

LA FINANCIACIÓN DE LOS LÄNDER

Ángeles García Frías*

Sumario

- I. Los orígenes de la Constitución financiera
 - II. El reparto de competencias tributarias entre *Bund* y *Länder* operado en la Ley fundamental
 - A. Competencias normativas
 - B. La competencia sobre el rendimiento
 - C. Competencias administrativas
 - D. La jurisdicción financiera
 - III. Análisis de las fórmulas de financiación previstas en la Constitución alemana
 - A. Los impuestos compartidos
 - B. Impuestos propios de los *Länder* y prohibición de homogeneidad
 - C. El sistema de compensación financiera –*Finanzausgleich*
 - IV. Previsiones de futuro en el sistema de financiación
- Bibliografía citada

* Ángeles García Frías, profesora titular de derecho financiero y tributario de la Universidad de Salamanca y letrada del Tribunal Constitucional.

Artículo recibido el 24.02.2006.

La realización del presente trabajo ha sido posible gracias al proyecto de investigación «La reforma de la Ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas» (BJU 2003-03248), financiado por el MCYT y el FEDER.

I. Los orígenes de la Constitución financiera

El término *Constitución financiera* –*Finanzverfassung*– abarca el conjunto de preceptos de la Ley fundamental de Bonn (GG) en los cuales se establece el reparto de competencias financieras entre los distintos poderes territoriales, así como los principios rectores de las mismas y cuyo contenido se encuentra básicamente en los artículos 104 a 115 GG. El término *Constitución financiera* surgió originariamente de la mano de la doctrina alemana en un sentido diverso al actual, ya que se utilizó inicialmente para referirse a la compensación de las desigualdades interterritoriales o *Finanzausgleich*. El legislador lo emplea por vez primera en la Ley de 23 de diciembre 1955, mediante la cual se operó una importante reforma constitucional en esta materia,¹ y a partir de este momento se empezó a utilizar en el sentido actual. El Tribunal Constitucional alemán ha sido también uno de los principales responsables del asentamiento de esta terminología.²

El punto de arranque del presente estudio es, pues, el contenido de la llamada *Constitución financiera*, ya que la correcta comprensión de cualquier sistema de financiación y el análisis de su grado de descentralización requiere acudir inicialmente al marco constitucional del mismo.³ El diseño de la vigente Constitución financiera existe, con algunas reformas, desde la promulgación de la Ley fundamental de Bonn en 1949⁴ y su regulación inicial, a pesar de las circunstancias en las que se redactó, gozó de una valoración positiva por parte de la doctri-

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

2. La historia y contenido de este término los encontramos ampliamente expuestos en la obra de Pagenkopf, H., *Kommunalrecht. Wirtschaftsrecht*, Ed. Carl Heymanns, Berlín, 1976, p. 5-8.

3. Esta materia aparece recogida en sus líneas básicas tanto en manuales como en los comentarios a la Constitución alemana; podemos citar, entre otras, las obras de: Arndt, H. W., *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Vahlen, Múnich, 1988, p. 48 y ss.; Birk, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1988; Kruse, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*, Edersa, Madrid, 1978, p. 123 y ss. (trad. de P. Yebra); Paulick, H., *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Carl Heymanns, 1972, p. 23 y ss.; Tipke, K. y Lang, J., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2002, p. 55 y ss.; Wendt, R., «§ 104. Finanzhoheit und Finanzausgleich», en la obra colectiva dirigida por Isensee, J. y Kirchhof, P., *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Finanzverfassung-bundesstaatliche Ordnung*, tomo IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990, p. 1021 y ss.

4. Sobre las primeras reformas de la Constitución financiera pueden consultarse los trabajos de Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1986, p. 279 y ss., y Ferreiro Lapatza, J. J., «Hacienda Pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn», *Civitas*, REDF, n.º 13, 1977, p. 30-40.

na alemana.⁵ Pero el reparto actual de las fuentes de financiación se comprende mejor viendo sus condicionantes históricos aunque sólo sea a vista de pájaro. En esta materia cobran una gran importancia tanto las tensiones políticas y económicas⁶ entre la Federación y los estados como su formación histórica.

El *Reich* surge inicialmente como fruto de la unión aduanera de una serie de estados independientes, que posteriormente pasarían a convertirse en los hoy llamados *Länder*. De hecho, el propio Tratado de la Unión Aduanera de 8 de julio de 1867 pasó a ser una parte integrante de la Constitución del *Reich* de 16 de abril de 1871.⁷ Desde entonces, los impuestos aduaneros se han mantenido invariablemente dentro de las competencias de la Federación. Los estados conservaron las restantes competencias tributarias en materia de impuestos directos, atribuyéndose al *Reich* aquellas que se consideraron necesarias para el correcto funcionamiento de dicha Unión, es decir, los ya mencionados impuestos aduaneros y los impuestos sobre los consumos específicos –sal, tabaco, aguardientes, cerveza, azúcar y siropes.⁸ Pero en aquel momento la importancia recaudatoria de estos impuestos era mayor que la de los directos, de modo que el *Reich* incluso se vio obligado en ocasiones, por las presiones de los estados, a transferirles parte de su recaudación.⁹ Como ponía de manifiesto A. Hensel,¹⁰ la tajante separación entre impuestos indirectos para el *Reich*, impuestos directos para los estados, al no tener una clara base constitucional, tampoco fue respetada durante mucho tiempo por parte del cada vez más poderoso *Reich*, pues, acuciado por su frágil situación presupuestaria,¹¹ comienza a buscar nuevas fuentes de ingresos y opta por crear nuevos impuestos precisamente de carácter directo, como sucedió, por ejemplo, con el impuesto del *Reich* sobre sucesiones o los impuestos sobre incrementos pa-

5. Así lo pone de relieve Ferreiro Lapatzta en su artículo «Hacienda Pública y autonomía...», *op. cit.*, p. 6-8, cuando cita a autores de primera línea como Henle, Klein, Piduch, Strickrodt o Wacke.

6. Especialmente esclarecedor en esta materia es el estudio de Darnstädt, T., *La trampa del consenso*, Ed. Trotta, Madrid, 2005 (trad. de J. Martínez de Luco Zelmer y F. Sosa Wagner).

7. *Cfr.* art. 40 de este texto constitucional. Ver sobre esta evolución Hensel, A., *Steuerrecht*, Berlín, 1933, p. 7.

8. El art. 35 de la Constitución de 1871 mantiene los derechos tradicionales de Baviera, Baden y Württemberg en materia de impuestos sobre la cerveza y sobre aguardientes.

9. Sobre las causas que provocan esta situación, ver Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación...*, *op. cit.*, p. 269 y ss.

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

11. Esta situación se describe claramente en nuestro artículo «Límites materiales y temporales a la Ley de Presupuestos en el derecho alemán», *RDFHP*, n.º 229, 1994, p. 19-38.

trimoniales. Por lo que respecta a la estructura del poder tributario, ya en este primer texto constitucional de 1871 aparece un primer germen de la división tripartita de competencias (normativas, administrativas y sobre los rendimientos)¹² que después se asentaría en las sucesivas constituciones.

La evolución que va siguiendo paulatinamente a lo largo de la historia ha estado marcada por el progresivo ensanchamiento de las competencias de la Federación y la paralela pérdida de las mismas por parte de los estados. Estos cambios operados en más de un siglo desde luego no han sido lineales. Como bien explicaba ya J. J. Ferreiro¹³ en su estudio histórico sobre la Constitución financiera, podemos establecer distintos estadios en este desarrollo.

Durante la vigencia de la Constitución de Weimar de 11 de agosto de 1919, el reparto de competencias entre *Bund* y *Länder* se vio marcado por la idea que gráficamente manifiesta A. Hensel: el mayor peso del sistema tributario se inclina del lado del *Reich*.¹⁴ Coincide en el tiempo con la reforma financiera de Erzberger, una de cuyas líneas básicas consistió en conseguir una legislación tributaria que lograra un reparto de la carga tributaria igualitario y que fuera uniforme en toda la Federación, siendo su principal fruto la *Reichabgabenordnung* de 13 de diciembre de 1919, pero que, además, estuvo seguida de una serie de leyes del *Reich* reguladoras de los principales impuestos, entre los cuales destacamos el propio impuesto sobre la renta.¹⁵ Otra de las pretensiones de esta reforma fue la formación de una administración tributaria única, hurtando para ello a los *Länder* gran parte de sus tradicionales competencias administrativas.¹⁶

12. Art. 4.2. En el art. 35 se regula la competencia exclusiva del *Reich* para legislar sobre la totalidad del régimen aduanero, sobre la tributación de la sal, el tabaco, aguardientes, cerveza, azúcar y siropes. En el art. 36 se regula la competencia administrativa del *Reich* y de los estados, con un claro predominio de la competencia de estos últimos sobre el primero, y en el art. 38 la competencia sobre los rendimientos.

13. *Op. cit. supra*.

14. *Steuerrecht*, p. 9.

15. La valoración de esta evolución es la que realiza Hensel, *op. cit.*, p. 27 y ss.

16. El art. 8 de la Constitución de Weimar establecía que «El *Reich* tiene el derecho y la competencia para legislar sobre los tributos y demás ingresos cuando así lo exija el cumplimiento total o parcial de sus fines. Si el *Reich* toma tributos u otros ingresos que hasta entonces pertenecieran a los *Länder* entonces deberá procurar que tengan los medios necesarios para su desarrollo». Por otro lado, en el art. 11 se establecía una serie de prerrogativas del *Reich* para legislar en materias tributarias competencia de los *Länder* para impedir que se produjese un perjuicio para los ingresos o las relaciones comerciales del *Reich*, hubiese doble imposición, efectos confiscatorios, trabas a la libre circulación de mercancías o privilegios.

Esta situación tuvo de positivo la existencia de una legislación uniforme para los impuestos más importantes del sistema tributario cuya idea se ha mantenido hasta nuestros días, pero, a su vez, representó una importante pérdida de la autonomía financiera de los *Länder*, que pasaron a nutrirse en gran medida de las transferencias procedentes del *Reich*.

