

LA COMPENSACIÓN FINANCIERA EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMAN DE 24 DE JUNIO DE 1986

Miguel Carrobé Gené

Profesor titular de Derecho financiero y tributario

1. Introducción

Por primera vez¹ después de más de quince años de funcionamiento de las normas² que regulaban la compensación financiera,³ el Tribunal Constitucional Alemán en su sentencia de fecha 24-6-86 ha declarado la inconstitucionalidad de varias de ellas.

Las citadas normas se encuentran en la ley de Compensación Financiera de 28 de agosto de 1969 (Finanzausgleichgesetz, en adelante FAG) y en la ley de autorización impositiva y fraccionamiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades de 25 de febrero de 1971 (Zerlegungsgesetz, en adelante ZerlG).

La sentencia tiene una importancia fundamental no sólo por el carácter de las normas que deroga sino porque da por consumada una situación de hecho. No concede efectos retroactivos y manda al legislador una nueva regulación de dichas normas para el futuro sin precisar el contenido, en un plazo de tiempo determinado por la obligación de que entren en vigor en el ejercicio de 1988.

El resultado de la sentencia responde a seis recursos presentados por seis Estados Federales (en adelante Länder), contra mandatos contenidos en las leyes citadas. Los Estados son Baden-Württemberg (BW), Bremen, Hamburg, Hessen, Nordrhein-Westfalen (NRW) y Saarland. Sin embargo, no todos ellos tenían las mismas pretensiones y las alegaciones expuestas en unos recursos se contraponen a las de otros. Quizá por esta razón el Tribunal Constitucional ha prescindido de abordar una a una

1. El Tribunal Constitucional Alemán se había ocupado en otra ocasión de este tema de Compensación financiera horizontal en una sentencia de 1952, BverfGE 1, 117. Sin embargo, eso fue anterior a la profunda reforma financiera que experimentó la Constitución Alemana en 1969, mediante la vigésimo primera ley de modificación constitucional de fecha 12-2-1969 (BGBl. I, 359) denominada «Finanzreformgesetz». La actual regulación del tema de la compensación financiera horizontal en el artículo 107 de la GG es esencialmente distinta de la del anterior artículo 106 IV. Antes se expresaba en términos de desnivel de capacidad impositiva, ahora se habla en términos de desnivel de capacidad financiera. Esta distinción ha sido fundamental para la sentencia.

2. Estas normas de las que se ha ocupado el Tribunal aparecen en las leyes siguientes: la Ley de Compensación financiera de 28 de agosto de 1969 (Finanzausgleichgesetz vom 28 August 1969), y la Ley sobre autorización impositiva y fraccionamiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades de 25 de febrero de 1971 (Zerlegungsgesetz vom 25 Februar 1971).

3. La doctrina ha distinguido tradicionalmente entre compensación financiera vertical y horizontal. Vertical la que se produce entre Entes territoriales de diferente nivel, es decir, entre Entes de nivel superior e inferior. Horizontal la que se realiza entre Entes territoriales de igual nivel, es decir, entre Länder (Estados federados) o entre Gemeinde (municipios). Ver, para todos, a Tipke, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, décima edición, 1985, pág. 77.

las alegaciones concretas de los recurrentes y ha hecho una introducción a sus considerandos mediante una serie de premisas generales en torno a lo que ha sido la clave del conflicto jurídico. Es decir, al papel de la Compensación Financiera horizontal en el contexto de la Constitución alemana (*Grundgesetz*, en adelante GG) en materia financiera y tributaria.

2. El marco constitucional de la compensación financiera

Decir que el Derecho Financiero Constitucional es la espina dorsal de toda constitución federalista no es una afirmación gratuita. A través de ella se determina materialmente si nos hallamos propiamente en un Estado federal o en un Estado de estructura federal aparente cuya verdadera configuración es la de un estado unitario.

En efecto, no es suficiente repartir equilibradamente las competencias legislativas, administrativas y jurisdiccionales entre el Estado central y sus miembros. Tanto o más importante es el reparto de los recursos financieros necesarios para que cada nivel pueda llevar efectivamente a término sus competencias.

Si el Estado federal alemán (en adelante, Bund) tuviera que financiar sus actividades con contribuciones de los Länder en vez de con sus ingresos propios, se quebraría la soberanía e independencia que le garantiza la GG.⁴ Contrariamente, si los Länder dependiesen exclusivamente de las asignaciones fiscales que les concede el Bund serían ellos los débiles⁵ y se quebraría el principio federal que también es garantizado por la GG.

Históricamente Alemania no ha tenido un modelo equilibrado y continuado de compensación financiera,⁶ con las dificultades inherentes que ello comporta a la hora de consolidar un modelo definitivo. Sin embargo, los problemas que vivió Alemania bajo el Imperio de Bismarck, durante la República de Weimar, y en el Nacional socialismo, son resueltos en gran medida por la GG en sus artículos 105, 106 y 107.

En ellos se diseña un modelo de compensación financiera que compagina la distribución vertical de los recursos con la horizontal. Veámoslos en la medida en que afectan a la sentencia que comentamos.

2.1. *La compensación vertical*

La GG concede al Bund la legislación concurrente sobre aquellos impuestos que por su transcendencia aconsejen una regulación homogénea a nivel federal.⁷ Sin embargo, no todo lo que regula el Bund, se atribuye al Bund, pues la GG ha separado la

4. El imperio alemán de Bismarck se financiaba gracias a las cuotas de matrícula (*Matrikularbeiträge*) de sus Estados miembros. Bismarck hablaba del imperio (*Reich*) como «El mantenido de los Länder». Carecía de Soberanía financiera propia. (Cfr. E. R. HUBER, *Deutsches Verfassungsgericht seit 1787*. Vol III, 1953, p. 950 artículo).

