

EL FINANÇAMENT DELS LÄNDER*

Ángeles García Frías**

Sumari

- I. Els orígens de la Constitució financera
 - II. El repartiment de competències tributàries entre *Bund* i *Länder* operat en la Llei fonamental
 - A. Competències normatives
 - B. La competència sobre el rendiment
 - C. Competències administratives
 - D. La jurisdicció financera
 - III. Anàlisi de les fórmules de finançament previstes en la Constitució alemanya
 - A. Els impostos compartits
 - B. Impostos propis dels *Länder* i prohibició d'homogeneïtat
 - C. El sistema de compensació financera –*Finanzausgleich*
 - IV. Previsions de futur en el sistema de finançament
- Bibliografia citada

* La realització d'aquest treball ha estat possible gràcies al Projecte d'investigació "La reforma de la Llei de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes" (BJU 2003-03248), finançat pel MCYT i el FEDER.

** Ángeles García Frías, professora titular de dret financer i tributari de la Universitat de Salamanca.
Article rebut el 24.02.2006.

I. Els orígens de la Constitució financera

El terme Constitució financera –*Finanzverfassung*– abasta el conjunt de preceptes de la Llei fonamental de Bonn (GG) en els quals s'estableix el repartiment de competències financeres entre els diferents poders territorials, com també els principis rectoris d'aquestes competències, el contingut de les quals es troba bàsicament en els art. 104 a 115 GG. El terme Constitució financera va sorgir originàriament de la mà de la doctrina alemanya en un sentit divers de l'actual, ja que es va utilitzar inicialment per referir-se a la compensació de les desigualtats interterritorials o *Finanzausgleich*. El legislador l'empra per cop primer en la Llei de 23 de desembre 1955, per mitjà de la qual es va operar una important reforma constitucional en aquesta matèria,¹ i a partir d'aquest moment es va començar a utilitzar en el sentit actual. El Tribunal Constitucional alemany també ha estat un dels principals responsables de l'establiment d'aquesta terminologia.²

El punt d'on arrenca aquest estudi és, doncs, el contingut de l'anomenada Constitució financera, ja que la comprensió correcta de qualsevol sistema de finançament i l'anàlisi del seu grau de descentralització requereix acudir inicialment al marc constitucional del sistema.³ El disseny de la Constitució financera vigent existeix, amb algunes reformes, des de la promulgació de la Llei fonamental de Bonn el 1949⁴ i la seva regulació inicial, a pesar de les circumstàncies en què es va redactar, va gaudir d'una valoració positiva per part de la doctrina alemanya.⁵ Però el repartiment actual de les fonts de finançament es comprèn millor veient-ne els condicionants històrics encara que només sigui a vista d'ocell. En aquesta matèria cobren una gran importància tant les tensions polítiques i econòmiques⁶ entre la Federació i els estats com la seva formació històrica.

El *Reich* sorgeix inicialment com a fruit de la unió duanera d'una sèrie d'estats independents, que posteriorment passarien a convertir-se en els avui anomenats *Länder*. De fet, el Tractat de la Unió Duanera de 8 de juliol de 1867 va passar a ser una part integrant de la Constitució del *Reich* de 16 d'abril de 1871.⁷ Des de llavors els impostos duaners s'han mantingut invariablement dins de les competències de la Federació. Els estats van conservar les altres competències tributàries en matèria d'impostos directes, i es van atribuir al *Reich* aquelles que es van considerar necessàries per al funcionament correcte d'aquesta Unió, és a dir, els impostos duaners esmentats i els impostos sobre els consums específics –sal, tabac, aiguardents, cervesa, sucre i sirops.⁸ Però en aquell moment la importància recaptatòria d'aquests impostos era més gran que la dels directes, de manera que el *Reich* fins i tot es va veure obligat en ocasions, per les pressions dels estats, a transferir-los una part de la seva recaptació.⁹ Com deixava

¹ Finanzverfassungsgesetz de 23 de desembre de 1955 –BGBl I, 817.

² La història i el contingut d'aquest terme els trobem àmpliament exposats en l'obra de Pagenkopf, H., *Kommunalrecht. Wirtschaftsrecht*, Ed. Carl Heymanns, Berlín, 1976, p. 5 a 8.

³ Aquesta matèria apareix recollida en les seves línies bàsiques tant en manuals com en els comentaris a la Constitució alemanya; podem citar, entre d'altres, les obres de: Arndt, H. W., *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Vahlen, Munic, 1988, p. 48 i s.; Birk, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1988; Kruse, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*, Edersa, Madrid, 1978, p. 123 i s. (trad. de P. Yebra); Paulick, H., *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Carl Heymanns, 1972, p. 23 i s.; Tipke, K. i Lang, J., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colònia, 2002, p. 55 i s.; Wendt, R., "§ 104. Finanzhoheit und Finanzausgleich", en l'obra col·lectiva dirigida per Isensee, J. i Kirchhof, P., *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Finanzverfassung-bundesstaatliche Ordnung*, tom IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990, p. 1021 i s.

⁴ Sobre les primeres reformes de la Constitució financera es poden consultar els treballs d'Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1986, p. 279 i s., i Ferreiro Lapatza, J. J., "Hacienda Pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn", Civitas, REDF, núm. 13, 1977, p. 30 a 40.

⁵ Així ho posa en relleu Ferreiro Lapatza en l'article "Hacienda Pública y autonomía...", *op. cit.*, p. 6-8, quan cita autors de primera línia com Henle, Klein, Piduch, Strickrodt o Wacke.

⁶ Especialment aclaridor en aquesta matèria és l'estudi de T. Darnstädt "La trampa del consenso", Ed. Trotta, Madrid, 2005 (trad. de J. Martínez de Luco Zelmer i F. Sosa Wagner).

⁷ Cfr. L'art. 40 d'aquest text constitucional. Vegeu, sobre aquesta evolució, Hensel, A., *Steuerrecht*, Berlín, 1933, p. 7.

⁸ L'art. 35 de la Constitució de 1871 manté els drets tradicionals de Baviera, Baden i Württemberg en matèria d'impostos sobre la cervesa i sobre els aiguardents.

⁹ Sobre les causes que provoquen aquesta situació, vegeu Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación...*, *op. cit.*, p. 269 i s.

palès A. Hensel,¹⁰ la rotunda separació entre impostos indirectes per al *Reich*, impostos directes per als estats, en no tenir una base constitucional clara, tampoc no va ser respectada durant gaire temps per part del cada cop més poderós *Reich*, ja que, apressat per una fràgil situació pressupostària,¹¹ comença a buscar noves fonts d'ingressos i opta per crear nous impostos precisament de caràcter directe, com va succeir, per exemple, amb l'impost del *Reich* sobre successions o els impostos sobre increments patrimonials. Pel que fa a l'estructura del poder tributari, ja en aquest primer text constitucional de 1871 apareix un primer germen de la divisió tripartida de competències (normatives, administratives i sobre els rendiments)¹² que després s'assentaria en les constitucions successives.

L'evolució que es va seguint gradualment al llarg de la història ha estat marcada per l'eixamplament progressiu de les competències de la Federació i la pèrdua paral·lela d'aquestes competències pels estats. No cal dir que aquests canvis, operats al llarg de més d'un segle, no han estat lineals. Com molt bé explicava ja J. J. Ferreiro¹³ en el seu estudi històric sobre la Constitució financera, podem establir diferents estadis en aquest desenvolupament.

Durant la vigència de la Constitució de Weimar d'11 d'agost de 1919, el repartiment de competències entre *Bund* i *Länder* es va veure marcat per la idea que manifesta gràficament A. Hensel: el major pes del sistema tributari s'inclina del costat del *Reich*.¹⁴ Coincideix en el temps amb la reforma financera d'Erzberger, una de les línies bàsiques de la qual va consistir a aconseguir una legislació tributària que assolís un repartiment de la càrrega tributària igualitari i que fos uniforme a tota la Federació; el fruit principal en va ser la *Reichabgabenordnung* de 13 de desembre de 1919, però que, a més, va anar seguida d'una sèrie de lleis del *Reich* reguladores dels impostos principals, entre els quals destaquem l'impost sobre la renda.¹⁵ Una altra de les pretensions d'aquesta reforma va ser la formació d'una administració tributària única; per fer-ho, va arrabassar als *Länder* gran part de les seves competències administratives tradicionals.¹⁶ Aquesta situació va tenir de positiu l'existència d'una legislació uniforme per als impostos més importants del sistema tributari la idea del qual s'ha mantingut fins als nostres dies, però, al seu torn, va representar una pèrdua important de l'autonomia financera dels *Länder*, que van passar a nodrir-se en gran mesura de les transferències procedents del *Reich*.

Després de l'anul·lació del poder tributari dels estats en l'època tràgica del nacionalsocialisme sorgeix el nou repartiment de competències operat per la Llei fonamental de Bonn que, amb algunes modificacions, ha sobreviscut fins als nostres dies. En el moment en què es redacta la Llei fonamental hi havia una idea clara: Alemanya s'havia de configurar com un estat federal i descentralitzat per evitar un poder excessiu del *Bund*, però no hi havia un acord sobre les característiques d'aquesta federació, de manera que es van prendre en part alguns caràcters procedents de la tradició alemanya i altres peces del model americà.¹⁷ La configuració territorial de

¹⁰ *Steuerrecht, op. cit.*, p. 8 i nota 4.

¹¹ Aquesta situació es descriu clarament en el nostre article "Límites materiales y temporales a la Ley de Presupuestos en el derecho alemán", RDFHP, núm. 229, 1994, p. 19 a 38.