Tras la anulación del poder tributario de los estados en la trágica época del nacionalsocialismo surge el nuevo reparto de competencias operado por la Ley fundamental de Bonn que, con algunas modificaciones, ha pervivido hasta nuestros días. En el momento en que se redacta la Ley fundamental había una idea clara: Alemania tenía que configurarse como un estado federal y descentralizado para evitar un excesivo poder del *Bund*, pero no existía un acuerdo sobre las características de dicha federación, de modo que se tomaron en parte algunos caracteres procedentes de la tradición alemana y otras piezas del modelo americano.¹⁷ La configuración territorial del estado alemán como un estado federal es, pues, un aspecto incuestionable ya que, según el artículo 79.3 GG, el texto constitucional no podrá ser objeto de reforma para variar dicho carácter.¹⁸ En este sentido podemos afirmar que Alemania no es sólo federal en el sentido político, sino también en el fiscal. El poder tributario aparece dividido verticalmente en tres niveles: el Estado federal (*Bund*), los estados federados (*Länder*) y los municipios (*Gemeinde*).¹⁹ El papel del Senado (*Bundesrat*) como cámara de representación territorial es crucial en materia tributaria, pues a pesar de que la competencia legislativa permanece en manos del *Bund*, toda reforma tributaria tiene que ser votada en el Senado, de modo que dichas reformas sólo en contadas ocasiones se deciden por el *Bund*, ya que sólo son posibles cuando existe un doble consenso entre las fuerzas políticas dominantes en ambas cámaras y entre los dos niveles territoriales. Finalmente es digno de destacar que la Ley funda-

Por otro lado, las competencias administrativas aparecen reguladas en los art. 83 y 84, en los cuales se atribuye al *Reich* la administración de sus tradicionales impuestos propios, es decir, aduanas e impuestos sobre el consumo, así como una serie de competencias para legislar en la materia de gestión tributaria que hasta entonces había sido competencia de los *Länder*.

17. Sobre los problemas que surgieron en la gestación de la Ley fundamental de Bonn es de gran interés la obra de Darnstädt, T., *La trampa del consenso*, *op. cit.*, p. 85 y ss.

18. El llamado principio federal es analizado con detalle por Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación*, *op. cit.*, p. 47 y ss.

19. Dentro de los entes locales hay que distinguir entre municipios (*Gemeinde*), agrupaciones de municipios (*Gemeinde-Verbände*) y circunscripciones (*Landkreis*). Sobre este aspecto, ver Ramallo Massanet, J., *El sistema financiero de las corporaciones locales en el derecho alemán*, IEAL, Madrid, 1976, se refiere a estos entes locales en las p. 12 y 20-22.

mental de Bonn no dejó vivos ningún tipo de derechos históricos de determinados *Länder*, sino que podemos decir que, exceptuando algunos aspectos anecdóticos, en el ámbito del sistema de financiación existe una uniformidad en todo el territorio federal. Esta situación también se ha mantenido tras la reunificación alemana con la incorporación de los nuevos *Länder*, pues los graves problemas de financiación que surgieron tras la caída del muro no se solucionaron otorgando ninguna suerte de régimen especial, sino por la vía de la solidaridad, utilizando las técnicas de compensación financiera.

II. El reparto de competencias tributarias entre *Bund* y *Länder* operado en la Ley fundamental

La fórmula que emplea la GG para diseñar el sistema de financiación es realizar un reparto de competencias²⁰ entre el *Bund* y los *Länder* acudiendo a la conocida tripartición competencial, que distingue entre la competencia normativa, administrativa y sobre los rendimientos y que ha sido asumida por nuestra propia doctrina para explicar algunas de las técnicas de financiación recogidas en la Constitución española.²¹ Pero la Ley fundamental no sólo establece un detallado reparto competencial entre los dos niveles de gobierno, sino también de la propia materia imponible. Este minucioso detalle en la regulación del reparto competencial ha dotado al sistema de una gran estabilidad, aunque la doctrina alemana ha puesto de manifiesto su rigidez, lo que provoca que los posibles cambios en su distribución tengan que desembocar necesariamente en reformas constitucionales.²² La diferencia entre este sistema y el utilizado por la

20. Utilizamos el término competencias apartándonos así de la traducción literal del término alemán, que va incluso más allá del término potestad, hablando de soberanía (*Hoheit*). Ésta es la línea que sigue Falcón y Tella, R., «La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en AV, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 1987, tomo I, p. 538, justificando su posición en los siguientes términos: «El poder tributario, como el poder financiero en general, no puede considerarse en bloque, de forma unitaria, a la hora de determinar a quién corresponde su titularidad. Se trata, como ya hemos visto, de una fórmula abreviada para designar un conjunto heterogéneo de potestades, funciones, derechos y situaciones jurídicas de muy distinta índole». También en este sentido *cf.* Ramallo Massanet, J., «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *Civitas*, REDE, n.º 60, 1988, p. 501 y ss.

21. Así lo hicieron en su momento *ad ex.* Falcón y Tella, R., «La distribución...», *op. cit.*, p. 499 y ss.; Palao Taboada, C., «La distribución del poder tributario en España», *Crónica Tributaria*, n.º 52, 1985, p. 184; Ramallo Massanet, J., «El reparto...», *op. cit.*, p. 501 y ss.

22. Por otro lado, este sistema proporciona mayor seguridad a los *Länder* frente a los cambios pretendidos por el mayor poder del *Bund*. Sobre este punto puede verse Tipke, K. y Lang, J.: *Steuerrecht...*, *op. cit.*, p. 70-71.

Constitución española es evidente, pues la división competencial se regula con extrema parquedad y es precisamente esta circunstancia la que ha provocado la indefinición del modelo de financiación y la existencia de permanentes tensiones entre el Estado central y las CA y continuas reformas operadas a golpe de pacto político.²³

No cabe duda de que uno de los caballos de batalla de todo sistema de financiación es la suficiencia financiera. Un sistema de financiación sólo será correcto si cumple con este principio, es decir, si cada ente tiene a su disposición los recursos necesarios para hacer frente a las tareas que le han sido encomendadas. La suficiencia del sistema dependerá, pues, de las competencias que desarrolla cada ente territorial y para poder dar una valoración de la misma será necesario ver cuáles son éstas.²⁴ No es, sin embargo, nuestra intención extendernos en este punto dada la brevedad de este estudio, pero sí nos interesa poner de relieve que el sistema ideado en la Constitución financiera parte del principio de que cada ente tiene que desarrollar sus competencias con los recursos que le sean asignados por la misma.²⁵

A. Competencias normativas

En virtud de la competencia normativa, corresponde a un determinado ente la facultad de dictar leyes para la creación de un determinado tributo. La Constitución reconoce a *Bund, Länder y Gemeinden* una serie de competencias normativas, de modo que todos ellos cuentan con capacidad para establecer y regular sus propios impuestos. Es necesario aclarar que, mientras que *Bund y Länder* pueden hacer uso de sus facultades legislativas para crear tributos, sin más límites que los existentes en la Constitución, por el contrario es necesario matizar esta idea respecto a los municipios, ya que sólo podrán crear tributos cuando así se prevea y en los términos que lo establezcan las respectivas leyes de

23. Sobre la evolución del modelo de financiación ver Lago Montero, J. M., *El poder tributario de las comunidades autónomas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

24. Sobre las cifras de recaudación de los diferentes entes territoriales, así como sobre el nivel de gasto de los mismos, ver la publicación del Bundesministerium der Finanzen, «Bund-Länder Finanzbeziehungen auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassungsordnung», 7ª ed., 2005.

25. Esta materia está tratada ampliamente por Alberti Rovira, E., *Federalismo y cooperación*, op. cit., p. 86 y ss.

los *Länder*.²⁶ Las competencias tributarias normativas se regulan en el artículo 105 GG, distinguiendo a su vez entre las competencias exclusivas del *Bund* y las competencias compartidas con los *Länder*.²⁷

a) Las competencias del Bund

El artículo 105.1 GG²⁸ sólo atribuye al *Bund* la competencia legislativa exclusiva en materia de derechos aduaneros²⁹ y monopolios fiscales, de los cuales en la actualidad únicamente se halla vigente el monopolio de aguardientes.³⁰ A ello hay que añadir que el segundo párrafo del artículo 105 GG atribuye al *Bund* la competencia legislativa concurrente sobre los demás impuestos, pero siempre que se cumplan los requisitos que exponemos a continuación. Pero antes es necesario recordar que cuando una ley tributaria federal regule impuestos cuya recaudación corresponda total o parcialmente a los *Länder* o a los municipios será necesaria su previa aprobación por parte del Senado.³¹ Gracias a esta exigencia se permite que todos los entes afectados por una reforma de un determinado impuesto participen en la toma de decisiones, puesto que el Senado, a diferencia de lo que sucede en España, es una auténtica cámara de representación territorial.

Descendiendo ya sobre los requisitos antes mencionados, en primer lugar, observamos que el *Bund* tiene competencia legislativa sobre un determinado impuesto siempre que el producto del mismo le corresponda total o parcialmente, y para saber los criterios de reparto del producto de los diferentes impuestos es necesario acudir a los artículos 106-107 GG.³²

26. Sobre esta materia puede consultarse nuestro estudio «Análisis de la financiación de los municipios en Alemania», *op. cit.*, p. 31 y ss.

27. *Cfr.* Wendt, R., «Finanzhoheit und Finanzausgleich», en Isensee, J. y Kirchhof, P. (dir.), *Handbuch des Staatsrechts*, *op. cit.*

28. Se lleva a cabo un amplio comentario sobre este artículo en la obra de Maunz, T. y Dürig, G., «Kommentar zur Art. 105 GG», en *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1990.

29. Sobre esta competencia exclusiva *cfr.* BVerfGE 8, 260.

30. El Tribunal Constitucional alemán se ha pronunciado sobre esta competencia al menos en dos ocasiones: BVerfGE 14, 105 y Decisión de 3 de julio de 2001 (1BvR 2337/00).

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

32. Dado que este aspecto será objeto de tratamiento en el apartado relativo a la competencia sobre el rendimiento, nos remitimos a ese epígrafe.