5. Ésta era la situación resultante del artículo 8 de la *Weimar Reichsverfassung* (WRV) de 1919. De ahí que se hable de la República de Weimar como de un Estado Federal Unitario (cfr. E. R. HUBER, op. cit. en n.º 4).

6. Durante el imperio de Bismarck el Estado central estaba debilitado al máximo financieramente. Durante la Weimar Republic, Estado Federal Unitario, eran los Länder quienes estaban debilitados. Durante el Nacional Socialismo el Estado central ostentaba todo el poder (cfr. *Grundgesetzkommentar* de Schmitz-Bleibtreu-Klein, artículo 107).

7. Cfr. artículo 105 II en relación con el artículo 72 II de 1. GG.

Soberanía legislativa (Gesetzgebungshoheit), de la Soberanía sobre las sumas recaudadas (Ertragshoheit).⁸

En virtud del artículo 106 de la GG, el Bund tiene asignado el producto de una serie de impuestos, los Länder tienen asignados otros y finalmente el grupo más importante constituyen los impuestos comunes,⁹ que han de ser compartidos entre el Bund y los Länder. A esta distribución la denominamos vertical. Su objeto es distribuir la recaudación fiscal entre los Bund y los Länder, entre distintos niveles de gobierno.

Los impuestos comunes, es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, son los que tienen más peso en la compensación financiera vertical. Su recaudación triplica aproximadamente la de los restantes impuestos.¹⁰ La GG fija que el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹¹ y el Impuesto sobre Sociedades se repartan al 50 % entre el Bund y los Länder. En consecuencia, este porcentaje sólo podrá revisarse por medio de una ley que modifique la Constitución.

En cambio, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el Bund podrá decidir la participación de los Länder mediante ley ordinaria. Pero requerirá la aprobación de la Cámara del Senado (en adelante Bundesrat), donde se da una representación directa y efectiva de los Länder, a pesar de que se trate de un órgano federal. Dentro de la limitación que supone la aprobación del Bundesrat, el legislador federal podrá determinar con absoluta libertad la cuota de participación de los Länder y del Bund. Esta cuota es pues variable. En la actualidad es un 34,5 % para los Länder y un 65,5 % para el Bund.¹²

2.2. La compensación horizontal

Una vez efectuada esta primera distribución vertical, procede una ulterior distribución de carácter horizontal. Esta redistribución entre los Länder, de los impuestos que les han sido asignados verticalmente, viene regulada en el artículo 107 I y II de la GG y en las dos leyes FAG y ZerlG. Su objeto es corregir el resultado de la primera compensación, teniendo en cuenta la conjunta solidaridad de todos los Länder.

La cuestión que se plantea es si esta segunda compensación resulta suficiente. En la República Federal de Alemania se da un notable desnivel de potencia impositiva.¹³ Si esto se mantuviera inalterable, tendría consecuencias negativas, pues algunos Länder no podrían cubrir los costes de sus servicios básicos y se agravarían las diferencias

8. También ha separado de estas dos manifestaciones de poder, la soberanía administrativa (Verwaltungshoheit). Vid. FERREIRO LAPATZA, *Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn* Cfr. artículo 106 GG.

9. Los impuestos comunes son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

10. Cfr. Anuario Estadístico de República Federal de Alemania 1986, p. 424.

11. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el 50 % se aplica una vez reducido un 15 % del total recaudado por Impuesto sobre el Salario, importe que se destina a los Municipios conforme establece el artículo 106 V GG en relación con los artículos 1-5, 7, 8 de la Ley de Reforma Financiera Municipal de 8-9-69 (Gemeindefinanzreformgesetz).

12. Cfr. artículo 1 FAG.

13. Sólo en NRW la recaudación per cápita corresponde aproximadamente al promedio federal. En BW, Hessen y Hamburg está por encima de la media. En el resto de Länder está más o menos lejos del promedio federal.

estructurales. Para evitarlo el artículo 107 II 1 y 2 GG obliga al Bund a «compensar adecuadamente la diversa potencia financiera de los Länder» y a hacerlo obligando a los Länder financieramente fuertes a hacer una transferencia parcial de sus ingresos superiores al promedio a los Länder financieramente débiles. Denominamos a esto compensación financiera horizontal. En ésta, al contrario que en la vertical, el Bund sólo interviene para regularla. La compensación horizontal no conecta el Bund con los Länder. Une mutuamente a los Länder en una comunidad solidaria (Solidargemeinschaft).

2.3. Asignaciones complementarias

El Bund puede conceder a los Länder financieramente débiles «asignaciones de sus recursos para cubrir complementariamente su necesidad financiera general», tal y como establece el artículo 107 II 3 GG.

Estas «Asignaciones Complementarias» tienen su desarrollo legal en el artículo 11a de la FAG. Se reciben por los Länder del Bund de forma adicional a los pagos que éstos ya obtienen en el marco de la compensación fiscal horizontal.

El Bund dedica cada año el 1,5 % de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido para asignarlo a los Länder de Bayern, Niedersachsen (NS), Rheinland-Pfalz, Saarland y Schleswing-Holstein.¹⁴ Cada uno de estos Länder percibe de la suma total disponible un porcentaje fijado legalmente.¹⁵

2.4. Otras compensaciones

Existen regulados en la GG otros niveles de compensaciones financieras que son las Ayudas financieras previstas en el artículo 104.a IV de la GG y las financiaciones mixtas de tareas conjuntas previstas en el artículo 91.a GG. Nos limitaremos a su mención porque no son objeto de la sentencia.

