

EL REPARTO DE LAS COMPETENCIAS FINANCIERAS EN LA REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA

Por JOSE J. FERREIRO LAPATZA

Sumario: I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.—II. LA LEY FUNDAMENTAL DE BONN EN SU REDACCIÓN DE 1949.—III. LA REFORMA DE 1955-1958 Y EL INFORME TROEGER.—IV. LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1989.—V. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES.—VI. HACIENDA PÚBLICA Y AUTONOMÍA EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA: UN ESQUEMA GENERAL.

I. Antecedentes históricos

La Constitución imperial de Bismark basó el sistema financiero en una rigurosa separación de las finanzas estatales e imperiales. En este reparto los Estados eran, ciertamente los más favorecidos. En efecto, además de los cuantiosos recursos patrimoniales de que en aquella época eran titulares, correspondían a ellos también el producto de las principales fuentes impositivas: La tributación sobre el patrimonio y la renta.

Al Reich le correspondían solamente los impuestos indirectos (Aduanas e impuestos sobre el consumo), así como los ingresos de correos y telégrafos. El poder financiero del Reich era ciertamente limitado de tal forma que, incluso cuando el paso del libremercado al proteccionismo significó un notable aumento de los ingresos por Aduanas, el Parlamento puso límite a la cantidad que podía corresponder por este concepto al Reich, pasando el resto a los Estados.

Las crecientes necesidades del Reich y la limitación en los recursos que le atribuía este rígido sistema de separación hizo

que el Reich acudiera cada vez en mayor medida a los empréstitos y, muy fundamentalmente, a las ayudas de los Estados que, por todos estos motivos, adquirieron un absoluto protagonismo en la vida financiera de la Alemania de aquella época.

No por ello dejó el Reich, sin embargo, de buscar sus propias fuentes de financiación. Fuentes que necesitaba imperiosamente para mantener el creciente papel desarrollado por él en la vida de la comunidad: a los tributos ya enumerados se añadieron ciertos impuestos del Timbre, algunos impuestos directos (sobre herencias, sobre plusvalías) y el impuesto sobre el volumen de ventas (1916).

La situación cambió totalmente tras la primera guerra mundial. La Constitución de Weimar implantó una regulación que era diametralmente opuesta a las normas de la Constitución de Bismark. Al atribuir a la Federación la legislación sobre tributos y otros recursos en la medida en que lo considerase necesario para sus fines y la administración de los tributos que en todo o en parte le correspondieran puso las bases para que ella se convirtiera en el nuevo protagonista de la vida financiera alemana y para que se creara una administración centralizada que sustituyera a la de los Estados que en la anterior etapa gestionaron todos los recursos públicos. De esta forma fueron colocadas a disposición del Reich todas las fuentes de recursos y, de esta forma, el Reich tuvo que convertirse en el apoyo económico fundamental de la autonomía de los Estados y en el responsable de la igualación del nivel de vida en todos ellos. Las ayudas comenzaron a recorrer un camino inverso al de la etapa anterior. El Reich otorgaba estas ayudas a los Estados procurando favorecer a los que financieramente eran más débiles.

Con el advenimiento del nacional socialismo al poder se anuló la autonomía de los Estados. El poder financiero pasó, totalmente, al poder central.

Los creadores de la Ley Fundamental trataron, tras la segunda guerra mundial, de conectar de nuevo con la tradición alemana garantizando al mismo tiempo la vida autónoma de los Estados y una base financiera para la Federación que le permitiese cumplir las tareas, necesariamente de mucha mayor entidad que en anteriores etapas, que debían encomendársele.

Conforme a estos propósitos se proyectó el establecimiento de un sistema de separación. Es decir, un sistema en el cual unos impuestos (en todos sus aspectos: legislación, gestión y sumas recaudadas) debían pertenecer a los Estados y otros a la Federación.

Para la distribución de los impuestos en particular el Proyecto dejó abiertas dos posibilidades: Una, la atribución de los tres grandes impuestos (sobre la renta, sobre Sociedades y sobre el volumen de ventas) a la Federación, reconociendo el derecho de los Estados a participar en el producto de renta y Sociedades; otra, atribuir tales impuestos a los Estados, reconociendo el derecho de la Federación a recabar una parte de la recaudación por volumen de ventas. El resto de los impuestos debían repartirse entre Estados y Federación. En todo caso los tres grandes impuestos debían ser regulados y administrados por la Federación.

Tales proyectos chocaron, sin embargo, con los poderes militares aliados que no querían recrear de nuevo la posibilidad de una Federación financieramente fuerte y de una administración financiera unitaria que le sirviera de base y que exigieron, en consecuencia, una federalización mayor del poder financiero.

Bajo la influencia aliada la soberanía financiera se dividió en sus cuatro elementos fundamentales: Soberanía legislativa, soberanía administrativa, soberanía sobre las sumas recaudadas y soberanía presupuestaria, repartiéndose, así disgregada, entre Estados y Federación, en la forma en que veremos seguidamente (1).

II. La Ley Fundamental de Bonn en su redacción de 1949

La Ley Fundamental de Bonn entró en vigor el 23 de mayo de 1949. La Ley dedica su capítulo X, que lleva por título «El sistema financiero» a regular, de forma especial y separada, las

(1) Sobre los temas tratados en este epígrafe pueden verse: PAULICK, H.: *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Hymams, Köln, 2.^a ed., 1972, pp. 17 y ss.; CROSSEN, A., y MEMDIER, H.: *La vie politique en Allemagne Fédérale*, L. A. Colin, París, 1971, páginas 57 y ss.; LOEWENSTEIN, W.: «Alemania desde 1945 a 1960», en *REP* núm. 110, esp. p. 117; DOEVING, K. B.; FUSSLIN, R.; METZ, W.: «Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes», en *Jahrbuch des Öffentlichenrecht*, N. F., t. 1.

competencias de Federación, Estados y Municipios en materia de ingresos y gastos.

En su redacción originaria la Ley Fundamental constaba de XI capítulos con los siguientes títulos:

- I. Derechos fundamentales.
- II. La Federación y los Estados.
- III. El Parlamento Federal.
- IV. El Consejo Federal.
- V. El Presidente Federal.
- VI. El Gobierno Federal.
- VII. La legislación de la Federación.
- VIII. La ejecución de las leyes federales y la Administración Federal.
- IX. El poder judicial.
- X. El sistema financiero.
- XI. Disposiciones transitorias y especiales (2).

Siempre en su redacción originaria, el capítulo X, «El sistema financiero», constaba de once artículos, del artículo 105 al 115, que transcribimos a continuación.

X. EL SISTEMA FINANCIERO

Art. 105. 1. A la Federación le corresponde la competencia legislativa exclusiva sobre los impuestos aduaneros y los monopolios fiscales.

2. A la Federación le corresponde la competencia legislativa compartida sobre los impuestos que se enumeran a continuación, si recurre a la totalidad o a una parte de su producto para cubrir los gastos federales o si se dan los requisitos del artículo 72, inciso 2. (3).

(2) La 17 ley de reforma de la Ley Fundamental introdujo, el 18 de junio de 1968 el capítulo X a: «El Estado de defensa». La 21 ley de reforma de la Ley Fundamental de 15 de abril de 1969, introdujo el capítulo VIII a: «Realización de obras de interés común» o «Tareas compartidas».

(3) El artículo 72 de la Ley Fundamental dice:

1. En el ámbito de la competencia legislativa compartida, los Estados tienen la facultad de legislar en tanto y cuanto la Federación no haga uso de su facultad legislativa.

1) Los impuestos sobre el consumo y sobre el tráfico, con excepción de los impuestos de ámbito local, especialmente de los impuestos sobre las transmisiones de bienes inmuebles, sobre plusvalías y sobre la protección contra incendios.

2) Los impuestos sobre la renta, capital, sucesiones y donaciones.

3) Los impuestos reales, con la excepción de la fijación de los tipos de gravamen.

3. Las leyes federales sobre impuestos cuyo producto corresponde en todo o en parte a los Estados o a los Municipios (agrupaciones de municipios) necesitan la aprobación del Consejo Federal.

Art. 106. 1. Corresponden a la Federación los ingresos por impuestos aduaneros, el producto de los monopolios fiscales, los ingresos por impuestos sobre el consumo, con la excepción del impuesto sobre la cerveza, y los ingresos del impuesto sobre los transportes, del impuesto sobre el volumen de ventas y de los impuestos extraordinarios sobre el patrimonio con fines específicos.

2. El impuesto sobre la cerveza, los impuestos sobre el tráfico, con la excepción del impuesto sobre el transporte y del impuesto sobre el volumen de ventas, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de las sociedades, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre sucesiones, los impuestos reales (4) y los impuestos de ámbito local corresponden a los Estados y, de acuerdo con la legislación estatal, a los Municipios (agrupaciones municipales).

3. La Federación puede, por medio de una ley federal que necesita la aprobación del Consejo Federal, tomar para sí una parte del producto del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de sociedades para cubrir

2. En este ámbito, la Federación tiene la facultad de legislar, cuando exista la necesidad de una regulación por ley federal, en virtud de una de estas causas:

a) Que una materia no pueda ser regulada satisfactoriamente por los Estados separadamente.

b) Que la regulación de una materia por ley de un Estado pueda afectar los intereses de otros Estados o los intereses generales.

c) Que lo requiera el mantenimiento de la unidad jurídica o económica, especialmente el mantenimiento de condiciones de vida uniformes más allá del territorio de un Estado.

(4) Los impuestos reales son, en el ordenamiento tributario actual alemán dos: el impuesto sobre los bienes inmuebles y el impuesto industrial y comercial.

tura de sus gastos, en tanto éstos no puedan ser cubiertos con otros ingresos; en especial para cubrir gastos de subvenciones a entregar a los Estados para cubrir gastos de éstos en los sectores de la educación, sanidad y previsión social.

4. Para asegurar la capacidad económica también de los Estados tributariamente débiles y para equilibrar los diferentes niveles relativos de cargas de los Estados, la Federación puede entregar subvenciones y tomar los medios para esto de determinados impuestos correspondientes a los Estados. Por medio de ley federal que necesita la aprobación del Consejo Federal, debe determinarse qué impuestos deben utilizarse para ello y con qué montante y según qué baremo deben ser repartidas las subvenciones a los Estados acreedores por compensación. Las subvenciones han de entregarse directamente a los Estados.

Art. 107. El definitivo reparto de los impuestos que están sujetos a la legislación compartida entre Federación y Estados debe tener lugar antes del 31 de diciembre de 1952, y precisamente por medio de una ley federal que necesita la aprobación del Consejo Federal. Esta disposición no afecta a los impuestos reales y a los impuestos de ámbito local.

El reparto debe conceder a cada parte un derecho legalmente reconocido a determinados impuestos o partes de impuestos que se correspondan con sus tareas.

