

LA COMPENSACIÓ FINANCERA EN LA SENTÈNCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMANY, DE 24 DE JUNY DE 1986

Miquel Carrobé Gené

Professor titular de Dret financer i tributari

1. Introducció

Per primera vegada¹ després de més de quinze anys de funcionament de les normes² que regulaven la compensació financer,³ el Tribunal Constitucional alemany ha declarat, en la seva Sentència de 24 de juny de 1986, la inconstitucionalitat d'algunes d'aquestes.

Les esmentades normes es troben a la Llei de Compensació Financera de 28 d'agost de 1969 (*Finanzausgleichsgesetz*, en endavant *FAG*) i a la Llei d'Autorització Impositiva i Fraccionament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de l'Impost sobre Societats de 25 de febrer de 1971 (*Zerlegungsgesetz*, en endavant *ZerlG*).

La Sentència té una importància fonamental no solament pel caràcter de les normes que deroga sinó perquè dóna per consumada una situació de fet. No concedeix efectes retroactius i mana al legislador una nova regulació d'aquestes normes per al futur sense precisar-ne el contingut, en un termini de temps determinat atesa l'obligació que entrin en vigor a l'exercici de 1988.

El resultat de la Sentència respon a sis recursos presentats per sis Estats federals (en endavant *Länder*) contra manaments continguts en les Lleis citades. Els Estats són Baden-Württemberg (BW), Bremen, Hamburg, Hessen, Nordrhein-Westfalen (NRW) i Saarland. Tanmateix, no tots els recursos tenien les mateixes pretensions i les al·legacions que s'hi exposaven es contraposen les d'uns a les dels altres. Potser per aquesta raó el Tribunal Constitucional ha prescindit d'abordar una a una les al·legacions concretes dels recurrents i ha fet una introducció als seus considerants

1. El Tribunal Constitucional alemany s'havia ocupat en una altra avinentesa d'aquest tema de la compensació financer horitzontal en una Sentència de 1952, *BverfGE* 1, 117. Tanmateix, aquest pronunciament tingué lloc abans de la profunda reforma financer que va experimentar la Constitució alemanya el 1969, mitjançant la vint-i-unena llei de modificació constitucional de 12 de maig de 1969 (*BGBL* I, 359) anomenada *Finanzreformgesetz*. L'actual regulació del tema de la compensació financer horitzontal a l'article 107 de la *GG* és essencialment diferent de la de l'anterior article 106. IV. Abans s'expressava en termes de desnivell de capacitat impositiva, ara es parla en termes de desnivell de capacitat financer. Aquesta distinció ha estat fonamental per a la Sentència.

2. Aquestes normes de què s'ha ocupat el Tribunal apareixen a les lleis següents: Llei de Compensació Financera de 28 d'agost de 1969 (*Finanzausgleichsgesetz*) i Llei sobre Autorització Impositiva i Fraccionament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de l'Impost sobre Societats de 25 de febrer de 1971 (*Zerlegungsgesetz*).

3. La doctrina ha distingit tradicionalment entre compensació financer vertical i horitzontal. Vertical és la que es produeix entre ens territorials de diferent nivell, és a dir, entre ens de nivell superior i inferior. Horitzontal és la que es realitza entre ens territorials del mateix nivell, és a dir, entre *Länder* (Estats federats) o entre *Gemeinde* (municipis). Vegeu, per a tots els casos, *Tiphe. Steuerrecht. Verlag*, Dr. Otto Schmidt KG, Colònia, desena edició, 1985, p. 77.

mitjançant un seguit de premisses generals a l'entorn del que ha estat la clau del conflicte jurídic, és a dir, el paper de la compensació financera horitzontal en el context de la Constitució alemanya (*Grundgesetz*, en endavant *GG*) en matèria financera i tributària.

2. El marc constitucional de la compensació financera

Dir que el Dret financer constitucional és l'espina dorsal de tota constitució federalista no és una afirmació gratuïta. Aquest determina materialment si ens trobem pròpiament en un Estat federal o en un Estat d'estructura federal aparent que té en realitat la configuració d'un Estat unitari.

En efecte, no és suficient repartir equilibradament les competències legislatives, administratives i jurisdiccionals entre l'Estat central i els seus membres. Tan o més important és el repartiment dels recursos necessaris perquè cada nivell pugui exercir de manera efectiva les seves competències.

Si l'Estat federal alemany (en endavant Bund) hagués de finançar les seves activitats amb contribucions dels Länder en comptes de fer-ho amb els seus propis ingressos, es trencaria la sobirania i la independència que els garanteix la *GG*.⁴ Contràriament, si els Länder depenguessin exclusivament de les assignacions fiscals que els concedeix el Bund serien ells els febles⁵ i faria fallida el principi federal que també és garantit per la *GG*.

Històricament, Alemanya no ha tingut un model equilibrat i continuat de compensació financera⁶, amb les dificultats inherents que això comporta a l'hora de consolidar un model definitiu. Tanmateix, els problemes que va viure Alemanya durant l'Imperi de Bismarck, durant la República de Weimar, i també durant el nacionalsocialisme, són resolts en gran part per la *GG* en els seus articles 105, 106 i 107. Aquests articles dissenyen un model de compensació financera que compagina la distribució vertical dels recursos amb l'horitzontal. Vegem-los en la mesura que afecten la Sentència que comentem.

2.1. La compensació vertical

La *GG* concedeix al Bund la legislació concurrent sobre aquells impostos que per la seva transcendència aconsellin una regulació homogènia a nivell federal.⁷ Tanmateix, no tot el que regula el Bund s'atribueix al Bund, atès que la *GG* ha separat la

4. L'imperi alemany de Bismarck es finançava gràcies a les quotes de matrícula (*Matrikularbeiträge*) dels seus Estats membres. Bismarck parlava de l'imperi (Reich) com «el mantingut dels Länder». Mancava de sobirania financera pròpia. (Cfr. E. R. HUBER, *Deutsches Verfassungsgericht seit 1787*, vol. III, 1953, p. 950, article.)

5. Aquesta era la situació resultant de l'article 8 de la *Weimar Reichsverfassung (WRV)* de 1919. D'aquí que es parli de la República de Weimar com d'un Estat federal unitari. (Cfr. E. R. HUBER, *op. cit.* a la nota 4.)