En segundo lugar, el *Bund* también podrá regular un determinado impuesto cuando se den las circunstancias del artículo 72.2 GG. Según este precepto, en los supuestos de competencia legislativa concurrente, el *Bund* tendrá derecho a legislar en la medida en que exista la necesidad de una regulación por ley federal debido a los siguientes motivos:

- 1º) Que una materia determinada no pueda ser regulada eficazmente mediante la legislación de cada *Land*.
- 2º) Que la regulación de una materia mediante una ley regional (*Landesgesetz*) sea susceptible de menoscabar los intereses de otros estados o del conjunto.
- 3º) Que así lo exija la preservación de la unidad jurídica o económica general o en particular el mantenimiento de la uniformidad de las condiciones de vida más allá de los límites de un *Land*.

El juego combinado de estos requisitos ha desencadenado que la mayor parte de los impuestos importantes aparezcan regulados por ley federal. De este modo se ha conseguido un efecto positivo al menos para el contribuyente: que la normativa impositiva sea única. Como observa J. J. Ferreiro,³³ la introducción de esta regla tuvo como objetivo «proteger la igualdad de los ciudadanos ante la ley y la igualdad de las empresas en el mercado. De evitar una lucha entre los estados para atraer hacia sí, con impuestos más bajos, más industria y comercio. De posibilitar una política económica y fiscal en el único espacio económico sobre el que se pretendía actuar para lograr un mayor desarrollo y una mejor distribución de las rentas. De evitar, en fin, un mayor confusionismo en el ordenamiento financiero». Ello no quiere decir que no aparezca garantizada la participación de los otros entes territoriales, pues no olvidemos que es necesaria la aprobación por el Senado de las leyes federales sobre impuestos de rendimiento compartido.

b) Las competencias de los *Länder*

Los *Länder* también tienen atribuidas competencias exclusivas para legislar en materia tributaria. Obviamente estos entes pueden crear sus propios tributos, ya sean éstos tasas, contribuciones especiales o impuestos. Pero la creación de impuestos

33. En «El reparto de competencias financieras en la RFA», DA, n.º 181, 1979, p. 49-50.

propios tiene establecida una restricción en cuanto a la materia imponible *ex* artículo 105.2.a GG, pues sólo gozan de una potestad legislativa exclusiva para crear impuestos locales sobre el consumo y el lujo (*ortliche Verbrauch- und Aufwandsteuern*), en la medida en que no sean equivalentes a los impuestos regulados por ley federal. En definitiva, la posibilidad de crear impuestos propios se restringe a una materia concreta, sobre la que además ya existen otros impuestos estatales, prohibiéndose además la concurrencia de impuestos equivalentes u homogéneos.

Por otro lado, como ya dijimos en el apartado anterior, los *Länder* tienen competencia legislativa concurrente con el *Bund* en el supuesto de los impuestos cuyo producto comparten ambos entes. Por ello, ha sido preciso establecer una regla para que no se produzca el hipotético supuesto de que ambos entes regulen simultáneamente un impuesto de este tipo. En este sentido, los *Länder* sólo podrán legislar sobre un concreto impuesto mientras el *Bund* no lo haya hecho antes. En consecuencia, la competencia legislativa concurrente no significa que nos vayamos a encontrar simultáneamente en un mismo impuesto con preceptos que han sido aprobados por ley del *Bund* y otros por ley del *Land*, como sucede en España en el caso de los tributos cedidos. Por el contrario, el impuesto en cuestión se regula por el *Bund* y sólo podrá regularse por el *Land* si el primero no ha hecho uso de su facultad o cuando éste tenga el camino libre gracias a la derogación de un impuesto previamente existente.³⁴ Pero en la práctica el juego combinado de este precepto con los estrictos requisitos del artículo 72.2 GG provoca que sean extrañas y escasas las ocasiones en las que un impuesto de este tipo sea regulado por el *Land*.

Existe un tercer supuesto de impuestos en cuyo rendimiento no obtiene participación alguna el *Bund*, pero que tampoco han sido atribuidos en exclusividad a los *Länder*. Si esto sucede podemos encontrarnos con dos posibilidades: la primera que, en virtud de los criterios del artículo 72.2 GG, se haya considerado necesario preservar la unidad de criterios y, por consiguiente, el *Bund* haya hecho uso de su competencia para legislar; la segunda, que no se haya considerado necesario emanar una ley federal, abriéndose para el *Land* la posibilidad de regular el impuesto, como de hecho ha sucedido en el supuesto de algunos impuestos locales. En este caso, según K. Tipke y J. Lang,³⁵ podríamos hablar de competencia exclusiva del *Land*.

34. En este sentido Tipke, K. y Lang, J., *Steuerrecht*, 2002, p. 51.

35. *Op. cit.*

Finalmente, también es competencia de los *Länder* establecer los criterios para que las corporaciones de derecho público de carácter religioso puedan ejercer su potestad tributaria en orden a la regulación de los llamados impuestos de la Iglesia.³⁶ El establecimiento del impuesto de las iglesias es posible gracias a la autonomía y a la potestad tributaria que la Constitución de Weimar reconoció a las iglesias y que después declaró vigente el artículo 140 GG. En la actualidad funciona como un recargo (*Hebesatz*) en la base liquidable del impuesto sobre la renta, que liquida la Administración tributaria de cada *Land* y cuyo rendimiento pertenece a las iglesias que lo hayan establecido.

c) Las competencias de los municipios

Parece necesario hacer una mínima referencia a las competencias normativas en materia tributaria de los municipios,³⁷ ya que del contenido de los artículos 105 y 28.2 de la Constitución no cabe deducir que los municipios tengan potestad legislativa, ni tampoco se puede derivar la existencia de un derecho «propio» a inventar nuevos impuestos (*Steuererfindungsrecht*).³⁸ La competencia de los entes locales para crear impuestos no se reconoce de forma originaria en la Ley fundamental de Bonn, sino que tiene un carácter derivado.³⁹ Esta afirmación se fundamenta en un dato esencial: que los municipios sólo pueden crear impuestos cuando los *Länder* hayan llevado a cabo una delegación expresa de la competencia que ellos mismos tienen reconocida en el artículo 105.2.a GG antes mencionado, según el cual: «Los *Länder* tienen la competencia legislativa sobre

36. Sobre los impuestos de las iglesias se ha generado una abundante jurisprudencia constitucional. La más reciente ha sido la Decisión de 19 de agosto de 2002 (2 BvR 443/01), que tuve ocasión de comentar en la REDF, n.º 123, de 2004.

37. Sobre esta materia, véase nuestra colaboración en la obra colectiva coordinada por 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. 27-44.

38. Sobre su competencia tributaria normativa *cfr.* Tipke, K. y Lang, J., *Steuerrecht...*, p. 54. Sobre este derecho en general *cfr.* Arndt, H. W., «Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur ‘abgabenerfindungskompetenz’ des Bundesgesetzgebers», *Kölner Steuerthemen*, n.º 9, 1983.

39. La Constitución alemana no cuenta con un apartado dedicado a los municipios, sino que es preciso acudir a diversos preceptos constitucionales dispersos para poder comprender la posición que ocupan estos entes en la vertebración del Estado. La razón de este aparente abandono no es otra que la posición de los *Länder* respecto de los municipios, lo que hace que sea necesario acudir a las constituciones de los mismos para, mediante el análisis de sus preceptos, tener una idea cierta de la importancia que tienen los entes locales en la distribución del poder tributario. La Ley fundamental de Bonn sí reconoce expresamente en su art. 28.2 el derecho de los municipios a una autonomía administrativa y, como parte integrante de ésta, a una autonomía financiera.

los impuestos sobre el consumo y el gasto local, siempre que éstos no sean equivalentes a los impuestos regulados por ley federal». En consecuencia, no todos los municipios alemanes pueden crear nuevos impuestos, sino únicamente aquellos a los que el *Land* les haya delegado la competencia correspondiente.⁴⁰ Tampoco se les permite crear cualquier tipo de impuesto, sino sólo impuestos sobre el consumo o el gasto, cuyos efectos se circunscriban al ámbito local y que no sean equivalentes a otros impuestos estatales.⁴¹ En la práctica, mientras que ciertos *Länder* han realizado una delegación sin restricciones (Bremen, Renania-Palatinado, Baden-Württemberg), otros no han dejado total libertad a los municipios, sino que sus ordenanzas bien se revisan previamente, bien el *Land* elabora una ordenanza-tipo para que sirva de modelo y se eviten así grandes diferencias entre los municipios pertenecientes al mismo.⁴²

B. La competencia sobre el rendimiento

La competencia sobre el rendimiento o para ingresar las cantidades recaudadas en concepto de determinados impuestos aparece regulada en los artículos 106 y 107 GG. Es sin duda alguna un aspecto de evidente trascendencia en el estudio de cualquier sistema de financiación, pues constituye una garantía de la suficiencia financiera. Conviene aclarar que el reparto operado en la Ley fundamental no se refiere a los concretos impuestos vigentes, sino que lo que realmente se ha realizado es una especie de clasificación de las categorías impositivas, de modo que toda figura concreta, susceptible de ser encuadrada en esta tipología, correspondería a los diferentes entes territoriales.

Comenzamos, pues, analizando el tipo de impuestos cuyo producto corresponde al *Bund*, acudiendo para ello al artículo 106.1 GG, en el cual se establece que corresponde a la Federación, además de los monopolios fiscales,⁴³ el rendimiento de los siguientes impuestos:

40. Así ha sucedido, por ejemplo, en el § 6.2 Kommunalabgabengesetz de Baden-Württemberg de 18 de febrero de 1964.

41. Uno de los impuestos locales más controvertidos ha sido el impuesto de la segunda vivienda. Sobre el mismo versó nuestro trabajo «La financiación de los municipios en Alemania. Especial referencia al impuesto de la segunda vivienda», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 2, 1996.