Art. 108. 1. Los impuestos aduaneros, los monopolios fiscales, los impuestos de consumo sometidos a la legislación compartida, el impuesto sobre el transporte, el impuesto sobre el volumen de ventas y los impuestos extraordinarios sobre el capital serán administrados por las autoridades financieras federales. La organización de estas autoridades y los procedimientos a aplicar por ellos serán regulados por ley federal. Los jefes de los órganos federales de los Estados serán nombrados de acuerdo con los gobiernos de los Estados. La Federación podrá transferir a las autoridades de los Estados, como administración delegada, la administración de los impuestos extraordinarios sobre el capital.

2. Si la Federación toma para sí una parte del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de sociedades le corresponderá también, en la medida que de ello se derive, su administración; puede, sin em-

bargo, transferirla, como administración delegada, a las autoridades de los Estados.

3. Los demás impuestos serán administrados por las autoridades financieras de los Estados. La Federación podrá regular, mediante una ley federal que necesita la aprobación del Consejo Federal, la organización de estas autoridades, el procedimiento a aplicar por ellas y la formación de los funcionarios. Los jefes de los órganos de los Estados deben ser nombrados de acuerdo con el Gobierno federal. La administración de los impuestos correspondientes a los Municipios (agrupaciones de municipios) podrá ser transferida por los Estados, total o parcialmente, a los Municipios (agrupaciones de Municipios).

4. En tanto los impuestos correspondan a la Federación, las autoridades financieras de los Estados actuarán por delegación de la Federación. Los Estados responden con sus ingresos de una administración conforme a derecho de estos impuestos. El ministro de Hacienda de la Federación podrá controlar dicha conformidad por medio de inspectores federales, que tendrán el derecho de dar instrucciones a las autoridades estatales y autoridades inferiores.

5. La jurisdicción financiera será regulada uniformemente por ley federal.

6. Las normas administrativas de carácter federal serán dictadas por el Gobierno federal, aunque con la aprobación del Consejo Federal, cuando la administración corresponda a las autoridades de los Estados.

Art. 109. La Federación y los Estados son autónomos y recíprocamente independientes en su gestión presupuestaria.

Art. 110. 1. Todos los ingresos y gastos de la Federación deben ser evaluados para cada ejercicio anual e incluidos en el presupuesto.

2. El presupuesto debe ser establecido por ley antes del comienzo de cada ejercicio anual. Debe estar equilibrado en ingresos y gastos. Los gastos se autorizan, en general, por un año; en casos especiales pueden ser autorizados por un plazo superior. Por lo demás, no puede ser incluida en la Ley del Presupuesto Federal ninguna norma con validez superior al año o que no se refiera a los ingresos o a los gastos o a su administración.

3. El activo y pasivo patrimonial deben ser incorporados a un anexo del presupuesto.

4. En los casos de empresas de la Federación organizadas comercialmente, no necesitan ser incorporados al presupuesto todos los ingresos y gastos, sino sólo el resultado final.

Art. 111. 1. Si al final de un ejercicio económico no está aprobado por ley el presupuesto para el año siguiente, el Gobierno federal está autorizado, hasta su entrada en vigor, a realizar todos los gastos que sean necesarios para:

a) Conservar las instituciones legalmente existentes y para aplicar las medidas decididas ya por ley.

b) Cumplir las obligaciones jurídicamente fundadas de la Federación.

c) Continuar construcciones, suministros y otras actividades productivas, o seguir proporcionando ayudas para estos fines, en tanto ya se hayan concedido créditos para estos gastos en el presupuesto anterior.

2. Cuando no existieren ingresos creados por ley especial y provenientes de impuestos, contribuciones y otras fuentes, ni tampoco reservas de fondos para cubrir los gastos del inciso 1, el Gobierno federal podrá movilizar por vía de crédito los fondos necesarios para su desenvolvimiento financiero hasta el monto de una cuarta parte de la suma final del presupuesto vencido.

Art. 112. Los gastos que excedan los límites del presupuesto o que no estén previstos en él necesitan la autorización del ministro de Hacienda de la Federación. Esta autorización sólo puede darse en caso de necesidades imprevisibles e ineludibles.

Art. 113. Las decisiones del Consejo Federal y del Parlamento Federal, que eleven los gastos previstos por el Gobierno Federal en el presupuesto o encierren en sí nuevos gastos o los determinen para el futuro, necesitan la aprobación del Gobierno federal.

Art. 114. 1. El ministro de Hacienda de la Federación rendirá cuentas anualmente de todos los ingresos y gastos, así como del activo y pasivo patrimonial, ante el Parlamento Federal y el Consejo Federal.

2. La cuenta ha de ser examinada por un Tribunal de

Cuentas, cuyos miembros gozarán de la misma independencia de los jueces. La cuenta general y un resumen sobre el activo y pasivo patrimonial deben enviarse al Parlamento Federal y al Consejo Federal en el curso del siguiente ejercicio económico, con las observaciones del Tribunal de Cuentas sobre la aprobación de la gestión del Gobierno federal. La revisión de cuentas será regulada por ley federal.

Art. 115. Por vía de crédito podrán procurarse recursos dinerarios únicamente en casos de necesidad extraordinaria, y, como norma general, sólo para gastos destinados a fines productivos y en virtud de una ley federal. El otorgamiento de créditos y la asunción de garantías a cargo de la Federación, cuyos efectos excedan un ejercicio, sólo podrán efectuarse en virtud de una ley federal. En la ley deberá determinarse el monto del crédito o el volumen de la obligación por la que la Federación asume la responsabilidad.

El reparto de la soberanía financiera entre Estados y Federación se configuró así, en base a los artículos transcritos de acuerdo con el siguiente esquema general:

a) *Soberanía legislativa*

La Federación tiene la competencia legislativa exclusiva sobre los impuestos aduaneros y monopolios y la competencia legislativa compartida con los Estados sobre los impuestos sobre el consumo y tráfico (con excepción de los de ámbito local); los impuestos sobre la renta, el capital, sucesiones y donaciones; impuestos reales.

La competencia legislativa compartida de la Federación, que impide a los Estados legislar si ella hace uso de esta Facultad sobre una materia determinada, le puede corresponder por dos vías: porque a ella le corresponde en todo o en parte el producto de los impuestos enumerados o porque se den los requisitos del artículo 72.

De esta forma la Ley Fundamental salvó, en lo esencial, el principio de una única legislación impositiva para toda la Federación.

Se trataba así de 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 única 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 rentas. De evitar, en fin, un mayor confusionismo en el ordenamiento financiero.

La legislación única era esencial para todo ello y, comprendiéndolo así, el Consejo Parlamentario encargado de preparar el proyecto logró preservar para la Federación la parte esencial de la soberanía legislativa.

b) Soberanía sobre las sumas recaudadas

1. Corresponden a la Federación los ingresos derivados de: *a)* los impuestos aduaneros; *b)* el producto de los monopolios fiscales; *c)* los impuestos sobre el consumo, con la excepción del impuesto sobre la cerveza; *d)* el impuesto sobre los transportes; *e)* el impuesto sobre el volumen de ventas, y *f)* los impuestos extraordinarios sobre el patrimonio.

2. Corresponden a los Estados los ingresos derivados de: *a)* el impuesto sobre la cerveza; *b)* los impuestos sobre el tráfico, con la excepción del impuesto sobre el transporte y el impuesto sobre el volumen de ventas, *c)* el impuesto sobre las rentas de las personas físicas; *d)* el impuesto sobre la renta de las sociedades; *e)* el impuesto sobre el patrimonio; *f)* el impuesto sobre sucesiones; *g)* los impuestos reales, y *h)* los impuestos de ámbito local.

3. La Federación puede, en ciertos casos, tomar para sí una parte del producto de los impuestos sobre la renta y sociedades.

4. La Federación puede, asimismo, tomar para sí de otros impuestos, que no se determinan, para subvencionar a los Estados financieramente débiles.

5. Se fija una fecha tope para el definitivo reparto de los impuestos sujetos a legislación compartida. El reparto debe fijar qué impuestos o partes de impuestos corresponde a los Estados y a la Federación.

El sistema establecido en 1949 para el reparto del producto de los impuestos es, como puede verse, un rígido sistema de sepa-

ración: a la Federación corresponden unos impuestos, a los Estados el producto de los demás.

Este sistema presentó desde el principio, entre otros, dos graves inconvenientes. En primer lugar impidió que las fuentes de ingresos de Estados y Federación, rígidamente delimitadas, se adaptaran a la diferente evolución en las necesidades de unos y otros. En segundo lugar la diferente sensibilidad de los distintos impuestos ante la coyuntura (el impuesto sobre el volumen de ventas se reveló mucho más estable que los impuestos sobre la renta y de sociedades) hizo muy difícil una política económica unitaria de Federación y Estados ante situaciones coyunturales que, sin embargo, eran comunes a ambos.

Las posteriores reformas constitucionales trataron de obviar estos problemas abandonando paulatinamente el rígido sistema de separación implantado en 1949 y acercándose a un sistema de unión mucho más sencillo y efectivo en el que la parte fundamental de los impuestos, regulados de forma unitaria por la Federación, pasan a integrar un fondo común que luego se reparte entre Federación y Estados de acuerdo con los criterios fijados constitucionalmente.

c) *Soberanía administrativa*

1. Corresponde a la Federación la administración de: *a)* los impuestos aduaneros; *b)* los monopolios fiscales; *c)* los impuestos de consumo sometidos a legislación compartida; *d)* el impuesto sobre el transporte, y *e)* el impuesto sobre el volumen de ventas.

2. Corresponde, asimismo, a la Federación la administración de: *a)* los impuestos extraordinarios sobre el capital; *b)* el impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades en la medida en que correspondan a la Federación si ésta toma para sí parte en ellos.

En estos dos casos, sin embargo, la Federación puede transpasar a los Estados, como administración delegada, la administración de los impuestos citados.

3. La administración de los demás impuestos corresponde a los Estados. Si los ingresos producidos por alguno de ellos corresponden, en todo o en parte, a la Federación, se entiende que

la administración de los Estados actúa, en estos casos, como administración delegada de la Federación.

Para coordinar y unificar la acción de las diferentes administraciones se previeron una serie de medidas sobre formación y organización común de los funcionarios, actuación de las administraciones estatales por delegación de la Federación, etc., que no lograron, sin embargo, obviar todos los inconvenientes que una administración tributaria fragmentada puede presentar. Tales inconvenientes pueden resumirse en el mayor coste de la administración y en la desigualdad que el fraccionamiento administrativo significa para ciudadanos y empresas, pues no hay impuestos iguales si no se administran de igual forma.

d) *Soberanía presupuestaria*

La Ley Fundamental de Bonn en su redacción originaria se limita, a la hora de regular la soberanía presupuestaria, a declarar, como ya sabemos, en su artículo 109, que «la Federación y los Estados son autónomos y recíprocamente independientes en su gestión presupuestaria».