6. Durant l'imperi de Bismarck, l'Estat central estava debilitat al màxim finançerament. Durant la República de Weimar, Estat federal unitari, eren els Länder els qui estaven debilitats. Durant el nacionalsocialisme, l'Estat central exercia tot el poder. (Cfr. *Grundgesetzkommentar* de SCHMITT-BLEIBTREU-KLEIN, article 107.)

7. Cfr. article 105.II en relació amb l'article 72.II de la *GG*.

sobirania legislativa (*Gesetzgebungshoheit*) de la sobirania sobre les sumes recaptades (*Ertragshoheit*).⁸

En virtut de l'article 106 de la GG, el Bund té assignat el producte d'una sèrie d'impostos, els Länder en tenen assignats uns altres i el grup més important el constitueixen els impostos comuns,⁹ que han de ser compartits entre el Bund i els Länder. Aquesta distribució, la denominem vertical. El seu objecte és distribuir la recaptació fiscal entre el Bund i els Länder, entre diferents nivells de govern.

Els impostos comuns, és a dir, l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, l'Impost sobre Societats i l'Impost sobre el Valor Afegit, són els que tenen més pes en la compensació financera vertical. La seva recaptació triplica aproximadament la dels restants impostos.¹⁰ La GG fixa que l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques¹¹ i l'Impost sobre Societats es reparteixen al 50 % entre el Bund i els Länder. En conseqüència, aquest percentatge només es podrà revisar per mitjà d'una llei que modifiqui la Constitució.

En canvi, respecte a l'Impost sobre el Valor Afegit, el Bund podrà decidir la participació dels Länder mitjançant una llei ordinària. Però requerirà l'aprovació de la Cambra del Senat (en endavant Bundesrat) on es dona una representació directa i efectiva dels Länder, malgrat que es tracti d'un òrgan federal. Dins la limitació que suposa l'aprovació del Bundesrat, el legislador federal podrà determinar amb absoluta llibertat la quota de participació dels Länder i del Bund. Aquesta quota és, doncs, variable. En l'actualitat és un 34,5 % per als Länder i un 65,5 % per al Bund.¹²

2.2. La compensació horitzontal

Una vegada efectuada aquesta primera distribució vertical ve una ulterior distribució de caràcter horitzontal. Aquesta redistribució entre els Länder dels impostos que els han estat assignats verticalment és regulada a l'article 107.I i II de la GG i a les dues lleis FAG i ZerIG. La seva finalitat és corregir el resultat de la primera compensació, tenint en compte la conjunta solidaritat de tots els Länder.

La qüestió que es planteja és si aquesta segona compensació resulta suficient. A la República Federal d'Alemanya es dona un notable desnivell de potència impositiva.¹³ Si això es mantingués inalterable tindria conseqüències negatives, ja que alguns Länder no podrien cobrir els costos dels seus serveis bàsics i s'agreuarien les diferències estructurals. Per tal d'evitar-ho, l'article 107.II.1 i 2 de la GG obliga el Bund a «compensar adequadament la diversa potència financera dels Länder» i a fer-ho obligant els Länder financerament forts a fer una transferència parcial dels seus ingressos

8. També ha separat d'aquestes dues manifestacions de poder la sobirania administrativa (*Verwaltungshoheit*). Vid. FERREIRO LAPATZA, *Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn*. (Cfr. article 106 de la GG.)

9. Els impostos comuns són l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, l'Impost sobre Societats i l'Impost sobre el Valor Afegit.

10. Cfr. Anuari Estadístic de la República Federal d'Alemanya, 1986, p. 424.

11. En l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques el 50 % s'aplica una vegada reduït un 15 % del total recaptat per l'Impost sobre el Salari, import que es destina als municipis d'acord amb el que estableix l'article 106. V de la GG en relació amb els articles 1-5, 7 i 8 de la Llei de Reforma Financera Municipal de 8 setembre de 1969 (*Gemeindefinanzreformgesetz*).

12. Cfr. article 1 de la FAG.

13. Només a NRW la recaptació per càpita correspon aproximadament a la mitjana federal. A BW, Hessen i Hamburg està per sobre de la mitjana. A la resta de Länder es troba més o menys lluny de la mitjana federal.

superiors a la mitjana als Länder financerament dèbils. Anomenem això compensació financera horitzontal. Al contrari que en el cas de la vertical, en aquest tipus de compensació, el Bund només hi intervé per regular-la. La compensació horitzontal no connecta el Bund amb els Länder. Uneix mútuament els Länder en una comunitat solidària (*Solidargemeinschaft*).

2.3. Assignacions complementàries

El Bund pot concedir als Länder financerament dèbils «assignacions dels seus recursos per cobrir complementàriament la seva necessitat financera general», tal com estableix l'article 107.II.3 de la GG.

Aquestes «assignacions complementàries» tenen el seu desenvolupament legal en l'article 11.a de la FAG. Els Länder les reben del Bund de manera addicional als pagaments que aquests ja obtenen en el marc de la compensació fiscal horitzontal.

El Bund esmerça cada any l'1,5 % de la recaptació de l'Impost sobre el Valor Afegit per assignar-lo als Länder de Bayern, Niedersachsen (NS), Rheinland-Pfalz, Saarland i Schleswig-Holstein.¹⁴ Cada un d'aquests Länder percep de la suma total disponible un tant per cent fixat legalment.¹⁵

2.4. Altres compensacions

La GG regula altres nivells de compensacions financeres com són les ajudes financeres previstes a l'article 104.a. IV de la GG i els finançaments mixtos de tasques conjuntes previstes a l'article 91.a de la GG. Ens limitem a esmentar-los ja que no són objecte de la Sentència.

3. Qüestions plantejades a la Sentència

Pel que fa als diferents nivells o tipus de compensació assenyalats, el Tribunal Constitucional es planteja si són interdependents els uns dels altres o si, contràriament, s'han de considerar separats, en el sentit que cada nivell té unes determinades tasques a finançar. El Tribunal Constitucional es defineix afirmant que cada nivell té la seva pròpia funció i les seves pròpies tasques. Els nivells no poden ser canviats els uns pels altres. Això no obstant, aquesta interpretació segons la qual es tracta de nivells separats no significa que no existeixi cap dependència. I en aquest context es desenvolupa la Sentència.