¹² Art. 4.2. En l'art. 35 es regula la competència exclusiva del *Reich* per legislar sobre la totalitat del règim duaner, sobre la tributació de la sal, el tabac, els aiguardents, la cervesa, el sucre i els xarops. En l'art. 36 es regula la competència administrativa del *Reich* i dels estats, amb un predomini clar de la competència d'aquests darrers sobre el primer, i en l'art. 38 la competència sobre els rendiments.

¹³ *Op. cit. supra*.

¹⁴ *Steuerrecht*, p. 9.

¹⁵ La valoració d'aquesta evolució és la que realitza Hensel, *op. cit.*, p. 27 i s.

¹⁶ L'art. 8 de la Constitució de Weimar establia que "El *Reich* té el dret i la competència per legislar sobre els tributs i altres ingressos quan així ho exigeixi el compliment total o parcial dels seus fins. Si el *Reich* pren tributs o altres ingressos que fins llavors pertanyien als *Länder*, aleshores ha de procurar que tinguin els mitjans necessaris per al seu desenvolupament". D'altra banda, l'art. 11 establia una sèrie de prerrogatives del *Reich* per legislar en matèries tributàries competència dels *Länder* per impedir que es produís un perjudici per als ingressos o les relacions comercials del *Reich*, que hi hagués doble imposició, efectes confiscatoris, traves a la lliure circulació de mercaderies o privilegis.

D'altra banda, les competències administratives es regulen en els art. 83 i 84, en els quals s'atribueix al *Reich* l'administració dels seus impostos tradicionals propis, és a dir, duanes i impostos sobre el consum, i també una sèrie de competències per legislar en la matèria de gestió tributària que fins llavors havia estat competència dels *Länder*.

¹⁷ Sobre els problemes que van sorgir en la gestació de la Llei fonamental de Bonn és de gran interès l'obra de Darnstädt, T., *La trampa del consenso, op. cit.*, p. 85 i s.

l'Estat alemany com un estat federal és, doncs, un aspecte inqüestionable ja que, segons l'art. 79.3 GG, el text constitucional no podrà ser objecte de reforma per variar aquest caràcter.¹⁸ En aquest sentit, podem afirmar que Alemanya no és només federal en el sentit polític, sinó també en el fiscal. El poder tributari apareix dividit verticalment en tres nivells: l'Estat federal (*Bund*), els estats federats (*Länder*) i els municipis (*Gemeinde*).¹⁹ El paper del Senat (*Bundesrat*) com a cambra de representació territorial és crucial en matèria tributària, ja que malgrat que la competència legislativa roman en mans del *Bund*, qualsevol reforma tributària ha de ser votada en el Senat, de manera que aquestes reformes només en molt poques ocasions les decideix el *Bund*, ja que només són possibles quan existeix un doble consens entre les forces polítiques dominants en ambdues cambres i entre els dos nivells territorials. Finalment, cal destacar que la Llei fonamental de Bonn no va deixar vius cap tipus de drets històrics de determinats *Länder*, sinó que podem dir que, exceptuant alguns aspectes anecdòtics, en l'àmbit del sistema de finançament existeix una uniformitat a tot el territori federal. Aquesta situació també s'ha mantingut després de la reunificació alemanya amb la incorporació dels nous *Länder*, ja que els greus problemes de finançament que van sorgir posteriorment a la caiguda del mur no es van solucionar atorgant cap mena de règim especial, sinó per la via de la solidaritat, fent servir les tècniques de compensació financera.

II. El repartiment de competències tributàries entre *Bund* i *Länder* operat en la Llei fonamental

La fórmula que empra la GG per dissenyar el sistema de finançament és realitzar un repartiment de competències²⁰ entre el *Bund* i els *Länder* acudint a la coneguda tripartició competencial, que distingeix entre la competència normativa, administrativa i sobre els rendiments i que ha estat assumida per la nostra doctrina per explicar algunes de les tècniques de finançament recollides en la Constitució espanyola.²¹ Però la Llei fonamental no solament estableix un repartiment competencial detallat entre tots dos nivells de govern, sinó també de la mateixa matèria imposable. Aquest detall minuciós en la regulació del repartiment competencial ha dotat el sistema d'una gran estabilitat, tot i que la doctrina alemanya n'ha deixat palesa la rigidesa, cosa que provoca que els possibles canvis en la seva distribució hagin de desembocar necessàriament en reformes constitucionals.²² La diferència entre aquest sistema i l'utilitzat per la Constitució espanyola és evident, ja que la divisió competencial es regula amb extrema parquedat i és precisament aquesta circumstància la que ha provocat la indefinició del model de finançament i l'existència de tensions permanents entre l'Estat central i les CA i reformes contínues operades a cop de pacte polític.²³

No hi ha dubte que un dels cavalls de batalla de tot sistema de finançament és la suficiència financera. Un sistema de finançament només serà correcte si compleix aquest principi, és a dir, si cada ens té a la seva disposició els recursos necessaris per fer front a les tasques que li han estat encomanades. La suficiència del

¹⁸ L'anomenat principi federal és analitzat amb detall per Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación*, op. cit., p. 47 i s.

¹⁹ Dins dels ens locals cal distingir entre municipis (*Gemeinde*), agrupacions de municipis (*Gemeinde-Verbände*) i circumscripcions (*Landkreis*). Sobre aquest aspecte, vegeu Ramallo Massanet, J., *El sistema financiero de las corporaciones locales en el derecho alemán*, IEAL, Madrid, 1976, es refereix a aquests ens locals en les p. 12 i 20 a 22.

²⁰ Utilitzem el terme competències i ens apartem així de la traducció literal del terme alemany, que fins i tot va més enllà del terme potestat, en parlar de sobirania (*Hoheit*). Aquesta és la línia que segueix Falcón y Tella, R., "La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas", a DA, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 1987, tom I, p. 538, el qual justifica la seva posició en els termes següents: "El poder tributari, com el poder financer en general, no es pot considerar en bloc, de manera unitària, a l'hora de determinar a qui en correspon la titularitat. Es tracta, com ja hem vist, d'una fórmula abreujada per designar un conjunt heterogeni de potestats, funcions, drets i situacions jurídiques de caràcter molt divers". També en aquest sentit, *vid.* Ramallo Massanet, J., "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Civitas, REDF*, núm. 60, 1988, p. 501 i s.

²¹ Així ho van fer en el seu moment *ad ex.* Falcón y Tella, R., "La distribución...", op. cit., p. 499 i s.; Palao Taboada, C., "La distribución del poder tributario en España", *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, p. 184; Ramallo Massanet, J., "El reparto...", op. cit., p. 501 i s.

²² D'altra banda, aquest sistema proporciona més seguretat als *Länder* enfront dels canvis que pot pretendre el major poder del *Bund*. Sobre aquest punt es pot veure K. Tipke i J. Lang: *Steuerrecht...*, op. cit., p. 70-71.

²³ Sobre l'evolució del model de finançament, vegeu Lago Montero, J. M., *El poder tributario de las comunidades autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

sistema dependrà, doncs, de les competències que desplega cada ens territorial i per poder-ne fer una valoració cal veure quines són.²⁴ No tenim la intenció, però, d'estendre'ns en aquest punt atesa la brevetat d'aquest estudi, però sí que ens interessa posar en relleu que el sistema ideat en la Constitució financera parteix del principi que cada ens ha de desplegar les seves competències amb els recursos que aquesta li hagi assignat.²⁵

A. Competències normatives

En virtut de la competència normativa, correspon a un ens determinat la facultat de dictar lleis per a la creació d'un tribut determinat. La Constitució reconeix a *Bund*, *Länder* i *Gemeinden* una sèrie de competències normatives, de manera que tots ells compten amb capacitat per establir i regular els seus propis impostos. S'ha d'aclarir que, mentre que *Bund* i *Länder* poden fer ús de les seves facultats legislatives per crear tributs, sense més límits que els existents en la Constitució, cal matisar, però, aquesta idea respecte als municipis, ja que només podran crear tributs quan així ho prevegin i en els termes que ho estableixin les respectives lleis dels *Länder*.²⁶ Les competències tributàries normatives es regulen en l'art. 105 GG, on es distingeix al seu torn entre les competències exclusives del *Bund* i les competències compartides amb els *Länder*.²⁷

a) Les competències del Bund

L'art. 105.1 GG²⁸ només atribueix al *Bund* la competència legislativa exclusiva en matèria de drets duaners²⁹ i monopolis fiscals, dels quals actualment únicament hi ha vigent el monopoli d'aiguardents.³⁰ Cal afegir-hi que el segon paràgraf de l'art. 105 GG atribueix al *Bund* la competència legislativa concurrent sobre els altres impostos, però sempre que es compleixin els requisits que exposem tot seguit. Però abans cal recordar que quan una llei tributària federal reguli impostos la recaptació dels quals correspongui totalment o parcialment als *Länder* o als municipis serà necessari que siguin aprovats prèviament pel Senat.³¹ Gràcies a aquesta exigència es permet que tots els ens afectats per una reforma d'un determinat impost participin en la presa de decisions, atès que el Senat, a diferència del que succeeix a Espanya, és una autèntica cambra de representació territorial.

Descendint ja sobre els requisits esmentats més amunt, en primer lloc, observem que el *Bund* té competència legislativa sobre un determinat impost sempre que el seu producte li correspongui totalment o parcialment, i per saber els criteris de repartiment del producte dels diferents impostos cal acudir als art. 106-107 GG.³²

En segon lloc, el *Bund* també podrà regular un impost determinat quan es donin les circumstàncies de l'article 72.2 GG. Segons aquest precepte, en els supòsits de competència legislativa concurrent, el *Bund* tindrà dret a legislar en la mesura que hi hagi la necessitat d'una regulació per llei federal a causa dels motius següents:

²⁴ Sobre les xifres de recaptació dels diferents ens territorials, i també sobre el nivell de despesa de cadascun, vegeu la publicació del Bundesministerium der Finanzen, *Bund-Länder Finanzbeziehungen auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassungsordnung*, 7a ed., 2005.