3. Cuestiones planteadas en la sentencia

Respecto a los diferentes niveles o tipos de compensación señalados, el Tribunal Constitucional se plantea si son interdependientes unos de otros o si por el contrario deben considerarse separados, en el sentido de que cada nivel tiene unas determinadas tareas que financiar. El Tribunal Constitucional se define predicando que cada nivel

14. Artículo 11.a FAG.

15. Los porcentajes han sido los siguientes:

	1984/85	1983	1982/1981
Bayern	20,8	21,2	21,8
Niedersachsen	34,3	35,8	36,9
Rheinladn-Pflaz	19,7	20,0	20,6
Saarland	9,7	8,5	5,8
Schleswig-Holstein	15,5	14,5	14,9
	100	100	100

Cfr. p. 8 de la Sentencia original del Tribunal constitucional alemán (en adelante, BVerfGE).

tiene su propia función y tareas. Los niveles no pueden ser cambiados unos por otros. Sin embargo, esta interpretación de que se trata de niveles separados no significa que no exista ninguna dependencia. Y en este contexto se desarrolla la sentencia.

El Tribunal Constitucional ha examinado el reparto del Impuesto sobre Salarios (Lohnsteuer) a la luz del artículo 107 I GG; y la configuración de la compensación fiscal horizontal en los artículos 4 y siguientes de la FAG y la distribución de asignaciones complementarias del artículo 11 de la FAG, a la luz del artículo 107 II de la GG.

4. La controversia en la compensación vertical (fraccionamiento de impuestos entre los Länder)

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

En la distribución de los impuestos comunes (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido) el Impuesto sobre el Valor Añadido se desglosa o fracciona entre los Länder según un criterio distinto del de los otros dos impuestos.

El reparto del Impuesto sobre el Valor Añadido entre los Länder se hace, no de acuerdo con la recaudación local, sino «según lo determine su número de habitantes». ¹⁶ Así pues, todos los Länder reciben el mismo trato en el reparto, como si fueran igualmente potentes.

Sin embargo, el resto de impuestos y las cuotas de los Länder del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del Impuesto sobre Sociedades pertenecen a los Länder en la medida en que «son recaudados en su territorio». Es decir, se sigue la regla general de la «recaudación local». ¹⁷

Este criterio parece más justo y equitativo, porque la deuda tributaria nace allí donde se realiza el hecho imponible (Steuertatbestand). Eso atribuye el título cobratorio al Land, cuya oficina de Hacienda lo habrá de hacer valer. En consecuencia, los impuestos que desee implantar un Land deberán recaudarse con su propia administración territorial de Hacienda. En este sentido, recae sobre los Länder la responsabilidad de sus propias decisiones financieras.

4.2. *Problemática en el reparto de los Impuestos de Sociedades y el Impuesto sobre Salarios*

En los Impuestos sobre Sociedades y sobre Salarios la aplicación de estos criterios comporta distorsiones que deben ser corregidas.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la razón de la distorsión se encuentra en que deberá pagarse en las Delegaciones de Hacienda en el ámbito de las cuales se encuentre la dirección de la sociedad o Sujeto pasivo del impuesto.

En base a ello las grandes empresas con establecimientos en diversos Länder pagan todo su Impuesto sobre Sociedades únicamente en aquel Land en el que tienen establecida la dirección de sus negocios. En consecuencia, este Land ingresará impor-

16. Art. 107 13 a 66.

17. Art. 20 de la Ordenanza Alemana (Abgabenordnung). Su equivalente en España, la Ley General Tributaria.

tes generados fuera de su territorio. Resulta entonces que elevan su recaudación en contradicción con el sentido de la compensación financiera vertical. Esta situación es corregida sin embargo por el artículo 107 I 2 de la GG y en los artículos 2-4 de la Zerlegungsgesetz que enlazan con él. En virtud de ellos se obliga a los Länder beneficiados por esta situación a transferir importes del Impuesto sobre Sociedades generados fuera de su territorio. Ningún recurrente se ha opuesto a esto.

Respecto al Impuesto sobre Salarios se ha considerado que no lo paga el asalariado sino que es el pagador quien lo deduce de sus pagos y lo ingresa en la Delegación de Hacienda de su residencia.¹⁸ Se plantea la necesidad de desglose en los casos de grandes empresas con administración de nóminas centralizadas. Éstas transferirán a sus delegaciones el Impuesto sobre Salarios de los asalariados que trabajen fuera del ámbito territorial del Land.

Sin embargo, el artículo 5 I de la Zerlegungsgesetz equipara el Impuesto sobre Salarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque coinciden todos los aspectos excepto el de recaudación que se hace mediante la deducción inmediata. El Impuesto sobre Salarios es una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por esta razón el Impuesto sobre Salarios se reparte conforme al artículo 5 I de la ZerlG según la residencia del contribuyente. El procedimiento seguido da como resultado que cada Land recibe la cuota del Impuesto sobre Salarios correspondiente a sus habitantes debiendo transferir el que corresponde a los que trabajan en un Land viviendo en otro (denominados Pendler).

Los Länder de Hamburg y Bremen han impugnado este procedimiento alegando que la recaudación del Impuesto sobre Salarios refleja la potencia fiscal de los Länder que dan trabajo, que debería hacerse el reparto siguiendo el criterio de creación local de plusvalía («Örtliche Wertschöpfung») y que tienen un alto porcentaje de Pendler que les origina gastos suplementarios de infraestructura, administración, justicia, etc.

El Tribunal Constitucional no ha aceptado esta impugnación remitiéndose al artículo 107 I frases 1 a 3 GG y señalando que tanto el criterio de residencia como el lugar de trabajo son constitucionales. El legislador puede decidir enlazar la recaudación fiscal bien con el domicilio o pertenencia a un Land de sus ciudadanos (criterio de personalidad = Personenverband) o bien allí donde se realiza la recaudación (Criterio de Territorialidad = Gebietskörperschaften). El Tribunal para rechazar las alegaciones se apoya en el artículo 106 V en el sentido de que una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁹ se reparte a los municipios según el número de habitantes. Además, valora el reparto del Impuesto sobre Sociedades según el principio de explotación (Betriebsstättenprinzip) como una prueba de que el legislador respeta también el principio de creación local de plusvalía y no sólo el de la ubicación fiscal.