Tan lacónica declaración consagra, desde luego, la autonomía presupuestaria de los Estados. Claro está, tal independencia, cierta y clara desde un punto de vista jurídico y administrativo, se encuentra limitada por diversos factores: el sistema de ingresos, los pagos de compensación, el reparto de tareas entre Federación y Estados, etc. Con todo, la autonomía presupuestaria de los Estados, proclamada en el artículo 109 de la Ley Fundamental, no se vió contrapesada en la misma ley por otras normas que garantizaran la necesaria coordinación entre los presupuestos de los diversos Estados y el presupuesto de la Federación, de tal forma que se hiciese posible una política económica unitaria y efectiva y una planificación económica plurianual. La necesaria cooperación de todos, Estados y Federación, en una política económica necesariamente única pasaba, además, por la necesidad de uniformar mínimamente la gestión presupuestaria de todos: contabilidad pública, estructura presupuestaria, procedimientos de elaboración, aprobación, ejecución y control presupuestario, etc., debían responder a unos mínimos principios comunes.

En este sentido, como tendremos ocasión de ver, las reformas constitucionales posteriores fueron completando la lacónica declaración de independencia presupuestaria de los Estados contenida en el texto de 1949, garantizando, sí, la autonomía presupuestaria de Federación y Estados, pero garantizando, también la mínima coordinación necesaria entre los distintos presupuestos, en orden a la consecución de fines de política económica y social comunes a todos.

III. La reforma de 1955-1956 y el Informe Troeger

Los inconvenientes señalados explican el clima de reforma que la Alemania Federal vivió desde muy pronto con relación al capítulo X de su Ley Fundamental. Clima que plasmó en primer lugar en las reformas introducidas en 1955 y 1956 en los artículos 106 y 107 de la Constitución.

Con tales reformas se intentó, en primer lugar, corregir el rígido sistema de separación implantado en 1949 reconociendo constitucionalmente la necesaria participación de la Federación en los ingresos derivados de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades, fijando el porcentaje de tal participación y regulándose sus posibles variaciones.

Se trató, en segundo lugar, de clarificar los campos de acción y las responsabilidades financieras de Federación y Estados sobre la base de que Estados y Federación soportan por separado los gastos de las tareas que unos y otra tienen encomendadas.

Se fijó, en fin, el criterio de que los fondos que pertenecen al conjunto de los Estados «corresponden a los distintos Estados en la medida en que los impuestos son percibidos en su territorio».

Las esperanzas puestas en estas reformas pronto se desvanecieron. Las disputas de Estado y Federación sobre sus respectivas participaciones se hicieron más frecuentes y la aceptación del principio de la «recaudación local» como criterio rector del reparto de fondos impositivos entre los Estados perjudicó notablemente a los Estados financieramente débiles, por lo que fue necesario aumentar los pagos de compensación efectuados por los Estados financieramente fuertes. Esto originó múltiples in-

convenientes. Los Estados fuertes, por ejemplo, no encontraban demasiado ventajoso forzar la recaudación en sus propios territorios si esto determinaba la necesidad de transferir cantidades cada vez más elevadas a otros Estados.

De esta forma se creó el clima necesario para una reforma en profundidad del sistema financiero implantado en 1949. Reforma que fue decisivamente impulsada por el «Informe sobre la reforma financiera en la República Federal de Alemania» redactado por la comisión de expertos nombrada al efecto y aparecido en 1966 (5).

El informe asume, desde luego, la necesidad de la reforma y fija como objetivos fundamentales de la misma los siguientes:

Una delimitación clara y precisa de las competencias y responsabilidades financieras de Federación y Estados, así como de las tareas a realizar por una y otros. Esta delimitación no debe impedir la realización conjunta de obras y servicios, sino que, por el contrario, tal colaboración debe ser potenciada estableciéndose el sistema de financiación conjunta adecuado a ella.

La aproximación del sistema de reparto de impuestos al sistema de unión sobre la base de la participación de Estados y Federación en el fondo común formado por los ingresos provenientes de los impuestos sobre la renta, sociedades y volumen de ventas.

La corrección del criterio de «recaudación local» como principio rector del reparto del producto de los impuestos entre los Estados.

El espíritu y, en muchos casos la letra, de las propuestas formuladas por la comisión, están en la base de la reforma financiera de 1969. Y en la misma línea se coloca sin duda la reforma presupuestaria de 1967. A esta última vamos a referirnos a continuación.

La Ley de reforma constitucional número 15, de 8 de junio de 1967, modificó el artículo 109 de la Ley Fundamental.

Impulsada por las tensiones inflacionistas que en aquel momento vivía la República Federal y por la conciencia de la falta de poderes de la Federación, para una efectiva y práctica polí-

(5) *Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland*, Kolhammer, Stuttgart, Köln, Berlín, Mainz, 1966. Conocido generalmente por el nombre del presidente de la Comisión, como Informe Troeger.

tica antiinflación, la Ley de 1967 se halla ya fuertemente inspirada en las ideas del Informe Troeger.

Tras la reforma de 1967, el artículo 109 de la Ley Fundamental quedó redactado en la siguiente forma:

Art. 109. 1. La Federación y los Estados son autónomos y recíprocamente independientes en su gestión presupuestaria.

2. La Federación y los Estados deben tener en cuenta, en su gestión presupuestaria, las exigencias del equilibrio económico general.

3. Por medio de una ley federal, que necesita la aprobación del Consejo Federal, pueden fijarse principios fundamentales para una gestión presupuestaria que se adapte a la coyuntura y para una planificación financiera plurianual.

4. Para evitar alteraciones del equilibrio económico, pueden establecerse, por medio de una ley federal, que necesita la aprobación del Consejo Federal, normas concernientes a:

1) El montante máximo, las condiciones y la duración de los créditos abiertos a las corporaciones territoriales y otras entidades públicas.

2) La obligación de Federación y Estados de conservar en depósito en el Banco federal activos no productivos de interés (fondos de reserva para acción coyuntural).

Sólo el Gobierno Federal podrá ser autorizado para dictar normas reglamentarias. Estos reglamentos exigen la aprobación del Consejo Federal. Deben ser derogados si lo exige el Consejo Parlamentario. Las particularidades serán reguladas por ley federal.

La simple lectura del artículo 109 de la Ley Fundamental en su redacción de 1967, permite observar las diferencias que lo separan del primitivo artículo 109 en la redacción de 1949 y el claro sentido de estas diferencias.

En 1949 el artículo 109, el único que regulaba con rango constitucional la soberanía presupuestaria de Federación y Estados, se contentaba con una escueta y solemne declaración de independencia presupuestaria de Estados y Federación.

La redacción de 1967 vino a recoger algo obvio. Vino a reconocer que los presupuestos de Estado y Federación no pueden

entenderse como piezas aisladas, sino como piezas de un mismo sistema de gastos e ingresos públicos que actúa, como un todo, sobre una misma economía.

Reconocido esto, más obvio si se quiere en un país industrializado con un alto grado de interdependencia económica de todas las partes de su territorio, no cabía más que dar a la Federación, como representante y gestora de los intereses comunes, los mínimos poderes indispensables para garantizar, para el conjunto de la economía, la estabilidad y desarrollo deseables: los presupuestos públicos deben responder a las necesidades de la coyuntura económica y de la planificación y la Federación ha de dictar las normas necesarias para que esto sea en lo posible así. La Federación puede dictar, en ciertos casos, disposiciones relativas al recurso al crédito de las otras entidades públicas y a los depósitos que Estados y Federación deben mantener en el Banco Federal.

El espíritu de la reforma de 1967 encaja así perfectamente en la idea del «Federalismo cooperativo» que ya había defendido insistentemente el Informe Troeger. Un federalismo que parte de considerar la autonomía que, en relación con los presupuestos, sigue reconociéndose solemnemente en el párrafo I del nuevo artículo 109, no como una idea al servicio sólo de los particulares intereses de cada Estado, sino como un derecho que no sólo debe tener en cuenta los intereses de otros Estados, sino que debe potenciar el esfuerzo común de todos a través de la Federación. No se trata de consideraciones abstractas al servicio del centralismo. Se trata de soluciones concretas y racionales para la práctica del Federalismo en una sociedad altamente industrializada, en donde una política económica coherente sólo es posible si es una política económica para toda la Federación. La reforma de 1967 vino así a intentar impedir, por ejemplo, que si la Federación, por considerarlo necesario, lleva a cabo en un momento determinado una política de austeridad, los Estados, o ciertos Estados, lleven en ese momento a cabo una política de expansión. No se trata de que la Federación pueda imponerse a los Estados. Se trata de que la Federación pueda hacer frente a su papel de máximo responsable de la economía y pueda asegurar que un comportamiento común coherente sea posible.

IV. La reforma constitucional de 1969

El «Informe Troeger» fundamentó todas sus conclusiones en una idea de fondo. La idea de que el federalismo ha de servir no sólo para defender la autonomía de Estado y Federación sino también, casi diríamos fundamentalmente, para lograr la máxima eficacia del conjunto y el máximo progreso de todos. Para ello era necesario, como ya dijimos, delimitar los respectivos papeles y establecer las formas de colaboración adecuadas.

La reforma de 1969 introdujo, con estos propósitos, tres nuevos artículos en la Constitución. Dos de ellos, los artículos 91 *a* y 91 *b* (6) regularon las «tareas compartidas» entre Estados y Federación; el tercero, el artículo 104 *a* (7), trató de delimitar de la

(6) Art. 91, *a*). 1. La Federación cooperará, en los campos que a continuación se señalan, en la realización de tareas de los Estados, si tales tareas son importantes para toda la comunidad y si la cooperación de la Federación es necesaria para mejorar las condiciones de vida de dicha comunidad. Los campos de actuación que se señalan son:

1) Ampliación y nueva construcción de centros superiores de educación comprendidos los hospitales universitarios.

2) Mejora de la estructura económica y regional.

3) Mejora de la estructura agraria y protección de costas.

2. Por medio de una ley federal, con la aprobación del Consejo Federal, serán determinadas más precisamente las tareas compartidas. La Ley debe contener los principios generales para su realización.

3. La Ley contendrá disposiciones sobre el procedimiento y las instituciones relativas a una planificación cuadro común. La inserción de un proyecto en esta planificación de conjunto requiere el acuerdo del Estado en cuyo territorio se ha de realizar el proyecto.

4. La Federación soportará, en los casos previstos por el inciso 1, números 1 y 2, la mitad de los gastos en cada Estado. En los casos previstos por el inciso, 1, número 3, soportará, al menos, la mitad de los gastos; la participación para todos los Estados debe ser fijada sobre una base uniforme. Las particularidades de la ejecución deben ser objeto de una ley. La provisión de los medios necesarios, por medio de su previsión en los presupuestos respectivos, quedará reservada a la Federación y a los Estados.

5. El Gobierno Federal y el Consejo Federal deberán ser informados, si así lo solicitan, de la ejecución de las tareas compartidas.

Art. 91, *b*). 1. La Federación y los Estados podrán cooperar, por vía de acuerdos particulares, en el campo de la planificación cultural y de la ayuda a las instituciones y proyectos de investigación cuando el interés de los mismos exceda el marco regional. La participación en los gastos será reglamentada por el convenio.

(7) Art. 104, *a*). 1. La Federación y los Estados sufragarán separadamente los gastos que resultaren del cumplimiento de sus tareas en cuanto esta Ley Fundamental no establezca otra cosa.