14. Article 11.a de la FAG.

15. Els percentatges han estat els següents:

	1984/1985	1983	1982/1981
Bayern	20,8	21,2	21,8
Niedersachsen	34,3	35,8	36,9
Rheinland-Pfalz	19,7	20,0	20,6
Saarland	9,7	8,5	5,8
Schleswig-Holstein	15,5	14,5	14,9
	100,0	100,0	100,0

Cfr. p. 8 de la Sentència original del Tribunal Constitucional alemany (en endavant *BVerfGE*).

El Tribunal Constitucional ha examinat el repartiment de l'Impost sobre Salaris (*Lohnsteuer*) a la llum de l'article 107. I de la GG, i la configuració de la compensació fiscal horitzontal en els articles 4 i següents de la FAG i la distribució d'assignacions complementàries en l'article 11 de la FAG a la llum de l'article 107.II de la GG.

4. La controvèrsia en la compensació vertical (fraccionament d'impostos entre els Länder)

4.1. *La regla de recaptació local (Örtliches Aufkommen)*

En la distribució dels impostos comuns (Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, Impost sobre Societats i Impost sobre el Valor Afegit), l'Impost sobre el Valor Afegit es desglossa o es fracciona entre els Länder segons un criteri diferent al dels altres dos impostos.

El repartiment de l'Impost sobre el Valor Afegit entre els Länder es fa, no d'acord amb la recaptació local, sinó «segons que ho determini el seu nombre d'habitants». ¹⁶ Així, doncs, tots els Länder reben el mateix tracte en el repartiment, com si fossin igualment potents.

Tanmateix, la resta d'impostos i les quotes dels Länder de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de l'Impost sobre Societats pertanyen als Länder en la mesura que «són recaptats en el seu territori». És a dir, se segueix la regla general de la «recaptació local». ¹⁷

Aquest criteri sembla més just i equitatiu, perquè el deute tributari neix allí on es realitza el fet imposable (*Steuertatbestand*). Això atribueix el títol recaptador al Land, i la seva oficina d'hisenda l'haurà de recaptar amb la seva pròpia Administració territorial d'Hisenda. En aquest sentit, recau sobre els Länder la responsabilitat de les seves pròpies decisions financeres.

4.2. *Problemàtica en el repartiment de l'Impost sobre Societats i l'Impost sobre Salaris*

En els Impostos sobre Societats i sobre Salaris, l'aplicació d'aquests criteris comporta distorsions que han de ser corregides.

En el cas de l'Impost sobre Societats, la raó de la distorsió es troba en el fet que s'haurà de pagar a les Delegacions d'Hisenda en l'àmbit de les quals es trobi la seu de la societat o el subjecte passiu de l'Impost.

Així, doncs, les grans empreses amb establiments en diversos Länder paguen tot el seu Impost sobre Societats únicament en aquell Land en què tenen establerta la seu dels seus negocis. En conseqüència, aquest Land ingressarà imports generats fora del seu territori. D'aquesta manera resulta que eleven la seva recaptació en contradicció amb el sentit de la compensació financera vertical. Aquesta situació és corregida, però, per l'article 107.I.2 de la GG i pels articles 2-4 de la *Zerlegungsgesetz* que hi estan relacionats. En virtut d'aquests preceptes, s'obliga els Länder beneficiats per

16. Article 107.13 a 66.

17. Article 20 de l'Ordenança Alemanya (*Abgabenordnung*). El seu equivalent a Espanya és la Llei General Tributària.

aquesta situació a transferir els imports de l'Impost sobre Societats generats fora del seu territori. Cap recurrent no s'ha oposat a aquesta disposició.

Respecte a l'Impost sobre Salaris, s'ha considerat que no el paga l'assalariat sinó que és el pagador qui el dedueix dels seus pagaments i l'ingressa a la Delegació d'Hisenda de la seva residència.¹⁸ Es planteja la necessitat de desglossament en els casos de grans empreses amb administració de nòmines centralitzades. Aquestes transferiran a les seves Delegacions l'Impost sobre Salaris dels assalariats que treballin fora de l'àmbit territorial del Land.

Amb tot, l'article 5.I de la *Zerlegungsgesetz* equipara l'Impost sobre Salaris a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, perquè coincideixen tots els aspectes llevat del de la recaptació, que es fa mitjançant la deducció immediata. L'Impost sobre Salaris és una part de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Per aquesta raó, l'Impost sobre Salaris es reparteix d'acord amb l'article 5.I de la *ZerlG* segons la residència del contribuent. El procediment seguit dona com a resultat que cada Land rep la quota de l'Impost sobre Salaris corresponent als seus habitants i transfereix el que correspon als que treballen en un Land i viuen en un altre (anomenats *Pendler*).

Els Länder d'Hamburg i Bremen han impugnat aquest procediment al·legant que la recaptació de l'Impost sobre Salaris reflecteix la potència fiscal dels Länder que donen treball, que el repartiment s'hauria de fer seguint el criteri de creació local de plus-vàlua (*Örtliche Wertschöpfung*) i que tenen un alt percentatge de *Pendler* que els origina despeses suplementàries d'infraestructura, administració, justícia, etc.

El Tribunal Constitucional no ha acceptat aquesta impugnació tot remetent-se a l'article 107.I, frases 1-3, de la *GG* i assenyalant que tant el criteri de residència com el lloc de treball són constitucionals. El legislador pot decidir enllaçar la recaptació fiscal o bé amb la seu o pertinença a un Land dels seus ciutadans (criteri de personalitat = *Personenverband*) o bé amb el lloc on es realitza la recaptació (criteri de territorialitat = *Gebietskörperschaften*). Per rebutjar les al·legacions el Tribunal es basa en l'article 106.V en el sentit que una part de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques¹⁹ es reparteix als municipis segons el nombre d'habitants. A més, valora el repartiment de l'Impost sobre Societats segons el principi d'explotació (*Betriebsstättenprinzip*) com una prova que el legislador respecta també el principi de creació local de plus-vàlua i no solament el de la ubicació fiscal.

