territoriales, que descansa sobre el principio de bilateralidad. Sólo mediante acuerdo bilateral se aprueba y se revisa el Concierto, se conciertan nuevas figuras impositivas o se acuerdan modificaciones de la distribución competencial de las ya existentes y se fija la metodología de cálculo del cupo. La bilateralidad implica la capacidad de decisión unilateral de cada una de las partes que posibilita el acuerdo entre diferentes en nivel de igualdad. En mi opinión, el principio de soberanía dual en el ámbito tributario es el que da sentido a la bilateralidad y a la concertación en las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco y constituye exponente claro y propio del reparto competencial en modelos de federalismo dual, pero excepcional en el modelo de descentralización español actual.

Incluso me atrevo a dar un paso más allá. La distribución de la competencia tributaria horizontal entre el Estado y el País Vasco implica poder originario en los territorios históricos. Así, lo reconocen expresamente el apartado 1 del artículo 3 de las Normas Forales Generales Tributarias de cada territorio histórico al establecer que la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario de cada territorio histórico corresponde a sus juntas generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico.

Sin embargo, y al mismo tiempo, reconozco la debilidad del principio de soberanía dual o bilateralidad en el ordenamiento jurídico. Por ello considero imprescindible un mayor respeto y reforzamiento del mismo. Su fragilidad en detrimento del País Vasco se ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones, destacando, entre otras, la aprobación por parte del Estado de manera unilateral de la prórroga del Concierto Económico en diciembre de 2001, el retraso en la concertación de las nuevas figuras impositivas que se introdujeron en el sistema tributario del Estado desde 2011 a 2014 o la ausencia de negociación para la liquidación de los cupos definitivos desde el ejercicio 2008 hasta la actualidad. Asimismo, creo que dicho reforzamiento resultará difícil de alcanzar, en la medida que el espíritu de la cláusula residual y de prevalencia a favor del Estado contenida en el artículo 149.3 de la Constitución de 1978 siga presente en el talante negociador con el que el Estado aborda las relaciones financieras y tributarias con el País Vasco, como si de una comunidad autónoma de régimen común se tratara.

Una última idea para concluir. A pesar de las muchas diferencias que en un primer acercamiento pueden vislumbrarse entre ambos modelos, la profundización en el modelo constitucional norteamericano me ha llevado a apreciar la existencia de un cierto paralelismo entre, por una parte, el bloque formado por la Constitución de Estados Unidos de América de 1789 y las constituciones de los Estados federados americanos y, por otra, el bloque formado por la disposición adicional primera de la Constitución de 1978, el Estatuto Autonomía del País Vasco y el Concierto Económico, sometido a los límites constitucionales que, en mi opinión, constituiría la constitución fiscal del País Vasco.

BIBLIOGRAFÍA

- ALZOLA, P., "Régimen administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y Guipúzcoa", Clásicos de la Hacienda Foral, nº 7 <http://conciertoeconomico.org>
- ANDERSON, G., "Federalism. An introduction", Forum of Federations. Oxford University Press, 2007.
- BILBAO, L. M., "La fiscalidad en las provincias exentas de Vizcaya y Guipuzca durante el siglo XVIII" Universidad Autónoma de Madrid en <http://conciertoeconomico.org>
- CORONAS GUINART, J. M., "Federalismo fiscal. Conceptos y modelos" VIII Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastian 13, 14 y 15 de noviembre de 2007. Federalismo Fiscal y Europa.
- DAM, K. W., "The American Fiscal Constitution", 44 University of Chicago Law Review 2, 1997.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., "El Régimen Jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam, 2006.
- EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.
- ELLIOT BROWNLEE, W., "Federal taxation in America: a short story". New edition. Woodrow Wilson Center series, 2004, segunda edición.
- McDONALD R. y HALLWOOD P., "The economic case for Scottish fiscal autonomy: with or without independence: the theory of fiscal federalism" Interna-

tional Conference. Basque Economic Agreement and Europe, Ad Concor diam, 2007.

MIDDLEKAUFF, R., "The glorious cause: the American Revolution, 1763-1789". Nueva York: Oxford University Press, 2005.

MILLER, JOHN C., "Origins of the American Revolution". Stanford University Press, 1959.

MUÑOZ MACHADO, S., "Derecho Público de las Comunidades Autónomas", Civitas, Madrid, 1982.