2. Si los Estados actúan por encargo de la Federación, ésta soportará los gastos que dichas actividades ocasionen.

3. Las Leyes federales que impongan cargas pecuniarias y que deban ser ejecutadas por los Estados pueden determinar que tales cargas serán soportadas, en todo o

forma más clara posible las tareas y responsabilidades que a unos y a otros correspondía.

A partir de estas bases la Reforma de 1969 (8) modificó por completo el capítulo X de la Ley Fundamental regulando sobre nuevas bases el poder financiero de Estados y Federación en la forma que a continuación se explica.

Para exponer la nueva regulación de la soberanía financiera distinguiremos en ella, como ya hemos hecho anteriormente, cuatro elementos: soberanía legislativa, soberanía sobre las sumas recaudadas, soberanía administrativa (con relación a los ingresos) y soberanía presupuestaria.

1. SOBERANÍA LEGISLATIVA

Tras la reforma de 1969, el artículo 105 de la Ley Fundamental quedó redactado de la siguiente forma:

Art. 105. 1. A la Federación le corresponde la competencia legislativa exclusiva sobre los impuestos aduaneros y los monopolios fiscales.

2. A la Federación le corresponde la competencia legislativa compartida sobre el resto de los impuestos, cuando a ella le corresponda total o parcialmente el rendimiento de los mismos o cuando se den los requisitos del artículo 72,2.

2. a) Los Estados tienen competencia para legislar en los impuestos sobre el consumo y lujo de ámbito local mien-

en parte, por la Federación. Si la ley determina que la Federación soportará la mitad o más de los gastos, se entenderá que es ejecutada por encargo de la Federación. Si la ley determina que los Estados soportan una cuarta parte o más de los gastos, necesitará la aprobación del Consejo Federal.

4. La Federación puede otorgar a los Estados ayudas financieras para inversiones de especial importancia de los Estados o de los Municipios (agrupaciones de municipios), que sean necesarios para evitar una perturbación en el equilibrio económico, para compensar la diferente capacidad económica en el ámbito federal o para estimular el desarrollo económico. Las cuestiones concretas, en especial las clases de inversiones de fomento, serán reguladas por la ley federal, que necesitará de la aprobación del Consejo Federal, o, en base a la ley de presupuestos federales, por un convenio administrativo.

5. La Federación y los Estados soportarán los gastos de administración originados por sus funcionarios y responderán recíprocamente de una administración ajustada a derecho. Las particularidades serán reguladas por una ley federal que necesitará la aprobación del Consejo Federal.

(8) Realizada a través de dos leyes: la ley de reforma constitucional número 20, de 12 de mayo de 1969, y la ley de reforma constitucional número 21, de 12 de mayo de 1969.

tras y en la medida en que no sean regulados por una ley federal impuestos de la misma clase.

3. Las leyes federales sobre impuestos cuyo producto corresponde, en todo o en parte, a los Estados o a los Municipios (agrupaciones de municipios) necesitan la aprobación del Consejo Federal.

La reforma de la normativa constitucional que regula la competencia legislativa de Federación y Estados, no fue, como puede verse, demasiado profunda. Ciertamente no era necesaria otra cosa. Ya hemos visto cómo en 1949 se habían reservado a la Federación amplios poderes en este campo. Ya entonces se había considerado que la existencia de una legislación unitaria para la práctica totalidad de los impuestos era absolutamente indispensable para el mantenimiento de la unidad jurídica y económica de la Federación, para la igualdad de individuos y empresas ante el impuesto.

A pesar de ello, la reforma de 1969 reforzó, todavía más, la posición de la Federación. «La Federación, señala Becker (9), recibe la competencia legislativa compartida en todos aquellos impuestos en los que no tiene atribuida ya la competencia legislativa exclusiva, si a ella le pertenece la recaudación de estos impuestos o se dan los requisitos del artículo 72, 2 de la Ley Fundamental (art. 105, 2). Con ello, pasan el impuesto sobre transmisiones de bienes inmuebles, el impuesto sobre la protección contra incendios y también un eventual impuesto sobre plusvalías, de la soberanía legislativa de los Estados a la de la Federación, pues se dan en ellos los requisitos para el uso por la Federación de la competencia compartida legislativa. La legislación federal es necesaria en este caso, ya que el mantenimiento de condiciones de vida uniforme por encima de los límites del territorio de los Estados (art. 72, 2) de la Ley Fundamental no se puede conseguir de otra forma. Las facultades legislativas y el derecho a buscar nuevas fuentes tributarias, de los Estados en el campo de los impuestos de consumo y lujo (los llamados pequeños impuestos municipales) se confirma, poniendo en claro

(9) BECKER, K.: «Der Bundesstaatliche Finanzausgleich nach den Finanzreform», en *Finanzrundschau*, 1969, p. 208.

que tales impuestos no pueden ser de la misma naturaleza que los impuestos regulados por ley federal (art. 105, 2, a).»

La sustitución de la enumeración de impuestos sometidos a la legislación compartida del viejo artículo 105 por la cláusula general de la nueva redacción en la que la actuación de la Federación se someta sólo a los límites del artículo 72 que, como muchas veces se ha dicho, apenas significan en la práctica una limitación, significa así, la atribución a la Federación de la práctica totalidad de los impuestos. En efecto, frente a los poderes de la Federación sólo quedan reservados a los Estados «los pequeños impuestos municipales»: sobre espectáculos, perros, caza, venta de bebidas, etc., y, aun aquí, su poder de legislar aparece muy reducido (piénsese en la existencia a nivel de Federación del impuesto sobre el volumen de ventas) por la necesidad de que no hayan sido regulados por ley federal impuestos de la misma naturaleza.

Pero es que, además, quizá la principal innovación de la reforma de 1969 en este campo no está contenida en el artículo 105, que tiene por objeto específico regular la soberanía legislativa. En efecto, en el artículo 108, 5, se dispuso que «el procedimiento a aplicar por los órganos financieros de la Federación será regulado por ley federal. El procedimiento a aplicar por los órganos financieros de los Estados y, en el supuesto del apartado 4, frase segunda, por los Municipios podrá ser regulado por una ley federal que necesitará del consentimiento del Consejo Federal».

Esta disposición creó la base constitucional suficiente para la promulgación de una nueva ordenanza tributaria que, conteniendo la normativa general aplicable a todos los impuestos, sustituyera a la vieja ordenanza tributaria del Reich, de 1919. La nueva ordenanza tributaria entró en vigor el 1 de enero de 1977. Con ella se dio un gran paso en el proceso de reforma, unificación, clarificación y racionalización del Derecho tributario alemán. Un paso indispensable en todo proceso de reforma tributaria, como el que la República Federal estaba viviendo en aquellos momentos y del que la nueva ordenanza era sólo una pieza. Un paso importante desde el punto de vista económico en cuanto que contribuye a simplificar y, por tanto, a abarcar la gestión tributaria y desde el punto de vista jurídico en cuanto que contribuye a hacer

más claros los derechos de la Administración y de los contribuyentes y evita numerosas controversias. Un paso que tiene que ser dado, claro está, con la ayuda de la técnica-jurídica, cuya importancia en todo proceso de reforma tributaria sería insensato ignorar o minimizar.

Podemos decir así que la reforma de 1969 atribuye la práctica totalidad de las competencias legislativas en materia de impuestos a la Federación. La necesidad de un único derecho tributario igual para todo el territorio federal, basada en razones poderosas que ya hemos expuesto con anterioridad, prevalece de esta forma sobre las tendencias federalistas reflejadas, aunque sin demasiado vigor en este punto, en el texto de 1949.

2. SOBERANÍA SOBRE LAS SUMAS RECAUDADAS

La reforma de 1969 dió a los artículos 106 y 107 de la Ley Fundamental la siguiente redacción:

Art. 106. 1. Corresponden a la Federación los productos de los monopolios fiscales y los ingresos derivados de los siguientes impuestos:

- 1) Los impuestos aduaneros.
- 2) Los impuestos sobre el consumo en la medida en que no corresponda, según el inciso 2, a los Estados; según el inciso 3, a la Federación y Estados conjuntamente, o, según el apartado 4, a los Municipios.
- 3) El impuesto sobre el transporte.
- 4) El impuesto sobre el tráfico de capital, el impuesto sobre seguros, el impuesto sobre letras de cambio.
- 5) Los impuestos extraordinarios sobre el patrimonio y las contribuciones compensatorias que se impongan para la compensación de cargas.
- 6) El impuesto complementario del impuesto sobre la renta de personas físicas y sobre la renta de sociedades.
- 7) Los impuestos existentes en el marco de las Comunidades europeas.

2. Corresponden a los Estados los ingresos derivados de los siguientes impuestos:

- 1) El impuesto sobre el patrimonio.
- 2) El impuesto sobre las sucesiones.

- 3) El impuesto sobre automóviles.
- 4) Los impuestos sobre el tráfico en cuanto no corresponda, según el inciso 1, a la Federación y a los Estados conjuntamente.
- 5) El impuesto sobre la cerveza.
- 6) El impuesto sobre las casas de juego.

3. Los ingresos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre la renta de sociedades, del impuesto sobre el volumen de ventas corresponden a la Federación y a los Estados conjuntamente (impuestos compartidos), en la medida en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas no sea transferido, según el inciso 5, a los Municipios. En los rendimientos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de sociedades, la Federación y los Estados participan por mitad. Las participaciones de la Federación y de los Estados en el impuesto sobre el volumen de ventas serán determinadas por una ley federal, que necesita la aprobación del Consejo Federal. Para dicha determinación hay que partir de los siguientes principios:

1) Dentro de los ingresos ordinarios, la Federación y los Estados tienen igual derecho a que sus gastos necesarios estén cubiertos. A estos efectos, el volumen de los gastos deberá establecerse en un plan financiero plurianual.

2) Las necesidades que la Federación y los Estados tienen de cubrir sus gastos han de ser ajustadas entre sí de tal modo que se garantice una compensación equitativa, se eviten cargas excesivas a los contribuyentes y se asegure la uniformidad de las condiciones de vida en el territorio de la Federación.

4. Las participaciones de la Federación y de los Estados en el impuesto sobre el volumen de ventas serán establecidas de nuevo cada vez que la relación entre los ingresos y gastos de la Federación y los ingresos y gastos de los Estados evolucione de forma esencialmente distinta. Si a los Estados, por una ley de la Federación, se les exigen gastos complementarios o se les priva de ingresos, la mayor carga que ello supone puede, mediante ley federal, que necesitará de la aprobación del Consejo Federal, ser compensada también con asignaciones de la Federación, siempre que aquella sobrecarga esté li-

nitada a un corto plazo de tiempo. En la ley deberán contenerse los principios para la evaluación de estas asignaciones y para su distribución entre los Estados.

5. Los Municipios reciben una participación en los rendimientos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la cual es transferida por los Estados a sus Municipios, en base a la carga tributaria soportada por sus habitantes en el impuesto general sobre la renta. Las demás cuestiones concretas serán reguladas por una ley federal, que precisará la aprobación del Consejo Federal. Puede determinarse que los Municipios establezcan los tipos impositivos para la participación municipal.

