

LAS NORMAS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LAS FINANZAS PÚBLICAS EN ALEMANIA

Víctor Manuel Rojas Armandi*

I. Introducción

El sistema financiero alemán se desarrolló después del final de la Segunda Guerra Mundial con dos características fundamentales: a) con la unificación de la facultad de establecer las normas financieras en un órgano que se denominó *Parlamentarische Rat* –Consejo Parlamentario– y b), con una compensación interregional siempre más compleja y profunda. El desarrollo hacia una compensación de los ingresos impositivos de los *Länder* –gobiernos locales– fue la consecuencia lógica de la unificación de la legislación a cargo del *Bund* –gobierno central– y de la coordinación política de los *Länder* entre sí. En los años 1968 y 1969 se implementó una reforma integral del instrumental financiero con el propósito de alcanzar una dirección global, unida con el objetivo de la modernización de la organización de la Administración Pública. Esto permitió que antes de la Unificación de las Alemanias, la República Federal de Alemania como Estado Federal, haya podido alcanzar un grado de homogeneidad por cuanto hace al reparto de los recursos públicos, como sólo en algunos Estados unitarios se ha podido lograr.

Sin embargo, para los años de 1992 y 1993 las pretensiones de los ciudadanos de los nuevos *Länder*, esto es, de la antigua República Democrática de Alemania, para igualar las condiciones de vida del Este con las que imperaban en el Oeste, vinieron a evidenciar las carencias de un sistema que había sido diseñado para otras circunstancias. El sistema de compensaciones financieras interregionales base del sistema financiero alemán mostró sus carencias ante tan ambiciosas pretensiones. Una de las más importantes de tales carencias fue el hecho de que dicho sistema, muy a pesar de los grandes éxitos que mostró en la redistribución de los ingresos públicos a lo largo y a lo ancho del país y a través de las diferentes instancias de gobierno, sin embargo, desde sus orígenes fue incapaz de eliminar las diferencias económicas entre los distintos *Länder*¹.

* Académico del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana.

1 Renzisk, Wolfgang, "Modernisierung der Finanzverfassung", disponible en: <http://www.fes.de/fulltext/stabsabteilung/00825003.html>, (28/05/03).

Ante tal situación, el 17 de diciembre de 1998 el Canciller alemán Gerhard Schröder y los Ministros Presidentes (*Ministerpräsidenten*) –autoridades ejecutivas supremas de los *Länder*– de los 16 *Länder* acordaron integrar una Comisión Gubernamental del *Bund* y de los *Länder*, para que se ocupara de la modernización de la división de competencias y de las relaciones financieras entre ambas instancias de gobierno. Los resultados del trabajo de esta Comisión Gubernamental deberán servir para preparar propuestas concretas para el legislador. La reforma del sistema financiero debería estar lista para entrar en vigor cuando el *Solidarpaktvereinbarung* –pacto de solidaridad– llegue a su fin, lo que sucederá el último día del 2004. La reforma trata de lograr un orden más eficiente de las competencias y recursos públicos de Alemania.²

Ante tal crisis del sistema financiero alemán que, ha despertado el interés tanto de los académicos de diversas especialidades como de los medios, y que coincide con una demanda generalizada en México de una reforma financiera profunda, vale la pena analizar las características de las normas constitucionales de un sistema financiero de un país federal que en sus mejores tiempos funcionó con gran éxito. Debe destacarse que, el sistema financiero alemán ha sido capaz de captar durante los últimos cuarenta años alrededor del 22% del Producto Interno Bruto de Alemania. Por otra parte, permitió que, en el año de 2001, del 100% de los impuestos recaudados, el *Bund* dispusiera del 43,4%, los *Länder* del 40,1%, las *Gemeinden* –instancias de gobierno municipal– del 12,1% y la Unión Europea del 4,4%.³

A diferencia de otros Estados federales, en Alemania desde 1871 no existe una división de competencias según la materia, tal y como es el caso en los Estados Unidos de América y en México, sino más bien, la división de competencias entre las distintas instancias en que se descentraliza el poder público se lleva a cabo preponderantemente con base en funciones. La división de competencias se establece fundamentalmente por el *Bund* con base en sus facultades legislativas (Art. 73 y ss. de la Constitución para la República Federal de Alemania (CRFA) –*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*–). Sin embargo, las leyes federales se ejecutan, en amplia medida, por las administraciones de los *Länder* (Art. 83 de la CRFA) y, se financian por el *Bund*, por los *Länder* o, por ambos –Principio de Conexidad (*Konnexitätsprinzip*)– (Arts. 91a, 91b y 104a de la CRFA). Este sistema presenta cuatro consecuencias básicas. La primera consiste en que la regulación centralizada a cargo del *Bund* permite contar con estándares unitarios para la legislación local, lo que facilita un cumplimiento unificado de las distintas materias encomendadas a los *Länder*. En segundo término, debido a que es el *Bund* el que define

2 Sobre la Reforma Financiera en Alemania véase: Hun, Werner, "Allocation of Tasks and Regimes of Public Finance Responsibilities between the Federal and other Levels of Government" en: Eibe, Riedel, Aufgabenverteilung und Finanzregime im Verhältnis zwischen dem Zentralstaat und seinen Untereinheiten, Schriften der Gesellschaft für Rechtsvergleichung, Tomo 195, Baden-Baden, 2001, p. 17 y 33; Margend, Udo, "Grundzüge der deutschen Finanzordnung", en: Federalismusreform: der deutsche Finanzordnung auf dem Prüfstand, Zukunftsforum Politik, No. 44, Konrad Adenauer Stiftung, 2002, p. 7-18; Rensch, Wolfgang, "Finanzausgleich und die Modernisierung des Bundesstaates", Perspektiven nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts, Friederich Ebert-Stiftung, Bonn, 2000; Döring, Kurt, "Ein bisschen Wettbewerb", en: Frankfurt Allgemeine Zeitung, 14 de mayo de 2002, p. 10.