²⁵ Aquesta matèria l'ha tractada àmpliament E. Albertí Rovira, *Federalismo y cooperación*, op. cit., p. 86 i s.

²⁶ Sobre aquesta matèria es pot consultar el nostre estudi "Análisis de la financiación de los municipios en Alemania", op. cit., p. 31 i s.

²⁷ Cfr. Wendt, R., "Finanzhoheit und Finanzausgleich", a Isensee, J. i Kirchhof, P. (dir.), *Handbuch des Staatsrechts*, op. cit.

²⁸ Hi ha un ampli comentari sobre aquest article a l'obra de T. Maunz i G. Dürig, "Kommentar zur Art. 105 GG", a *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1990.

²⁹ Sobre aquesta competència exclusiva cfr. BVerfGE 8, 260.

³⁰ El Tribunal Constitucional alemany s'ha pronunciat sobre aquesta competència almenys en dues ocasions: BVerfGE 14, 105 i Decisió de 3 de juliol de 2001 (1BvR 2337/00).

³¹ Cfr. art. 105.3 GG. Vid. Isensee, J. i Kirchhof, P., *Handbuch des Staatsrechts*, tom IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990.

³² Atès que aquest aspecte serà objecte de tractament en l'apartat relatiu a la competència sobre el rendiment, ens remetem a aquest epígraf.

1r) Que una matèria determinada no pugui ser regulada eficaçment mitjançant la legislació de cada *Land*.

2n) Que la regulació d'una matèria mitjançant una llei regional (*Landesgesetz*) sigui susceptible de menyscabar els interessos d'altres estats o del conjunt.

3r) Que així ho exigeixi la preservació de la unitat jurídica o econòmica general o en particular el manteniment de la uniformitat de les condicions de vida més enllà dels límits d'un *Land*.

El joc combinat d'aquests requisits ha desencadenat que la major part dels impostos importants apareguin regulats per llei federal. D'aquesta manera s'ha aconseguit un efecte positiu almenys per al contribuent: que la normativa impositiva sigui única. Com observa J. J. Ferreiro,³³ la introducció d'aquesta regla va tenir com a objectiu “protegir la igualtat dels ciutadans davant la llei i la igualtat de les empreses en el mercat. D'evitar una lluita entre els estats per atraure cap a ells, amb impostos més baixos, més indústria i comerç. De possibilitar una política econòmica i fiscal en l'únic espai econòmic sobre el qual es pretenia actuar per assolir un desenvolupament més gran i una millor distribució de les rendes. D'evitar, en fi, un major confusionisme en l'ordenament financer”. Això no vol dir que no aparegui garantida la participació dels altres ens territorials, perquè no oblidem que cal l'aprovació pel Senat de les lleis federals sobre impostos de rendiment compartit.

b) Les competències dels *Länder*

Els *Länder* també tenen atribuïdes competències exclusives per legislar en matèria tributaria. Òbviament, aquests ens poden crear els seus propis tributs, ja siguin taxes, contribucions especials i impostos. Però la creació d'impostos propis té establerta una restricció quant a la matèria imposable *ex art. 105.2.a GG*, ja que només gaudeixen d'una potestat legislativa exclusiva per crear impostos locals sobre el consum i el luxe (*ortliche Verbrauch-und Aufwandsteuern*), en la mesura que no siguin equivalents als impostos regulats per llei federal. En definitiva, la possibilitat de crear impostos propis es restringeix a una matèria concreta, sobre la qual, a més, ja existeixen altres impostos estatals, i també es prohibeix la concurrència d'impostos equivalents o homogenis.

D'altra banda, com ja vam dir en l'apartat anterior, els *Länder* tenen competència legislativa concurrent amb el *Bund* en el supòsit dels impostos el producte dels quals comparteixen tots dos ens. Per això ha estat necessari establir una regla perquè no es produeixi l'hipotètic supòsit que ambdós ens regulin simultàniament un impost d'aquest tipus. En aquest sentit, els *Länder* només podran legislar sobre un impost concret mentre el *Bund* no ho hagi fet abans. En conseqüència, la competència legislativa concurrent no significa que ens trobem simultàniament amb un mateix impost que tingui preceptes aprovats per llei del *Bund* i d'altres per llei del *Land*, com succeeix a Espanya en el cas dels tributs cedits. Al contrari, l'impost en qüestió el regula el *Bund* i només el podrà regular el *Land* si el primer no ha fet ús de la seva facultat o quan aquest tingui el camí lliure gràcies a la derogació d'un impost prèviament existent.³⁴ Però en la pràctica el joc combinat d'aquest precepte amb els requisits estrictes de l'art. 72.2 GG provoca que siguin estranyes i escasses les ocasions en què un impost d'aquest tipus sigui regulat pel *Land*.

Hi ha un tercer supòsit d'impostos en el rendiment dels quals el *Bund* no obté cap participació, però que tampoc no han estat atribuïts en exclusivitat als *Länder*. Si això succeeix, ens podem trobar amb dues possibilitats: la primera que, en virtut dels criteris de l'art. 72.2 GG, s'hagi considerat necessari preservar la unitat de criteris i, per tant, que el *Bund* hagi fet ús de la seva competència per legislar; la segona, que no s'hagi considerat necessari emanar una llei federal, de manera que s'obre per al *Land* la possibilitat de regular l'impost, com ha succeït de fet en

³³ Dins “El reparto de competencias financieras en la RFA”, DA, núm. 181, 1979, p. 49-50.

³⁴ En aquest sentit, K. Tipke i J. Lang, *Steuerrecht*, 2002, p. 51.

el supòsit d'alguns impostos locals. En aquest cas, segons K. Tipke i J. Lang,³⁵ podríem parlar de competència exclusiva del *Land*.

Finalment, també és competència dels *Länder* establir els criteris perquè les corporacions de dret públic de caràcter religiós puguin exercir la seva potestat tributària amb vista a la regulació dels anomenats impostos de l'Església.³⁶ L'establiment de l'impost de les esglésies és possible gràcies a l'autonomia i a la potestat tributària que la Constitució de Weimar va reconèixer a les esglésies i que després va declarar vigent l'art. 140 GG. En l'actualitat funciona com un recàrrec (*Hebesatz*) en la base liquidable de l'impost sobre la renda, que liquida l'Administració tributària de cada *Land* i el rendiment del qual pertany a les esglésies que l'hagin establert.

c) Les competències dels municipis

Sembla necessari fer una referència mínima a les competències normatives en matèria tributària dels municipis,³⁷ ja que del contingut dels articles 105 i 28.2 de la Constitució no es pot deduir que els municipis tinguin potestat legislativa, ni tampoc se'n pot derivar l'existència d'un dret "propi" a inventar nous impostos (*Steuererfindungsrecht*).³⁸ La competència dels ens locals per crear impostos no es reconeix de manera originària en la Llei fonamental de Bonn, sinó que té un caràcter derivat.³⁹ Aquesta afirmació es fonamenta en una dada essencial: que els municipis només poden crear impostos quan els *Länder* hagin dut a terme una delegació expressa de la competència que ells mateixos tenen reconeguda en l'art. 105.2.a GG esmentat més amunt, segons el qual: "Els *Länder* tenen la competència legislativa sobre els impostos sobre el consum i la despesa local, sempre que aquests no siguin equivalents als impostos regulats per llei federal". En conseqüència, no tots els municipis alemanys poden crear nous impostos, sinó només aquells als quals el *Land* els hagi delegat la competència corresponent.⁴⁰ Tampoc no se'ls permet crear qualsevol tipus d'impost, sinó només impostos sobre el consum o la despesa, els efectes dels quals se circumscriu a l'àmbit local i que no siguin equivalents a altres impostos estatals.⁴¹ En la pràctica, mentre que uns certs *Länder* han efectuat una delegació sense restriccions (Bremen, Renània-Palatinat, Baden-Württemberg), d'altres no han deixat llibertat total als municipis, sinó que les seves ordenances o bé es revisen prèviament, o bé el *Land* elabora una ordenança tipus perquè serveixi de model i s'evitin així grans diferències entre els municipis que hi pertanyen.⁴²

³⁵ *Op. cit.*

³⁶ Sobre els impostos de les esglésies s'ha generat una abundant jurisprudència constitucional. La més recent ha estat la Decisió de 19 d'agost de 2002 (2 BvR 443/01), que vaig tenir ocasió de comentar en la REDF, núm. 123, de 2004.

³⁷ Sobre aquesta matèria, vegeu la nostra col·laboració en l'obra col·lectiva coordinada per Casado Ollero, G., *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, titulada "Análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2004", Ed. Dykinson, Madrid, 2005, p. 27 a 44.

³⁸ Sobre la seva competència tributària normativa, *vid.* Tipke, K. i J. Lang, *Steuerrecht...*, p. 54. Sobre aquest dret en general, *vid.* Arndt, H. W., "Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen –Zur 'abgaben-erfindungskompetenz' des Bundesgesetzgebers", *Kölner Steuerthemen*, núm. 9, 1983.

³⁹ La Constitució alemanya no disposa d'un apartat dedicat als municipis, sinó que cal acudir a diversos preceptes constitucionals dispersos per poder comprendre la posició que ocupen aquests ens en la vertebració de l'Estat. La raó d'aquest abandó aparent no és altra que la posició dels *Länder* respecte als municipis, cosa que fa que calgui acudir a les seves constitucions per tenir una idea encertada, mitjançant l'anàlisi dels preceptes que contenen, de la importància que tenen els ens locals en la distribució del poder tributari. La Llei fonamental de Bonn sí que reconeix expressament en l'art. 28.2 el dret dels municipis a una autonomia administrativa i, com a part integrant d'aquesta, a una autonomia financera.