6. Los ingresos de los impuestos reales corresponden a los Municipios, los ingresos de los impuestos locales sobre el consumo y lujo corresponden a los Municipios o, según determine la legislación del Estado, a las agrupaciones municipales. Tiene que reconocerse a los Municipios el derecho a establecer los tipos impositivos de los impuestos reales dentro del marco de la ley. En caso de que en un Estado no exista ningún Municipio, los ingresos de los impuestos reales y de los impuestos locales sobre el consumo y lujo corresponderán al Estado. La Federación y los Estados pueden participar en una cuota de los ingresos del impuesto industrial. Las participaciones sobre la cuota serán reguladas por una ley federal, que necesitará la aprobación del Consejo Federal. Los impuestos reales y las participaciones municipales en los rendimientos del impuesto sobre la renta de las personas físicas podrán servir, según determine la legislación del Estado, como base para cuantificar dicha cuota.

7. De la participación que el Estado tenga en los ingresos totales de los impuestos compartidos, se transferirá a los Municipios y a las agrupaciones municipales en conjunto un porcentaje a determinar por la legislación del Estado. Por lo menos la legislación del Estado regulará si y en qué medida se transfieren ingresos de los impuestos del Estado a los Municipios (agrupaciones municipales).

8. Cuando la Federación ordena en particular a un Estado o a un Municipio (agrupación municipal) la realización de especiales servicios que de forma directa ocasionen a dichos Estados o Municipios (agrupaciones municipales) un aumento de gasto o una disminución de ingresos (cargas especiales), tiene que garantizarles la necesaria compensación en la medi-

da en que a los Estados y a los Municipios (agrupaciones municipales) no les sea posible soportar estas cargas especiales. Las indemnizaciones provenientes de terceros y las ventajas financieras que se den a estos Estados o Municipios (agrupaciones municipales), como consecuencia de aquellos servicios serán objeto de consideración a efectos de la compensación.

9. Los ingresos y gastos de los Municipios (agrupaciones municipales) se considerarán también como ingresos y gastos de los Estados en el sentido de este artículo.

Art. 107. 1. Los ingresos de los impuestos a los Estados y la participación de los Estados en los ingresos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades corresponden a cada uno de los Estados, en tanto en cuanto sean recaudados por las autoridades financieras de un territorio (recaudación local). Por una ley federal, que necesitará la aprobación del Consejo Federal, se regulará tanto la delimitación territorial como la forma y alcance del fraccionamiento del impuesto sobre la renta de las sociedades y sobre los salarios. La ley podrá establecer también normas sobre la delimitación y el fraccionamiento de los ingresos locales de otros impuestos. La participación de los Estados en el impuesto sobre el volumen de ventas corresponde a cada uno de los Estados, según el número de sus habitantes; por medio de una ley federal, que necesita la aprobación del Consejo Federal, se podrá prever que, como máximo, la cuarta parte de la participación de los Estados se distribuya como participaciones complementarias entre los Estados cuyos ingresos, por los impuestos propios del Estado y por los impuestos sobre la renta de personas físicas y sobre la renta de sociedades, en función del número de habitantes, estén por debajo de la medida de los Estados.

2. Por medio de una ley se asegurará que sea compensada adecuadamente la distinta capacidad financiera de los Estados; a este respecto debe tenerse en cuenta la capacidad y las necesidades financieras de los Municipios (agrupaciones municipales). Deben ser determinadas por ley las condiciones de las pretensiones y obligaciones de compensación de los Estados, así como también los criterios para establecer la cuantía de las cargas de compensación. También podrá determinarse por ley que la Federación conceda, de sus propios medios, a los Estados de deficiente capacidad, asignacio-

nes complementarias para cubrir sus necesidades financieras generales (asignaciones complementarias).

La nueva redacción de los artículos 106 y 107 de la Ley Fundamental supone una profunda modificación de la regulación anterior de la compensación financiera. Dentro de ella, se refiere en esencia, por lo que a nosotros interesa, a dos cuestiones diferentes: el reparto de ingresos entre la Federación y los Estados y el reparto entre los Estados de las sumas que corresponden a todos ellos. Vamos a referirnos a ambas cuestiones por separado:

a) *Reparto de ingresos entre Federación y Estados*

Puede decirse que la reforma de 1969 tiene, en este punto, dos propósitos esenciales. Reforzar la capacidad financiera de la Federación y dar una mayor estabilidad y flexibilidad a las bases financieras de las haciendas Federal y Estatal.

Las reformas introducidas en este punto en 1969 no fueron muy numerosas, pero sí de una gran importancia. Pasan a la Federación los ingresos procedentes del impuesto sobre el tráfico de capital, el impuesto sobre seguros y el impuesto sobre letras de cambio. Se configuran como impuestos compartidos los impuestos sobre renta y sociedades y el impuesto sobre el volumen de ventas (gran unión de impuestos).

Quedan así reservadas exclusivamente a la Federación los impuestos de aduanas, los monopolios fiscales, los impuestos de consumo (salvo el impuesto sobre volumen de ventas y los impuestos de consumo estatales), los impuestos sobre tráfico de capital, seguros, letras de cambio, extraordinarios sobre el patrimonio y otros gravámenes complementarios y compensatorios.

Quedan reservados a los Estados los impuestos sobre el capital, sucesiones, automóviles, tráfico (salvo los que corresponden a la Federación o a ésta y los Estados conjuntamente), cerveza y casas de juego.

Dentro de los impuestos compartidos, la Federación y los Estados participan por mitad en la recaudación del impuesto sobre la renta y sociedades. La participación en el impuesto sobre el volumen de ventas debe ser fijada por ley. En 1975 y 1976 la

Federación percibió un 62 por 100 de tales rendimientos, siendo, claro está, la participación de los Estados de un 38 por 100 (10).

La creación de la «Gran unión de impuestos» tuvo como fin, además de procurar el instrumento necesario para reforzar a la Federación, estabilizar y flexibilizar las bases financieras de Federación y Estados, evitando un crecimiento desproporcionado de los ingresos de cada parte con relación a sus gastos y evitando también que los Estados sufrieran mucho más fuertemente que la Federación, los efectos de las oscilaciones coyunturales en la recaudación de los tributos cuyos ingresos les correspondían.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que la recaudación de los tres grandes impuestos compartidos representa aproximadamente dos tercios de los ingresos impositivos totales de Estados y Federación (11), podremos darnos cuenta de la importancia del cambio. El sistema de rígida separación de 1949, transformado en un sistema de separación limitado en 1955-1956, se transforma en un sistema muy próximo al sistema de unión puro y simple en donde todos los tributos afluyen a un fondo común que después se reparte, sobre un porcentaje previamente fijado, entre Estados y Federación.

En efecto, no es difícil pensar que los impuestos propios de la Federación y el 50 por 100 de su participación en renta y sociedades representan el porcentaje mínimo de participación Federal, fijado constitucionalmente, en este gran fondo común. Los impuestos propios de los Estados y el 50 por 100 de su participación en renta y sociedades representan el porcentaje mínimo, fijado constitucionalmente, de participación de los Estados. La variación en la participación de Estados y Federación en el impuesto sobre el volumen de ventas es la pieza final de este sistema de unión. Ajustándola por ley ordinaria se acomodan a las necesidades de cada momento las participaciones de Estados y Federación.

El abandono del sistema de separación y la aproximación al sistema de unión es, como puede verse, real.

(10) Vid. TRPKE, D.: *Steuerverrecht*, 3.^a ed., O. Schmidt, Köln, 1975, pp. 68-69.

(11) Vid. LANGER, H.: «Föderatives system und Finanzordnung», en *Festschrift für Carl Loewenstein*, Mohr, Tübingen, 1971, p. 294; FROMONT, M. «La Feralisme allemand et les problèmes économiques et financières», en *Revue de Droit publique et Science Politique*, 1970, pp. 558-559.

b) *Reparto, entre ellos, de los ingresos de los Estados.*

Respecto a esta cuestión, la reforma de 1969 sentó, como principio fundamental, el criterio tradicional de la «recaudación local»: «los ingresos corresponden a cada Estado en tanto se recauden en su territorio». Conforme a este principio ha de dividirse la participación de los Estados en los ingresos derivados de renta y sociedades.

Ya hemos hecho referencia a los inconvenientes fundamentales que la aceptación de este criterio supone. Sin embargo, contra el parecer de la Comisión Troeger y del Gobierno, el Consejo parlamentario no consintió el abandono del principio de «recaudación local» y obligó a reservar para él un importante papel, impidiendo así que la participación de cada Estado se acercase más a «sus verdaderas necesidades financieras», principio éste al que quería aproximarse el proyecto gubernamental. La oposición de los Estados fuertes en el Consejo Federal lo hizo imposible, a pesar de que es claro para todos que el principio de la «recaudación local» determina injustas desigualdades entre los ciudadanos.

El principio de la recaudación local, aparte otras consideraciones que ya hemos hecho, y que no es necesario repetir, determina en su aceptación pura y simple una injusta explotación de tipo neocolonial por parte de los Estados fuertes sobre los débiles. Dos ejemplos, tomados de Ruhe (12), permitirán darnos cuenta de que tal afirmación no es exagerada.

«El Deutsche Bank —señala éste autor— mantiene en los once Estados 885 sucursales: Baden-Württemberg, 104; Bayern, 70; Berlín, 48; Nordrhein-Wesfalen, 332; Rheinland-Pfalz, 42; Saarland, 15; Schleswing-Holstein, 36; Bremen, 19; Hamburg, 45; Hesén, 81; Niedersachsen, 93. Según la memoria anual para el año 1967 ha pagado 139 millones DM como impuestos. Los impuestos deberían pagarse con excepción del impuesto industrial y territorial en el lugar de la sede central de Frankfurt an Main, aunque en el Estado de Hessen, de las 885 sucursales, sólo están situadas alrededor del 1/10. Puede, por tanto, suponerse que, al menos 9/10 de las ganancias son realizadas en otros

(12) RUBE, W.: «Die Finanzreform», en *Deutsche steuer-Zeitung*, 1969, p. 181.

Estados y, por ello, los impuestos corresponden también en esta proporción a los otros Estados.

El Karstadtkonzern que tuvo su sede primero en Hamburgo, después en Berlín y hoy la tiene en Essen, pagó en el año 1967, 109 millones D. M. de impuestos, correspondientes al Estado de Nordrhein-Westfalen. Los almacenes de ventas del grupo se reparten por todo el territorio de la Federación y realizan por tanto sus ganancias en todo el territorio. Acreedor tributario es el Estado sólo de su sede central.»

La conciencia de que la aplicación del principio de la «recaudación local» entrañaba graves injusticias y favorecía las desigualdades económicas entre los Estados, frenando así, a la larga, el desarrollo de todos permitió introducir, sin embargo, ciertos importantes correctivos a este principio.