42. Cfr. Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Colonia, 1993, tomo III, p. 1107-1108.

43. Como ya observamos, en la actualidad sólo se halla vigente el monopolio de aguardientes.

1. Los impuestos aduaneros.
2. Los impuestos sobre el consumo, aunque con tres limitaciones tan importantes que realmente sólo unas pocas figuras tributarias serían susceptibles de ser encuadradas en este apartado. Las tres exclusiones son las siguientes: en primer lugar, el impuesto sobre la cerveza, cuyo rendimiento corresponde a los *Länder*; en segundo, lugar los impuestos sobre el consumo, que corresponden a los municipios según el artículo 106.6, así como los impuestos sobre el consumo o sobre el lujo de carácter local a los que ya nos hemos referido con anterioridad, que corresponden a los municipios por delegación de los *Länder*; y, en tercer lugar, el impuesto más importante sobre el consumo, que es el impuesto sobre las ventas, pues se considera un impuesto compartido.
3. El impuesto sobre el transporte de mercancías por carretera.
4. Los impuestos sobre las transacciones de capital (*Kapitalverkehrssteuern*), el impuesto sobre los seguros y sobre las letras de cambio.
5. Los tributos extraordinarios sobre el patrimonio y los tributos compensatorios para realizar la compensación financiera.
6. Los tributos complementarios de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades. Dentro de este tipo de tributos ha tenido una gran trascendencia, desde su introducción en 1993, el recargo solidario sobre estos dos impuestos establecido para hacer frente a los gastos surgidos con motivo de la reunificación alemana.
7. Los tributos comprendidos dentro del ámbito de las Comunidades Europeas.

Por otra parte, en el párrafo segundo del artículo 106 GG aparecen especificados los impuestos cuyo producto se asigna a los *Länder*. Aunque quizás pudiera parecer obvio, el artículo 107.1 GG aclara que corresponderán a cada *Land* las cantidades recaudadas en su territorio por las autoridades financieras del mismo. Éstos son los siguientes:

1. El impuesto sobre el patrimonio, aunque este impuesto fue derogado en 1996.⁴⁴
2. El impuesto sobre sucesiones y donaciones.
3. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

44. La causa de su desaparición fue la declaración de inconstitucionalidad realizada en la sentencia del Tribunal Constitucional BVerfGE 93,121.

4. Los impuestos sobre el tráfico que no correspondan ni al *Bund* (impuesto sobre el transporte de mercancías por carretera) ni conjuntamente a *Bund* y *Länder* (impuesto sobre las ventas). En definitiva, aparecerían comprendidos en este apartado: impuesto sobre transmisiones patrimoniales, impuesto sobre la protección contra incendios, impuesto sobre apuestas y loterías.
5. El impuesto sobre la cerveza.
6. El impuesto sobre el juego en casinos.

Según el artículo 106.3 GG, corresponderá conjuntamente a *Bund* y *Länder* el producto de los siguientes impuestos:

En primer lugar se encuentran los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades, en los cuales cada ente territorial percibe una participación idéntica, pero teniendo en cuenta que el cálculo del porcentaje que les corresponde se realizará una vez descontada la participación de los municipios.⁴⁵ En 2005⁴⁶ los porcentajes establecidos son los siguientes: en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre los salarios: 42,5% *Bund*, 42,5% *Länder* y 15% municipios; en el impuesto sobre sociedades: 50% para *Bund* y *Länder*, y en las retenciones sobre los rendimientos de capital: 44% *Bund*, 44% *Länder* y 12% municipios.

La participación que se atribuye a cada uno de los *Länder* en estos impuestos sobre la renta estará en función de las sumas recaudadas dentro de su ámbito territorial de competencias.⁴⁷ La regulación detallada de esta participación se lleva a cabo mediante ley federal con la consiguiente aprobación del *Bundesrat*.

En segundo lugar nos encontramos con otro impuesto compartido, el impuesto sobre las ventas. Al igual que sucedía en el caso anterior, en éste obtienen

45. Esta participación se garantiza expresamente en el art. 106.5 GG, según el cual «los municipios recibirán una parte de los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, que deberán hacer llegar los *Länder* a sus municipios sobre la base de los pagos realizados por sus habitantes en concepto del impuesto sobre la renta. La regulación se hará por una ley federal que requiere la aprobación del *Bundesrat*. Dicha ley podrá autorizar a los municipios a fijar recargos [*Hebesätze*] para la participación municipal».

46. Los datos los hemos tomado de Bundesministerium der Finanzen, *Bund-Länder Finanzbeziehungen auf der Grundlage der geltenden Finanzverfassungsordnung*, 7ª ed., 2005, p. 12.

47. Así se especifica en el propio texto constitucional ex art. 107.1 GG.

una participación los municipios. El desarrollo legal de las fórmulas de reparto se realiza por ley federal, concretamente por la Ley de compensación financiera, que precisa la aprobación del Senado. En la actualidad el reparto se realiza utilizando las siguientes proporciones: municipios, 2,1%; *Bund*, 53,1%, y *Länder*, 44,8%.⁴⁸

La participación de cada uno de los *Länder* se fija en función del número de habitantes de los mismos,⁴⁹ si bien se podrán prever mediante ley federal –que requerirá la aprobación del *Bundesrat*– unas participaciones complementarias (*Ergänzungsanteile*) que en ningún caso podrán superar la cuarta parte de dicha participación estatal. Estas participaciones adicionales de tipo compensatorio se podrán asignar a los *Länder* con menores recursos, ya que, para poder beneficiarse de las mismas, sus ingresos por habitante procedentes de sus impuestos y de las participaciones en los impuestos sobre la renta deberán ser inferiores al promedio de todos los *Länder*.

Con carácter general, la fijación de los criterios de participación deberá obedecer a los siguientes principios:⁵⁰ 1) en el ámbito de los ingresos corrientes, la Federación y los *Länder* tendrán los mismos derechos a la cobertura de sus respectivos gastos necesarios. A este respecto se determinará la cuantía de dichos gastos tomando en consideración una planificación financiera de varios años de duración; 2) las necesidades de cobertura de gastos de la Federación y de los *Länder* deberán armonizarse entre sí, de tal modo que se consiga una compensación equitativa, evitando cargas excesivas para los contribuyentes y asegurando la uniformidad de las condiciones de vida en el territorio federal.

La propia Constitución prevé expresamente la actualización de la participación de *Bund* y *Länder* en el impuesto sobre las ventas en su artículo 105.4 GG, donde se establece que la misma se fijará de nuevo siempre que la proporción entre los ingresos y los gastos de estos entes experimente un desarrollo sensiblemente diferente. «En caso de que por ley federal se les imponga a los *Länder* gastos adicionales o se les prive de ingresos, esta sobrecarga podrá ser también

48. Los datos que aquí aparecen son los porcentajes de participación de 2004. Estos aparecen regulados en el § 1 FAG y han ido cambiando periódicamente: 2004 (2,1; 49,5; 48,4); 2002-2003 (2,1; 51,4; 46,5); 2000-2001 (2,1; 52; 45,9). Es importante observar que en la parte que corresponde al *Bund* se halla comprendida la participación asignada a la Unión Europea.

49. *Cfr.* art. 107.1 GG.

50. Los mismos aparecen especificados en este sentido en el art. 106.3 GG.

compensada mediante ley federal que requiere la aprobación del *Bundesrat*, por medio de asignaciones financieras de la Federación, siempre que la sobrecarga en cuestión se limite a un breve período de tiempo. En la ley se determinarán los principios a los que deberá obedecer la fijación de dichas asignaciones, así como su distribución entre los *Länder*.»

Finalmente, el artículo 106.6 abre la posibilidad al *Bund* y a los *Länder* de obtener una participación en el impuesto local sobre actividades económicas (*Gewerbesteuer*), que se fijará por ley federal con la necesaria aprobación por parte del Senado. «De acuerdo con las legislaciones de los *Länder* podrán tomarse como base de estimación para tales participaciones los impuestos reales y aquella parte de los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta que corresponda a los municipios.»

C. Competencias administrativas

El artículo 108 GG, bajo el rótulo de Administración financiera, lleva a cabo un reparto detallado de las competencias inherentes a la administración de los tributos. Quizás convenga aclarar que el término *administración financiera* se emplea en un sentido amplio, de modo que aquí aparecerían contempladas una serie de competencias propias de gestión tributaria, entre las cuales se hallarían la liquidación, inspección, recaudación e incluso la revisión de los actos en vía administrativa. Realmente, aunque todos los entes territoriales ejercen competencias administrativas, en estas tareas observamos, sin embargo, un claro predominio de los *Länder* sobre los demás entes. En definitiva, en la práctica, la gestión efectiva de la mayor parte de los impuestos, incluidos en muchos casos los locales, se realiza por los *Länder*⁵¹ y tan sólo resulta competencia del *Bund* la gestión de los impuestos aduaneros, los monopolios fiscales, los impuestos sobre el consumo de competencia federal y los tributos de ámbito comunitario (UE).⁵²

Por su parte, los *Länder* gestionan «todos los demás impuestos» (art. 108.2 GG), es decir, los que no han sido atribuidos expresamente al *Bund* y además, obviamente, sus propios impuestos.⁵³ Los impuestos compartidos constituyen

51. Salvo los impuestos de aduanas y los monopolios fiscales.

52. *Cfr.* art. 108.1 GG.

53. *Cfr.* art. 108.2 GG.

un supuesto un tanto especial, ya que a pesar de ser gestionados también por los *Länder*, en este caso, y por mandato expreso de la Constitución, se considera que éstos están actuando por delegación del *Bund*⁵⁴ –ello sucede en el supuesto de los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre los seguros.

La correcta y eficiente gestión tributaria interesa a todos los ámbitos de gobierno, por ello el reparto de competencias de gestión no es tajante, sino que será posible regular técnicas de colaboración entre las distintas administraciones financieras⁵⁵ e incluso delegar en los *Länder* la gestión de los impuestos del *Bund* cuando ello mejore o facilite sustancialmente la aplicación de las leyes tributarias.

Pero a pesar de este evidente predominio competencial de los *Länder*, esta circunstancia no representa que el *Bund* se mantenga apartado de todo tipo de decisiones sobre la materia o que no se puedan producir actuaciones conjuntas.

En primer lugar, la organización de las autoridades financieras federales será regulada por una ley federal, aunque se da participación a los gobiernos de los *Länder* en el nombramiento de los directores de los órganos intermedios.⁵⁶ Asimismo, mediante ley federal, que en este caso requerirá la aprobación del Senado, podrá regularse la organización de las autoridades financieras de los *Länder*, siendo designados los directores de los órganos intermedios de acuerdo con el Gobierno federal.⁵⁷

Paralelamente se establece una garantía para que la formación de los respectivos funcionarios de autoridades financieras de los *Länder* sea uniforme, regulándose la misma también por ley federal.