3 Véase al respecto: "Der Bundeshaushalt- Politik in Zahlen", Bundesministerium der Finanzen, disponible en: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>, p. 7 y 10 (28/05/03).

en su legislación las tareas de los *Länder*, dicha instancia también adquiere responsabilidad y compromiso en asegurarles a éstos los medios financieros necesarios para el cumplimiento de dichas tareas; esto requiere de un sistema financiero garantizado en la CRFA que no haga depender el cumplimiento de las tareas de los *Länder* del poder económico de las diferentes regiones del país. En tercer lugar, la división de competencias funcional ha provocado un conflicto permanente entre el *Bund* y los *Länder* por cuanto hace a la división de cargas e ingresos. Finalmente, la división de competencias funcional en la participación de los *Länder* en la legislación federal.

La CRFA cuanta con un capítulo especial para regular el sistema financiero alemán. En efecto, el Capítulo X de la CRFA –*Finanzwesen*– establece en los Arts. que van del 104a al 115 las normas fundamentales del sistema financiero. A las normas del derecho financiero de la República Federal de Alemania pertenecen, por una parte, aquellas que regulan las relaciones de carácter financiero entre el *Bund* y los *Länder*. En segundo lugar, encontramos a aquellas normas que se encargan de reglamentar el presupuesto del *Bund*, de los *Länder* y de las *Gemeinden*. Al primer tipo de normas, mismas que se contienen en los Arts. que van del 104a al 108 de la CRFA, se les denomina normas constitucionales de derecho financiero en estricto sentido, y; a las segundas, las que se contienen en los Arts. que van del 109 al 115 de dicha Carta Fundamental, se les conoce con el nombre de normas constitucionales relativas al presupuesto⁴. Enseguida pasaremos al análisis de las unas y de las otras.

II. Las normas de derecho financiero en estricto sentido

Las normas de derecho financiero en estricto sentido son una consecuencia de la organización federal del Estado alemán. Estas determinan que tipo de autoridades –federales, locales o comunales– tienen a su cargo las diferentes funciones que se relacionan con las actividades financieras del Estado.

Este tipo de normas se pueden dividir en dos tipo: por una parte, aquellas que tienen que ver con los egresos públicos, y; por otra, aquellos que se relacionan con los ingresos públicos.

1. Normas relativas a los egresos públicos

1.1. El principio general

De acuerdo con el Art. 104a, Fracc. 1 de la CRFA la financiación de los egresos que se generen con motivo del cumplimiento de las actividades públicas corresponde al *Bund* o los *Länder* al o a los que constitucional o legalmente le haya sido atribuida la realización de las mismas⁵, en tanto no se determine otra cosa en la Constitución. Esto significa, que el criterio para determinar el financiamiento de una actividad pública es la división de

4 Brockmeyer, Hans Bernhard, "Finanzverfassung", en "Lexikon des Rechts, Steuer und Finanzrecht", Luchterhand, Berlin, 1993, p. 201.

5 Por realización se entiende la ejecución inmediata de la ley, sin importar quien ha emitido la misma. Así lo ha resuelto el Tribunal Constitucional de la RFA (TCRFA) –*Bundesverfassungsgericht*– 26, 338/390; 44, 351/364.

competencias administrativa entre el *Bund* o los *Länder* y las *Gemeinden*⁶, quedando incluidas también aquellas actividades administrativas que se relacionen con el Parlamento y con la Justicia. Cada instancia de gobierno financia sus propias actividades; el financiamiento por el *Bund* de actividades que corresponden a los *Länder* o viceversa implica una violación a la CRFA⁷. Asimismo, dicha norma constitucional prohíbe la financiación conjunta llevada a cabo por varios *Länder* de las actividades administrativas que a uno de ellos corresponden⁸.

1.2. Excepciones al principio general

La CRFA prevé algunas excepciones al principio general de la división de competencias federal y local en materia de egresos contenido en la Frac. 1, del Art 104 a de la CRFA, con lo que el sistema de separación de las obligaciones en este campo se convierte en realidad en un sistema mixto⁹.

1.2.1. Actividades realizadas por los *Länder* por encargo del *Bund*

En aquellos casos en que los *Länder* actúan por encargo del *Bund*, la actividad correspondiente debe ser financiada por éste¹⁰, a pesar de que dicha actividad se considere como un tipo especial de competencia estatal. Este es un caso de excepción del Principio de Conexidad. Dentro de estos gastos se incluyen solamente los costos necesarios para llevar a cabo la actividad materia de la obligación *–Zweckausgaben–* (por ejemplo, los costos erogados por la construcción de calles). Aquellos costos que se derivan de las funciones administrativas *–Verwaltungshandel–* (costos de personal y activos de la administración) le corresponden al gobierno cuya administración lleva a cabo la función en cuestión¹¹.

1.2.2. Actividades que implican prestaciones en dinero

Cuando en una ley federal que debe ser ejecutada por los *Länder* se prevén prestaciones en dinero se puede establecer en la mismas, que dichas prestaciones en dinero sean cubiertas total o parcialmente por el *Bund*¹². Este también es un caso de excepción al Principio de Conexidad.

6 La CRFA distingue entre actividades administrativas y actividades legislativas. Para ambos complejos de actividades vale el principio del Art. 30 de la CRFA, según el cual las actividades que no se encuentren expresamente reconocidas en la Constitución como competencia del *Bund* corresponden a los *Länder*. En cuanto a la actividad legislativa se determina dicha división en el Art. 70 y por lo que hace a las actividades administrativas dicha división se encuentra prevista en la Art. 83, ambos de la CRFA. La competencia exclusiva en materia legislativa del *Bund* se determina en el Art. 73 de la CRFA, en tanto que las facultades concurrentes en esta materia se prevén en los Arts. 74 y 74 a) de la misma. Además el *Bund* posee la competencia en los términos del Art. 75 para emitir leyes marco que contengan los principios mínimos que deben contener las legislaciones locales. En cuanto a las competencias administrativas del *Bund*, éstas se prevén básicamente en el Art. 87 de la CRFA.