Ara, el Tribunal Constitucional ha declarat la inconstitucionalitat en allò que fa referència a l'article 5.II.4 de la *Zerlegungsgesetz* segons el qual la suma de l'Impost sobre Salaris es fa a partir de les deduccions del sou del marit, mentre que els de la dona queden fora del càlcul. Això suposa que, en els municipis fronterers amb altres Länder al qual pertanyen, es produeixin nombroses distorsions.

En efecte, s'han de comptabilitzar els Impostos sobre Salaris dels marits que, essent residents a municipis fronterers a Niedersachsen (NS) i a SH, treballen, però, en els seus territoris. En canvi, els Länder NS i SH poden excloure de la suma dels seus ingressos els Impostos sobre Salaris de les corresponents dones que treballen en el lloc de residència. El Govern federal ha intentat justificar aquest criteri en virtut de les dificultats tècniques que suposa registrar l'Impost sobre Salaris conjugal. Però el

18. Article 38 de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (*ESiG*).

19. El 15 % es destina als municipis.

Tribunal Constitucional considera que malgrat la simplificació administrativa que pugui suposar, no es pot admetre que representi unes pèrdues de recaptació per a Hamburg tan notables.²⁰

L'article 5.II de la *ZerlG* en comptes d'atenuar les distorsions les accentua, la qual cosa és contrària a l'article 107.2 de la *GG* i al principi general d'igualtat de l'article 3.I de la *GG*.

En definitiva, el Tribunal Constitucional confirma la constitucionalitat de l'article 5.I de la *ZerlG* i anul·la l'article 5.II.4 de la mateixa Llei amb efecte des de l'1 de gener de 1986. Ha prescindit, doncs, d'una anul·lació retroactiva argumentant que obligaria a redistribuir en sentit contrari al realitzat en exercicis ja tancats. El fet cert és que no s'acaba de comprendre el perquè d'aquesta irretroactivitat. Aquesta suposada complexitat o seguretat jurídica sembla anteposar-se al principi de justícia sancionat en aquest cas concret pel Tribunal Constitucional.

5. La controvèrsia en la compensació horitzontal

5.1. La tècnica de la compensació fiscal horitzontal

La tècnica consisteix a calcular l'índex de potència impositiva (*Steuerkraftmesszahlen*)²¹ dels Länder que engloben la suma dels ingressos impositius de cada Land i dels seus municipis. Amb la suma dels dos índexs s'obté l'índex de potència impositiva.

L'índex de potència així calculat es contrastarà amb l'índex de compensació. Aquest índex de compensació es calcula multiplicant la mitjana federal d'ingressos impositius per càpita pel nombre d'habitants de cada Land. El resultat indica l'import que cada Land hauria d'haver recaptat si la seva potència impositiva coincidís amb la mitjana federal.

Doncs bé, aquells Länder amb un índex de potència impositiva inferior a l'índex de compensació tenen dret a compensació (*Ausgleichsberechtigung*).²² Aquells que ingressen més d'un 102 % de la mitjana federal estan obligats a compensar (*Ausgleichsverpflichtung*).²³

Els Länder obligats han de transferir als receptors el que els falti fins que arribin al 92 % de la mitjana federal. Només hi estan obligats els Länder que superin el 102 % de la mitjana.²⁴ D'aquesta manera la Llei de Compensació Financera garanteix que cap Land no estarà per sota del 8 % de la mitjana federal i que tots els ingressos que la superin en un 2 % es reduiran en la mesura de les necessitats dels Länder receptors.

5.2. El principi constitucional de no igualació financera

La FAG atenua el desnivell de potència impositiva però no l'anul·la. Això no seria compatible amb l'article 107.II de la *GG*, que només demana una «compensa-

20. Hamburg ha pogut provar que això li suposa una pèrdua de trenta milions de marcs anuals (*cfr. BVerfGE*).

21. Article 6.1 de la FAG.

22. Article 5.II de la FAG.

23. Article 10.II de la FAG.

24. L'article 10.I i II de la FAG estableix un tractament especial per trams percentuals que no és necessari exposar aquí amb detall.

ció adequada» (*Angemessener Ausgleich*) i prohibeix en conseqüència un anivellament de les diferències financeres federals. Respon a la naturalesa de l'Estat federal el fet que hi hagi diferències entre els Estats. Si mitjançant la compensació financera federal es retallessin les finances estatals fins a arribar a una homogeneïtat total, els efectes serien unitaristes i no federalistes.²⁵

5.3. *La potència financera dels Länder*

Fins a l'any 1982 aquest concepte estava reduït als impostos dels Länder. Però fou criticat des de final dels anys 70 com a conseqüència que no contemplava determinats ingressos que en el cas de ser considerats en el càlcul suposaven la modificació substancial en la potència dels diferents Länder.²⁶ Segons Hamburg, Hessen i NRW, l'article 107.II de la GG exigeix més que una compensació d'impost.

La decisió del Tribunal Constitucional sobre aquest controvertit punt ha consistit en l'ampliació del contingut dels factors que determinen la potència financera.

A més a més, BW s'oposava a les reduccions que l'article 7. III i IV de la FAG imposava a la potència impositiva de Bremen, Saarland, Niedersachsen i SH. L'article 7.III descompta 25.000.000, 55.000.000, 6.000.000 de marcs a Bremen, Hamburg i Niedersachsen respectivament per «liquidar càrregues especials» que sorgeixen del manteniment i la renovació dels seus ports marítims. L'article 7.IV de la FAG concedeix una rebaixa de 55.000.000 i 30.000.000 de marcs a Saarland i a SH en concepte de liquidació de gravàmens «excessius» no definits exactament.

També va resultar conflictiva l'anomenada «clàusula hanseàtica» de l'article 9.II de la FAG, en virtut de la qual el nombre d'habitants de Bremen i Hamburg es multiplica per 1,35. Això suposa sumar-li una tercera part més d'habitants als realment residents en el seu territori. Es redueix la diferència entre la xifra de càlcul compensatori i la potència impositiva d'un 143,2 % a un 109,8 % a Hamburg, i d'un 106% a un 82,1 % a Bremen. Sense la clàusula hanseàtica Bremen estaria obligada a donar compensacions i Hamburg superaria encara més els Länder que es troben per sobre de la mitjana.