Ya hemos dicho que las autoridades financieras de los *Länder* gestionan los impuestos compartidos actuando, en este caso, por delegación del *Bund*. Pues bien, cuando esto sucede,⁵⁸ las autoridades financieras de los *Länder* estarán sujetas a las instrucciones de las autoridades superiores federales compe-

54. *Cfr.* art. 108.3 GG.

55. La regulación se llevará a cabo mediante ley federal, que requerirá la aprobación del *Bundesrat*.

56. *Cfr.* art. 108.1 GG

57. *Cfr.* art. 108.2 GG.

58. El art. 108.3 GG prevé la aplicación en este supuesto de los art. 85.3 y 4 GG.

tentes⁵⁹ y deberán asegurarse del cumplimiento de dichas instrucciones. Añade además el artículo 85.4 GG que la vigilancia federal se refiere tanto a la legalidad como también a la conveniencia de la ejecución, pudiendo asimismo el ministro de Hacienda federal exigir informes y la presentación de expedientes, y enviar comisionados a todas las autoridades.

Para terminar, interesa destacar que la regulación de los procedimientos tributarios se realiza por ley federal, aunque si los mismos se refieren a impuestos no estrictamente federales, sino estatales o municipales, dicha ley federal requerirá la aprobación del *Bundesrat*.

D. La jurisdicción financiera

Utilizando la terminología del propio texto Constitucional en el artículo 108.VI, nos resta por mencionar la existencia de una jurisdicción tributaria (*Finanzgerichtsbarkeit*) especializada que, por imperativo constitucional, se regula uniformemente mediante una ley federal.

La revisión de los actos administrativos en materia tributaria en vía contenciosa compete a los tribunales fiscales (*Finanzgerichte*). Los tribunales fiscales son realmente tribunales administrativos especializados que forman parte del poder judicial. Están concebidos como tribunales superiores de justicia tributaria en el ámbito de cada uno de los *Länder*.⁶⁰ Pero aunque se trate de tribunales especializados en materia tributaria, hemos de observar que no tienen competencia sobre toda la materia tributaria, sino que los recursos relativos a tributos locales se resuelven por los tribunales administrativos, desde la primera instancia hasta la casación. No son tampoco los tribunales fiscales, sino los penales, los competentes para resolver sobre los delitos e infracciones graves.

Por otro lado se encuentra el Tribunal Fiscal Superior (*Bundesfinanzhof*), que tiene jurisdicción en toda la República Federal. Actúa generalmente en los

59. Las instrucciones deberán ser dirigidas a las autoridades superiores del *Land*, salvo cuando el ministro de Hacienda federal considere que el caso es urgente.

60. Ello no significa que estos tribunales sólo resuelvan los conflictos relativos a los tributos administrados por los *Länder*, sino que son competentes para resolver otros conflictos que exceden del ámbito del *Land*, como por ejemplo las subvenciones por hijos, los aspectos relativos a impuestos administrados por el *Bund* (monopolios y aduanas) o las controversias que puedan surgir por la actuación de los asesores fiscales.

recursos de casación, aunque puede actuar como tribunal de segunda instancia en los casos en los que no se haya podido optar a una segunda instancia ante los tribunales fiscales.

III. Análisis de las fórmulas de financiación previstas en la Constitución alemana

Ni la Ley fundamental ni la doctrina alemana emplean una terminología similar a la utilizada en el texto de la Constitución española, consistente en distinguir entre los tributos propios, cedidos, participaciones, etc., sino que, cuando se analizan las fuentes de financiación, se suele aludir a las fórmulas de reparto vertical y horizontal de los impuestos, a las que nos referiremos a continuación.

Para poder llevar a cabo un análisis teórico claro del sistema de distribución de fuentes adoptado hay que tomar en cuenta cuál es el criterio de distribución seguido, ya que no siempre se atiende al mismo modelo. Hasta ahora hemos analizado el reparto del poder tributario atendiendo a las tres competencias fundamentales que se distinguen en la propia Constitución alemana, es decir, la normativa, la administrativa y aquella sobre el rendimiento, pero, a partir de este momento, nos vamos a centrar en esta última, en la competencia sobre el rendimiento. Con todas las matizaciones y excepciones que hemos apuntado anteriormente, puede decirse que en el sistema de financiación vigente en la RFA nos encontramos con un predominio del ejercicio de las competencias legislativas por parte del *Bund*, pues es un hecho que la casi totalidad de los impuestos se regulan por ley federal. Ello no significa que los *Länder* no tengan participación en el *iter* legislativo, sino que la misma viene dada *de facto* a través del necesario consenso entre los entes territoriales y *de iure* por la necesaria aprobación de la práctica totalidad de las leyes tributarias por parte del Senado como cámara de representación territorial. Paralelamente, la gestión tributaria, igualmente con las matizaciones correspondientes, está en manos de los *Länder*. Precisamente por la claridad existente en la atribución de las anteriores funciones, la mayor parte de los estudios que se realizan referentes a las distintas técnicas de financiación toman como punto de partida el criterio de la competencia sobre los rendimientos y distinguen entre las fórmulas de reparto vertical y horizontal.

Cuando se analizan las fórmulas de reparto vertical de los impuestos se acude a una clasificación hoy generalizada a nivel doctrinal, pero que ya fue uti-

lizada por A. Hensel,⁶¹ que consiste en distinguir de forma abstracta entre los llamados *sistemas de separación* y *sistemas de unión*. En la actualidad existe un acuerdo generalizado en que estos sistemas puros apenas tienen aplicación, sino que predomina la utilización de los llamados *sistemas mixtos* que toman elementos de los dos anteriores. Partiendo, pues, de la calificación del sistema de financiación alemán como sistema mixto, podemos observar en qué medida el mismo participa de los sistemas de separación y de unión.

Como es sabido, el sistema de separación (*Trennsystem*) consiste en lo que Hensel llamó *reparto de fuentes* entre los distintos entes territoriales. Fruto de este sistema serían aquellos impuestos federales cuyo rendimiento aparece atribuido en exclusiva al *Bund* (impuestos sobre el consumo con excepción del impuesto sobre la cerveza; impuesto sobre los seguros y tributos complementarios sobre el impuesto sobre la renta y sobre sociedades),⁶² a los *Länder* (impuesto sobre sucesiones y donaciones; impuesto sobre vehículos de tracción mecánica; impuesto sobre la cerveza e impuesto sobre el juego en casinos) y a los municipios (impuesto sobre actividades económicas e impuesto sobre bienes inmuebles).

Por el contrario, en el sistema de unión (*Verbundsystem*) las esferas financieras de los distintos entes se conectan entre sí. Esta conexión puede producirse⁶³ dentro del ámbito competencial o compartiendo los ingresos financieros. Las figuras más típicas de este sistema son, por un lado, los llamados *impuestos compartidos*, es decir, aquellas fuentes impositivas que se reparten entre distintos entes territoriales sin pertenecer a ninguno de ellos,⁶⁴ como sucede en el caso de los impuestos sobre la renta y el impuesto sobre las ventas y las participaciones en sentido amplio.

Bajo la denominación de criterios de reparto horizontal de los impuestos se analizan distintas fórmulas empleadas para distribuir los impuestos entre

61. Hensel, A., *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 24, fue uno de los primeros autores que adoptó esta división, aunque tan sólo distinguía dos sistemas. Hoy la doctrina alemana opta por añadir el tercero. Siguiendo a Hensel hay que hablar de un primer sistema denominado de separación, en el cual no se van a producir transferencias entre los distintos niveles; y de un segundo sistema, de unión.

62. Se trata de los impuestos enumerados en el art. 106.1 GG, sólo que ahora nos estamos refiriendo no al reparto en abstracto, sino a las figuras impositivas vigentes.

63. Seguimos de nuevo a Hensel, A., *Steuerrecht*, *op. cit.*

64. Sobre las ventajas e inconvenientes de estos sistemas, *cf. ad ex.* Tipke, K. y Lang, J.: *Steuerrecht...*, *op. cit.*, p. 69 y ss.

cada uno de los *Länder*. Al igual que sucede en el régimen español con los llamados *puntos de conexión*, se trata de un problema técnico al que no se le puede dar un tratamiento uniforme, sino que las distintas técnicas utilizadas dependerán de las características de los impuestos sobre los que se apliquen.

Sin duda, el criterio más generalizado es el principio de la recaudación local.⁶⁵ En virtud del mismo se atribuye a cada ente la recaudación obtenida dentro del ámbito territorial de su competencia. Los criterios son más complejos en los impuestos sobre la renta. Así, en el impuesto sobre los salarios se sigue el principio de la residencia y en el impuesto sobre sociedades se sigue el principio del establecimiento permanente. En los impuestos sobre las ventas se ha optado por el número de habitantes, con un complemento adicional de hasta el 25% en función de la capacidad fiscal.

Si realizamos una comparación entre la financiación de los *Länder* alemanes y las comunidades autónomas en España encontraremos que, a pesar de la distinta regulación de sus respectivas constituciones financieras, realmente las técnicas de financiación empleadas tienen ciertos puntos en común. Así, mientras que la CE establece que las CA podrán financiarse mediante impuestos propios, cedidos, recargos y participaciones, la Ley fundamental, sin realizar una enumeración, cuando establece el reparto de competencias también se refiere a una serie de figuras paralelas, que son concretamente los impuestos del *Bund* y de los *Länder*, los impuestos compartidos, los recargos y las participaciones. Finalmente, ambos textos se preocupan por garantizar la existencia de ingresos niveladores o compensatorios. Merece la pena analizar brevemente la importancia de estas figuras.

A. Los impuestos compartidos

Dentro de las técnicas de financiación quizás sea la figura de los impuestos compartidos la más compleja de todas. Nuestra Constitución ya dijimos que en ningún momento emplea esta terminología, sino que se trata de un término que fue importado por algunos autores precisamente del derecho alemán para dar una explicación a algunas de las técnicas de financiación como son los recargos⁶⁶ o los

65. Estos criterios los desarrolla ampliamente Ferreiro Lapatza, J. J., «La compensación interterritorial en la República Federal de Alemania», PGP, n.º 3, 1979.