En primer lugar, y sobre todo, el producto del impuesto sobre volumen de ventas ha de repartirse según el número de habitantes de cada Estado, criterio éste, como es obvio, mucho más igualatorio que el de la recaudación local.

En segundo lugar se prevé el fraccionamiento de los impuestos sobre sociedades y sobre salarios. Se prevé incluso que el fraccionamiento se extienda a otros ingresos. Sin embargo, la doctrina no puso en esta técnica grandes esperanzas dadas las numerosas dificultades de cálculo y administrativas que es preciso vencer para su aplicación.

En tercer lugar se prevén diversas medidas tendentes a paliar las diferencias económicas entre Estados. La cuarta parte de la participación estatal se destinará a Estados cuyos ingresos por habitante, derivados de ciertos impuestos, no alcancen la media nacional. Se prevé la regulación por la ley de las prestaciones de compensación entre Estados. Se prevén, en fin, dotaciones complementarias de la Federación a los Estados débiles. De esta forma, a través de estas previsiones se permite que el principio de capacidad juegue así un papel no despreciable, aunque no tan relevante como, quizá, sería de desear.

c) *Soberanía administrativa.*

El artículo 108, de la Ley Fundamental quedó redactado de acuerdo con la 21 Ley de Reforma Constitucional de 12 de mayo de 1969 en la siguiente forma:

Art. 108. 1. Los impuestos aduaneros, los impuestos sobre el consumo regulados por las leyes federales, incluido el impuesto de compensación sobre importaciones y los impuestos existentes en el marco de las Comunidades europeas serán administrados por las autoridades financieras federales. La organización de estos órganos, regulada por la ley federal. Los jefes de los órganos federales de los Estados serán nombrados de acuerdo con los Gobiernos de los Estados.

2. Los restantes impuestos serán administrados por las autoridades financieras de los Estados. La organización de estos órganos y la formación homogénea de los funcionarios podrán ser reguladas por ley federal, que necesitará la aprobación del Consejo Federal. Los jefes de los órganos de los Estados serán nombrados de acuerdo con el Gobierno federal.

3. Cuando las autoridades financieras de los Estados administren impuestos cuyos rendimientos vayan, en todo o en parte, a la Federación se considerará que actúan por encargo de la Federación. Es aplicable aquí el artículo 85, 3 y 4, entendiéndose que, en lugar de Gobierno federal, se trata del ministro federal de Finanzas.

4. Mediante una ley federal, se necesita la aprobación del Consejo Federal, podrá preverse que en la administración de los impuestos exista una colaboración entre organismos federales y del Estado, así como que para los impuestos a los que se refiere el apartado 1 exista una administración por organismos del Estado, y, para los otros impuestos, una administración por organismos federales, cuando y en la medida en que a través de ello se realicen mucho mejor o sea más fácil la ejecución de las leyes tributarias. Los Estados pueden transferir, total o parcialmente, a los Municipios (agrupaciones municipales) la administración de los impuestos gestionados por órganos financieros del Estado y cuyo rendimiento sean exclusivos de los Municipios (agrupaciones municipales).

5. El procedimiento a aplicar por los órganos financieros de la Federación será regulado por la ley federal. El pro-

cedimiento a aplicar por los órganos financieros de los Estados y, en el supuesto del apartado 4, frase segunda, por los Municipios (agrupaciones municipales) podrá ser regulado por una ley federal, que necesitará la aprobación del Consejo Federal.

6. La jurisdicción financiera será regulada de manera uniforme por la ley federal.

7. El Gobierno federal podrá dictar preceptos administrativos de carácter general, aunque con la aprobación del Consejo Federal, cuando vinculen a la administración de los organismos financieros de los Estados o a los Municipios (agrupaciones municipales).

La simple lectura del artículo 108 de la Ley Fundamental permite ver claramente las intenciones de la reforma en este campo: simplificar y unificar la gestión administrativa de los tributos, de tal manera que, en la práctica, las administraciones financieras de Federación y Estados funcionen, en cuanto sea posible, como una única administración.

Se intenta con ello superar los defectos de la administración fraccionada impuesta en 1949 y a los que nos hemos ya referido oportunamente. Se trata de conseguir una administración eficiente, ágil y uniforme que tratase al administrado, cualquiera que fuera el lugar en que se encontrase en el territorio federal, de acuerdo con unos mínimos criterios y procedimientos. Se trataba de que el administrado tuviese que entenderse, en lo posible, en sus relaciones tributarias con una única Administración del Estado o de la Federación, pero no con dos administraciones paralelas con criterios diferentes y, en ocasiones, contradictorias. De que todos los administrados además, repetimos, fueran igualmente tratados cualquiera que fuera la Administración del Estado con que se relacionasen.

Para conseguir tales objetivos se prevé en el artículo 108 de la Ley Fundamental una regulación uniforme, por la ley federal, de órganos y organización de las administraciones financieras de los Estados, de la formación de sus funcionarios, de los procedimientos a aplicar por la administración financiera de los Estados y de la jurisdicción financiera.

El Gobierno federal puede dictar, además, los oportunos preceptos administrativos de carácter general en estas materias.

Garantizada así la uniformidad de las administraciones financieras estatales se traspasan a éstas la administración de la práctica totalidad de los impuestos (salvo monopolios, aduanas y otros tributos de menor importancia) con la importante previsión de que cuando la Administración de los Estados gestione impuestos cuyos rendimientos puedan afluir a la Federación se entenderá que actúa como administración por encargo, lo que da, conforme al artículo 85 de la Ley Fundamental, al ministro de Finanzas de la Federación la posibilidad de dar instrucciones generales y especiales y controlar la ejecución de las leyes tributarias.

Se prevé, por otra parte, que una ley federal pueda imponer la colaboración de la Administración estatal y federal en la gestión de los tributos y, por si todas estas previsiones fueran insuficientes, la posibilidad de crear una Administración federal para todos los tributos (art. 108, 4, Ley Fundamental).

La Administración de los Estados ha adquirido así, de momento, un papel preponderante en la gestión tributaria, pero sometida de tal forma a la Federación que no resulta exagerado decir que en la práctica la Administración financiera de Estados y Federación deben actuar como si de una única administración tributaria se tratara.

d) *La soberanía presupuestaria.*

La Ley de Reforma Constitucional número 15, de 8 de junio de 1967, había introducido ya las reformas necesarias en el artículo 109 de la Ley Fundamental para garantizar un mínimo de unidad y coordinación en la política presupuestaria de estados y Federación, al servicio de una política económica común.

En este sentido se cubrieron con esta Ley dos objetivos fundamentales. Se impuso constitucionalmente, en primer lugar, la necesaria coordinación de los planes financieros de Federación y Estados, indispensable a partir de este momento si se quiere cumplir el mandato constitucional contenido en el artículo 109, 2, de la Ley Fundamental. Tal coordinación es, claro está, absolutamente necesaria para lograr una visión de conjunto de la actividad financiera del sector, y con ello las bases requeridas para una política financiera unitaria y coherente.

En segundo lugar se estableció (art. 109, 3, de la Ley Fundamental), como ya sabemos, que: «por medio de una ley federal, que necesita la aprobación del Consejo Federal, pueden fijarse principios fundamentales para una gestión presupuestaria que se adapte a la coyuntura y para una planificación financiera plurianual».

El sentido de esta norma fue precisado por la reforma de 1969, en la que se le dio la siguiente redacción: «Por medio de una ley federal que necesita la aprobación del Consejo Federal pueden fijarse principios fundamentales del derecho presupuestario aplicables tanto a la Federación como a los Estados para lograr una gestión presupuestaria que se adapte a la coyuntura y para una planificación financiera plurianual».

Tales principios comunes son, como es obvio, absolutamente indispensables para una comparación y utilización conjunta de los presupuestos de Federación y Estados en vista de una política económica y de una planificación comunes a todos ellos. Continúa así mostrándose claramente el sentido de las reformas de 1967 y 1969: favorecer la cooperación entre Federación y Estados al servicio de una política común. Los presupuestos de una y otros dejan de entenderse como piezas separadas para pasar a entenderse como elementos de un todo común en el que la Federación desempeña el papel preponderante.

Por lo demás, la reforma de 1969 dejó intocado el artículo 109 de la Ley Fundamental, único artículo que, dentro del derecho presupuestario constitucional, se refiere al reparto de la soberanía presupuestaria entre Estados y Federación.

La reforma afectó también a los artículos 110, 112, 113, 114 y 115 de la Ley Fundamental, variando así en diversos puntos el Derecho constitucional presupuestario de la Federación y adaptándolo a las nuevas necesidades y circunstancias. El examen de estas modificaciones no debe ser, por tanto, objeto de este trabajo, ya que no afectan, al menos de forma directa, a las relaciones entre Estados y Federación.

V. Recapitulación y conclusiones

Una nación puede organizarse políticamente de la siguiente forma: la soberanía, que reside en el pueblo, se ejerce a través de un Estado central y de territorios autónomos. Tanto el Estado central como los territorios autónomos están dotados, claro está, de sus propios órganos de gobierno y representación.

Para que esto pueda ser así, o sea, realmente así, tanto el Estado como los territorios autónomos deben poseer los recursos económicos (que derivan fundamentalmente de los impuestos) necesarios y deben poder distribuir estos recursos según sus particulares criterios.

Las formas concretas de organización con las que éstas pueden lograrse son innumerables.

La autonomía total y absoluta de territorios autónomos y Estado central en materia de ingresos y gastos públicos es incompatible con la existencia misma de toda organización unitaria y común, es incompatible con la existencia misma del Estado.

La atribución, total y absoluta de todos los poderes financieros al Estado, es incompatible con la existencia misma de los territorios autónomos.

Pues bien, si dejamos aparte estos dos extremos, podemos decir que la distribución de la soberanía financiera, dentro de un país, entre Estado central y territorios autónomos puede moverse con múltiples variantes, entre dos sistemas contrapuestos.

Llamamos al primero de ellos sistema de separación. En él los diferentes impuestos se reparten entre el Estado central y los territorios autónomos. Por ejemplo, el Estado central establece y recauda el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el volumen de ventas; los territorios autónomos establecen y recaudan los impuestos de sociedades y sobre el lujo. Los territorios autónomos y el Estado tienen, pues, cada uno por separado, sus propios impuestos. Cada uno de ellos, por fin, es total y absolutamente independiente en su gestión presupuestaria.

Llamamos al segundo de ellos sistema de unión. En él el Estado central, en cuyos órganos no se olvide, participan los representantes de los diversos territorios, tiene la competencia exclusiva para establecer impuestos iguales en todo el terri-

torio nacional. Y la Administración de este Estado, la competencia exclusiva para recaudarlo. La suma de dinero así recaudada pasa a constituir un fondo común que después se reparte entre Estado central y territorios autónomos. Los presupuestos de los territorios autónomos, en fin, deben seguir las directrices, más o menos rigurosas, del Estado central.

Entre estos dos modelos pueden situarse una *variada gama* de sistemas que podemos llamar «mixtos», ya que en ellos pueden identificarse rasgos tanto del sistema de «separación» como del sistema de «unión».