Ahora bien, el TC ha declarado la inconstitucionalidad en lo que concierne al art. 5 II 4 de la Zerlegungsgesetz, según el cual la suma del Impuesto sobre Salarios se hace en razón de las deducciones del sueldo del marido, mientras que los de la mujer están fuera del cálculo. Esto supone que, en los municipios fronterizos con otros Länder al que pertenecen, se produzcan numerosas distorsiones.

En efecto, se han de contabilizar los Impuestos sobre Salarios de los maridos que siendo residentes en municipios fronterizos a Niedersachsen (NS) y a SH, trabajan sin

18. Art. 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EStG).

19. El 15 % se destina a los municipios.

embargo en sus territorios. Por el contrario los Länder NS y SH pueden excluir de la suma de sus ingresos los Impuestos sobre Salarios de las correspondientes mujeres que trabajan en el lugar de residencia. El Gobierno Federal ha intentado justificar este criterio con las dificultades técnicas que supone registrar el Impuesto sobre Salarios conyugal. Pero el TC considera que a pesar de la simplificación administrativa que pueda suponer no puede admitirse que suponga tan notables pérdidas de recaudación para Hamburg.²⁰

El art. 5 II de ZerlG en vez de atenuar las distorsiones las acentúa, lo que es contrario al art. 107 2 GG y al principio general de igualdad del art. 3 I GG.

En definitiva, el TC confirma la constitucionalidad del art. 5 I ZerlG y anula el art. 5 II 4 ZerlG con efectos desde 1-1-1986. Ha prescindido pues de una anulación retroactiva argumentando que obligaría a redistribuir en sentido contrario al realizado en ejercicios ya cerrados. Lo cierto es que no alcanza a comprenderse el porqué de esta irretroactividad. Esta supuesta complejidad o seguridad jurídica parece anteponerse al principio de justicia sancionado en este caso concreto por el TC.

5. La controversia en la compensación horizontal

5.1. *La técnica de la compensación fiscal horizontal*

La técnica consiste en calcular el índice de potencia impositiva (Steuerkraftmesszahlen)²¹ de los Länder que engloban la suma de los ingresos impositivos de cada Land y de sus municipios. Con la suma de ambos índices se obtiene el índice de potencia impositiva.

El índice de potencia así calculado se contrastará con el índice de compensación. Este índice de compensación se calcula multiplicando el promedio federal de ingresos impositivos per cápita y por el número de habitantes de cada Land. El resultado indica el importe que cada Land debería haber recaudado si su potencia impositiva coincidiera con el promedio federal.

Pues bien, aquellos Länder cuyo índice de potencia impositiva es inferior al índice de compensación tienen derecho a compensación (Ausgleichsberechtigung).²² Aquellos que ingresan más de un 102 % del promedio federal están obligados a compensar (Ausgleichsverpflichtung).²³

Los Länder obligados han de transferir a los receptores lo que les falte hasta que alcancen el 92 % del promedio federal que en su caso les hubiera correspondido. Sólo estarán obligados los Länder que superen el 102 % del promedio.²⁴ De esta forma la Ley de Compensación financiera garantiza que ningún Land estará por debajo del 8 % del promedio federal y que todos los ingresos que lo superen en un 2 % se reducirán en la medida de las necesidades de los Länder receptores.

20. Hamburg ha podido probar que esto le supone una pérdida de 30 millones de marcos anuales. (Cfr. BVerfGE.)

21. Art. 6 I FAG

22. Art. 5 II FAG

23. Art. 10 II FAG

24. El art 10 I y II del FAG establecen un tratamiento especial por tramos porcentuales que no es necesario exponer aquí con detalle.

5.2. *El principio constitucional de no igualación financiera*

La FAG atenúa el desnivel de potencia impositiva pero no lo anula. Esto no sería compatible con el artículo 107 II GG, que sólo demanda una «compensación adecuada» (Angemessener Ausgleich) prohibiendo en consecuencia una nivelación de las diferencias financieras federales. Responde a la naturaleza del Estado federal que haya diferencias entre los Estados. Si mediante la compensación financiera federal se recortaran las finanzas estatales hasta llegar a una homogeneidad total, los efectos serían unitaristas y no federalistas.²⁵

5.3. *La potencia financiera de los Länder*

Hasta el año 1982 este concepto estaba reducido a los impuestos de los Länder. Pero fue criticado desde finales de los años setenta, como consecuencia de que no contemplaba determinados ingresos cuya consideración en el cálculo suponía la modificación sustancial en la potencia de los diferentes Länder.²⁶ Según Hamburg, Hessen y NRW, el artículo 107 II GG demanda más que una compensación de impuesto.

El tribunal ha decidido sobre este controvertido punto ampliando el contenido de los factores que determinan la potencia financiera.

Además, BW se oponía a las reducciones que el artículo 7 III y IV FAG imponía a la potencia impositiva de Bremen, Saarland, Niedersachsen y SH. El artículo 7 III descuenta 25.000.000, 55.000.000, 6.000.000 de DM de Bremen, Hamburg y Niedersachsen respectivamente para «liquidar cargas especiales» que surgen del mantenimiento y renovación de sus puertos marítimos. El artículo 7 IV FAG concede una rebaja de 55.000.000 y 30.000.000 a Saarland y a SH en concepto de liquidación de gravámenes «excesivos» no definidos exactamente.

También resultó conflictiva la denominada Cláusula Hanseática del artículo 9 II FAG, en virtud de la cual el número de habitantes en Bremen y Hamburg se multiplica por 1,35. Supone sumarle una tercera parte más de habitantes a los realmente residentes en su territorio. Se reduce la diferencia entre la cifra de cálculo compensatorio y la potencia impositiva de un 143,2 % a un 109,8 % en Hamburg y de un 106 a un 82,1 % en Bremen. Sin la Cláusula Hanseática Bremen estaría obligado a dar compensaciones y Hamburg superaría aún más a los Länder que están por encima de la media.