66. La relación de esta figura con los recargos la analizamos ampliamente en *La financiación territorial mediante recargos. Un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 123 y ss.

tributos cedidos. Pero el concepto de impuesto compartido no tiene un carácter unívoco sino que encontramos referencias a esta figura en diversos sentidos.⁶⁷

El primero de ellos sería la de aquellos tributos en los que las distintas competencias aparecen repartidas. La progresiva complejidad de los sistemas de financiación ha provocado la aparición de diferentes figuras, en las cuales no corresponde a un mismo ente la competencia para establecer, gestionar y percibir los rendimientos, sino que éstas aparecen escindidas y asignadas a los distintos niveles de gobierno. Estos sistemas que se apartan del modelo tradicional para asumir el referido diseño de reparto competencial han proliferado de tal modo que, si siguiéramos esta amplia acepción, podríamos decir que la gran mayoría de los impuestos, tanto en España como en Alemania, son compartidos.⁶⁸ Sin embargo, éste no es el sentido que tiene el impuesto compartido en la Constitución alemana.

La segunda acepción sería aquella que considera impuestos compartidos a aquellos en los cuales es la competencia normativa lo que se comparte. En definitiva, se trataría de impuestos en que para completar su regulación se requiere o al menos se posibilita la concurrencia de dos entes con potestad tributaria normativa.⁶⁹ Si se toma la figura en este sentido podría considerarse que los impuestos cedidos diseñados en la LOFCA serían una forma de impuesto compartido. Tampoco es éste el sentido en el que se emplea este concepto en la Constitución alemana.

Existe una tercera acepción de esta figura, menos empleada que las anteriores, que se utiliza en aquellos supuestos en los que dos entes públicos comparten una misma materia imponible o un hecho imponible. En el primero de los casos, dos impuestos gravarían una misma materia imponible, originándose las diversas formas de sobreimposición, pero aquí más que de tributos compartidos se debería hablar de fuentes compartidas. En el segundo supuesto, cuando un hecho imponible es coincidente en dos impuestos, nos hallaríamos ante la figura del impuesto base y recargo.⁷⁰ Pero tampoco es esta acepción la empleada por la Constitución alemana.

67. Sobre los impuestos compartidos puede verse: De Luis, F. y Del Arco, L., *La distribución de los impuestos en una hacienda federal*, IEF, Madrid, 1978, p. 36 y ss.; Martínez Lafuente, A., *Los impuestos...*, *op. cit.*; Ramallo Massanet, J., «El reparto...», *op. cit.*, p. 532 y ss.

68. *Cfr.* Ramallo Massanet, J., «El reparto...», *op. cit.*, p. 547.

69. Para Ramallo Massanet, J., «El reparto...», *op. cit.*, p. 456-457, los recargos son tributos compartidos desde el punto de vista de la competencia normativa. Sin embargo, hay otros autores que distinguen ambas categorías como F. de Luis y L. del Arco, *La distribución...*, *op. cit.*, p. 59.

70. *Cfr.* García Frías, A., *La financiación territorial*, *op. cit.*, p. 53 y ss.

El término *impuesto compartido o común* se emplea en varios momentos en la Constitución alemana⁷¹ para designar aquella técnica de financiación en la cual los entes territoriales comparten la competencia sobre el producto o el rendimiento de un determinado impuesto. En este sentido, son impuestos compartidos los impuestos sobre la renta y el impuesto sobre las ventas. Pero conviene recalcar que realmente el producto se comparte, pues no se trata de que el impuesto pertenezca al *Bund*, por residir en el mismo la competencia normativa y, por ello, éste otorgue a los *Länder* una simple participación en la recaudación, ni tampoco consiste en una cesión parcial del rendimiento. Realmente es una nomenclatura acuñada por la Constitución y por mandato constitucional el producto se comparte entre los distintos entes territoriales de acuerdo con los criterios que se establecen en la misma.

B. Impuestos propios de los *Länder* y prohibición de homogeneidad

Aunque el término *tributo propio* no lo utiliza ni la Constitución ni la doctrina alemana, hemos creído conveniente referirnos al mismo para hacer posible una mejor comparación con nuestro sistema de financiación. En este sentido hemos de comenzar diciendo que los *Länder* podrán financiar sus gastos a través de impuestos, tasas y contribuciones especiales.⁷² Pero cuando la Ley fundamental de Bonn opera el reparto de competencias entre los diversos ámbitos territoriales dentro de la Constitución financiera, se está refiriendo exclusivamente a los impuestos. Para saber quién es el ente competente para el establecimiento de otros tributos, como es el caso de las tasas, será preciso acudir a los artículos 73 y siguientes GG, donde aparecen asignadas las distintas competencias materiales a cada uno de los entes territoriales.

El término *impuesto propio* es realmente una figura que surge en España por contraposición al tributo cedido. La nota principal de un tributo propio es que un ente público pueda, mediante el ejercicio de su potestad tributaria normativa, crear y regular dicho tributo. En este sentido también podemos hablar de impuestos (propios) de los *Länder*. El concepto de impuesto propio se liga indefectiblemente al denominado por la doctrina alemana «derecho a inventar

71. *Cfr.* art. 106.7 GG.

72. Estos conceptos no se contienen en la AO, donde tan sólo se define el impuesto en el § 3.1. Para tener una idea de los mismos es preciso acudir a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

o descubrir nuevos impuestos». ⁷³ Esta capacidad para crear nuevas figuras tributarias cuenta con un límite constitucional insalvable, la prohibición de doble imposición o de homogeneidad –utilizando una traducción literal del término. Conviene aclarar desde un principio que dicha prohibición es un aspecto íntimamente ligado a la tributación local, ⁷⁴ a diferencia de lo que sucede en el sistema constitucional español, donde los límites a la doble imposición se enmarcan dentro de los aspectos típicamente autonómicos. La prohibición de homogeneidad se halla contemplada en el artículo 105.2.a GG que, en su último inciso, introduce un límite a la creación de estos nuevos impuestos: que no sean homogéneos o equivalentes ⁷⁵ a los regulados por ley federal.

La pregunta que surge inmediatamente es cuándo puede decirse que existe doble imposición interna o cuándo dos impuestos son equivalentes u homogéneos. Esta cuestión se ha planteado en numerosas ocasiones ante el Tribunal Constitucional alemán y, en opinión del mismo, ⁷⁶ «el punto de partida para el examen de la homogeneidad, en el sentido tradicional, es la comparación de los hechos imposables en los que se fundamenten los tributos. Por ello hay que averiguar especialmente [...] si un impuesto incide sobre la misma fuente de capacidad contributiva que otro. No se puede permitir al legislador evitar la homogeneidad a través de diferentes formulaciones de los hechos imposables o mediante la creación de diferencias insignificantes en las características individuales de los impuestos, como son especialmente el círculo de contribuyentes, la base imponible o las técnicas recaudatorias». De este modo, según la jurisprudencia constitucional, para saber si la creación de un nuevo impuesto supone una vulneración de la prohibición constitucional será necesario analizar caso por caso, prestando especial atención a la comparación de

73. El derecho a inventar o descubrir impuestos (*Steuererfindungsrecht*), apenas desarrollado a nivel legal, doctrinal o jurisprudencial, tal como observa la mayor parte de la doctrina alemana (*cfr. ad. ex. Tipke, K. y Lang, J., Steuerrecht..., op. cit., p. 72-73*), es un derecho que tiene que estar limitado porque su uso inadecuado puede provocar un doble orden de consecuencias: 1) pluralidad de gravámenes sobre una misma capacidad contributiva; 2) alteración del reparto de competencias entre estado federal y estados miembros.

74. Encontramos algunos casos excepcionales, como el de Hamburgo, cuya cualidad de ciudad-estado hace que las competencias locales se confundan con las del *Land*.

75. Sobre este aspecto *cfr. 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. Selmer, P., *Finanzverfassungsrechtliche..., op. cit., p. 374 y ss.*

76. BVerfGE 65, 325 (351).

los hechos imponible, pero sin dejar de observar la materia imponible sometida a gravamen, los sujetos pasivos, las bases imponibles e incluso la técnica recaudatoria empleada.

Los *Länder* podrán crear nuevos impuestos sobre el consumo y el gasto⁷⁷ de carácter local, pero raramente hacen uso de este derecho que tienen constitucionalmente reconocido, pues se trata de una competencia que han delegado en los municipios. Por este motivo han sido los municipios quienes, acosados por sus presupuestos deficitarios,⁷⁸ han recurrido a su imaginación y, apoyándose en el artículo 105.2.a GG, han inventado nuevas figuras tributarias que la doctrina alemana ha denominado *impuestos bagatela*.⁷⁹

Al igual que sucede en España, tampoco en Alemania se encuentra a nivel constitucional una formulación general, expresa o implícita, de una prohibición de doble imposición interna, sino que el doble gravamen sólo está restringido en la medida en que suponga una interferencia competencial. El artículo 105.2.a, cuando contiene esta prohibición, se limita al ámbito de algunos impuestos, aquellos que pueden suponer una colisión competencial: «los *Länder* tienen derecho a legislar sobre los impuestos sobre el consumo y el gasto locales, siempre que no fueren equivalentes a los impuestos regulados por ley federal». ⁸⁰ De la interpretación de este precepto ha surgido una doctrina muy

77. Esta limitación constitucional ha hecho que la figura de los impuestos sobre el gasto hayan tenido un gran desarrollo tanto en la doctrina como en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Ha constituido una obra de referencia el estudio sobre estos impuestos de Schmölders, G., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, tomo II, 2ª ed., Tübingen, 1956. Cfr. entre otros Bökelmann, D., «Die Verfassungsmäßigkeit der örtlichen Verbrauchsteuern», JR, n.º 3, 1973.

78. Argumento empleado por Knemeyer, F. L., «Überlegungen zur Einführung einer Zweitwohnungsabgabe», *Festschrift für Heinz Paulick*, Ed. Otto Schmidt, Colonia, 1973, p. 349 y ss.

79. Cfr. Borell, R. y Stern, V., *Die Bagatellsteuern. Kleine Steuern mit großen Mängeln*, Karl Bräuer Institut des Bundes der Steuerzahler, Cuaderno n.º 45, 1980. Se trata de los llamados *pequeños impuestos o impuestos bagatela (Bagatellsteuern)*; varían de un municipio a otro, pues dependen del uso que hagan de su potestad tributaria normativa. Después de haber pasado el filtro del BVerfG, actualmente forman parte de este grupo de impuestos: el impuesto sobre los perros (*Hundsteuer*); los impuestos sobre las diversiones (*Vergnügungsteuer*); el impuesto sobre la caza (*Jagdsteuer*); el impuesto sobre las bebidas (*Getränksteuer*) y el impuesto de la segunda vivienda (*Zweitwohnungssteuer*). Han sido derogados por problemas de constitucionalidad: el impuesto sobre los helados (*Speiseeissteuer*); el impuesto sobre los habitantes (*Einwohnersteuer*) y el impuesto sobre los envases (*Getränke-Verpackungsteuer*).