⁴⁰ Així ha passat, per exemple, en el § 6.2 Kommunalabgabengesetz de Baden-Württemberg de 18 de febrer de 1964.

⁴¹ Un dels impostos locals més controvertits ha estat l'impost del segon habitatge. Sobre aquest impost va versar el nostre treball "La financiación de los municipios en Alemania. Especial referencia al impuesto de la segunda vivienda", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 2, 1996.

⁴² *Vid.* K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Colònia, 1993, tom III, p. 1107-1108.

B. La competència sobre el rendiment

La competència sobre el rendiment o per ingressar les quantitats recaptades en concepte de determinats impostos apareix regulada en els art. 106 i 107 GG. Sens cap mena de dubte, és un aspecte d'una transcendència evident en l'estudi de qualsevol sistema de finançament, ja que constitueix una garantia de la suficiència financera. Convé aclarir que el repartiment operat en la Llei fonamental no es refereix als impostos concrets vigents, sinó que el que realment s'ha realitzat és una mena de classificació dels impostos, de manera que tota figura concreta, susceptible de ser emmarcada en aquesta tipologia, correspondria als diferents ens territorials.

Comencem, doncs, analitzant el tipus d'impostos el producte del qual correspon al *Bund*; per fer-ho, acudim a l'art. 106.1 GG, en el qual s'estableix que correspon a la Federació, a banda dels monopolis fiscals,⁴³ el rendiment dels impostos següents:

1. Els impostos duaners.

2. Els impostos sobre el consum, tot i que amb tres limitacions tan importants que realment només unes poques figures tributàries serien susceptibles de ser emmarcades en aquest apartat. Les tres exclusions són les següents: en primer lloc, l'impost sobre la cervesa, el rendiment del qual correspon als *Länder*; en segon lloc, els impostos sobre el consum, que corresponen als municipis segons l'art. 106.6, com també els impostos sobre el consum o sobre el luxe de caràcter local als quals ja ens hem referit anteriorment, que corresponen als municipis per delegació dels *Länder*; i, en tercer lloc, l'impost més important sobre el consum, que és l'impost sobre les vendes, ja que es considera un impost compartit.

3. L'impost sobre el transport de mercaderies per carretera.

4. Els impostos sobre les transaccions de capital (*Kapitalverkehrssteuern*), l'impost sobre les assegurances i sobre les lletres de canvi.

5. Els tributs extraordinaris sobre el patrimoni i els tributs compensatoris per realitzar la compensació financera.

6. Els tributs complementaris dels impostos sobre la renda de les persones físiques i sobre societats. Dins d'aquest tipus de tributs ha tingut una gran transcendència, des que va ser introduït l'any 1993, el recàrrec solidari sobre aquests dos impostos establert per fer front a les despeses sorgides amb motiu de la reunificació alemanya.

7. Els tributs compresos dins l'àmbit de les Comunitats Europees.

D'altra banda, el paràgraf 2n de l'art. 106 GG especifica els impostos el producte dels quals s'assigna als *Länder*. Tot i que potser podria semblar obvi, l'art. 107.1 GG aclareix que correspondran a cada *Land* les quantitats recaptades al seu territori per les autoritats financeres d'aquest territori. Aquests impostos són els següents:

1. L'impost sobre el patrimoni, encara que aquest impost va ser derogat l'any 1996.⁴⁴

2. L'impost sobre successions i donacions.

3. L'impost sobre vehicles de tracció mecànica.

4. Els impostos sobre el trànsit que no corresponguin ni al *Bund* (l'impost sobre el transport de mercaderies per carretera) ni conjuntament a *Bund* i *Länder* (impost sobre les vendes). En definitiva, aquest apartat comprendria: l'impost sobre transmissions patrimonials, l'impost sobre la protecció contra incendis, l'impost sobre apostes i loteries.

5. L'impost sobre la cervesa.

⁴³ Com ja hem observat, actualment només hi ha vigent el monopoli d'aiguardents.

⁴⁴ La causa de la seva desaparició va ser la declaració d'inconstitucionalitat dictada en la sentència del Tribunal Constitucional BVerfGE 93,121.

6. L'impost sobre el joc als casinos.

D'acord amb l'art. 106.3 GG, correspon conjuntament a *Bund* i *Länder* el producte dels impostos següents:

En primer lloc hi ha els impostos sobre la renda de les persones físiques i societats, en els quals cada ens territorial percep una participació idèntica, però tenint en compte que el càlcul del percentatge que els correspon s'ha de fer un cop descomptada la participació dels municipis.⁴⁵ L'any 2005⁴⁶ els percentatges establerts són els següents: en l'impost sobre la renda de les persones físiques i en l'impost sobre els salaris: 42,5 % *Bund*, 42,5 % *Länder* i 15 % municipis; en l'impost sobre societats: 50 % per a *Bund* i *Länder*; i en les retencions sobre els rendiments de capital: 44 % *Bund*, 44 % *Länder* i 12 % municipis.

La participació que s'atribueix a cada un dels *Länder* en aquests impostos sobre la renda anirà en funció de les sumes recaptades dins del seu àmbit territorial de competències.⁴⁷ La regulació detallada d'aquesta participació es duu a terme mitjançant llei federal amb l'aprovació consegüent del *Bundesrat*.

En segon lloc ens trobem amb un altre impost compartit, l'impost sobre les vendes. A l'igual que passava en el cas anterior, en aquest els municipis n'obtenen una participació. El desplegament legal de les fórmules de repartiment s'efectua per llei federal, concretament per mitjà de la Llei de compensació financera, que requereix l'aprovació del Senat. Actualment el repartiment es realitza fent servir les proporcions següents: municipis, 2,1 %; *Bund*, 53,1 %, i *Länder*, 44,8 %.⁴⁸

La participació de cadascun dels *Länder* es fixa d'acord amb el nombre d'habitants que tenen,⁴⁹ si bé es poden preveure mitjançant llei federal –que requereix l'aprovació del *Bundesrat*– unes participacions complementàries (*Erganzungsanteile*) que en cap cas no podran superar la quarta part d'aquesta participació estatal. Aquestes participacions addicionals de tipus compensatori es podran assignar als *Länder* amb menys recursos, ja que, per poder beneficiar-se'n, els seus ingressos per habitant procedents dels seus impostos i de les participacions en els impostos sobre la renda han de ser inferiors a la mitjana de tots els *Länder*.

Amb caràcter general, la fixació dels criteris de participació ha d'obeir als principis següents:⁵⁰ 1) en l'àmbit dels ingressos corrents, la Federació i els estats tenen els mateixos drets a la cobertura de les seves respectives despeses necessàries. En aquest sentit, s'ha de determinar la quantia d'aquestes despeses prenent en consideració una planificació financera d'uns quants anys de durada; 2) les necessitats de cobertura de despeses de la Federació i dels estats s'han d'harmonitzar entre si de tal manera que s'aconsegueixi una compensació equitativa, evitant càrregues excessives per als contribuents i assegurant la uniformitat de les condicions de vida al territori federal.

⁴⁵ Aquesta participació es garanteix expressament en l'art. 106.5 GG, segons el qual “els municipis han de rebre una part dels ingressos provinents de l'impost sobre la renda, que han de fer arribar als *Länder* als seus municipis sobre la base dels pagaments realitzats pels seus habitants en concepte de l'impost sobre la renda. La regulació s'ha de fer per mitjà d'una llei federal que requereix l'aprovació del *Bundesrat*. Aquesta llei podrà autoritzar els municipis a fixar recàrrecs [*Hebesätze*] per a la participació municipal”.

⁴⁶ Les dades les hem pres de Bundesministerium der Finanzen, *Bund-Länder Finanzbeziehungen auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassungsordnung*, 7a ed., 2005, p. 12.

⁴⁷ Així ho especifica el text constitucional *ex art.* 107.1 GG.

⁴⁸ Les dades que aquí apareixen són els percentatges de participació de 2004. Aquests són regulats en el § 1 FAG i han anat canviant periòdicament: 2004 (2,1; 49,5; 48,4); 2002-2003 (2,1; 51,4; 46,5); 2000-2001 (2,1; 52; 45,9). És important observar que en la part que correspon al *Bund* hi ha compresa la participació assignada a la Unió Europea.

⁴⁹ *Cfr.* art. 107.1 GG.

⁵⁰ Aquests són especificats en aquest sentit per l'art. 106.3 GG.

La Constitució preveu expressament l'actualització de la participació de *Bund* i *Länder* pel que fa a l'impost sobre les vendes en l'art. 105.4 GG, on s'estableix que la participació es fixarà de nou sempre que la proporció entre els ingressos i les despeses d'aquests ens experimenti un desenvolupament sensiblement diferent. "En cas que per llei federal s'imposin als *Länder* despeses addicionals o se'ls privi d'ingressos, aquesta sobrecàrrega també podrà ser compensada mitjançant llei federal que requereix l'aprovació del *Bundesrat*, per mitjà d'assignacions financeres de la Federació, sempre que la sobrecàrrega en qüestió es limiti a un període breu de temps. La llei ha de determinar els principis als quals haurà d'obeir la fixació de les assignacions esmentades, com també la seva distribució entre els *Länder*."

Finalment, l'art. 106.6 obre la possibilitat al *Bund* i als *Länder* d'obtenir una participació en l'impost local sobre activitats econòmiques (*Gewerbesteuer*), que s'ha de fixar per llei federal amb l'aprovació necessària per part del Senat. "D'acord amb les legislacions dels *Länder* es podran prendre com a base d'estimació per a aquestes participacions els impostos reals i aquella part dels ingressos provinents de l'impost sobre la renda que correspongui als municipis."