De esta forma la FAG pretende compensar las desventajas que Bremen y Hamburg tienen como consecuencia de ser ciudades-estado densamente pobladas sin un territorio detrás (Hinterland).

Pero el TC ha considerado que se trataba de una compensación de cargas improcedentes.

5.4. *El control jurisdiccional de la compensación financiera horizontal*

El artículo 107 II GG establece únicamente que hace falta «compensar *adecuadamente* la diferente potencia financiera de los Länder». Pero sobre cómo hacerlo no dice

25. Se resolvió ya por el BVerfGE 1, 117 (131) y el TC ha vuelto a remarcarlo en esta sentencia.

26. En NS no se consideran las Tasas de Explotación Minera que son recaudadas en este Land en el 90 % del total de la República Federal de Alemania. Sólo se consideraban los impuestos estatales más importantes: Patrimonio, Sucesiones, Vehículos, Cerveza, Apuestas en Carreras y Lotería. Se ignoraban Transmisiones (2.200 en D.M.), Prevención de incendios (360 D.M.), y Arbitrio sobre Salas de Juegos y otros (100 M DM).

27. Hace referencia a las ciudades pertenecientes.

absolutamente nada. Asigna la responsabilidad de hacerlo al legislador haciendo depender la Ley de Compensación financiera de la aprobación por el Bundesrat. Con este requisito resultaba lógico que el legislador federal considerara la compensación como un asunto de los Länder. El gobierno federal iniciaba las negociaciones y el Bundestag las terminaba votando la FAG. Sin embargo el resultado dependía de las deliberaciones del Bundesrat. Así pues, para el Bund «adecuadamente» en el sentido del artículo 107 II era equivalente a la compensación negociada por los Länder en el seno del Bundesrat.

De este modo el artículo 107 II no incide en el contenido de la compensación financiera horizontal y sí, en cambio, en el procedimiento. Incide en el procedimiento mediante el cual el Bundesrat, el Bundestag y el Gobierno federal en mutua cooperación han de negociar. Se da margen con ello a considerar constitucionales compromisos que sean arbitrarios, por el mero hecho de haber sido acordados en un procedimiento conforme a la constitución y con la participación de los Länder afectados.

Este punto de vista ofrece ventajas. Si el TC lo hubiera seguido habría sido muy fácil, pues podría haber declarado la compensación financiera horizontal no sometida a control judicial, no justiciable, y rechazar las objeciones hechas a la mismas.²⁸ Pero el TC ha optado por la solución más difícil.

El TC considera el Artículo 107 GG «uno de los pilares básicos del ordenamiento federal» que no puede estar rebajado a la categoría de «Derecho de vigencia menor». Aunque el citado artículo concede unos márgenes dentro de los que el proceso político puede desarrollarse según sus propias reglas y condiciones, el TC considera que contiene también un mandato para el legislador federal. Éste no puede conformarse meramente a aceptar los compromisos negociados por los Länder en el Bundesrat. En caso contrario, las mayorías temporales que se dan en el Bundesrat podrían imponerse incontroladamente en perjuicio de las minorías, que quedarían sin ninguna protección.

El TC rechaza pues la tesis de que sólo el legislador determinará la compensación afirmando que sí es justiciable la ordenación de la compensación financiera horizontal.

5.5. *Compensación de potencia impositiva o financiera*

El hecho de que el artículo 107 II sea justiciable plantea la necesidad de seguir más rigurosamente el sentido de las expresiones que utiliza. Particularmente el concepto de «potencia financiera», que se erige entonces como la piedra angular del artículo 107 II.

Resulta más fácil definir potencia financiera que potencia impositiva, puesto que aquélla se determina en base al volumen de ingresos sin que sea necesario desglosarlo jurídicamente.

Este concepto exige una compensación que contemple no sólo la potencia impositiva de los Länder. Hay otros ingresos que también determinarán la potencia financiera. Los impuestos son los indicadores más importantes y por eso el TC insiste en que se incluyan en el cálculo de la potencia de los Länder todos los impuestos. Por esa razón el TC considera que el artículo 7 I FAG, al no considerar los Impuestos de

28. Hubiera seguido su propia doctrina expuesta en BVerfGE 2,213 (224) en relación con el art. 14 GG en el sentido de que no es justiciable «una necesidad de regulaciones por Ley federal establecida en la GG».

Transmisiones, de Prevención de incendios y el Arbitrio sobre las salas de juego, viola el artículo 107 II GG.

El TC no está de acuerdo tampoco en la contabilización parcial de las Tasas de Explotación Minera (*bergrechtliche Förderabgaben*, en adelante TEM) en el artículo 7 II FAG. Pues, según hemos dicho, se exige la contabilización de aquellos ingresos no impositivos (*Nicht steuerliche Abgaben*) «salvo que sean irrelevantes por volumen y no se den de una forma homogénea». Con este criterio el TC cede una cierta facultad configuradora y delimitadora al legislador, pero le obliga a orientarse escrupulosamente por la relevancia compensatoria (*Ausgleichsrelevanz*) de estos ingresos.

No serían relevantes aquellos ingresos que por su pequeño volumen no influyan o aquellos que se compensen solos por el hecho de que todos los Länder los ingresan por igual. El TC considera también razonable omitir aquellos cuya contabilización requiera un esfuerzo de indagación desproporcionado respecto al efecto compensatorio que producen. En el caso de las TEM no se da ninguno de los tres requisitos. La calificación de la naturaleza impositiva o no de las TEM es cuestión secundaria a tenor del concepto de potencia financiera. Lo decisivo no es la calificación sino su elevada recaudación y su concentración en Niedersachsen.

5.6. *¿Compensación de ingresos o de cargas?*

El TC mediante sus considerandos sobre indicadores de potencia financiera y su relevancia compensatoria pretende llegar a una interpretación del artículo 107 II GG más amplia que la hasta ahora inherente en la FAG. Pero también valora un factor restrictivo. El TC entiende la compensación financiera como una compensación de ingresos, sólo de ingresos. Dentro de ella no entran los gastos o cargas que los Länder han de sufragar con sus ingresos. Sin embargo, admite las necesidades financieras (*Finanzbedarf*) respecto de los municipios.