7 TCRFA 26 338/390. Tribunal Administrativo de la RFA (TARFA) 44. 351/364.

8 Selmer, Kirchof, "Grundsätze der Finanzverfassung im vereinten Deutschlands". DVBl 1992, p. 1181.

9 Klein, Franz, "Grundlagen des staatlichen Finanzrechts (Finanzverfassungsrecht)" en "Öffentliches Finanzrecht", Editor Klein, Franz, Luchterhand, 1993, p. 9.

10 Art. 104 a, Frac. 2 de la CRFA.

11 Art. 104 a, Frac. 5 de la CRFA.

12 Art. 104 a, Frac. 3 de la CRFA.

Se reserva a las autoridades legislativas federales la facultad de decidir el por ciento, términos y modalidades en que se dividen las erogaciones en cada caso particular.

Como se trata de una norma de excepción, el concepto de "ley que prevé prestaciones en dinero" se debe interpretar de manera estricta. Por lo mismo, bajo dicho concepto no se incluyen leyes que prevén prestaciones gratuitas de servicios, como podrían ser los tratamientos médicos gratuitos.

1.2.3. Prestaciones para inversiones especiales, para compensar las desigualdades económicas o, para promover el crecimiento económico

Es posible que el *Bund* otorgue a los *Länder* ayuda financiera para inversiones especiales de los mismos o de las comunidades destinados a hacer frente a un desequilibrio que se derive del sistema económico; para compensar las desigualdades económicas que existan dentro del país y; para promover el crecimiento económico¹³.

En la hipótesis relativa a inversiones para hacer frente a desequilibrios económicos, se debe tratar en todo caso de gastos previstos en programas coyunturales limitados a un periodo corto de tiempo. En cambio, en las otras dos hipótesis se trata de ayuda financiera a largo plazo para echar a andar planes de política económica estructural.

Esta ayuda financiera constituye una facultad discrecional del *Bund*, que no puede ser utilizada como un instrumento de dirección de inversiones directas o indirectas para la ejecución de objetivos federales de política económica, monetaria, estructural, o de uso del suelo en los estados¹⁴.

El Tribunal Constitucional de la República Federal de Alemania –*Bundesverfassungsgericht*– (TCRFA) ha establecido que esta ayuda financiera sólo puede cubrir una parte del financiamiento general de la actividad o inversión en cuestión¹⁵; que el *Bund* no puede integrar los planes de inversión en su propia esfera administrativa¹⁶; y que el mismo no puede participar en la elección del proyecto particular¹⁷.

Una obligación extra con que ha sido gravado el *Bund* es la relativa a otorgar en el uso de dicha facultad discrecional un trato equitativo a todos los *Länder* que integran la Federación, pudiendo privilegiar a un *Land* sólo en los casos en que el mismo se encuentre en necesidades presupuestarias¹⁸.

Con base en la Ley de Ayuda Estructural –*Investitionsförderungsgesetz*–¹⁹ que entro en vigor a partir del 1 de enero de 1989, el *Bund* otorga a casi todos los antiguos *Länder* del país ayuda financiera para compensar las diferencias en la capacidad económica que entre los mismos existe. Debido a la situación económica que surgió después de la Unificación Alemana dicha ley de ayuda estructural fue abolida y sustituida por la

13 Art. 104 a), Frac. 4 de la CRFA.

14 TCRFA, 39, 96/111.

15 TCRFA, 39, 96/111.

16 TCRFA, 39, 96/118.

17 TCRFA, 41, 291/313.

18 TCRFA, 86, 148/268.

19 BGBl. 1988, p. 2358.

Ley para la Superación de las Desigualdades Económicas Estructurales y para el Aumento del Fondo de la Unidad Alemana.²⁰

1.2.4. El financiamiento de las costas de guerra

El *Bund* es el responsable de la liquidación de los gastos de la ocupación de las tropas aliadas en el país, así como de las costas de los daños internos y externos ocasionados durante la Segunda Guerra Mundial²¹. Por gastos de guerra se entiende a todas aquellas erogaciones cuya causa fundamental –mas no en exclusiva– es la Segunda Guerra Mundial²². Esta obligación vale sólo para aquellas cargas que se deban pagar por primera vez después del 1º de octubre de 1969.

Hoy en día ya no existen costas derivadas de la ocupación militar. Los gastos que se ocasionan con motivo de las tropas extranjeras que en la actualidad se encuentran en RFA se consideran gastos de defensa, por lo que no caen bajo el supuesto del Art. 120 de la CRFA²³.

1.2.5. Aportaciones para los gastos de seguridad social

El *Bund* corre a cargo de las aportaciones de la seguridad social, incluyendo el seguro de desempleo y el de ayuda a los desempleados²⁴. Según ésta disposición se incluyen todas las aportaciones de seguridad social sin importar que sean administradas por compañías de seguros que se encuentran bajo el control de la administración pública de los *Länder*, tal como sería el seguro de jubilación. Esto significa que, en esta materia los gobiernos de los *Länder* son exoneradas por completo de cualquier contribución que se lleve a cabo para dichos fines²⁵.