D'aquesta manera la FAG pretén compensar els desavantatges que Bremen i Hamburg tenen com a conseqüència de ser ciutats-estat densament poblades sense un territori al darrera (*Hinterland*).

Però el Tribunal Constitucional ha considerat que es tractava d'una compensació de càrregues improcedents.

5.4. *El control jurisdiccional de la compensació financera horitzontal*

L'article 107.II de la GG estableix únicament que fa falta «compensar *adequada-ment* la diferent potència financera dels Länder». Però sobre la manera com s'ha de fer

25. Quedà resolt amb la *BVerfGE* 1, 117 (131) i el Tribunal Constitucional ha tornat a remarcar-ho en aquesta Sentència.

26. A NS no es consideren les Taxes d'Explotació Minera que es recapten en aquest Land en el 90 % del total de la República Federal d'Alemanya. Només es consideraven els impostos estatals més importants: Patrimoni, Successions, Vehicles, Cervesa, Apostes en Curses i Loteria. S'ignoraven Transmissions (2.200 en D.M.), Prevenció d'Incendis (360 D.M.), Arbitri sobre Sales de Joc i altres (100 M D.M.).

no diu absolutament res. Assigna la responsabilitat de portar-ho a terme al legislador i fa dependre la Llei de Compensació Financera de l'aprovació per part del Bundesrat. Amb aquest requisit resultava lògic que el legislador federal considerés la compensació com una qüestió dels Länder. El Govern federal iniciava les negociacions i el Bundestag les acabava votant la FAG. El resultat, però, depenia de les deliberacions del Bundesrat. Així, doncs, per al Bund, «adequadament», en el sentit de l'article 107.II, era equivalent a la compensació negociada pels Länder en el si del Bundesrat.

D'aquesta manera, l'article 107.II no incideix en el contingut de la compensació financera horitzontal i sí, en canvi, en el procediment. Incideix en el procediment mitjançant el qual el Bundesrat, el Bundestag i el Govern federal en mútua cooperació han de negociar. Amb això es dóna marge a considerar constitucionals compromisos que siguin arbitraris pel simple fet d'haver estat acordats en un procediment d'acord amb la Constitució i amb la participació dels Länder afectats.

Aquest punt de vista ofereix avantatges. Si el Tribunal Constitucional l'hagués seguit hauria resultat molt fàcil ja que podria haver declarat la compensació financera horitzontal no sotmesa a control judicial, no susceptible de ser jutjada, i rebutjar les objeccions que s'hi feien.²⁷ Però el Tribunal Constitucional ha optat per la solució més difícil.

El Tribunal Constitucional considera l'article 107 de la GG «un dels pilars bàsics de l'ordenament federal» que no pot ser rebaixat a la categoria de «Dret de vigència menor». Tot i que el citat article concedeix uns marges dins dels quals el procés polític pot desenvolupar-se segons les seves pròpies regles i condicions, el Tribunal Constitucional considera que conté també un manament per al legislador federal. Aquest no es pot conformar merament a acceptar els compromisos negociats pels Länder en el Bundesrat. En cas contrari, les majories temporals que es donen en el Bundesrat podrien imposar-se incontroladament en perjudici de les minories que quedarien sense cap mena de protecció.

El Tribunal Constitucional, doncs, rebutja la tesi que només el legislador determinarà la compensació i afirma que sí que es pot jutjar l'ordenació de la compensació financera horitzontal.

5.5. *Compensació de potència impositiva o financera*

El fet que l'article 107.II sigui susceptible de ser jutjat planteja la necessitat de seguir més rigorosament el sentit de les expressions que utilitza. Particularment el concepte de «potència financera», que s'erigeix aleshores com la pedra de toc de l'article 107.II.

Resulta més fàcil definir potència financera que potència impositiva, ja que aquella es determina en funció del volum d'ingressos sense que sigui necessari desglossar-lo jurídicament.

Aquest concepte exigeix una compensació que contempli no solament la potència impositiva dels Länder. Hi ha altres ingressos que també determinaran la potència financera. Els impostos són els indicadors més importants i per això el Tribunal

27. Hauria seguit la seva pròpia doctrina exposada a *BVerfGE* 2,213 (224) en relació amb l'article 14 de la GG en el sentit que no és susceptible de ser jutjada «una necessitat de regulacions per part de la llei federal establerta a la GG».

Constitucional insisteix que s'incloguin en el càlcul de la potència dels Länder tots els impostos. Per aquesta raó el Tribunal Constitucional considera que l'article 7.I de la FAG, en no considerar els Impostos de Transmissions i de Prevenció d'Incendis i l'arbitri sobre les sales de joc, viola l'article 107.II de la GG.

El Tribunal Constitucional no està d'acord tampoc amb la comptabilització parcial de les Taxes d'Explotació Minera (*Bergrechtliche Förderabgaben*, en endavant TEM) a l'article 7.II de la FAG. Segons que hem dit, s'exigeix la comptabilització d'aquells ingressos no impositius (*Nicht steuerliche Abgaben*) «llevat del cas que siguin irrellevants pel seu volum i no es donin d'una manera homogènia». Amb aquest criteri el Tribunal Constitucional cedeix una certa facultat configuradora i delimitadora al legislador, però l'obliga a orientar-se escrupolosament per la rellevància compensatòria (*Ausgleichsrelevanz*) d'aquests ingressos.

No són rellevants aquells ingressos que pel seu petit volum no tinguin influència o aquells que es compensin sols pel fet que tots els Länder els ingressen de manera igual. El Tribunal Constitucional considera també raonable ometre aquells ingressos per a la comptabilització dels quals es requereixi un esforç d'indagació desproporcionat respecte a l'efecte compensatori que produeixen. En el cas de les TEM no es dona cap d'aquests requisits. La qualificació de la naturalesa impositiva o no de les TEM és una qüestió secundària en vista del concepte de potència financera. El fet decisiu no és la qualificació sinó la seva elevada recaptació i la seva concentració a Niedersachsen.

5.6. Compensació d'ingressos o de càrregues?

El Tribunal Constitucional, mitjançant els seus considerants sobre indicadors de potència financera i la seva rellevància compensatòria, pretén arribar a una interpretació de l'article 107.II de la GG més àmplia que la fins ara inherent a la FAG. Però també valora un factor restrictiu. El Tribunal Constitucional entén la compensació financera com una compensació d'ingressos, només d'ingressos, on no entren les despeses o càrregues que els Länder han de sufragar amb els seus ingressos. Amb tot, admet les necessitats financeres (*Finanzbedarf*) respecte als municipis.