La interpretación para rechazar que se contemplen las necesidades financieras la basa el TC en el hecho de que haya sido suprimida de la redacción de la GG de 1949, la cual preveía una compensación de la «diferente carga de gastos de los Länder».

El legislador, sin embargo, al regular el artículo 7 IV FAG ignora este criterio constitucional y concede una «liquidación de cargas excesivas» a Saarland y a SH. Pero la debilidad de estos Länder es consecuencia de su reducida potencia impositiva. En este sentido el TC ha considerado que sus gastos «no se diferencian en su naturaleza de los de otros Länder que no son considerados en la FAG». Por esta razón el TC ha declarado inconstitucionales las reducciones globales de los índices de potencia impositiva de Saarland y de SH.

Contrariamente, el TC ha juzgado más generosamente el artículo 7 III de la FAG, que tiene en cuenta gastos especiales de Bremen, Hamburg y la Niedersachsen originados por sus puertos de mar. En esta decisión fue decisivo que ya en la República de Weimar se hubiera reconocido la importancia de los puertos para el conjunto del imperio (*Reich*). Mediante subvenciones del Reich se prestó apoyo a los titulares de los puertos de mar.

Los puertos marítimos no sólo benefician al comercio de los Länder al que pertenecen sino que dan acceso al tránsito de importación y exportación de todos los Länder. Benefician a todos. En eso justifica el TC el hecho de hacerles participar en los costes de mantenimiento mediante la compensación fiscal horizontal.

La Cláusula Hanseática del artículo 9 II FAG ha pasado también el control del TC sin ninguna objeción. Este precepto trata de sobrevalorar el número real de habitantes, pues si sólo se parte del volumen absoluto de ingresos de los Länder para determinar su potencia resultaría que los Länder pobres, pero con muchos habitantes, se situarían por delante de los pequeños aunque éstos sean potentes. Por ejemplo, Hamburg tendría una potencia fiscal muy inferior a la de sus vecinos NS y SH, mucho más débiles pero con mayor recaudación a causa de tener una población más grande. En definitiva, el resultado sería el contrario del que se persigue. Por eso hace falta una compensación fiscal que se rijan por el volumen de ingresos por habitante como hace el artículo 5 II FAG.

Pero, según el TC, el número de habitantes tampoco es totalmente comparable. Los territorios más densamente poblados tienen en general más gastos de administración que los Länder con una relación equilibrada entre centros de aglomeración y regiones poco pobladas. Por otro lado, los Länder poco poblados tienen costes de dirección política (Parlamento, Gobierno, Justicia, Administración) que resultan muy elevados si se calculan en términos relativos, es decir, per cápita.

En atención a estas circunstancias el TC considera adecuado conceder un bonus especial a Bremen y Hamburg que valore el hecho de tratarse no sólo de grandes ciudades sino también de ciudades estado separadas estatal y físicamente de su entorno geográfico. Esta solución no les permite compensar sus inconvenientes estructurales con las ventajas de zonas poco pobladas.

El TC no ha criticado la sobrevaloración de los habitantes de Bremen y Hamburg. Pero ha insistido en la necesidad de un control en base a una comparación de las ciudades-estado con la situación de las grandes ciudades de los Estados-superficie (Flächenstaat). Espera que el legislador hará públicas y documentará las hipótesis de cálculo que han de determinar el Bonus Hanseático. Esto no podía hacerlo el TC por razones obvias que se apoyan en la naturaleza del control jurisprudencial. El legislador deberá pues ordenar y valorar según criterios comprensibles los datos necesarios para el cálculo del citado Bonus.

6. Las asignaciones complementarias

Las asignaciones complementarias que el Bund puede conceder a los Länder débiles según el artículo 107 II 3 GG, están relacionadas con la compensación horizontal. En efecto los desniveles que los Länder compensan entre ellos, no pueden volver a compensarse por el Bund. Sería una perversión de la compensación horizontal.

El Bund no puede conceder a su voluntad asignaciones complementarias. Requiere una justificación especial diferente de la compensación financiera horizontal.

El objetivo de las asignaciones complementarias es «cubrir la *necesidad* financiera general» de los Länder con pocos ingresos. Han de tener en cuenta, pues, los gastos para cubrir estas necesidades, cuestión ésta que no es admisible en la compensación financiera horizontal.

El TC ofrece dos alternativas al Bund para las asignaciones complementarias: una, regirse por la necesidad financiera general y dos, regirse por cargas exclusivas de unos Länder determinados.

La primera opción obligaría a dar las asignaciones homogéneamente al conjunto

de los Länder. La segunda podrá reservar las asignaciones para aquellos que tengan cargas o gastos especiales. En este último caso, deberán determinarse qué son cargas especiales y concederlas a todos los Länder. También a los obligados a compensar, siempre que hayan sufrido cargas parecidas.

Sin embargo, el legislador, en los artículos 11.a II de la FAG, ha optado por una tercera vía. Conceder asignaciones sólo a Länder determinados para cubrir sus necesidades generales con independencia de sus cargas concretas. Esto comporta una distribución irregular y frustra el objetivo de éstas y de la compensación horizontal. En efecto, con el reparto del 1,5 % de la recaudación del IVA se excluye a Bremen, Estado fiscalmente débil. No señala las cargas especiales en que se basa para esta exclusión ni los criterios para determinar los porcentajes según los cuales se subvenciona a los Länder de Bayern, NS, RP, Saarland y SH.²⁹

Por otra parte, durante los últimos cinco años se han producido cambios en los Länder que reciben estas asignaciones y, al mismo tiempo, han aumentado constantemente la suma destinada a ser distribuida por IVA.