1.2.6. Competencias comunes con base en el Art. 91 a de la CRFA

Según lo dispuesto en el Art. 91 a de la CRFA el *Bund* se encuentra obligado a participar conjuntamente con los *Länder* en las actividades necesarias para cumplir las obligaciones a cargos de éstos en materia de construcción y ampliación de escuelas superiores; de mejoramiento de las estructuras económicas regionales; de mejoramiento de la estructura

20 El Fondo alcanza un volumen de 82,2 mil millones de Euros. De los cuáles 48,6 son financiados mediante créditos. Desde el presupuesto de 1995 los nuevos *Länder* se han integrado completamente en las compensaciones financieras del *Bund*. Para cubrir los créditos recibidos se aporta al Fondo un 10% del importe de los créditos adquiridos. Con el monto de 48,6 mil millones de Euros de créditos cargan por mitad el *Bund* y los *Länder*. En el marco del *Einigung zwischen Bund und Länder* de 23 de Junio de 2001 se decidió sobre el futuro de los Fondos. Las aportaciones anuales futuras incluyen para 2003 2,27 mil millones de Euros, y para 2004 2,26 mil millones de Euros. El *Bund* cargará con las aportaciones para los años del 2005 a 2019, así como una deuda extra hasta por 6,54 mil millones de Euros. Para los años de 2005 al 2019 el *Bund* recibirá anualmente un monto fijo del impuesto sobre la renta de 1,32 mil millones de Euros. Véase al respecto: "Der Bundeshaushalt- Politik in Zahlen", Bundesministerium der Finanzen, disponible en: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>, p. 71-2 (28/05/03).

21 Art. 120, Frac. I CRFA.

22 TCRFA, 9, 305.

23 Jarass/Pieroth, "Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland", Verlag C.H. Beck, München, 1995, p. 986.

24 Art. 120, Frac. I CRFA.

25 Klein, Franz, Op. cit., p. 13.

agraria y de la protección de las costas²⁶. En los casos de construcción y ampliación de escuelas superiores, así como de mejoramiento de las estructuras económicas regionales el *Bund* corre con el 50% de los gastos, en tanto que, en el caso del mejoramiento de la estructura agraria y de la protección de las costas le corresponde cubrir al *Bund* por lo menos el 50% de las erogaciones²⁷.

1.2.7. Competencias comunes con base en el Art. 91 b de la CRFA

En los términos del Art. 91 b de la CRFA el *Bund* y los gobiernos de los *Länder* pueden convenir la participación conjunta en las actividades de planeación educativa y promoción de organismos y programas de investigación científica de relevancia para más de un *Land*. En este caso la repartición de los costos es materia de negociación entre ambos cuerpos gubernamentales.

La planeación educativa incluye escuelas de todo nivel, formación técnica, educación elemental, formación especializada y educación juvenil no escolar. El hecho de que la participación se limite a la actividad de planeación significa que el *Bund*, tan sólo se encuentra obligado a solventar su parte en los gastos de planeación y de las actividades que resulten necesarias para su realización, pero no a contribuir en la actividad educativa misma²⁸.

A diferencia del Art. 91 a, la hipótesis prevista en el Art. 91 b incluye actividades cuya competencia corresponda al *Bund* y no sólo aquellas que se refieren a la competencia de los gobiernos de los *Länder*, tal y como es el caso de la primera disposición mencionada. El Art. 91 b de la CRFA garantiza un desarrollo descentralizado de la ciencia y de la investigación asegurando que no se caiga en una provincialización.

1.3. Las Competencias no escritas del *Bund*

Existen casos en que el *Bund* no cuenta con facultades expresas para la ejecución de actividades de tipo administrativo, las que sin embargo viene desempeñando desde hace tiempo. Estos serían los casos de las actividades que se derivan del Plan Federal para la Juventud o, sobre la promoción deportiva. El financiamiento de dichas actividades corre a cargo del *Bund* a pesar de que al mismo no le corresponde la competencia administrativa para el ejercicio de las mismas, lo que constituye una excepción no prevista en la CRFA del principio general contenido en la Frac 1 del Art. 104 a) de la CRFA.

El TCRFA ha calificado dicha práctica como competencias administrativas no escritas, y ha reconocido su constitucionalidad en aquellos casos en los que sin que se requiera una regulación expresa, representan una competencia particular que a priori se sustrae de las competencias federales y que por su naturaleza tomando en consideración otras formas de ejecución sólo puede ser llevada a cabo por el *Bund*²⁹.

26 Art. 91 a), Frac. 1 de la CRFA.

27 Art. 91 a), Frac. 4 de la CRFA.

28 Art. 91 b),

29 TFRFA, 22/180.

En la mayoría de las ocasiones las competencias administrativas no escritas coinciden con las competencias de los *Länder*, lo que conduce a una financiación conjunta de dichas actividades.

1.4 La posición de las *Gemeinden* en el sistema de la división de competencias en materia financiera

La CRFA parte de un sistema bilateral de división de competencias entre el *Bund* y los gobiernos de los *Länder*. Esto resulta lógico debido a que, las *Gemeinden* son parte de los *Länder*, correspondiendo a las Constituciones de éstos determinar de qué forma se dividen las competencias entre las autoridades de las *Gemeinden* y las de los *Länder*.

En relación con el *Bund* vale también para las *Gemeinden* el principio contenido en el Art. 104 a, Frac. 1, en virtud del cual a éstas no les es permitido financiar actividades cuya competencia corresponda al *Bund*.

Por otra parte, en la práctica el gobierno del *Bund* en ejercicio de su facultad de proporcionar ayuda financiera para el mejoramiento de las estructuras económicas regionales prevista en el Art. 104 a, Frac. 4 de la CRFA influye sobre la distribución del gasto público dentro de los *Länder*.

1.5 La posición de las Comunidades Europeas

En cuanto a las relaciones que existen entre el *Bund* y las autoridades de las Comunidades Europeas (CE) no existe ninguna disposición legal que regule la decisión entre sus respectivas competencias en materia de egresos.