La interpretació per rebutjar que es contemplin les necessitats financeres, la basa el Tribunal Constitucional en el fet que hagi estat suprimida de la redacció de la GG de 1949, la qual preveia una compensació de la «diferent càrrega de despeses dels Länder».

El legislador, però, en regular l'article 7.IV de la FAG, ignora aquest criteri constitucional i concedeix una «liquidació de càrregues excessives» a Saarland i a SH. Però la debilitat d'aquests Länder és conseqüència de la seva reduïda capacitat impositiva. En aquest sentit el Tribunal Constitucional ha considerat que les seves despeses «no es diferencien en la seva naturalesa de les d'altres Länder que no són considerats a la FAG». Per aquestes raons el Tribunal Constitucional ha declarat inconstitucionals les reduccions globals dels índexs de potència impositiva de Saarland i de SH.

Contràriament, el Tribunal Constitucional ha jutjat més generosament l'article 7.III de la FAG, que té en compte les despeses especials de Bremen, Hamburg i Niedersachsen originades pels seus ports de mar. En aquesta decisió fou determinant el fet que ja a la República de Weimar s'hagués reconegut la importància dels ports per al conjunt de l'imperi (Reich). Mitjançant subvencions del Reich es va ajudar els titulars dels ports de mar.

Els ports marítims no solament beneficien el comerç dels Länder als quals pertanyen sinó que donen accés al trànsit d'importació i exportació de tots els Länder. Els beneficia a tots. En això justifica el Tribunal Constitucional la decisió de fer-los participar en els costos de manteniment mitjançant la compensació horitzontal.

La «clàusula hanseàtica» de l'article 9.II de la FAG ha passat també el control del Tribunal Constitucional sense cap objecció. Aquest precepte tracta de sobrevalorar el nombre real d'habitants, ja que si només es partís del volum absolut d'ingressos dels Länder per determinar la seva potència resultaria que els Länder pobres, però amb molts habitants, se situarien per davant dels petits encara que aquests siguin potents. Per exemple, Hamburg tindria una potència fiscal molt inferior a la dels seus veïns NS i SH, molt més febles però amb major recaptació, perquè té una població més gran. En conclusió, el resultat seria el contrari del que es persegueix. Per això fa falta una compensació fiscal que es regeixi pel volum d'ingressos per habitant com fa l'article 5.II de la FAG.

Però segons el Tribunal Constitucional el nombre d'habitants tampoc no és totalment comparable. Els territoris més densament poblats tenen en general més despeses d'administració que els Länder amb una relació equilibrada entre centres d'aglomeració i regions poc poblades. D'altra banda, els Länder poc poblats tenen despeses de direcció política (Parlament, Govern, Justícia, Administració) que resulten molt elevades si es calculen en termes relatius, és a dir, per càpita.

En funció d'aquestes circumstàncies el Tribunal Constitucional considera adequat concedir un bonus especial a Bremen i Hamburg que valori el fet de tractar-se no sols de grans ciutats sinó també de ciutats-estat separades estatalment i fiscalment del seu entorn geogràfic. Aquesta situació no els permet compensar els seus inconvenients estructurals amb els avantatges de zones poc poblades.

El Tribunal Constitucional no ha criticat la sobrevaloració dels habitants de Bremen i Hamburg. Però ha insistit en la necessitat d'un control sobre la base d'una comparació de les ciutats-estat amb la situació de les grans ciutats dels Estats-superfície (*Flächenstaat*). Espera que el legislador farà públiques i documentarà les hipòtesis de càlcul que han de determinar el bonus hanseàtic. Això, no podia fer-ho el Tribunal Constitucional per raons òbvies que es basen en la naturalesa del control jurisprudencial. El legislador haurà, doncs, d'ordenar i valorar segons criteris comprensibles les dades necessàries per al càlcul del citat bonus.

6. Les assignacions complementàries

Les assignacions complementàries que el Bund pot concedir als Länder dèbils segons l'article 107.II.3 de la GG estan relacionades amb la compensació horitzontal. En efecte, els desnivells que els Länder compensen entre ells no poden tornar a ser compensats pel Bund. Seria una perversió de la compensació horitzontal.

El Bund no pot concedir a voluntat seva assignacions complementàries. Requeix una justificació especial diferent de la compensació financera horitzontal.

L'objectiu de les assignacions complementàries és «cobrir la necessitat financera general» dels Länder amb pocs ingressos. Han de tenir en compte, doncs, les despeses per cobrir aquestes necessitats, qüestió aquesta que no és admissible en la compensació financera horitzontal.

El Tribunal Constitucional ofereix dues alternatives al Bund per a les assignacions complementàries: a) regir-se per la necessitat financera general, i b) regir-se per càrregues exclusives d'uns Länder determinats.

La primera opció obligaria a donar les assignacions homogèniament al conjunt dels Länder. La segona podrà reservar les assignacions per a aquells que tinguin càrregues o despeses especials. En aquest últim cas, caldrà determinar quines són aquestes càrregues especials i concedir-les a tots els Länder. També als obligats a compensar, sempre que hagin sofert càrregues semblants.

Tanmateix, el legislador, en l'article 11.a.II de la FAG, ha optat per una tercera via: concedir assignacions només a uns Länder determinats per cobrir les seves necessitats generals amb independència de les seves càrregues concretes. Això comporta una distribució irregular i frustra l'objectiu d'aquestes i de la compensació horitzontal. En efecte, en el repartiment de l'1,5 % de la recaptació de l'IVA s'exclou Bremen, Estat fiscalment dèbil. No assenyalava les càrregues especials en què es basa per fer aquesta exclusió ni els criteris per determinar els percentatges segons els quals se subvenciona els Länder de Bayern, NS, RP, Saarland i SH.²⁸

D'altra banda, durant els darrers cinc anys s'han produït canvis en els Länder que reben aquestes assignacions i, alhora, ha augmentat constantment la suma destinada a ser distribuïda per l'IVA.