Estos cambios han supuesto que Bayern y Saarland tengan, merced a la confluencia de transferencias compensatorias horizontales y de las asignaciones complementarias, una potencia financiera notablemente superior al promedio federal. Se produce con ello mucho más que una compensación. Concretamente, el promedio federal de Bayern era 99,6 % en 1985. Pero mediante la compensación horizontal se sitúa en el 99,8 % y con las asignaciones federales complementarias en 100,9 %. Saarland tenía un 83,5 %; después de la compensación horizontal un 95,8 %; y gracias a las asignaciones complementarias del Bund pasó al 100,5. De esta forma han superado a NRW, que no participa en la compensación horizontal ni en las asignaciones complementarias del Bund.

El resultado es obviamente poco lógico. Por eso el TC lo ha declarado inconstitucional. Nada ha dicho sobre cómo debería ser el sistema capaz de unas distribuciones equitativas a nivel federal.

7. Concreción de la Sentencia

7.1. *En relación con la Zerlegungsgesetz*

Respecto a la Zerlegungsgesetz, el TC se pronuncia en dos puntos. Declara constitucional el artículo 5 II confirmando que el principio de residencia como criterio de distribución del Impuesto sobre Salarios es correcto, como también lo sería el criterio del lugar donde se crea económicamente el objeto gravado por el impuesto. El legislador ha optado por uno de ellos y esto según el TC no es arbitrario.

En cambio, ha considerado inconstitucional el artículo 5 II 4, porque regula el fraccionamiento del Impuesto sobre Salarios según el salario del marido en el supuesto de situaciones en las que los dos cónyuges reciben un salario cada uno. Esto viola según el TC el artículo 107 I 2 en relación con el 3 I GG. No acepta la disculpa del legislador en el sentido de que obedece a problemas técnicos de administración. En lo sucesivo deberá basarse el fraccionamiento del Impuesto sobre Salarios en las circuns-

29. Cfr. BVerGE 24-6-1986, pág. 8

tancias reales de ambos cónyuges. El TC concede a esta inconstitucionalidad efectos retroactivos hasta 1-1-1986, por razones prácticas.

7.2. *En relación con la FAG*

Respecto a la FAG, considera inconstitucional en general el artículo 7 porque viola el artículo 107 II GG. No considera determinados ingresos relevantes que son indicadores de la capacidad financiera de los Länder y admite la consideración de determinadas necesidades extraordinarias, sin que esto esté así previsto en el citado artículo de la GG.

El artículo 7 I FAG es incompatible con el 107 II GG porque no tiene en cuenta los ingresos en concepto de Impuesto de Transmisiones, Contribución de Prevención de incendios y Arbitrios de salas de juegos. Y todos ellos tienen relevancia.

El artículo 7 II 5 FAG, relativo a las cargas extraordinarias de Hamburg y Bremen resultantes del mantenimiento y renovación de sus puertos marítimos, es considerado constitucional. En su decisión se ampara básicamente en razones históricas.

El artículo 7 IV FAG es declarado inconstitucional porque tiene la consideración de las cargas extraordinarias de Saarland y Schleswig-Holstein sin que éstas se diferencien en su naturaleza de las de otros Länder que no son consideradas. Se quiebra el principio de generalidad.

Por lo que respecta al artículo 9 II FAG, el TC se pronuncia por su constitucionalidad. La especial valoración que del número de habitantes de los Länder de Bremen y Hamburg se hace, no la considera ni muy elevada ni muy pequeña. Apela al legislador a que publique los estudios en que basa esa valoración.

En cuanto al artículo 10 II 2 FAG, lo considera constitucional en el sentido de que una zona libre de compensación situada entre 100 % y 102 % del promedio de las distintas capacidades financieras de los Länder está de acuerdo con el artículo 107 II 1. Se basa en una apreciación, en una «adecuada» compensación, lo que quiere decir que no precisa una total y completa compensación.

En cambio, el artículo 10 VI hasta VII FAG es inconstitucional porque viola el principio de declararse solidarios de los beneficios y peligros dentro de la comunidad federal. Considera que el contenido de esas normas garantiza solo para algunos Länder una determinada capacidad financiera. La garantía de un estatus financiero mínimo sólo a las ciudades estado es un privilegio que atenta contra el principio de igualdad.

El artículo 11.a I FAG sobre el límite cuantitativo del 1,5 % en la suma de las asignaciones complementarias es considerado constitucional porque la GG no prohíbe tales límites. El 1,5 % se calcula sobre el IVA recaudado.

El artículo 11.a II FAG en cambio es declarado inconstitucional, al considerar violados los criterios jurídicos constitucionales en las asignaciones complementarias. El legislador ha decidido considerar las necesidades extraordinarias para hacer estas asignaciones. Pero cuando hace esto debe razonarlo y no lo ha hecho. No ha dicho qué necesidades extraordinarias y por qué.

Finalmente, se da otra inconstitucionalidad adicional y general de la FAG, en la sentencia. El hecho de que los artículos declarados inconstitucionales estén muy ligados a otros artículos de la FAG situados en su sección segunda, hace que toda esta sección deba ser considerada inconstitucional. Se refiere a la compensación financiera horizontal.

7.3. *Irretroactividad*

El TC considera sin efectos retroactivos el fallo de la sentencia. Aduce para ello que en la práctica no sería posible deshacer todo lo hecho para arreglarlo de nuevo. Sin embargo, alegando también razones prácticas admite la retroactividad hasta 1-1-1986 de la inconstitucionalidad del artículo 5 II ZerlG relativo al fraccionamiento del Impuesto sobre Salarios basado en el marido.

7.4. *Plazo de aprobación de las nuevas normas*

El TC declara la inconstitucionalidad de las normas señaladas pero no dice cuáles deben ponerse en su lugar. Simplemente dice que éstas quedan derogadas y manda al legislador hacer otras nuevas ajustándose a los principios que se derivan de los considerandos y razonamientos jurídicos utilizados en la sentencia.