Todas aquellas actividades que de acuerdo con las disposiciones del Derecho Europeo deban ser ejecutadas por las autoridades administrativas de los Estados Miembro deben ser financiadas por éstos,³⁰ a menos que dicho Derecho disponga otra cosa. Cada vez son más las actividades de este tipo que se financian con fondos comunitarios.

El Derecho Europeo puede también obligar a los Estados Miembro a financiar determinadas actividades que por su naturaleza corresponden a las competencias comunitarias. Sobre que autoridades nacionales –*Bund* o *Länder*– cargan con el financiamiento de este tipo de actividades, todavía no hay nada claro. Por una parte, las autoridades del *Bund* argumentan que para estos efectos vale aún la regla del Art. 104 a, Fracc. 1 de la CRFA, según la cual las autoridades que corren a cargo de la ejecución deben financiar la misma. Por otra parte, los *Länder* sostienen que en todo caso es el *Bund* quien debe financiar estas actividades, toda vez que, en el proceso mediante el que dichas normas entran vigor sólo toma parte el mismo³¹.

30 Una disposición expresa de este tipo encontramos en la ley para la ejecución de la organización general del mercado comunitario del 31 de agosto de 1972. BGBl. I S. 625.

31 Klein, Franz, Op. cit., p. 33.

2. Normas relativas a los ingresos públicos

Las fuentes de ingresos públicos más importantes son los impuestos –*Steuern*–, los derechos –*Gebühren*–, las cuotas –*Beiträge*– y demás contribuciones especiales –*sonstige öffentliche Abgaben*–. Otras fuentes de ingresos públicos pueden ser, por ejemplo, pago de préstamos, cobro de intereses derivados de préstamos, ingresos por venta de bienes públicos, etc.

La CRFA contiene en sus Arts. que van del 105 al 108 una regulación compleja sobre las competencias legislativas, administrativas y en materia de ingresos en exclusiva sobre los ingresos provenientes de impuestos³² y no sobre otro tipo de ingresos públicos.

El TCRFA ha precisado que, el concepto de impuesto que utiliza la CRFA, es el mismo que se encuentra definido en la Ley de Contribuciones –*Abgabeordnung*–³³. Según el numeral 1) de la Frac. I, del Art. 3 de ésta Ley, impuestos son prestaciones en dinero que no representan una contraprestación para una determinada actividad y que son establecidos por un órgano público a todas las personas que caen bajo la hipótesis legal que la ley establece para el efecto.

Para aquellas contribuciones que, no son impuestos vale el principio general contenido en el Art. 70 de la CRFA según el cual las facultades legislativas que no se encuentran conferidas expresamente por la Constitución al *Bund* son objeto de regulación estatal³⁴.

Por lo que hace a la sistemática que utiliza la CRFA para la división de las competencias en materia de impuestos entre el *Bund*, los *Länder* y los gobiernos de las *Gemeinden*, la misma resulta en extremo compleja toda vez que dicho reparto de competencias se lleva a cabo en tres niveles diferentes –legislación, administración del impuesto y disposición sobre los rendimientos–. Lo anterior significa que, una instancia gubernamental puede tener la competencia en materia de legislación de un cierto impuesto, más no la facultad de recaudarlo o de disponer de sus rendimientos; o bien, puede disponer de éstos, pero no poseer la facultad para recaudarlo o para legislar sobre el mismo.

2.1. Reparto de competencia legislativa en materia de impuestos

En materia de legislación sobre impuestos, corresponde al *Bund* legislar de manera exclusiva sobre aranceles y monopolios financieros³⁵. También en aquellos casos en que la CRFA determine que el ingreso de un impuesto le corresponde al *Bund* o, cuando se hace necesaria la legislación federal en los términos del Art. 72, Frac. 2

32 En Alemania los ingresos provenientes de impuestos cubren más del 80% del presupuesto federal. Por otra parte, del total de los impuestos recaudados, en el año 2001 al *Bund* le correspondió el 43.4%; a los *Länder* el 40.1%; a las *Gemeinden* el 12.1% y a la Unión Europea el 4.4%. Véase: Klein, Franz, Op. cit., p. 33 y “Der Bundeshaushalt- Politik in Zahlen”, Bundesministerium der Finanzen, disponible en: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>, p. 10 (28/05/23).

33 TCRFA 7, 244/251; 49, 343/353; 67, 256/282.

34 TCRFA 81, 156/187.

35 Art. 105, Frac. 1 de la CRFA.

de la CRFA³⁶ o existe un facultad de legislación concurrente del *Bund* y de los *Länder*³⁷.

A los *Länder* les queda reservada la facultad de legislar en materia de impuestos sobre el consumo y sobre impuestos sobre productos suntuarios³⁸ que se generen dentro de sus respectivos territorios entretanto los mismos no resulten iguales a los impuestos regulados en las leyes federales³⁹.

Las *Gemeinden* no poseen facultad alguna en materia de legislación impositiva. Sin embargo, generalmente ha sido aceptado que los *Länder* puedan delegar sus facultades de legislación impositiva a las *Gemeinden*⁴⁰.

Tres aspectos cabe mencionar en relación a las facultades legislativas alemanas en materia impositiva. En primer lugar, bien se puede decir que, en esta materia predomina la competencia del *Bund*. En segundo lugar, el *Bund* posee una facultad concurrente absoluta con los *Länder* en todos aquellos impuestos en que éstos tengan competencia. Finalmente, con excepción de los impuestos comunales –*Kommunalsteuern*–, de la determinación tasa para los impuestos reales –*Realsteuern*– y de los impuestos comunales pequeños, tales como los impuestos de cacería y de posesión de perros –*Jagdsteuer* y *Hundersteuer*– los *Länder* no poseen ninguna competencia impositiva en exclusiva. De esta forma, se busca garantizar la unidad del orden económico del Estado alemán.