C. Competències administratives

L'art. 108 GG, sota el rètol d'Administració financera, duu a terme un repartiment detallat de les competències inherents a l'administració dels tributs. Potser convé aclarir que el terme administració financera s'empra en un sentit ampli, de manera que aquí hi hauria previstes una sèrie de competències pròpies de gestió tributària, entre les quals es trobarien la liquidació, la inspecció, la recaptació i fins i tot la revisió dels actes en via administrativa. Realment, encara que tots els ens territorials exerceixen competències administratives, en aquestes tasques observem, però, un predomini clar dels *Länder* sobre la resta d'ens. En definitiva, la gestió efectiva, en la pràctica, de la major part dels impostos, incloent-hi en molts casos els locals, la realitzen els *Länder*⁵¹ i només resulta competència del *Bund* la gestió dels impostos duaners, els monopolis fiscals, els impostos sobre el consum de competència federal i els tributs d'àmbit comunitari (UE).⁵²

Per la seva banda, els *Länder* gestionen "tots els altres impostos" (art. 108.2 GG), és a dir, els que no han estat atribuïts expressament al *Bund* i a més, òbviament, els seus impostos propis.⁵³ Els impostos compartits constitueixen un supòsit una mica especial, ja que malgrat que també els gestionen els *Länder*, en aquest cas, i per mandat exprés de la Constitució, es considera que aquests actuen per delegació del *Bund*⁵⁴ –això succeeix en el supòsit dels impostos sobre la renda, sobre societats i sobre les assegurances.

Que la gestió tributària sigui correcta i eficient interessa tots els àmbits de govern i per aquesta raó el repartiment de competències de gestió no és terminant, sinó que serà possible regular tècniques de col·laboració entre les diferents administracions financeres⁵⁵ i fins i tot delegar en els *Länder* la gestió dels impostos del *Bund* en cas que això millori o faciliti substancialment l'aplicació de les lleis tributàries.

Però a pesar d'aquest predomini competencial evident dels *Länder*, aquesta circumstància no representa que el *Bund* es mantingui apartat de qualsevol mena de decisions sobre la matèria o que es puguin produir.

⁵¹ Llevat dels impostos de duanes i els monopolis fiscals.

⁵² Cfr. art. 108.1 GG.

⁵³ Cfr. art. 108.2 GG.

⁵⁴ Cfr. art. 108.3 GG.

⁵⁵ La regulació s'ha de dur a terme mitjançant llei federal, que requereix l'aprovació del *Bundesrat*.

En primer lloc, l'organització de les autoritats financeres federals serà regulada per una llei federal, tot i que es dona participació als governs dels *Länder* en el nomenament dels directors dels òrgans intermedis.⁵⁶ Igualment mitjançant llei federal, que en aquest cas requerirà l'aprovació del Senat, es podrà regular l'organització de les autoritats financeres dels *Länder*, i els directors dels òrgans intermedis seran designats d'acord amb el Govern federal.⁵⁷

Paral·lelament, s'estableix una garantia perquè la formació dels respectius funcionaris d'autoritats financeres dels *Länder* sigui uniforme, la qual cosa també la regula una llei federal.

Ja hem dit que les autoritats financeres dels *Länder* gestionen els impostos compartits actuant, en aquest cas, per delegació del *Bund*. Doncs bé, quan això passa,⁵⁸ les autoritats financeres dels *Länder* estaran subjectes a les instruccions de les autoritats superiors federals competents⁵⁹ i s'hauran d'assegurar del compliment de les instruccions esmentades. A més, l'art. 85.4 GG afegeix que la vigilància federal fa referència tant a la legalitat com a la conveniència de l'execució; a més a més, el ministre d'Hisenda federal pot exigir informes i la presentació d'expedients, i enviar comissionats a totes les autoritats.

Per acabar, interessa destacar que la regulació dels procediments tributaris es realitza per llei federal, tot i que si aquests procediments es refereixen a impostos no estrictament federals, sinó estatals o municipals, la llei federal requerirà l'aprovació del *Bundesrat*.

D. La jurisdicció financera

Fent servir la terminologia de l'art. 108.VI del text constitucional, ens resta per esmentar l'existència d'una jurisdicció tributària (*Finanzgerichtsbarkeit*) especialitzada que, per imperatiu constitucional, es regula uniformement mitjançant una llei federal.

La revisió dels actes administratius en matèria tributària en via contenciosa és competència dels tribunals fiscals (*Finanzgerichte*). Els tribunals fiscals són realment tribunals administratius especialitzats que formen part del poder judicial. Estan concebuts com a tribunals superiors de justícia tributària en l'àmbit de cadascun dels *Länder*.⁶⁰ Però encara que es tracti de tribunals especialitzats en matèria tributària, hem d'observar que no tenen competència sobre tota la matèria tributària, sinó que els recursos relatius a tributs locals els resolen els tribunals administratius, des de la primera instància fins a la cassació. No són tampoc els tribunals fiscals, sinó els penals, els competents per resoldre sobre els delits i les infraccions greus.

D'altra banda, hi ha el Tribunal Fiscal Superior (*Bundesfinanzhof*), que té jurisdicció a tota la República Federal. Actua generalment en els recursos de cassació tot i que pot actuar com a tribunal de segona instància en els casos en què no s'hagi pogut optar a una segona instància davant els tribunals fiscals.

⁵⁶ Cfr. art. 108.1 GG

⁵⁷ Cfr. art. 108.2 GG.

⁵⁸ L'art. 108.3 GG preveu l'aplicació en aquest supòsit dels art. 85.3 i 4 GG.

⁵⁹ Les instruccions s'han d'adreçar a les autoritats superiors del *Land*, excepte quan el ministre d'Hisenda federal consideri que el cas és urgent.

⁶⁰ Això no significa que aquests tribunals només resolen els conflictes relatius als tributs administrats pels *Länder*, sinó que són competents per resoldre altres conflictes que ultrapassin l'àmbit del *Land* com, per exemple, les subvencions per fills, els aspectes relatius a impostos administrats pel *Bund* (monopolis i duanes) o les controvèrsies que puguin sorgir per l'actuació dels assessors fiscals.

III. Anàlisi de les fórmules de finançament previstes en la Constitució alemanya

Ni la Llei fonamental ni la doctrina alemanya empen una terminologia similar a la utilitzada en el text de la Constitució espanyola, consistent a distingir entre els tributs propis, cedits, participacions, etc., sinó que, quan s'analitzen les fonts de finançament, se sol al·ludir a les fórmules de repartiment vertical i horitzontal dels impostos, a les quals ens referirem a continuació.

Per poder dur a terme una anàlisi teòrica clara del sistema de distribució de fonts adoptat cal tenir en compte quin és el criteri de distribució seguit, ja que no sempre s'atén el mateix model. Fins ara hem analitzat el repartiment del poder tributari atenent les tres competències fonamentals que es distingeixen en la Constitució alemanya, és a dir, la normativa, l'administrativa i aquella sobre el rendiment, però a partir d'aquest moment ens centrarem en aquesta darrera, en la competència sobre el rendiment. Amb totes les matisacions i excepcions que hem apuntat anteriorment, es pot dir que en el sistema de finançament vigent a la RFA ens trobem amb un predomini de l'exercici de les competències legislatives per part del *Bund*, ja que és un fet que gairebé la totalitat dels impostos es regulen per llei federal. Això no significa que els *Länder* no participin en l'*iter* legislatiu, sinó que la seva participació ve donada *de facto* a través del consens necessari entre els ens territorials i *de iure* per l'aprovació necessària de gairebé totes les lleis tributàries per part del Senat com a cambra de representació territorial. Paral·lelament, la gestió tributària, igualment amb les matisacions corresponents, està en mans dels *Länder*. Precisament per la claredat existent en l'atribució de les funcions anteriors, la major part dels estudis que es realitzen sobre les diferents tècniques de finançament prenen com a punt de partida el criteri de la competència sobre els rendiments i distingeixen entre les fórmules de repartiment vertical i horitzontal.

Quan s'analitzen les fórmules de repartiment vertical dels impostos s'acudeix a una classificació avui generalitzada a nivell doctrinal, però que ja va ser utilitzada per A. Hensel,⁶¹ que consisteix a distingir de manera abstracta entre els anomenats sistemes de separació i sistemes d'unió. Actualment hi ha un acord generalitzat que aquests sistemes purs a penes tenen aplicació, sinó que predomina la utilització dels anomenats sistemes mixtos que prenen elements dels dos anteriors. Partint, doncs, de la qualificació del sistema de finançament alemany com a sistema mixt, podem observar en quina mesura participa dels sistemes de separació i d'unió.

Com se sap, el sistema de separació (*Trennsystem*) consisteix en el que Hensel va anomenar "repartiment de fonts" entre els diferents ens territorials. Com a fruit d'aquest sistema hi hauria aquells impostos federals el rendiment dels quals apareix atribuït en exclusiva al *Bund* (impostos sobre el consum excepte l'impost sobre la cervesa; impost sobre les assegurances i tributs complementaris sobre l'impost sobre la renda i sobre societats),⁶² als *Länder* (impost sobre successions i donacions; impost sobre vehicles de tracció mecànica; impost sobre la cervesa i impost sobre el joc als casinos) i als municipis (impost sobre activitats econòmiques i impost sobre béns immobles).

Al contrari, en el sistema d'unió (*Verbundsystem*) les esferes financeres dels diferents ens es connecten entre si. Aquesta connexió es pot produir⁶³ dins de l'àmbit competencial o compartint els ingressos financers. Les figures més típiques d'aquest sistema són, d'una banda, els anomenats impostos compartits, és a dir, aquelles fonts

⁶¹ Hensel, A., *Steuernrecht*, op. cit., p. 24, va ser un dels primers autors que va adoptar aquesta divisió, encara que només hi distingia dos sistemes. Avui la doctrina alemanya opta per afegir-hi el tercer. Seguint Hensel, cal parlar d'un primer sistema anomenat de separació, en el qual no es produiran transferències entre els diferents nivells; i d'un segon sistema, d'unió.