El plazo máximo para hacer las nuevas normas deberá entenderse comprendido hasta el inicio de 1988, en el cuál deberán ya ser de aplicación. Sin embargo, el TC señala que deberán hacerse tan rápido como sea posible, lo que permite que puedan entrar en vigor con anterioridad a la citada fecha límite.

8. Consecuencias

8.1. *Inconstitucionalidad de la compensación horizontal en su totalidad. Irretroactividad. Plazos. Régimen transitorio*

El TC no ha dicho que la sección II de la FAG sea inconstitucional. Pero los preceptos que no son constitucionales están tan íntimamente ligados entre sí y con las otras normas que el TC ha decidido que toda la sección II relativa a la Compensación financiera horizontal es incompatible con el artículo 107 de la GG.

De los considerandos se desprende que desde hacía tiempo la compensación era realizada mediante reglas inconstitucionales. Pero el TC se conforma con obligar al legislador a una nueva regulación con efectos de futuro. No admite retroactividad. Alega que sería casi irrealizable.

El TC considera que la nueva regulación no puede entrar en vigor antes de 1988 como máximo. En el caso de aprovecharse al máximo ese plazo por el legislador el TC exige una disposición transitoria que lo compense con efectos retroactivos hasta 1987.

En tanto no se aprueben las nuevas normas deberán seguirse aplicando las normas declaradas inconstitucionales.

8.2. *Los criterios de la relevancia compensatoria*

La sentencia señala que para calcular la potencia financiera hace falta contabilizar todos los ingresos de «relevancia compensatoria» (Ausgleichsrelevanz). Introduce con ello una nueva noción en el Derecho Financiero Constitucional. Pero no la define explícita y claramente, sino a través de criterios muy vagos y generales. Señala que esta «relevancia» dependería del volumen de los ingresos. De si los Länder lo recaudan de manera suficiente. También influiría la calculabilidad técnico-administrativa de los ingresos recaudados.

Es de prever que esta vaguedad dará lugar a nuevas controversias en el futuro.

En la sentencia se pueden deducir algunos puntos controvertidos:

El primero de ellos es que el TC niega la relevancia compensatoria de los ingresos de los Länder de intereses de capital por actividades económicas y de otras procedencias. Sin embargo, exceptúa el supuesto de «alteraciones sustanciales» en ese terreno. El hecho de que no haga falta la contabilización de los beneficios de las empresas de los rendimientos del patrimonio de los Länder estará condicionado a que éstos lo estimen así, en cada caso, con las incertidumbres e inseguridades que esto comporta.

El segundo problema es la relevancia del TEM. El TC fundamenta que estas tasas no son ninguna retribución por la venta de un bien, no son un cambio de recursos del subsuelo por dinero. Y, por eso, el TC sólo quiere considerar de relevancia compensatoria los ingresos netos. Eso elimina todos los ingresos de la actividad financiera que no constituyan beneficios reales, sino sólo una mera transformación del patrimonio administrado.

Tampoco son de relevancia compensatoria según ese criterio las tasas cobradas en contraprestación de un servicio, económicamente mensurable de la administración pública, porque éstas tampoco aportan un beneficio neto. Sólo cubren unos costes de material y personal que empobrecen a los Länder en la medida en que las tasas los enriquecen. Eso aclara que las tasas por actividades administrativas o de utilización del dominio público, así como las contribuciones especiales y arbitrios afectos a un fin determinado no fortalecen la potencia financiera de los Länder.

En tercer lugar, es digno de atención el hecho de que el TC conceda un cierto tiempo durante el cual poder seguir realizando los ingresos excluidos al objeto de poder sacar conclusiones ciertas sobre su relevancia compensatoria. No se está obligado a contabilizar inmediatamente todo ingreso nuevo en el índice de potencia impositiva. Podrá esperarse a que conste de forma fehaciente que es relevante. Éste es el planteamiento del TC al examinar el artículo 7 II FAG y tolerar la no consideración de las TEM hasta 1982 y su contabilización parcial de 1983 a 1986. Sólo exige su plena inclusión en los ejercicios siguientes. Este procedimiento seguido con las TEM nos pone de manifiesto que podrá aplicarse parecida y gradualmente en otros ingresos, hasta que incidan de pleno en el ámbito de la relevancia compensatoria. Concepto éste de relevancia que, insistimos, puede abrir todo tipo de controversias.

Por último, la sentencia expone una consideración sobre las asignaciones complementarias que entendemos reclama validez para el conjunto de la compensación. Dice así: «Las asignaciones federales complementarias no tienen la finalidad de resolver debilidades financieras que sean consecuencia directa y previsible de decisiones políticas tomadas por un Länder en ejercicio de sus competencias».

Es decir, si un Länder asume gastos a los que no está obligado deberá sufragarlos con sus propios ingresos. El Bund no le podrá ayudar. La misma afirmación es aplicable al sector de ingresos. Un Länder que impone a sus ciudadanos tributos que otros Länder no recaudan a pesar de poderlo hacer, está haciendo uso de su autonomía. Tampoco debe intervenir en la compensación.

Hay que compensar sólo las ventajas y desventajas de raíz estructural, pero no los ingresos asumidos por los Länder mediante un esfuerzo de política financiera propio. El desnivel financiero resultante de que no todos los Länder hacen uso de todas sus posibilidades no es susceptible de compensación. La legitimación de la compensación

reside en el diferente rendimiento de las fuentes de ingreso pero no en su distinta utilización. Lo determinante es la fuerza financiera que en potencia tienen los Länder, no el rendimiento que de facto obtienen.

Los Länder que gravan a sus ciudadanos con más tributos que otros no por ello han de contribuir a la compensación horizontal. Si no fuera así se anularía la individualidad práctica de los Länder, es decir, su autonomía política y, con ella, el principio en que descansa el Estado federal.