2.2. Reparto de los rendimientos derivados de los Ingresos Impositivos

Los rendimientos derivados de la recaudación de impuestos se reparten de acuerdo a dos criterios: en primer lugar, encontramos el reparto vertical, esto es el reparto de ingresos entre los diferentes gobiernos: el *Bund*, los *Länder* y las *Gemeinden*; en segundo lugar, se encuentra el reparto horizontal, esto es el que existe entre los *Länder* entre sí. El reparto vertical se regula en el Art. 106 de la CRFA y el horizontal se encuentra previsto en el Art. 107 de la CRFA.

2.2.1. El reparto vertical

Las reglas para el reparto de los productos derivados de la recaudación de impuestos se contienen básicamente en el Art. 106 de la CRFA. Esta norma es de carácter vinculante y los *Länder* y el *Bund* no se encuentran facultados para alterar su contenido mediante mutuo acuerdo⁴¹.

36 En aquellos casos en que se haga necesario el establecimiento de relaciones sociales iguales dentro de todo el territorio nacional o para alcanzar la unidad monetaria, legal o económica en interés de la comunidad, el *Bund* posee una facultad de legislación. Art. 105, Frac. 2 de la CRFA.

37 Por facultad concurrente en los términos del Art. 72 de la CRFA se entiende aquella en donde los estados poseen la facultad de legislar entretanto el *Bund* no haya hecho uso de sus facultades legislativas.

38 Bajo estos impuestos se catalogan el impuesto sobre el consumo de alcohol, impuesto sobre espectáculos, impuesto sobre caza, impuesto sobre pesca y el impuesto sobre la tenencia de perros.

39 Art. 105, Frac. 3 de la CRFA.

40 Tipke y Lang, "Steuerrecht", Otto Schmidt, Köln, 1994, p. 51.

41 TCRFA, 55, 274/300.

Al *Bund* le corresponden los rendimientos derivados de: los monopolios financieros; los aranceles; la mayoría de los impuestos sobre el consumo –impuesto sobre el petróleo, brandy, tabaco, sal, café, té etc.–; el transporte de mercancías por carretera; la circulación de capital; los seguros; cambio monetario; los gravámenes de compensación; las contribuciones extras sobre el impuesto sobre la renta e impuesto de las empresas, y; los derivados de las contribuciones en el marco del Derecho Europeo⁴².

Al gobierno de los *Länder* les corresponde el rendimiento derivado de los siguientes impuestos: sobre el capital; las herencias; vehículos automotrices; sobre la mayoría de las transacciones –adquisición de bienes inmuebles, lotería, deportes, apuestas–; sobre la cerveza, y; casinos⁴³.

Los ingresos derivados de los impuestos sobre la renta, sobre la renta corporativa, sobre los beneficios industriales y sobre el valor agregado corresponden conjuntamente al *Bund* y a los *Länder*. Por cuanto hace a los impuestos sobre la renta y sobre la renta corporativa, la CRFA establece que de los ingresos correspondientes, un 50% corresponde al *Bund* y el otro 50% a los gobiernos de *Länder*.⁴⁴

En cambio, tratándose de los ingresos derivados del impuesto al valor agregado, la CRFA ha optado por ceder la decisión sobre la determinación en porcientos de participación al legislador del *Bund*. En la determinación de dichos porcientos el legislador federal debe tomar en cuenta las necesidades financieras de cada una de las instancias gubernamentales⁴⁵, tratando de evitar la imposición de cargas excesivas para los contribuyentes y de garantizar un estándar de vida uniforme a lo largo y ancho del territorio alemán. Adicionalmente, en la determinación de los porcientos que le corresponden al *Bund* y a los *Länder* en el impuesto al valor agregado, se debe considerar la disminución del impuesto sobre la renta que a partir del 1 de enero de 1996 surge debido a las compensaciones impositivas que se ocasionan debido al otorgamiento de la ayuda económica que se les proporciona a los padres por sus hijos menores –*Kindergeld*–.⁴⁶ Existe un procedimiento –*Deckungsquotenverfahren*– mediante el que el Consejo de Planeación Financiera –*Finanzplanungsrat*– dos veces al año –el 15 de mayo y el 15 de noviembre– rinde un informe sobre las estimaciones impositivas y emite sus estimaciones sobre el desarrollo de los ingresos del *Bund* y de los *Länder*. De igual forma, los *Länder* negocian sin intervención del *Bund* en el *Finanzplanungsrat* las compensaciones financieras entre ellos, pero siempre con base en una ley federal.⁴⁷ Por otra parte, la corrección de

42 Art. 106, Frac. 1 de la CRFA.

43 Art. 106, Frac. 2 de la CRFA.

44 Art. 106, Frac. 3 de la CRFA. Durante 1993 y 1994 el por ciento que correspondió a los estados sobre los ingresos relativos a este impuesto fue del 37% y a partir de 1995 será del 44%.

45 Este principio ha sido criticado debido a que los *Länder* pueden lograr mayores recursos cuando inflan sus erogaciones.

46 Art. 106, Frac. 3 de la CRFA. Durante 1993 y 1994 el por ciento que correspondió a los estados sobre los ingresos correspondientes a este impuesto fue del 37% y a partir de 1995 es del 44%.