80. Cfr. los comentarios al art. 105 GG de Maunz, T. y Dürig, G.: «Kommentar zur Art. 105 GG», en *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1990.

consolidada del Tribunal Constitucional federal alemán,⁸¹ según la cual los *Länder*, y por delegación de éstos los municipios, no pueden establecer impuestos que sean homogéneos a los regulados por el *Bund*. Los *Länder* pueden hacer uso de su competencia legislativa en materias concurrentes con el Estado, siempre que éste no haya hecho uso de dicha competencia. En el caso de que el *Land* ejercite la misma, éste no podrá crear impuestos homogéneos o equivalentes a los estatales.

C. El sistema de compensación financiera –*Finanzausgleich*

En todo sistema de federalismo fiscal existe un grupo de ingresos orientados a compensar desigualdades interterritoriales, puesto que en ningún estado hay una absoluta igualdad entre las distintas partes de su territorio. Como es sabido, se trata de un grupo de ingresos que responden al principio de solidaridad y sirven para compensar las imperfecciones que produce el propio sistema, al establecer los mismos criterios para todos los territorios independientemente de su capacidad fiscal. La Constitución financiera alemana (art. 106 y 107) recoge estas técnicas bajo la denominación de compensación financiera o *Finanzausgleich*.⁸² No se trata, pues, de una técnica de financiación de carácter opcional, sino de un mandato constitucional, como se manifiesta claramente en el artículo 107.2 GG: «se garantizará mediante ley que quede debidamente compensada la desigual capacidad financiera de los *Länder*». Añade este mismo precepto que en la ley se habrán de determinar las condiciones de los derechos de compensación tanto para los *Länder* que tienen derecho a la misma como para aquellos que están obligados a hacerla efectiva, así como los criterios para la fijación de la cuantía de las prestaciones de compensación. La compensación financiera, así diseñada en la Ley fundamental, ha sido objeto de desarrollo por distintos textos legales, que han pasado sucesivamente por el filtro del Tribunal Constitucio-

81. La jurisprudencia más reciente se ha centrado en el polémico impuesto sobre la segunda vivienda sobre el cual el *BVerfG* ha declarado que no se trataba de ningún impuesto homogéneo a los del *Bund*. Cfr. *BVerfGE* 65, 325. Otros pronunciamientos sobre este principio: *BVerfGE* 16, 64 y *BVerfGE* 7, 244.

82. Cuando se habla de compensación financiera no sólo se trata de la compensación de las desigualdades interterritoriales, sino también del reparto de los porcentajes de participación en los impuestos compartidos, especialmente en el impuesto sobre las ventas. Esto sucede porque sólo es posible realizar la mencionada compensación cuando se ha completado el cuadro de ingresos de cada uno de los *Länder*.

nal.⁸³ Básicamente han estado vigentes la Ley sobre la compensación financiera entre el *Bund* y los *Länder* –*Finanzausgleichgesetz*, FAG–, de 28 de agosto de 1969; FAG de 11 de noviembre de 1999⁸⁴ y la vigente FAG, que entró en vigor el 1 de enero de 2005, aunque las dos primeras han sido objeto de diversas reformas a lo largo de su vigencia.

Cuando se analiza la compensación financiera se acostumbra a distinguir entre compensación financiera vertical y horizontal.⁸⁵ Se habla de *compensación financiera vertical* cuando las transferencias de fondos se realizan entre entes de distinto nivel territorial (entre el *Bund* y los *Länder*)⁸⁶ y de *horizontal* cuando dichas transferencias se llevan a cabo entre entes del mismo nivel (de los *Länder* entre sí). Las sucesivas leyes de compensación financiera han regulado ambas formas de compensación. Se trata de leyes complejas que, como hemos mencionado, desarrollan las previsiones constitucionales contenidas en el artículo 107 GG y, por este motivo, tienen como misión principal fijar los porcentajes exactos de participación a partir de las genéricas previsiones constitucionales y desarrollar la forma en que se llevan a cabo las transferencias de fondos. Las leyes de compensación financiera siempre han sido polémicas por tratarse del medio más importante con el que cuentan los *Länder* para poder incrementar sus ingresos. La fijación de los porcentajes y de los criterios de reparto han sido objeto de controversia no sólo por las cantidades que se reciben sino también por las que los *Länder* con más capacidad financiera tienen que aportar.⁸⁷ Se trata de leyes excesivamente técnicas y de más fácil comprensión para un matemático que para un jurista. Este exceso de tecnicismo, que las hace más fácil-

83. Entre los pronunciamientos constitucionales sobre las distintas leyes de compensación financiera anteriores y posteriores a la reforma constitucional, destacamos los siguientes: Sentencia de 20 de febrero de 1952 (BVerfGE 1, 117), Sentencia de 30 de noviembre de 1955 (BVerfGE 4, 358), Sentencia de 27 de mayo de 1992 (BVerfGE, 86, 148).

84. Algunos preceptos de esta ley fueron declarados inconstitucionales por la Sentencia del BVerfG de 11 de noviembre de 1999 (BVerfGE 101,158), obligando al legislador a realizar una nueva regulación antes del 31 de diciembre de 2004. La reforma ha entrado en vigor el 1 de enero de 2005.

85. Acerca de esta cuestión véase Ferreiro Lapatza, J. J., «La compensación interterritorial...», *op. cit.*, p. 111 y ss.

86. También los *Länder* están obligados a minorar las diferencias financieras entre los municipios mediante la compensación financiera. Por esta vía determinados municipios más desfavorecidos reciben también ingresos adicionales.

87. Fueron precisamente los *Länder* más «ricos» quienes interpusieron el recurso ante el BVerfG que dio origen a la Sentencia de 11 de noviembre de 1999 antes mencionada.

mente manipulables, fue objeto de duras críticas doctrinales, más tarde asumidas por el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia de 11 de noviembre de 1999, lo que le llevó a exigir al legislador que redactase una ley que realizase la compensación de acuerdo con unos principios claros, suficientemente desarrollados y acordes con las direcciones constitucionales.

Respecto a la compensación financiera vertical, el principal problema que se plantea es el reparto del impuesto sobre las ventas.⁸⁸ Como ya mencionamos con anterioridad, éste es uno de los tributos compartidos entre el *Bund* y el *Länder*.⁸⁹ Pues bien, las distintas leyes de compensación financiera han tenido como cometido determinar cuál es el porcentaje de participación de cada uno de los entes. Según el artículo 107.1, la parte de los ingresos provenientes del impuesto sobre las ventas que corresponde a los *Länder* —es decir, el 75% de la recaudación— se repartirá entre los diferentes *Länder* en proporción al número de los respectivos habitantes y para el 25% restante podrán preverse participaciones complementarias (*Erganzungsanteile*) para aquellos *Länder* cuyos ingresos por habitante provenientes de los impuestos sobre la renta y sociedades sean inferiores al promedio de todos los *Länder*.

Finalmente, en la ley también aparecen previstas las asignaciones de recursos propios del *Bund* a los *Länder* con capacidad reducida para cubrir a título complementario sus necesidades financieras generales.⁹⁰

IV. Previsiones de futuro en el sistema de financiación

No existe ningún sistema de financiación perfecto, pero sí está claro que la mejor forma de evitar conflictos entre los distintos poderes territoriales es que la Constitución defina claramente el reparto de competencias. Tampoco puede

88. Aunque la Ley de desarrollo se denomine *de compensación financiera*, no todo el texto regula esta materia, sino que la primera parte se dedica a las técnicas de reparto de los impuestos compartidos, pues este reparto se considera una fase previa a la realización de la compensación financiera en sentido estricto.

89. A ello hay que añadir que, según el artículo 106.7 GG, «de aquella parte de los ingresos totales provenientes de los impuestos comunes que correspondan a los *Länder*, los municipios y las agrupaciones municipales en su conjunto recibirán un determinado porcentaje que será fijado por las legislaciones de los *Länder*».

90. *Cfr.* art. 107.2 GG.

afirmarse que así tengamos una garantía de paz absoluta, pues siempre queda margen para la negociación entre los diferentes niveles de gobierno. Al menos no se va a discutir sobre lo que ya está definido (sobre el reparto de competencias), sino sólo sobre lo que resulta negociable. En España estamos sufriendo la indefinición del reparto de las fuentes de financiación, lo que ha provocado una situación de permanente reforma, con las tensiones políticas que ello conlleva. En Alemania este tema se zanja, al menos en lo fundamental, en la Constitución y por ello la discusión se ha desplazado a los porcentajes de participación y a las medidas de compensación financiera.

Todo sistema de financiación federal se encuentra en una permanente tensión entre el principio de autonomía y el de solidaridad interterritorial. El principio de autonomía financiera forma parte de la propia esencia del sistema. Sin autonomía financiera no puede hablarse de federalismo fiscal. La autonomía no es fácilmente conciliable con la unidad del Estado y con la solidaridad interterritorial. La RFA ha dado una prueba evidente de esta solidaridad interterritorial con la reunificación alemana, pues los *Länder* de la antigua RDA han podido progresar gracias al funcionamiento de este sistema. En la actualidad, una vez encauzada la situación presupuestaria originada por la reunificación, también corren vientos de reforma. La Sentencia de 11 de noviembre de 1999 supuso la reapertura del debate sobre la ampliación de las competencias de los *Länder*. Hoy en la doctrina han vuelto a surgir los viejos debates sobre el principio de autonomía de los *Länder* y sobre su responsabilidad financiera, pues realmente hemos podido observar cómo la capacidad normativa de éstos en la práctica es muy escasa. Las propuestas de los grupos de expertos se inclinan a reformar la Constitución para dotar a los *Länder* de mayores capacidades normativas, en especial en los impuestos sobre la renta, aunque aún no se ha definido de modo claro si a través de la vía de los recargos o mediante la fijación de tipos, de modo similar al sistema español. Por el contrario, no se plantean cambios respecto a las competencias sobre la gestión tributaria, que seguirá residiendo en los *Länder*.