⁶² Es tracta dels impostos enumerats en l'art. 106.1 GG, tot i que ara ens estem referint no al repartiment en abstracte, sinó a les figures impositives vigents en l'actualitat.

⁶³ Seguim de nou A. Hensel, *Steuernrecht*, op. cit.

impositives que es reparteixen entre distints ens territorials sense que pertanyin a cap d'ells,⁶⁴ com succeeix en el cas dels impostos sobre la renda i l'impost sobre les vendes i les participacions en sentit ampli.

Sota la denominació de criteris de repartiment horitzontal dels impostos s'analitzen diferents fórmules emprades per distribuir els impostos entre cadascun dels *Länder*. A l'igual que succeeix en el règim espanyol amb els anomenats punts de connexió, es tracta d'un problema tècnic al qual no es pot donar un tractament uniforme, sinó que les diferents tècniques utilitzades dependran de les característiques dels impostos sobre els quals s'apliquen.

Sens dubte, el criteri més generalitzat és el principi de la recaptació local.⁶⁵ En virtut d'aquest principi, s'atribueix a cada ens la recaptació obtinguda dins l'àmbit territorial de la seva competència. Els criteris són més complexos en els impostos sobre la renda. Així, en l'impost sobre els salaris se segueix el principi de la residència i en l'impost sobre societats se segueix el principi de l'establiment permanent. En els impostos sobre les vendes s'ha optat pel nombre d'habitants, amb un complement addicional de fins al 25 % en funció de la capacitat fiscal.

Si fem una comparació entre el finançament dels *Länder* alemanys i les comunitats autònomes a Espanya trobarem que malgrat la distinta regulació de les respectives constitucions financeres, realment les tècniques de finançament emprades tenen uns certs punts en comú. Així, mentre que la CE estableix que les CA es podran finançar mitjançant impostos propis, ceditos, recàrrecs i participacions, la Llei fonamental, sense fer-ne una enumeració, quan estableix el repartiment de competències també es refereix a una sèrie de figures paral·leles, que són concretament els impostos del *Bund* i dels *Länder*, els impostos compartits, els recàrrecs i les participacions. Finalment, ambdós textos es preocupen per garantir l'existència d'ingressos anivelladors o compensatoris. Val la pena analitzar breument la importància d'aquestes figures.

A. Els impostos compartits

Dins de les tècniques de finançament potser la figura dels impostos compartits la és més complexa de totes. Ja hem dit que la nostra Constitució en cap moment no empra aquesta terminologia, sinó que es tracta d'un terme que va ser importat per alguns autors precisament del dret alemany per donar una explicació a algunes de les tècniques de finançament com són els recàrrecs⁶⁶ o els tributs ceditos. Però el concepte d'impost compartit no té un caràcter unívoc, sinó que trobem referències a aquesta figura en diversos sentits.⁶⁷

El primer d'ells seria la d'aquells tributs en què les diferents competències apareixen repartides. La complexitat progressiva dels sistemes de finançament ha provocat l'aparició de diferents figures, en les quals no correspon a un mateix ens la competència per establir, gestionar i percebre els rendiments, sinó que aquestes apareixen escindides i assignades als diferents nivells de govern. Aquests sistemes que s'aparten del model tradicional per assumir el referit disseny de repartiment competencial han proliferat de tal manera que, si seguíssim aquesta accepció àmplia, podríem dir que la gran majoria dels impostos, tant a Espanya com a Alemanya, són compartits.⁶⁸ Però aquest no és el sentit que té l'impost compartit en la Constitució alemanya.

⁶⁴ Sobre els avantatges i inconvenients d'aquests sistemes, *vid. ad ex.* K. Tipke i J. Lang: *Steuerrecht...*, *op.cit.*, p. 69 i s.

⁶⁵ Aquests criteris els desenvolupa àmpliament J. J. Ferreiro Lapatz, "La compensación interterritorial en la República Federal de Alemania", PGP, núm. 3, 1979.

⁶⁶ La relació d'aquesta figura amb els recàrrecs l'analitzem àmpliament a *La financiación territorial mediante recargos. Un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 123 i s.

⁶⁷ Sobre els impostos compartits es pot veure: F. de Luis i L. del Arco, *La distribución de los impuestos en una hacienda federal*, IEF, Madrid, 1978, p. 36 i s.; Martínez Lafuente, A., *Los impuestos...*, *op. cit.*; Ramallo Massanet, J., "El reparto...", *op. cit.*, p. 532 i s.

⁶⁸ *Vid.* Ramallo Massanet, J., "El reparto...", *op. cit.*, p. 547.

La segona accepció seria aquella que considera impostos compartits aquells en els quals és la competència normativa allò que es comparteix. En definitiva, es tractaria d'impostos que per completar la seva regulació es requereix o almenys es possibilita la concurrència de dos ens amb potestat tributària normativa.⁶⁹ Si s'agafa la figura en aquest sentit es podria considerar que la figura dels impostos cedits dissenyada en la LOFCA seria una forma d'impost compartit. Tampoc no és aquest el sentit en què s'empra aquest concepte en la Constitució alemanya.

Existeix una tercera accepció d'aquesta figura menys emprada que les anteriors que s'utilitza en aquells supòsits en què dos ens públics comparteixen una mateixa matèria imposable o un fet imposable. En el primer dels casos, dos impostos gravarien una mateixa matèria imposable, fet que origina les diverses formes de sobreimposició, però aquí més que no pas de tributs compartits s'hauria de parlar de fonts compartides. En el segon supòsit, quan un fet imposable és coincident en dos impostos, ens trobaríem davant la figura de l'impost base i recàrrec.⁷⁰ Però tampoc no és aquesta accepció la que fa servir la Constitució alemanya.

El terme impost compartit o comú s'empra en diversos moments en la Constitució alemanya⁷¹ per designar aquella tècnica de finançament en la qual els ens territorials comparteixen la competència sobre el producte o el rendiment d'un determinat impost. En aquest sentit, són impostos compartits els impostos sobre la renda i l'impost sobre les vendes. Però convé recalcar que realment el producte es comparteix, ja que no es tracta del fet que l'impost pertanyi al *Bund*, perquè hi resideix la competència normativa i, per això, aquest atorga als *Länder* una simple participació en la recaptació, ni tampoc consisteix en una cessió parcial del rendiment. Realment és una nomenclatura encunyada per la Constitució i per mandat constitucional el producte es comparteix entre els diferents ens territorials d'acord amb els criteris que s'hi estableixen.

B. Impostos propis dels *Länder* i prohibició d'homogeneïtat

Tot i que el terme tribut propi no l'utilitzen ni la Constitució ni la doctrina alemanya, hem cregut convenient fer-ne referència per fer possible una millor comparació amb el nostre sistema de finançament. En aquest sentit, hem de començar dient que els *Länder* podran finançar les seves despeses a través d'impostos, taxes i contribucions especials.⁷² Però quan la Llei fonamental de Bonn opera el repartiment de competències entre els diversos àmbits territorials dins de la Constitució financera, s'està referint exclusivament als impostos. Per saber qui és l'ens competent per establir altres tributs, com és el cas de les taxes, caldrà acudir als art. 73 i següents GG, on apareixen assignades les diferents competències materials a cadascun dels ens territorials.

El terme impost propi és realment una figura que sorgeix a Espanya per contraposició al tribut cedit. La nota principal d'un tribut propi és que un ens públic pugui crear i regular aquest tribut mitjançant l'exercici de la seva potestat tributària normativa. En aquest sentit, també podem parlar d'impostos (propis) dels *Länder*. El concepte d'impost propi es lliga indefectiblement al que la doctrina alemanya denomina "dret a inventar o descobrir nous impostos".⁷³ Aquesta capacitat per crear noves figures tributàries compta amb un límit constitucional insalvable, la prohibició de doble imposició o d'homogeneïtat –fent servir una traducció literal del terme. Convé aclarir des del

⁶⁹ Per Ramallo Massanet, J., "El reparto...", *op. cit.*, p. 456-457, els recàrrecs són tributs compartits des del punt de vista de la competència normativa. Tanmateix, hi ha altres autors que distingeixen ambdues categories, com ara F. de Luis i L. del Arco, *La distribución...*, *op. cit.*, p. 59.

⁷⁰ *Vid.* García Frías, A., *La financiación territorial*, *op. cit.*, p. 53 i s.

⁷¹ *Cfr.* art. 106.7 GG.

⁷² Aquests conceptes no es contenen en l'AO, on tan sols es defineix l'impost en el § 3.1. Per tenir-ne una idea cal acudir a la jurisprudència del Tribunal Constitucional.

⁷³ El dret a inventar o descobrir impostos (*Steuererfindungsrecht*), a penes desplegat a nivell legal, doctrinal o jurisprudencial, tal com observa la major part de la doctrina alemanya (*vid. ad. ex.* K. Tipke i J. Lang, *Steuerrecht...*, *op. cit.*, p. 72-73), és un dret que ha d'estar limitat perquè el seu ús inadequat pot provocar un doble ordre de conseqüències: 1) pluralitat de gravàmens sobre una mateixa capacitat contributiva; 2) alteració del repartiment de competències entre Estat federal i estats membres.

començament que aquesta prohibició és un aspecte lligat íntimament a la tributació local,⁷⁴ a diferència del que succeeix en el sistema constitucional espanyol, on els límits a la doble imposició s'emmarquen dins dels aspectes típicament autonòmics. La prohibició d'homogeneïtat es preveu en l'art. 105.2.a GG que, en l'últim incís, introdueix un límit a la creació d'aquests nous impostos: que no siguin homogenis o equivalents⁷⁵ als regulats per llei federal.