La gama de posibles combinaciones aumenta considerablemente en su número si tenemos en cuenta, y ésto es ciertamente fundamental, que la soberanía financiera no es forzosamente una e indivisible. En ella podemos distinguir al menos cuatro elementos fundamentales: La soberanía legislativa, la soberanía sobre las sumas recaudadas, la soberanía administrativa, en cuanto a los ingresos y, por fin, la soberanía presupuestaria. Cada uno de estos elementos puede atribuirse a un distinto titular. El establecimiento de un impuesto por ley puede atribuirse al Estado. Su gestión a un territorio autónomo. Los ingresos que de él deriven, indistintamente al Estado o al territorio autónomo; o a ambos por mitad. La «unión» en los ingresos puede combinarse con una total independencia a la hora de decidir la estructura de los gastos; las combinaciones que pueden realizarse son, como es fácilmente imaginable, innumerables. En teoría, al menos, en los sistemas mixtos, es obvio, deben tratar de evitar los inconvenientes de los sistemas puros de «unión» y «separación» y deben, claro está, tratar de aprovechar, combinándolas, sus respectivas ventajas.

Los inconvenientes del primer sistema, el sistema puro de separación pueden resumirse como sigue:

El sistema de separación puede suponer un grave quebranto del principio de igualdad de los ciudadanos ante los impuestos. Depende del territorio donde residan el que no se vean tratados más o menos severa o benévolutamente. Depende de un traslado de domicilio un diferente trato fiscal.

De la misma forma, las empresas (sean de propiedad privada, pública, cooperativas, autogestionadas o como se quiera)

no se ven tratadas de igual forma al competir en el mercado.

Ello puede originar graves distorsiones dentro del único espacio económico, dentro de la única economía sobre la que el Estado central y territorios autónomos actúan.

Los territorios autónomos «ricos» podrán tratar mejor fiscalmente a sus contribuyentes: atraerán así a su territorio más industria y comercio. Los territorios autónomos «pobres» tendrán, para prestar los mínimos servicios necesarios, gravar más fuertemente a sus ya empobrecidos ciudadanos. Esto significa que muy posiblemente las diferencias entre territorios «ricos» y territorios «pobres» serán cada vez más fuertes. Significa además que puede entablarse una «competencia a la baja» entre los distintos territorios para atraer, con impuestos menores más industria y comercio. El final de esta lucha será, con toda probabilidad, un empobrecimiento generalizado de los organismos públicos y, consecuentemente unos servicios públicos cada vez más insuficientes.

La diferencia entre «ricos» y «pobres» puede acentuarse, además, por otra vía favorecida así mismo por el sistema de separación. Si se atribuye a cada territorio autónomo la posibilidad de gravar a las empresas cuya sede central radique dentro de sus límites por la totalidad de los beneficios o actividades que desarrollen en todo el territorio del Estado, se producirá así lógicamente, en la medida en que esto suceda, un traslado de recursos económicos, por vía fiscal, de Estados donde las empresas ejercen sus actividades y obtienen en parte sus beneficios, a los Estados donde tales empresas tienen establecida su sede central y en base a ello tributan. Se producirá así normalmente un trasvase de medios financieros de los Estados pobres a los Estados ricos más industrializados. Una descapitalización de los pobres, por vía fiscal, en beneficio de los ricos. Y como consecuencia, un ahondamiento de las diferencias entre unos y otros. En fin, tales diferencias, además de ser contrarias a la idea de justicia, servirán de continuo freno al desarrollo de todos.

El sistema de separación puede suponer además, un grave obstáculo para la correcta aplicación de los recursos públicos disponibles a las necesidades a las que en cada momento es

preciso atender. En efecto, el sistema de separación supone una afectación «a priori» de determinados recursos públicos a determinadas necesidades. Los impuestos que pertenecen al Estado están afectados a sufragar los gastos que suponga el desarrollo de las actividades que el Estado ha de realizar. Están afectados a cubrir las necesidades que tales actividades del Estado tienden a satisfacer. Los impuestos que pertenecen a los territorios autónomos están afectados a cubrir las necesidades de éstos. Pero las necesidades del Estado y los territorios autónomos pueden evolucionar de forma diferente. Es probable que en una sociedad industrial avanzada las necesidades del Estado, responsable de servicios comunes indispensables, responsable máximo de la estabilidad y desarrollo económicos necesarios, responsable de la igualación del nivel de vida en todo el territorio, aumenten más rápidamente que las de los territorios autónomos. En este caso el sistema de separación introduce un factor de rigidez de considerable importancia, ya que los recursos separados del Estado y territorios autónomos continuarán siendo los mismos, insensibles al cambio experimentado impidiendo de esta forma que la totalidad de los recursos públicos se dediquen a financiar indistintamente, la totalidad de las necesidades públicas de Estado y territorios autónomos, según la escala de preferencias que en cada momento se considere más conveniente adoptar.

Por otra parte, y además, el sistema de separación multiplica la burocracia y encarece la administración. Las diferentes administraciones financieras territoriales y la Administración del Estado central tienen que realizar cada una por su parte, ya que los impuestos son distintos, la tarea de inspección y liquidación de los impuestos que han de pagar los ciudadanos y empresas, a veces con actividades extendidas a todo el territorio nacional todos ellos tienen que realizar las tareas que podría realizar una sola Administración, la del Estado central, con economía evidente de medios, con mayor eficacia, puesto que el ciudadano estaría sujeto a su actuación en todo el territorio nacional, y con menos molestias para el contribuyente que sólo, en cualquier caso, aunque sus actividades se extiendan a varias zonas, debe entenderse con una sola administración. En otras palabras, la presión fiscal indirecta es también mucho más baja si sólo

existe una administración financiera, extendida a todo el territorio nacional.

La existencia de diferentes sistemas tributarios en los diferentes territorios determina con toda probabilidad una mayor facilidad para evasiones y sobre-imposiciones y significa una continua fuente de disputas entre los territorios y el Estado y entre los territorios entre sí. Significa la existencia de «fronteras fiscales» dentro del Estado a lo que fácilmente puede añadirse un fuerte contenido emocional, aunque su origen sea una mera cuestión de dinero. Las posibles consecuencias de este último son fácilmente imaginables.

La existencia de diferentes sistemas tributarios acentúa forzosamente el caos administrativo y legislativo dentro del campo tributario. El derecho financiero ya difícil, en todo caso de simplificación puede así complicarse hasta extremos peligrosos para la vida de la comunidad. Y en mayor beneficio de quien sepa aprovechar las mil contradicciones que puede originar.

Por último, el sistema de separación dificulta enormemente la realización de una política económica coherente. De nada vale que el Estado aumente, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, si así lo cree conveniente en un momento de inflación, si los distintos territorios deciden ese mismo año rebajar el impuesto de sociedades. De nada vale que el Estado, si así lo cree conveniente, practique una política presupuestaria de austeridad si los distintos territorios deciden al mismo tiempo llevar a cabo, a través de sus decisiones presupuestarias, una política de extensión. La eficacia de las acciones del Estado para salvaguardar la estabilidad y el desarrollo se vería, todavía más en entredicho. El intervencionismo económico de los Estados actuales, contradice, si se quiere que sea algo más que meras palabras, el sistema que estamos comentando. Lo que quizá sea posible en el siglo XIX, con unas economías regionales menos integradas e independientes, mucho más naturalmente «autónomas», no lo es en el actual.

Sin embargo, el sistema de separación sigue encontrando defensores en los autonomistas de todos los países. Se cree que, con él, se garantizan más fuertemente las principales ventajas de la economía. El fraccionamiento «vertical» del poder político que

complementa y robustece la clásica división tripartita de los poderes. La participación más directa de los ciudadanos en la toma de las decisiones políticas que les afectan y en el control de su ejecución. La participación de las distintas fuerzas políticas en los distintos niveles de gobiernos, de forma que en ellos se reflejen más exactamente las distintas opiniones de la población. La toma de decisiones diferentes en torno a problemas que afectan diferentemente a las diversas partes del territorio. El pacto y el diálogo, mucho más fáciles sobre los problemas locales sin necesidad de que todo problema se discuta a nivel nacional. La participación de las distintas fuerzas políticas, con diferente peso en las distintas partes del territorio en los diferentes niveles de gobierno sin necesidad de que después de cada elección, una sola de estas fuerzas o una sola coalición tome todas las decisiones respecto a todos los problemas en todas las partes de la nación. La participación de todas las fuerzas políticas significativas en los diferentes niveles de gobierno, según el peso que cada una de ellas tenga en cada parte del territorio. Participación que las acostumbra, en un entrenamiento continuo, al ejercicio efectivo y responsable del poder sin tener que esperar, a veces sin ninguna experiencia previa, a la toma del único poder existente.

El reflejo más exacto de las opiniones de la población cuyo voto puede tener un sentido distinto según los diferentes problemas que pueden encarar los distintos centros de poder.

Sin embargo, personalmente creo que todas estas ventajas pueden lograrse también a través del sistema de «unión». Un sistema en el que el Estado central establece impuestos iguales para todo el territorio. Impuestos que se gestionan por una única administración, de igual forma en todo el territorio, pues no hay impuestos iguales si no se administran de igual forma. Tales impuestos revierten a un fondo común en el que participan, con igual derecho, reconocido constitucionalmente, Estado central y territorios autónomos.

Queda así, de esta forma, a mi parecer, plenamente garantizada, la autonomía. Los territorios autónomos no reciben ayudas graciosamente otorgadas por el Estado central. Participan con él en pie de igualdad, según la Constitución, en el fondo común formado por el producto de los impuestos.

Son después libres de destinar los fondos que a cada uno corresponda a los fines que consideren convenientes a través de sus propios presupuestos, con la única, e importante, limitación de que tales presupuestos sean acordes con la política económica general fijada en última instancia, y a través de los mecanismos constitucionales pertinentes, que deben garantizar adecuadamente la presencia e influencia en las decisiones estatales de los territorios autónomos, por el Estado central como gestor de los intereses comunes, y, por tanto, como máximo responsable de la marcha de la economía común.

Pues bien, si esto es así, si el sistema de «unión» puede garantizar suficientemente las autonomías, parece obvio que, además, con él desaparecen o se mitigan muchos de los inconvenientes del sistema de «separación». Parece claro que el sistema de «unión» es mucho más racional, sencillo, eficaz y barato. No alcanzo a ver, desde el punto de vista autonomista, cuáles son las ventajas de unos impuestos propios y de una administración propia de los territorios autónomos.

En este sentido, apunta desde luego, como hemos tenido ocasión de ver a lo largo de este estudio, la evolución de la Constitución financiera alemana de 1949 a 1969.

El sistema de 1949, forzado en gran medida por los poderes de ocupación, no era un sistema de separación puro y simple, pero incorporaba a él muchos de sus elementos. Fundamentalmente en cuanto a la regulación de la soberanía sobre las sumas recaudadas; de la soberanía administrativa y de la soberanía presupuestaria. En mucha menos medida, en el terreno de la soberanía legislativa, pues el consejo parlamentario y los poderes de ocupación comprendieron, sin duda, que la existencia de una legislación unitaria, o al menos la posibilidad de su existencia, sobre los impuestos más importantes, los que constituían el núcleo del sistema tributario era de vital importancia para la existencia misma de la Federación.