Aquests canvis han suposat que Bayern i Saarland tinguin, gràcies a la confluència de transferències compensatòries horitzontals i de les assignacions complementàries, una potència financera notablement superior a la mitjana federal. Per tot plegat es produeix molt més que una compensació. Concretament, la mitjana federal de Bayern era de 99,6 % el 1985. Però mitjançant la compensació horitzontal se situa en el 99,8 %, i amb les assignacions complementàries en el 100,9 %. Saarland tenia un 83,5 %; després de la compensació horitzontal arribava al 95,8 %, i gràcies a les assignacions complementàries del Bund passà al 100,5 %. D'aquesta manera han superat NRW, que no participa en la compensació horitzontal ni en les assignacions complementàries del Bund.

El resultat és, òbviament, poc lògic. Per això el Tribunal Constitucional ho ha declarat inconstitucional. Tanmateix, no ha dit res sobre com hauria de ser el sistema capaç d'unes distribucions equitatives a nivell federal.

7. Concreció de la Sentència

7.1. En relació amb Zerlegungsgesetz

Pel que fa a la *Zerlegungsgesetz*, el Tribunal es pronuncia en dos punts. Declara constitucional l'article 5.II confirmant que el principi de residència com a criteri de distribució de l'Impost sobre Salaris és correcte, com també ho seria el criteri del lloc on es crea econòmicament l'objecte gravat per l'Impost. El legislador ha optat per un d'ells i això, segons el Tribunal Constitucional, no és arbitrari.

En canvi, ha considerat inconstitucional l'article 5.II.4 perquè regula el fraccionament de l'Impost sobre Salaris segons el salari del marit en el supòsit de situacions

28. Cfr. *BVerGG* de 24 de juny de 1986, p. 8.

en què tots dos cònjuges reben un salari cadascun. Això viola, segons el Tribunal Constitucional, l'article 107.I.2 en relació amb l'article 3.I de la GG. No accepta la disculpa del legislador en el sentit que obeeix a problemes tècnics d'administració. En endavant, el fraccionament de l'Impost sobre Salari s'haurà de basar en les circumstàncies reals de tots dos cònjuges. El Tribunal Constitucional concedeix a aquesta inconstitucionalitat efectes retroactius fins a l'1 de gener de 1986, per raons pràctiques.

7.2. En relació amb la FAG

Respecte a la FAG, considera inconstitucional en general l'article 7 perquè viola l'article 107.II de la GG. No considera determinats ingressos rellevants que són indicadors de la capacitat financera dels Länder i admet la consideració de determinades necessitats extraordinàries, sense que això estigui previst així a l'esmentat article de la GG.

L'article 7.I de la FAG és incompatible amb el 107.II de la GG perquè no té en compte els ingressos en concepte d'Impost de Transmissions, Contribució de Prevenció d'Incendis i arbitri de sales de joc. I tots ells tenen rellevància.

L'article 7.II.5 de la FAG relatiu a les càrregues extraordinàries d'Hamburg i Bremen resultants del manteniment i la renovació dels seus ports marítims, el considera constitucional. En la seva decisió s'empara bàsicament en raons històriques.

L'article 7.IV de la FAG és declarat inconstitucional perquè conté la consideració de les càrregues extraordinàries de Saarland i Schleswig-Holstein sense que aquestes es diferenciïn en la seva naturalesa de les d'altres Länder que no són considerades. Es trenca el principi de generalitat.

Pel que fa a l'article 9.II de la FAG, el Tribunal Constitucional es pronuncia per la seva constitucionalitat. L'especial valoració que fa del nombre d'habitants dels Länder de Bremen i Hamburg, no la considera ni molt elevada ni molt petita. Apela al legislador perquè publiqui els estudis en què es basa aquesta valoració.

Pel que fa a l'article 10.II.2 de la FAG, el considera constitucional en el sentit que una zona lliure de compensació situada entre el 100 % i el 102 % de la mitjana de les diferents capacitats financeres dels Länder està d'acord amb l'article 107.II.1 de la GG. Es basa en una apreciació, en una «adequada» compensació, la qual cosa vol dir que no necessita una total i completa compensació.

En canvi, l'article 10.VI fins al VII de la FAG és inconstitucional perquè viola el principi de declarar-se solidaris dels beneficis i dels perills dins de la comunitat federal. Considera que el contingut d'aquestes normes garanteix només per a alguns Länder una determinada capacitat financera. La garantia d'un *status* financer mínim només a les ciutats-estat és un privilegi que atempta contra el principi d'igualtat.

L'article 11.a.I de la FAG sobre el límit quantitatiu de l'1,5 % en la suma de les assignacions complementàries és considerat constitucional perquè la GG no prohibeix aquesta mena de límits. L'1,5 % es calcula sobre l'IVA recaptat.

L'article 11.a.II de la FAG, en canvi, és declarat inconstitucional, ja que es consideren violats els criteris jurídics constitucionals en les assignacions complementàries. El legislador ha decidit considerar les necessitats extraordinàries per fer aquestes assignacions. Però quan fa això ho ha de raonar i no ho ha fet. No ha dit quines són les necessitats extraordinàries i per què.

Finalment, es dóna una altra inconstitucionalitat addicional i general de la *FAG* a la Sentència. El fet que els articles declarats inconstitucionals estiguin molt lligats a d'altres articles de la *FAG* situats en la seva secció segona fa que tota aquesta secció hagi de ser considerada inconstitucional. Es refereix a la compensació financera horitzontal.

7.3. *Irretroactivitat*

El Tribunal Constitucional considera sense efectes retroactius el veredicte de la Sentència. Addueix per basar aquesta decisió que a la pràctica no seria possible desfer tot el que s'ha fet per arreglar-ho de nou. Malgrat tot, i al·legant també raons pràctiques, admet la retroactivitat fins a l'1 de gener de 1986 de la inconstitucionalitat de l'article 5.II de la *ZerlG* relatiu al fraccionament de l'Impost sobre Salari basat en el marit.

7.4. *Termini d'aprovació de les noves normes*

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalitat de les normes indicades però no diu quines són les que les han de substituir. Simplement afirma que aquestes queden derogades i mana al legislador que en faci unes de noves ajustant-se als principis que es deriven dels considerants i raonaments jurídics utilitzats a la Sentència.