La pregunta que sorgeix immediatament és quan es pot dir que existeix doble imposició interna o quan dos impostos són equivalents o homogenis. Aquesta qüestió s'ha plantejat en nombroses ocasions davant el Tribunal Constitucional alemany i, al seu parer,⁷⁶ "el punt de partida per a l'examen de l'homogeneïtat, en el sentit tradicional, és la comparació dels fets imposables en què es fonamenten els tributs. Per això cal esbrinar especialment [...] si un impost incideix sobre la mateixa font de capacitat contributiva que un altre. No es pot permetre al legislador evitar l'homogeneïtat a través de diferents formulacions dels fets imposables o mitjançant la creació de diferències insignificants en les característiques individuals dels impostos, com són especialment el cercle de contribuents, la base imposable o les tècniques recaptadores". D'aquesta manera, segons la jurisprudència constitucional, per saber si la creació d'un nou impost implica una vulneració de la prohibició constitucional caldrà analitzar cas per cas, fent una atenció especial a la comparació dels fets imposables, però sense deixar d'observar la matèria imposable sotmesa a gravamen, els subjectes passius, les bases imposables i fins i tot la tècnica recaptadora emprada.

Els Länder podran crear nous impostos sobre el consum i la despesa⁷⁷ de caràcter local, però rarament fan ús d'aquest dret que tenen reconegut constitucionalment, ja que es tracta d'una competència que han delegat en els municipis. Per aquest motiu han estat els municipis els que, aclaparats per uns pressupostos deficitaris,⁷⁸ han recorregut a la imaginació i, amb suport en l'art. 105.2.a GG, han inventat noves figures tributàries que la doctrina alemanya ha denominat impostos bagatel·la.⁷⁹

A l'igual que succeeix a Espanya, tampoc a Alemanya es troba a nivell constitucional una formulació general, expressa o implícita, d'una prohibició de doble imposició interna, sinó que el doble gravamen només està restringit en la mesura que comporti una interferència competencial. L'art. 105.2.a, quan conté aquesta prohibició, es limita a l'àmbit d'alguns impostos, aquells que poden suposar una col·lisió competencial: "Els Länder tenen dret a legislar sobre els impostos sobre el consum i la despesa locals, sempre que no siguin equivalents als impostos regulats per llei federal".⁸⁰ De la interpretació d'aquest precepte ha sorgit una doctrina molt consolidada del Tribunal Constitucional federal alemany⁸¹, segons la qual els Länder –i, per delegació d'aquests, els municipis– no poden

⁷⁴ En trobem alguns casos excepcionals, com el d'Hamburg, en què la qualitat de ciutat estat fa que les competències locals es confonguin amb les del Land.

⁷⁵ Sobre aquest aspecte, *vid.* M. Küssner, *Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern*, Ed. Duncker & Humblot, Berlín, 1992. P. Selmer, *Finanzverfassungsrechtliche...*, *op. cit.*, p. 374 i s.

⁷⁶ BVerfGE 65, 325 (351).

⁷⁷ Aquesta limitació constitucional ha fet que la figura dels impostos sobre la despesa hagin tingut un gran desenvolupament tant en la doctrina com en la jurisprudència del Tribunal Constitucional. Ha constituït una obra de referència l'estudi sobre aquests impostos de Schmolders, G., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2n tom, 2a ed., Tübingen, 1956. *Vid.*, entre d'altres, Bökelmann, D., "Die Verfassungsmäßigkeit der örtlichen Verbrauchsteuern", JR, núm. 3, 1973.

⁷⁸ Argument que emprà F. L. Knemeyer, "Überlegungen zur Einführung einer Zweitwohnungsabgabe", *Festschrift für Heinz Paulick*, Ed. Otto Schmidt, Colònia, 1973, p. 349 i s.

⁷⁹ *Vid.* R. Borell i V. Stern, *Die Bagatellsteuern. Kleine Steuern mit großen Mängeln*, Karl Bräuer Institut des Bundes der Steuerzahler, Quadern núm. 45, 1980. Es tracta dels anomenats petits impostos o impostos bagatel·la (*Bagatellsteuern*); varien d'un municipi a un altre, ja que depenen de l'ús que facin de la seva potestat tributària normativa. Després d'haver passat el filtre del BVerfG, actualment formen part d'aquest grup d'impostos: l'impost sobre els gossos (*Hundesteuer*); els impostos sobre les diversions (*Vergnügungsteuer*); impost sobre la caça (*Jagdsteuer*); l'impost sobre les begudes (*Getränksteuer*) i l'impost del segon habitatge (*Zweitwohnungssteuer*). Han estat derogats per problemes de constitucionalitat: l'impost sobre els gelats (*Speiseeissteuer*); l'impost sobre els habitants (*Einwohnersteuer*); l'impost sobre els envasos (*Getränke-Verpackungsteuer*).

⁸⁰ *Cfr.* els comentaris a l'art. 105 GG de Maunz, T. i Dürig, G., "Kommentar zur Art. 105 GG", a *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1990.

⁸¹ La jurisprudència més recent s'ha centrat en el polèmic impost sobre el segon habitatge, sobre el qual el BVerfG ha declarat que no es

establir impostos que siguin homogenis als regulats pel *Bund*. Els *Länder* poden fer ús de la seva competència legislativa en matèries concurrents amb l'Estat, sempre que aquest no hagi fet servir aquesta competència. En el cas que el *Land* l'exerceixi, aquest no podrà crear impostos homogenis o equivalents als estatals.

C. El sistema de compensació financera – *Finanzausgleich*

En tot sistema de federalisme fiscal hi ha un grup d'ingressos orientats a compensar desigualtats interterritorials, ja que en cap estat hi ha una igualtat absoluta entre les diferents parts del seu territori. Com se sap, es tracta d'un grup d'ingressos que responen al principi de solidaritat i serveixen per compensar les imperfeccions que genera el sistema, en establir els mateixos criteris per a tots els territoris independentment de la seva capacitat fiscal. La Constitució financera alemanya (art. 106 i 107) recull aquestes tècniques sota la denominació de compensació financera o *Finanzausgleich*.⁸² No es tracta, doncs, d'una tècnica de finançament de caràcter opcional, sinó d'un mandat constitucional, com es manifesta clarament en l'art. 107.2 GG: “s'ha de garantir mitjançant llei que quedi compensada degudament la desigual capacitat financera dels *Länder*”. Aquest mateix precepte afegeix que la llei haurà de determinar les condicions dels drets de compensació tant per als *Länder* que hi tenen dret com per a aquells que estan obligats a fer-la efectiva, com també els criteris per a la fixació de la quantia de les prestacions de compensació. La compensació financera, així dissenyada en la Llei fonamental, ha estat objecte de desplegament per diferents textos legals, que han passat successivament pel filtre del Tribunal Constitucional.⁸³ Bàsicament han estat vigents la Llei sobre la compensació financera entre el *Bund* i els *Länder* –*Finanzausgleichgesetz*, FAG– de 28 d'agost de 1969; FAG d'11 de novembre de 1999⁸⁴ i la FAG vigent, que va entrar en vigor l'1 de gener de 2005, tot i que les dues primeres han estat objecte de diverses reformes al llarg de la seva vigència.

Quan s'analitza la compensació financera s'acostuma a distingir entre compensació financera vertical i horitzontal.⁸⁵ Es parla de compensació financera vertical quan les transferències de fons es realitzen entre ens de diferent nivell territorial (entre el *Bund* i els *Länder*)⁸⁶ i d'horitzontal quan aquestes transferències es duen a terme entre ens del mateix nivell (dels *Länder* entre si). Les successives lleis de compensació financera han regulat ambdues formes de compensació. Es tracta de lleis complexes que, com hem esmentat, desenvolupen les previsions constitucionals incloses en l'art. 107 GG i, per aquest motiu, tenen com a missió principal fixar els percentatges exactes de participació a partir de les previsions constitucionals genèriques i desplegar la manera com es portaran a terme les transferències de fons. Les lleis de compensació financera sempre han estat polèmiques perquè es tracta del mitjà més important amb què compten els *Länder* per poder incrementar els seus ingressos. La fixació dels percentatges i els criteris de repartiment han estat objecte de controvèrsia no només per les quantitats que es reben, sinó també per les quantitats que els *Länder* amb més capacitat financera hi han d'aportar.⁸⁷ Es tracta de lleis excessivament tècniques i més fàcils de comprendre per un matemàtic que per un jurista. Aquest excés de tecnicisme

tractava de cap impost homogeni als del *Bund*. Cfr. BVerfGE 65, 325. Altres pronunciaments sobre aquest principi: BVerfGE 16, 64 i BVerfGE 7, 244.

⁸² Quan es parla de compensació financera no solament es tracta de la compensació de les desigualtats interterritorials, sinó també del repartiment dels percentatges de participació en els impostos compartits, especialment en l'impost sobre les vendes. Això succeeix perquè només és possible realitzar la compensació esmentada quan s'ha completat el quadre d'ingressos de cadascun dels *Länder*.

⁸³ Entre els pronunciaments constitucionals sobre les diferents lleis de compensació financera anteriors i posteriors a la reforma constitucional, en destaquem els següents: Sentència de 20 de febrer de 1952 (BVerfGE 1, 117), Sentència de 30 de novembre de 1955 (BVerfGE 4, 358), Sentència de 27 de maig de 1992 (BVerfGE, 86, 148).

⁸⁴ Alguns preceptes d'aquesta llei van ser declarats inconstitucionals per la Sentència del BVerfG d'11 de novembre de 1999 (BVerfGE 101,158), cosa que va obligar el legislador a realitzar una nova regulació abans del 31 de desembre de 2004. La reforma ha entrat en vigor l'1 de gener de 2005.