Las presiones aliadas impidieron, sin embargo, que el Consejo parlamentario incorporase a la Ley Fundamental un sistema mucho más próximo al sistema de «unión» que hace unos momentos hemos descrito. Un sistema basado en una regulación federal de unos tributos administrados uniformemente en todo el

territorio de la Federación, y cuyo producto pertenece, en su parte fundamental, conjuntamente a Estados y Federación, repartiéndose de acuerdo con las previsiones de la Ley Fundamental. Un sistema en el que los presupuestos de Federación y Estados no se conciben como piezas aisladas, sino como piezas de un mismo instrumento al servicio del interés común.

Puede decirse así que en 1969 la República Federal de Alemania, dueña ya de sus decisiones en este punto, recorrió el camino que el Consejo parlamentario no pudo hacer en 1949.

Nos podemos ahora ya preguntar, como hace Henle (13) al final de su trabajo: ¿Pueden otros países aprender del sistema financiero alemán? La respuesta, señala este autor, es simple. Nadie puede pensar en ofrecer un sistema acabado «made in Germany» para la exportación. Pero su estudio vale para que el lector se informe sobre la solución alemana. Una solución, añadimos nosotros, que puede no considerarse perfecta, pero a la que no cabe negar una enorme dosis de racionalidad.

VI. Hacienda pública y autonomía en la Constitución española: un esquema general

Las consideraciones hechas hasta ahora en torno al sistema alemán pueden servir de base para unas primeras reflexiones sobre el tratamiento de este tema en la Constitución española.

La autonomía financiera de las comunidades autónomas reconocida en nuestra Constitución depende, en su significado real, en primer lugar, de los medios financieros con que a éstas se les dote para el cumplimiento de sus tareas.

Los medios con que las comunidades autónomas pueden contar para ello aparecen regulados en los artículos 157 y 158 de la Constitución.

Tales artículos, como ya sabemos dicen así:

Art. 157.1. Los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos por:

(13) HENLE: *Die Ordnung der Finanzen in der Bundesrepublik Deutschland*, Berlín, Humboldt, 1964, p. 219.

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derechos privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Art. 158.1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá fijarse una asignación a las comunidades autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido, y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las comunidades autónomas y las provincias en su caso.

Los artículos 157 y 158 de la Constitución consagran, así, dentro de la tipología que antes hemos descrito, un sistema de financiación de las autonomías que podemos calificar de «mixto» ya que en él deben combinarse elementos tanto del sistema de «unión» como del sistema de «separación».

Una calificación más exacta y aproximada exige, sin embargo, un examen de los distintos ingresos relacionados y de sus posibilidades de atribución a las Haciendas propias de las comunidades.

Los ingresos de derecho privado y el recurso al crédito no plantean dificultades serias de entendimiento. Son ya recursos normales de nuestras actuales corporaciones locales. Un mínimo de responsabilidad y de coordinación entre Estado y comunidades

autónomas bastarán para que no se presenten, respecto a ellos, graves problemas.

Tampoco presentan problema las contribuciones especiales y las tasas. El principio de contraprestación y beneficio que está en la base de estos tributos nos hace aceptar fácilmente la idea de que su producto ha de ir a parar a las manos de la Entidad pública que presta el servicio o realiza la actividad que justifica su pago.

Nos quedan así, pues, dos bloques de ingresos, los más importantes para configurar el esquema de nuestra Hacienda territorial. De su peso específico depende el que nuestro sistema «mixto» sea más un sistema de «separación» o un sistema de «unión».

Los dos bloques de ingresos a los que me refiero son los siguientes.

En primer lugar las participaciones de las comunidades autónomas en el fondo común formado por los ingresos estatales.

Englobo dentro de este primer grupo los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado ya que tal y como está redactado el artículo 157.1 de la Constitución, la cesión lo es del producto de estos impuestos, no de su establecimiento, regulación y administración. En efecto, los impuestos cedidos aparecen en el mismo apartado que las «otras participaciones en los ingresos del Estado». Englobo igualmente dentro de este grupo los recargos y participaciones en los impuestos estatales. Tanto los impuestos cedidos como los recargos y participaciones no son más que fórmulas imperfectas de participación en el fondo común de los ingresos que corresponden al Estado y, a través de él, a todas las comunidades autónomas.

Naturalmente, se encuadran en este primer grupo las transferencias del fondo de compensación interterritorial y las otras asignaciones con cargo a los Presupuestos del Estado.

En el segundo bloque de ingresos se encuadran los impuestos propios de cada comunidad.

La importancia relativa de las participaciones en el fondo común (sistema de unión) o de los impuestos propios (sistema de separación) determinará las características básicas del sistema.

Pues bien, puede decirse, creo, que la Constitución se inclina

por dar una importancia fundamental a la participación de las comunidades autónomas en los ingresos estatales. En efecto las asignaciones con cargo a los presupuestos han de hacerse en función del volumen de servicios y actividades estatales que hayan asumido, lo que parece indicar que han de tener una importancia básica en la financiación de tales tareas. Estas asignaciones, por otra parte, pueden destinarse a cubrir gastos corrientes y de inversión, han de servir para garantizar un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos y para corregir los desequilibrios económicos existentes. La importancia de los fines a que sirven debe determinar, lógicamente, su fundamental importancia en la financiación de las autonomías.

Parece que de esta forma se pueden evitar o minimizar los inconvenientes del sistema de separación a los que antes hemos aludido y en alguno de los cuales puede ser conveniente, creo, detenerse de nuevo brevemente.

Es preciso señalar, en primer lugar, que la reforma fiscal que se está llevando a cabo trata de racionalizar nuestro actual sistema tributario sobre la base de tres grandes impuestos: El impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre la renta de las sociedades y el impuesto sobre el volumen de ventas.

Pues bien, si el Estado ha de continuar siendo el máximo responsable de la estabilidad económica, del desarrollo económico y de la igualación y redistribución de las rentas, lo que así parece desprenderse de la Constitución, fundamentalmente de sus artículos 130, 131 y 138 y viene impuesto, además por la necesidad de actuar unitariamente sobre el único espacio económico nacional, ha de contar con los instrumentos precisos para hacer frente a tales responsabilidades. Cualquiera de los tres grandes impuestos que hemos citado son indispensables para ello.

Por otro lado, la dificultad de su administración fraccionada hace difícilmente pensable su traslado en bloque a las comunidades.

En segundo lugar, parece lógico admitir el principio de que ninguna comunidad autónoma puede establecer impuestos en el territorio de otra. Si ésto se permitiese, y en la medida en que se

realizara, se daría una indefendible explotación de unas comunidades por otras, una injustificable absorción de recursos económicos de unas comunidades a favor de otras. Una descapitalización por vía fiscal de unas comunidades por otras.

Tal cosa ocurriría, por ejemplo, si una comunidad autónoma pudiese establecer un impuesto sobre las fincas rústicas y urbanas situadas en el territorio de las demás. Parece evidente que es difícil que tal cosa se produzca, al menos de forma tan clara. Sin embargo puede producirse en forma más sutil.

Imaginemos que se atribuye a las comunidades el impuesto sobre sociedades. La comunidad autónoma donde radique Madrid recaudaría el impuesto devengado por los Bancos más potentes del país. Pero es obvio que las ganancias de estos Bancos no se obtienen, en su mayor parte, en Madrid. Tal comunidad autónoma recaudaría, así, un impuesto sobre rentas generadas fuera de su territorio, en el territorio de otras comunidades que saldrían, es claro, perjudicadas.

Imaginemos que el impuesto sobre el volumen de ventas se cede a las comunidades autónomas. Cataluña recaudaría el impuesto correspondiente, por ejemplo, a las ventas de automóviles que realizarán las empresas radicadas en su territorio. Pero es obvio que tales automóviles no se venden sólo en Cataluña. Los adquirentes del resto del territorio nacional estarían pagando un impuesto a Cataluña pues las empresas repercutirían sobre ellos el impuesto.

Imaginemos que el Impuesto sobre las rentas de las personas físicas se cede a las comunidades autónomas. Imaginemos también que los dueños de parte de las fincas andaluzas vivan en Madrid. Sus rentas serían gravadas en Madrid con perjuicio claro y evidente de Andalucía, donde tales rentas se generarían.

Con la clara intención de evitar la explotación por vía fiscal de una comunidad autónoma por otra, número 2 del artículo 157 de la Constitución nos dice, como ya sabemos que: «Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios».

Ya hemos dicho que, para que esta disposición cumpla tales objetivos, parece que la palabra «bienes» ha de ser interpretada en su más amplio sentido: bienes muebles o inmuebles o actividades y, en general, todo aquello que sea susceptible de considerarse como «riqueza gravada» o, lo que es lo mismo, como objeto de un tributo. De tal forma que, conforme al artículo 157.2 de la Constitución hay que entender que una comunidad autónoma no puede explotar fiscalmente a otra y que, por lo tanto, no puede gravar con sus impuestos los bienes situados en el territorio de otra comunidad, ni las rentas derivadas de tales bienes, ni los hechos realizados o las actividades desarrolladas en el territorio de otra comunidad.

Pues bien las limitaciones a la imposición propia de las comunidades autónomas que en virtud de cuanto hemos dicho parece conveniente introducir (reserva al Estado de los impuestos sobre renta, sociedades y volumen de ventas; no explotación por vía fiscal de una comunidad por otra) aumenta, lógicamente, la importancia, tanto mayor cuanto más amplia sea la autonomía efectiva de las comunidades, de las participaciones en el fondo común formado por los ingresos estatales.

Junto a estas participaciones, piezas importantes de su sistema de ingresos, las comunidades autónomas podrían contar, aun teniendo en cuenta todo lo dicho hasta aquí, con una imposición propia también importante y compuesta por: Contribución Territorial Rústica y Urbana, Licencia fiscal de industriales y profesionales (corregidas y, quizá aumentadas respecto a su situación actual), una participación en la gestión e ingresos del impuesto sobre el Patrimonio, quizá sin impuesto sobre el volumen de ventas en fase de minoristas y ciertos impuestos sobre consumos específicos. A ellos podría añadirse alguno de los actuales recursos locales, según la distribución de competencia realizada entre comunidades y entes locales y, en Canarias, dada su situación geográfica, su carácter insular y su dependencia del exterior, el Arbitrio sobre la Entrada de Mercancías del que, desde hace largo tiempo, disponen en esta región.

Resta añadir, en fin, que, en nuestro sentir, una ley estatal

debe regular los aspectos fundamentales de estos tributos propios de las comunidades, independientemente de que se deje después a ellas libertad absoluta para su implantación. Es éste un requisito fundamental para el mantenimiento, como ya antes hemos dicho, de un único espacio jurídico y económico dentro de la totalidad del país.