El termini màxim per fer les noves normes s'haurà d'entendre que s'acaba a començament de 1988, any en què ja hauran de ser d'aplicació. Amb tot, el Tribunal Constitucional assenyala que s'hauran de fer tan ràpidament com sigui possible, la qual cosa permet que puguin entrar en vigor amb anterioritat a la citada data límit.

8. Conseqüències

8.1. *Inconstitucionalitat de la compensació horitzontal en la seva totalitat. Irretroactivitat. Terminis. Règim transitori*

El Tribunal Constitucional no ha dit que la secció 2 de la *FAG* sigui inconstitucional. Però els preceptes que no són constitucionals estan tan íntimament lligats entre ells i amb les altres normes que el Tribunal Constitucional ha decidit que tota la secció segona relativa a la compensació financera horitzontal és incompatible amb l'article 107 de la *GG*.

Dels considerants es desprèn que des de feia temps la compensació es realitzava mitjançant regles inconstitucionals. Però el Tribunal Constitucional es conforma a obligar el legislador a fer una nova regulació amb efectes de futur. No admet retroactivitat. Al·lega que seria una cosa gairebé irrealitzable.

El Tribunal Constitucional considera que la nova regulació no pot entrar en vigor abans de 1988 com a màxim. En el cas que el legislador aprofiti aquest termini, el Tribunal Constitucional exigeix una disposició transitòria que ho compensi amb efectes retroactius fins a 1987.

Mentre no s'aprovin les noves normes, s'hauran de continuar aplicant les normes declarades inconstitucionals.

8.2. Els criteris de la rellevància compensatòria

La Sentència assenyalava que per calcular la potència financera cal comptabilitzar tots els ingressos de «rellevància compensatòria» (*Ausgleichsrelevanz*). D'aquesta manera introdueix una nova noció en el Dret financer constitucional. Però no la defineix explícitament i clarament, sinó que es limita a donar criteris molt vagues i generals. Assenyalava que aquesta «rellevància» dependria del volum dels ingressos. De si els Länder els recapten de manera suficient. També hi influiria la possibilitat de calcular tècnic-administrativament els ingressos recaptats.

Aquesta vaguetat previsiblement donarà lloc en el futur a noves controvèrsies.

De la Sentència es poden deduir alguns punts controvertits:

El primer és que el Tribunal Constitucional nega la rellevància compensatòria dels ingressos dels Länder en concepte d'interessos de capital per activitats econòmiques i d'altres procedències. Amb tot, exceptua el supòsit d'«alteracions substancials» en aquest terreny. El fet que no faci falta la comptabilització dels beneficis de les empreses, dels rendiments del patrimoni dels Länder, estarà condicionat a la circumstància que aquests ho estimin així, en cada cas, amb les incerteses i inseguretats que això comporta.

El segon problema és la rellevància de les TEM. El Tribunal Constitucional fonamenta que aquestes taxes no són cap retribució per la venda d'un bé, no són un canvi de recursos del subsòl per diners. I, per això, el Tribunal Constitucional només vol considerar de rellevància compensatòria els ingressos nets. Això elimina tots els ingressos de l'activitat financera que no constitueixin beneficis reals, sinó només una mera transformació del patrimoni administrat.

Tampoc no són de rellevància compensatòria sota aquest criteri les taxes cobrades en contraprestació d'un servei, econòmicament mesurable, de l'Administració pública, perquè aquestes tampoc no aporten un benefici net. Només cobreixen uns costos de material i personal que empobreixen els Länder en la mesura que les taxes els enriqueixen. Això aclareix el fet que les taxes per activitats administratives o d'utilització del domini públic, i també les contribucions especials i arbitris afectes a un fi determinat, no enforceixen la potència financera dels Länder.

En tercer lloc, és digne d'atenció el fet que el Tribunal Constitucional concedeix un cert temps durant el qual es pugui continuar realitzant els ingressos exclosos per tal de poder treure conclusions certes sobre la seva rellevància compensatòria. No s'està obligat a comptabilitzar immediatament els ingressos nous en l'índex de potència impositiva. Podrà esperar-se que consti de forma fefaent que és rellevant. Aquest és el plantejament del Tribunal Constitucional en examinar l'article 7.II de la FAG i tolerar la no consideració de les TEM fins a 1982 i la seva comptabilització parcial de 1983 a 1986. Només exigeix la seva plena inclusió en els exercicis següents. Aquest procediment seguir amb les TEM ens posa de manifest que podrà aplicar-se semblantment i gradualment en altres ingressos, fins que incideixin de ple en l'àmbit de la rellevància compensatòria.

Concepte aquest de rellevància que, insistim, pot obrir tota mena de controvèrsies.

Finalment, la Sentència exposa una consideració sobre les assignacions complementàries que, al nostre parer, reclama vàlidesa per al conjunt de la compensació. Diu així: «Les assignacions federals complementàries no tenen la finalitat de resoldre fe-

bleses financeres que siguin conseqüència directa i previsible de decisions polítiques preses per un Lander en exercici de les seves competencies.»

Es a dir, si un Lander assumeix despeses a les quals no està obligat haurà de sufragar-les amb els seus propis ingressos. El Bund no el podrà ajudar. La mateixa afirmació e aplicable al sector dels ingressos. Un Lander que imposa als seus ciutadans tributs que altres Lander no recapten malgrat que ho puguin fer està fent ús de la seva autonomia. Aquests ingressos, doncs, no han d'intervenir en la compensació.

S'han de compensar nom els avantatges i desavantatges d'arrel estructural, però no els ingressos assumits pels Lander mitjançant un esforç propi de política financera. El desnivell financer resultant del fet que no tots els Lander fan s de totes les seves possibilitats no  susceptible de compensació. La legitimació de la compensació resideix en el diferent rendiment de les fonts d'ingres però no en la seva diferent utilització. El factor determinant  la força financera que en potència tenen els Lander, no el rendiment que de fet obtenen.

Els Lander que gravin els seus ciutadans amb més tributs que altres no han de contribuir per aquest fet a la compensació horitzontal. Si no fos aix, s'anul·laria la individualitat pràctica dels Lander, s a dir, la seva autonomia política i, amb ella, el principi sobre el qual descansa l'Estat federal.