Bibliografía citada

- Albertí Rovira, E., *Federalismo y cooperación en la RFA*, CEC, Madrid, 1986.
- Arndt, H. W., «Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen –Zur ‘abgabenerfindungskompetenz’ des Bundesgesetzgebers», *Kölner Steuerthemen*, n.º 9, 1983.
- *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, Ed. Vahlen, Múnich, 1988.

- Birk, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1988.
- Bökelmann, D., «Die Verfassungsmäßigkeit der örtlichen Verbrauchsteuern», JR, n.º 3, 1973.
- Borell, R. y Stern, V., *Die Bagatellsteuern. Kleine Steuern mit große Mängel*, Karl Bräuer Institut des Bundes der Steuerzahler, Cuaderno n.º 45, 1980.
- Bull, H. y Welti, F., «Schwachstellen der geltende Finanzverfassung», NVwZ, n.º 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. y Del Arco, L., *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», en AV: *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, tomo I, IEF, Madrid, 1987.
- Ferreiro Lapatza, J. J., «Hacienda Pública y autonomía en la Ley fundamental de Bonn», Civitas, REDE, n.º 13, 1977, p. 53 y ss.
- «El reparto de competencias financieras en la RFA», DA, n.º 181, 1979, p. 69 y ss.
- «La compensación interterritorial en la República Federal Alemana», PGP, n.º 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, n.º 229, 1994.
- «La financiación de los municipios en Alemania. Especial referencia al impuesto de la segunda vivienda», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 2, 1996.
- «Análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2004», en Casado Ollero, G. (dir.), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005.
- Hahn, H., «Gleichheit und Gleichartigkeit im Steuerrecht», DStR, n.º 8, 1980.
- Hensel, A., *Steuerrecht*, Ed. Neue Wirtschaft-Briefe, Herne/Berlín, 1986 (reimpresión de la edición de 1933).
- *Derecho tributario*, Ed. Marcial Pons, 2005 (trad. de A. Báez Moreno, M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle).
- Isensee, J. y Kirchhof, P., *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990.

- Knemeyer, F. L., «Überlegungen zur Einführung einer Zweitwohnungsabgabe», en *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag*, Ed. Otto Schmidt, Colonia, 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. y Dürig, G., «Kommentar zur Art. 105 GG», en *Grundgesetz. Kommentar*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1990.
- Pagenkopf, H., *Kommunalrecht. Wirtschaftsrecht*, Ed. Carl Heymanns, Berlín, 1976.
- Palao Taboada, C., «La distribución del poder tributario en España», *Crónica Tributaria*, n.º 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, REDE, n.º 60, 1988.
- Sachs, M. (dir.), *Grundgesetzkommentar*, Ed. C. H. Beck, Múnich, 1996.
- Schmölders, G., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, tomo II, 2ª ed., Tübingen, 1956.
- Selmer, P., «Finanzverfassungsrechtliche Streitfragen im Bereich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern», *DÖV*, n.º 11, 1974.
- Spahn, P. B., Föttinger, W. y Steinmetz, I., «Cesión de impuestos y Administración tributaria en el modelo alemán de federalismo cooperativo», *Hacienda Pública Española*, n.º 146, 1998.
- Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Colonia, 1993.
- Tipke, K. y Lang, J., *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Colonia, 2002.
- Wendt, R., «§ 104. Finanzhoheit und Finanzausgleich», en Isensee, J. y Kirchhof, P. (dir.): *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Finanzverfassung-bundesstaatliche Ordnung*, tomo IV, Ed. C. F. Müller, Heidelberg, 1990.

RESUMEN

Revista catalana de dret públic, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Fuente de la clasificación: Clasificación Decimal Universal (CDU)

Fuente de los descriptores: palabras clave facilitadas por los autores

336.1/.5(430)

Ángeles García Frías, profesora titular de derecho financiero y tributario de la Universidad de Salamanca y letrada del Tribunal Constitucional

es La financiación de los *Länder*

p. 233-266

El presente estudio tiene por objeto el análisis de la Constitución financiera alemana o *Finanzverfassung*, es decir, el conjunto de preceptos de la Ley fundamental de Bonn en los cuales se establece el reparto de competencias financieras entre los distintos poderes territoriales, así como los principios rectores de las mismas, cuyo contenido se encuentra básicamente en los art. 104 a 115 GG. Para ello se ha comenzado con una introducción histórica sobre el origen y la evolución de estos preceptos constitucionales, mediante la cual pueden observarse las tensiones que se han ido produciendo en el reparto de las fuentes de financiación, fruto de las circunstancias políticas y económicas de cada momento histórico.

El análisis del reparto de competencias tributarias se lleva a cabo haciendo uso de la clásica tripartición operada en el texto constitucional alemán, es decir, las competencias normativas, sobre los rendimientos y administrativas. En esta materia puede observarse un claro predominio competencial del *Bund* en el ejercicio de las competencias normati-

vas y de los *Länder* respecto a las competencias administrativas. El detallado reparto de competencias ha resultado una buena fórmula para dotar de una gran estabilidad al sistema y para evitar conflictos entre los distintos poderes territoriales en materia tributaria, de modo que las discrepancias básicas entre *Bund* y *Länder* se han centrado en los porcentajes de participación y en las medidas de compensación financiera.

También se aborda el análisis de los impuestos compartidos y de los impuestos propios de los *Länder*. Estos últimos, en la práctica, se han convertido en impuestos propios de los municipios y, a pesar de su escasa importancia recaudatoria, en su mayoría han sido objeto de examen por parte del Tribunal Constitucional, fundamentalmente para comprobar su compatibilidad con la llamada *prohibición de homogeneidad*. Finalmente, el breve análisis realizado del sistema de financiación local nos demuestra la importancia de las competencias de los *Länder* frente a la del *Bund*.

Palabras clave: federalismo fiscal; reparto de competencias tributarias; Alemania; tributos propios; tributos compartidos; tributos cedidos; compensación interterritorial.

RESUM**Revista catalana de dret públic**, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Font de la classificació: Classificació Decimal Universal (CDU)

Font dels descriptors: paraules clau facilitades pels autors

336.1/.5(430)

Ángeles García Frías, professora titular de dret financer i tributari de la Universitat de Salamanca i lletrada del Tribunal Constitucional

es La financiación de los *Länder*ca El finançament dels *Länder*

p. 233-266

Aquest estudi té per objecte l'anàlisi de la Constitució financera alemanya o *Finanzverfassung*, és a dir, el conjunt de preceptes de la Llei fonamental de Bonn en què s'estableix el repartiment de competències financeres entre els diferents poders territorials, així com els principis rectors que les regulen i que es troben bàsicament als art. 104 a 115 GG. Aquest treball comença amb una introducció històrica sobre l'origen i l'evolució d'aquests preceptes constitucionals que permet observar les tensions que s'han anat produint en el repartiment de les fonts de finançament, fruit de les circumstàncies polítiques i econòmiques de cada moment històric.

L'anàlisi del repartiment de competències tributàries es basa en la clàssica tripartició operada en el text constitucional alemany: les competències normatives, sobre els rendiments i administratives. En aquesta matèria s'observa un clar predomini competencial del *Bund* en l'exercici de les competències normatives i dels *Länder* respecte a les com-

petències administratives. El repartiment detallat de competències ha resultat una bona fórmula per dotar de gran estabilitat el sistema i per evitar conflictes entre els diferents poders territorials en matèria tributària, de manera que les discrepàncies bàsiques entre *Bund* i *Länder* s'han centrat en els percentatges de participació i en les mesures de compensació financera.

També es fa una anàlisi dels impostos compartits i dels impostos propis dels *Länder*. Aquests darrers s'han convertit a la pràctica en impostos propis dels municipis i, malgrat l'escassa importància recaptatòria que tenen, han estat majoritàriament objecte d'examen per part del Tribunal Constitucional, fonamentalment per comprovar-ne la compatibilitat amb l'anomenada *prohibició d'homogeneïtat*. Finalment la breu anàlisi del sistema de finançament local ens demostra la importància de les competències dels *Länder* respecte a la del *Bund*.

Paraules clau: federalisme fiscal; repartiment de competències tributàries; Alemanya; tributs propis; tributs compartits; tributs cedits; compensació interterritorial.

ABSTRACT

Revista catalana de dret públic, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Classification source: Universal Decimal Classification (UDC)

Key words source: Key words are given by authors

336.1/.5(430)

Ángeles García Frías, tenured professor of financial and tax law at University of Salamanca and lawyer of the Constitutional Court

es La financiación de los *Länder*

en The system for financing the *Länder*

p. 233-266

This study aims to analyze the German Financial Constitution, or *Finanzverfassung*, i.e., the set of precepts from the Fundamental Law of Bonn in which the division of financial powers among the various territorial branches, and the guiding principles for said powers, are established. The content for these financial powers may be found in articles 104 through 115 GG. To make this analysis, we began with a historical introduction on the origin and development of these constitutional precepts, which allows one to observe the tensions that have developed in the division of the sources of financing. This division is the fruit of political and economic circumstances.

The analysis of the division of tax powers is carried out by making use of the classic triple split that was set forth in the German Constitution, i.e., the regulatory powers, those dealing with returns and administrative regulations. In this regard, there is a clear predominance of the *Bund* in the exercise of reg-

ulatory powers, and a similar predominance of the *Länder* exists vis-à-vis administrative powers. A detailed division of powers has proved to be a good formula for providing the system with a high degree of stability. It has served to avoid tax-related conflicts among the various territorial branches, so that the basic discrepancies between *Bund* and *Länder* have focused on participation percentages and financial compensation measures.

This paper also analyzes the shared taxes and taxes that are typical of the *Länder*. The latter, in practice, have become taxes that are typical of the municipalities, and in spite of their limited collection value, most have been scrutinized by the Supreme Court, mainly to verify their compatibility with the so-called prohibition of homogeneity. Finally, the short analysis made of the local financing system demonstrates the importance of the powers of the *Länder* in comparison with those of the *Bund*.

Key words: tax federalism; division of taxation authority; Germany; own taxes; shared taxes. assigned taxes; interterritorial compensation.