47 Como dato curioso se debe destacar que, el comando de ocupación aliado representado por el General Clay, no le pareció aceptable que, el legislador federal interviniera en el presupuesto de los *Länder* a través de una ley general. Para compensar las desigualdades financieras dicho personaje propuso el modelo estadounidense de ayuda directa –*grants-in-aid*– del *Bund* hacia los estados débiles. Sin embargo, a los *Ministerpräsidenten*, autoridades administrativas su-

los repartos del impuesto al valor agregado requiere de un procedimiento político entre los jefes de gobierno del *Bund* y de los *Länder*, los que para llegar a un acuerdo toman como base los datos del Consejo de Planeación Financiera. Para el año de 2001 del total de la recaudación por concepto del impuesto al valor agregado se otorgó el 5,63 al *Bund* para compensar los costos derivados de las cuotas adicionales que paga dicha instancia de gobierno por concepto de las pensiones a los jubilados; del resto se destinó 2,2% a las *Gemeinden* y; finalmente, del ingreso no afectado, el *Bund* recibió el 49,6%.⁴⁸

A las *Gemeinden* les corresponde un por ciento de la parte del ingreso sobre la renta, por ciento éste que se debe determinar en una ley federal con base en la capacidad de pago de los habitantes de cada *Gemeinde*; en dicha ley se puede establecer que las *Gemeinden* puedan fijar el por ciento de la proporción que les corresponde⁴⁹. Dicho por ciento sobre el impuesto sobre la renta se descuenta del total a repartir entre los *Länder* y el *Bund*, para posteriormente repartir el resto entre ellos al 50%⁵⁰. De igual forma, a las *Gemeinden* les corresponde desde el 1 de enero de 1998 una parte del ingreso proveniente del impuesto sobre la renta, mismo que se los proporcionan los *Länder* con base en una ley federal que requiere la aprobación del *Bundesrates*. Asimismo, a las *Gemeinden* les corresponde el total de los ingresos derivados de los impuestos sobre: la transacción sobre bienes inmuebles, así como de bienes de consumo y de productos suntuosos⁵¹. Finalmente, las *Gemeinden* reciben un por ciento de la parte que corresponde a los *Länder* del total de los ingresos provenientes de aquellos impuestos cuyo ingreso se comparte entre los *Länder* y el *Bund*; por ciento éste que se determina en una ley estatal⁵².

A las autoridades de la CE les corresponde el ingreso de los aranceles, del excedente de los productos agrarios que se encuentran bajo su competencia, así como un por ciento del impuesto al valor agregado recaudado en los Estados Miembro⁵³. Esto no significa que la CE tenga facultades constitucionales para disponer de dicho ingreso, sino más bien son los Estados Miembros los que tienen la obligación de transferir dicho ingresos.

premas de los *Länder* les pareció que dicho sistema daría lugar a una dependencia de los *Länder* en relación al *Bund* por lo que rechazaron la propuesta. Finalmente, se aceptó un compromiso entre ambos sistemas que quedó establecido en el Art. 106, Fracc. 3 y 4 de la CRFA en 1949. Esta controversia hizo patente las paradigmáticas diferencias de las concepciones del federalismo en los Estados Unidos de América y en Alemania; para ambas delegaciones resultaba indispensable que la independencia de los *Länder* en relación al *Bund* quedara garantizada. Para Clay lo importante era garantizar la autonomía individual financiera de los *Länder*; en cambio, para los *Ministerpräsidenten* lo fundamental consistía en garantizar dicha independencia con base en la cooperación entre los *Länder*.

48 Véase al respecto: "Der Bundeshaushalt- Politik in Zahlen", Bundesministerium der Finanzen, disponible en: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>, p. 13 (28/05/03).

49 Art. 106, Frac. 5 de la CRFA.

50 En el año de 1994 del 100% del ingreso proveniente del impuesto sobre la renta se descontó un 15% para las *Gemeinden* y el restante 85% se dividió por partes iguales entre los *Länder* y el *Bund*. Véase al respecto: Jarass/Pieroth, Op. cit., p. 925.

51 Art. 106, Frac. 6 de la CRFA.

52 Art. 106, Frac. 7 de la CRFA.

53 Ley 4.12.1970, BGBl. II S. 1261.

2.2.2. El reparto horizontal

El reparto de los ingresos derivados de la recaudación de los impuestos entre los estados se fundamenta básicamente en el principio de la fuente del ingreso. Según este principio, a cada *Land* le corresponde el ingreso de un impuesto, si el mismo ha sido recaudado en su territorio por sus autoridades hacendarías, esto es, que sus habitantes hayan pagado. Este principio vale también para el 50% del ingreso que a los *Länder* les corresponde sobre el impuesto sobre la renta *–Einkommensteuer–* y el impuesto sobre la renta corporativa *–Körperschaftsteuer–*⁵⁴. Este principio, que hace variar los ingresos de los *Länder* de acuerdo a su capacidad recaudadora, tiene por objeto que los mismos procuren cultivar las buenas costumbres impositivas por parte de sus contribuyentes. Sin embargo, esta norma trae como consecuencia que, existan diferencias significativas de ingresos entre los *Länder* pobres y los ricos, por lo que las correcciones horizontales resultan necesarias. Esto debido a que, un federalismo funcional, con un diseño central y con aplicación de las normas financieras en forma descentralizada por las administraciones locales, presupone un poder financiero similar entre las regiones, pues de esto depende que la ley se pueda aplicar, por administraciones locales que cuenten con similar infraestructura, de igual manera en todo el país.

En cuanto al impuesto al valor agregado se adoptó un criterio diferente para la participación de los ingresos entre los *Länder*. De acuerdo con el mismo, el por ciento que corresponde a los *Länder* se reparte con base en el número de habitantes que tenga cada uno de ellos. Una ley federal puede determinar que hasta una cuarta parte del por ciento de los ingresos que corresponden a los *Länder* se destine a un reparto adicional en beneficio exclusivo de los *Länder* económicamente débiles⁵⁵.