⁸⁵ Sobre aquesta qüestió, vegeu J. J. Ferreira Lapatz, “La compensación interterritorial...”, *op. cit.*, p. 111 i s.

⁸⁶ També els *Länder* estan obligats a minorar les diferències financeres entre els municipis mitjançant la compensació financera. Per aquesta via, determinats municipis més desfavorits també reben ingressos addicionals.

⁸⁷ Van ser precisament els *Länder* més “rics” els que van interposar el recurs davant el BVerfG que va donar origen a la Sentència d'11 de novembre de 1999 esmentada més amunt.

que les fa més fàcilment manipulables va ser objecte de dures crítiques doctrinals, que posteriorment va assumir el Tribunal Constitucional en la Sentència d'11 de novembre de 1999, cosa que li va portar a exigir al legislador que redactés una llei que realitzés la compensació d'acord amb uns principis clars, suficientment desplegats i conformes amb els preceptes constitucionals.

Respecte a la compensació financera vertical, el principal problema que es planteja és el repartiment de l'impost sobre les vendes.⁸⁸ Com ja hem assenyalat anteriorment, aquest és un dels tributs compartits entre el *Bund* i els *Länder*.⁸⁹ Doncs bé, les diferents lleis de compensació financera han tingut com a comesa determinar quin és el percentatge de participació de cadascun dels ens. Segons l'art. 107.1, la part dels ingressos provinents de l'impost sobre les vendes que correspon als *Länder* —és a dir, el 75 per 100 de la recaptació— s'ha de repartir entre els diferents *Länder* en proporció al nombre dels respectius habitants, i per al 25 per 100 restant es podran preveure participacions complementàries (*Erganzungsanteile*) per a aquells *Länder* amb uns ingressos provinents dels impostos sobre la renda i societats que siguin inferiors per habitant a la mitjana de tots els *Länder*.

Finalment, en la llei també hi ha previstes les assignacions de recursos propis del *Bund* als *Länder* amb capacitat reduïda per cobrir a títol complementari les seves necessitats financeres generals.⁹⁰

IV. Previsions de futur en el sistema de finançament

No existeix cap sistema de finançament perfecte, però sí que és clar que la millor manera d'evitar conflictes entre els diferents poders territorials és que la Constitució defineixi clarament el repartiment de competències. Tampoc no es pot afirmar que així tinguem una garantia de pau absoluta, ja que sempre queda marge per a la negociació entre els diferents nivells de govern. Almenys no es discutirà sobre el que ja està definit (sobre el repartiment de competències), sinó només sobre el que resulta negociable. A Espanya estem patint la indefinició del repartiment de les fonts de finançament, cosa que ha provocat una situació de reforma permanent, amb les tensions polítiques que això comporta. A Alemanya aquest tema es clou, almenys en allò fonamental, en la Constitució i per això la discussió s'ha desplaçat als percentatges de participació i a les mesures de compensació financera.

Tot sistema de finançament federal es troba en una tensió permanent entre el principi d'autonomia i el de solidaritat interterritorial. El principi d'autonomia financera forma part de l'essència del sistema. Sense autonomia financera no es pot parlar de federalisme fiscal. L'autonomia no és fàcilment conciliable amb la unitat de l'Estat i amb la solidaritat interterritorial. La RFA ha donat una prova evident d'aquesta solidaritat interterritorial amb la reunificació alemanya, ja que els *Länder* de l'antiga RDA han pogut progressar gràcies al funcionament d'aquest sistema. Actualment, un cop encarrilada la situació pressupostària originada per la reunificació, també hi ha senyals de reforma. La sentència d'11 de novembre de 1999 va suposar la reobertura del debat sobre l'ampliació de les competències dels *Länder*. Avui han tornat a sorgir en la doctrina els vells debats sobre el principi d'autonomia dels *Länder* i sobre la seva responsabilitat financera, ja que realment hem pogut observar que la capacitat normativa d'aquests és molt escassa en la pràctica. Les propostes dels grups d'experts s'inclinen a reformar la Constitució per tal de dotar els *Länder* de més capacitats normatives, especialment en els impostos sobre la renda, tot i que encara no s'ha definit d'una manera clara si a través de la

⁸⁸ Tot i que la Llei de desplegament s'anomena de compensació financera, no tot el text regula aquesta matèria, sinó que la primera part es dedica a les tècniques de repartiment dels impostos compartits, ja que aquest repartiment es considera una fase prèvia a la realització de la compensació financera en sentit estricte.

⁸⁹ A això cal afegir que, segons l'art. 106.7 GG, "d'aquella part dels ingressos totals provinents dels impostos comuns que corresponguin als *Länder*, els municipis i les agrupacions municipals en conjunt han de rebre un percentatge determinat que han de fixar les legislacions dels *Länder*".

⁹⁰ *Cfr.* art. 107.2 GG.

via dels recàrrecs o mitjançant la fixació de tipus, de manera similar al sistema espanyol. Al contrari, no es plantegen canvis respecte a les competències sobre la gestió tributària, que continuarà residint als *Länder*.

Bibliografia citada

- Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación en la RFA*, CEC, Madrid, 1986.
- Arndt, H. W., "Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen –Zur 'abgaben-erfindungskompetenz' des Bundesgesetzgebers", *Kölner Steuerthemen*, núm. 9, 1983.
- *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Vahlen, Munic, 1988.
- Birk, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1988.
- Bökelmann, D., "Die Verfassungsmäßigkeit der örtlichen Verbrauchsteuern", *JR*, núm. 3, 1973.
- Borell, R. i Stern, V., *Die Bagatellsteuern. Kleine Steuern mit große Mängel*, Karl Bräuer Institut des Bundes der Steuerzahler, Quadern núm. 45, 1980.
- Bull, H. i Welti, F., "Schwachstellen der geltende Finanzverfassung", *NVwZ*, núm. 9, 1996.
- Bundesministerium der Finanzen, *Bund-Länder Finanzbeziehungen auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassungsordnung*, 7a ed., 2005.
- Darnstädt, T., "La trampa del consenso", Ed. Trotta, Madrid, 2005 (trad. de J. Martínez de Luco Zelmer y F. Sosa Wagner).
- De Luis, F. i Arco, L. del, *La distribución de los impuestos en una Hacienda Federal*, IEF, Madrid, 1978.
- Falcón y Tella, R., "La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas", a DA: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, tom I, IEF, Madrid, 1987.
- Ferreiro Lapatza, J. J., "Hacienda Pública y autonomía en la Ley fundamental de Bonn", *Civitas, REDF*, núm. 13, 1977, p. 53 y s.
- "El reparto de competencias financieras en la RFA", *DA*, núm. 181, 1979, p. 69 i s.
- "La compensación interterritorial en la República Federal Alemana", *PGP*, núm. 3, 1979.
- García Frías, A., *La financiación territorial mediante recargos. Un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- "Límites materiales y temporales a la Ley de Presupuestos en el derecho alemán", *RDFHP*, núm. 229, 1994.
- "La financiación de los municipios en Alemania. Especial referencia al impuesto de la segunda vivienda", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 2, 1996.
- "Análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2004", a Casado Ollero, G. (dir.), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005.
- Hahn, H., "Gleichheit und Gleichartigkeit im Steuerrecht", *DStR*, núm. 8, 1980.
- Hensel, A., *Steuerrecht*, Ed. Neue Wirtschaft-Briefe, Herne/Berlín, 1986 (reimpresió de l'edició de 1933).
- *Derecho tributario*, Ed. Marcial Pons, 2005 (trad. d'A. Báez Moreno, M. L. González-Cuéllar Serrano i E. Ortiz Calle).
- Isensee, J. i Kirchhof, P., *Handbuch des Staatsrechts*, tom IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990.
- Knemeyer, F. L., "Überlegungen zur Einführung einer Zweitwohnungsabgabe", a *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag*, Ed. Otto Schmidt, Colònia, 1973.
- Kruse, H. W., *Derecho tributario. Parte general*, Edersa, Madrid, 1978 (trad. de P. Yebra).
- Küssner, M., *Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern*, Ed. Duncker & Humblot, Berlín, 1992.
- Lago Montero, J. M., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Aranzadi, Pamplona, 2000.
- Martínez Lafuente, A., *La cesión de los tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983.
- Maunz, T. i Dürig, G., "Kommentar zur Art. 105 GG", a *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1990.
- Pagenkopf, H., *Kommunalrecht. Wirtschaftsrecht*, Ed. Carl Heymanns, Berlín, 1976.
- Palao Taboada, C., "La distribución del poder tributario en España", *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985.

- Paulick, H., *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Carl Heymanns, 1972.
- Ramallo Massanet, J., *El sistema financiero de las corporaciones locales en el derecho alemán*, IEF, Madrid, 1976.
- "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Civitas, REDF*, núm. 60, 1988.
- Sachs, M. (dir.), *Grundgesetzkommentar*, Ed. C. H. Beck, Munic, 1996.
- Selmer, P., "Finanzverfassungsrechtliche Streitfragen im Bereich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern", *DÖV*, núm. 11, 1974.
- Schmölders, G., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2n tom, 2a ed., Tübingen, 1956.
- Spahn, P. B., Föttinger, W. i Steinmetz, I., "Cesión de impuestos y Administración tributaria en el modelo alemán de federalismo cooperativo", *Hacienda Pública Española*, núm. 146, 1998.
- Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Colònia, 1993.
- Tipke, K. i Lang, J., *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Colònia, 2002.
- Wendt, R., "§ 104. Finanzhoheit und Finanzausgleich", a Isensee, J. i Kirchhof, P. (dir.): *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Finanzverfassung-bundesstaatliche Ordnung*, tom IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990.