Para corregir los resultados inequitativos del primer reparto horizontal⁵⁶ y compensar las desigualdades económicas que pudiere haber entre los *Länder*, la CRFA ha previsto un sistema de compensación financiera entre los *Länder*, según el cual aquellos *Länder* que no tienen un equilibrio entre su capacidad financiera y sus necesidades financieras pueden demandar de los *Länder* que detentan fuerza financiera⁵⁷ la transferencia de recursos para cubrir sus necesidades. La ley puede establecer que dicha pretensión de los *Länder* financieramente débiles⁵⁸ se pueda hacer valer frente al *Bund*. Gracias a este tipo de compensación financiera se ha logrado que los *Länder* financieramente débiles⁵⁹ dispongan de un ingreso per capita equivalente por lo menos al 95% del que disponen los *Länder* financieramente fuertes. Sin embargo, este tipo de compensaciones resulta problemático y ha sido objeto de fuertes críticas, pues el volumen exacto de las compensaciones financieras se difumina y ya no se puede calcular con precisión. Por

54 Art. 107, Frac. 1 de la CRFA.

55 Art. 107, Frac. 1 de la CRFA.

56 TCRFA, 86, 148/214.

57 Por fuerza financiera se entiende la capacidad financiera y no el poder derivado de los ingresos impositivos. TFRFA, 72, 330/398.

58 Un desequilibrio que da lugar a debilidad financiera existe cuando después de la compensación financiera interestatal aún existe un ingreso financiero que se encuentra por debajo del promedio. TCRFA, 72, 330/403.

59 Art. 107, Frac. 2 de la CRFA.

esta causa, en las negociaciones de los Pactos de Solidaridad en 1993 y 2002 este aspecto ocupó un lugar especial.

De cualquier forma, el sistema no ha resultado lo suficientemente capaz como para acabar con las diferencias entre los *Länder* financieramente fuertes y los débiles. Casualmente, los *Länder* territorialmente pequeños – Saarland, Schleswig Holstein, Sachsen-Anhalt, entre otros – son los financieramente débiles, en tanto que los *Länder* territorialmente grandes son – Nordrhein Westfalen, Baden Württemberg, Bayer, Hessen, etc. – son los financieramente fuertes. Esto ocasiona que los *Länder* pequeños se encuentren más dispuestos a ceder competencias al *Bund* que los grandes, pues disponen de menos recursos para hacer frente a sus competencias. Con esto, el federalismo en cierta medida se desvirtúa.

2.3 La división de competencias en la Administración de las actividades impositivas

La división de competencias por lo que hace a las actividades administrativas que se relacionan con los impuestos es independiente de la división de competencias en materia de legislación y de ingreso impositivo.

Al *Bund* le corresponde la ejecución de las actividades administrativas que se relacionen con los aranceles, monopolios financieros, los impuestos de consumo federales incluido el impuesto al valor agregado sobre ingresos, así como las contribuciones en el marco del Derecho Europeo⁶⁰. Esto significa, que el *Bund* administra sólo una parte de los impuestos sobre los que el mismo tiene la facultad de legislar o de disponer de sus rendimientos. Mediante una ley federal es posible que el *Bund* pueda adquirir la administración de otros impuestos.

La administración de todos aquellos impuestos que no le correspondan al *Bund* – incluidos los impuestos comunales – le corresponde al gobierno de los *Länder*⁶¹. Cuando los gobiernos de los *Länder* administran impuestos cuyo rendimiento corresponde total o parcialmente al *Bund* sólo pueden actuar por encargo de éste⁶².

III. Las normas relativas al presupuesto

1. El régimen presupuestario del Bund y de los Länder

El principio básico que caracteriza al régimen presupuestario alemán es el de autonomía. De acuerdo con este el *Bund* y los *Länder* son autónomos uno de otro por cuanto hace a su régimen presupuestario⁶³. Lo anterior significa que las autoridades de ambos tipos de gobiernos deciden sus políticas presupuestarias bajo su propia responsabilidad y sin control del uno sobre el otro.

60 Art. 108, Frac. 1 de la CRFA.

61 Art. 108, Frac. 2 de la CRFA.

62 Art. 108, Frac. 3 de la CRFA.

63 Art. 109, Frac. 1 de la CRFA.

Por otra parte, las autoridades que en cada uno de los respectivos ámbitos autónomos se encarguen del régimen presupuestario, deben en todo caso considerar las necesidades del equilibrio económico en general⁶⁴. Por este concepto se entiende, la estabilidad en el nivel de los precios, un grado óptimo de empleo y un crecimiento económico adecuado.

En casos que se quiera alcanzar un equilibrio coyuntural del régimen presupuestario del *Bund* y del gobierno de los *Länder*, así como en casos de un presupuesto para varios años es posible determinar en una ley federal los principios de validez general del derecho presupuestario⁶⁵.

Para combatir los daños que provoquen los desequilibrios de la economía en general, es posible que una ley federal contenga normas sobre las condiciones en que las entidades públicas locales y las asociaciones comunales pueden tomar créditos; o bien, la obligación de los gobiernos del *Bund* y de los *Länder* de conceder en crédito sus activos sin interés al *Deutsche Bundesbank* –Banco Central Alemán–⁶⁶.

2.El presupuesto federal y la Ley Federal del Presupuesto –Haushaltsgesetz–

Todos los ingresos que el *Bund* planea recibir y todos los egresos que el mismo pretende realizar deben quedar comprendidos en un presupuesto federal⁶⁷. El presupuesto federal es un plan económico que contiene los elementos básicos para la conducción económica del *Bund*. Dicho presupuesto contiene un plan presupuestario general y diversos planes presupuestarios especiales. El plan presupuestario general contiene un resumen de los ingresos, egresos, los créditos comprometidos, un cálculo del saldo financiero y un plan de los ingresos con base en créditos y de los egresos por amortizaciones. Los planes especiales contienen las especificaciones financieras correspondientes a un ministerio y se clasifican de acuerdo a objetivos⁶⁸.

Un requisito básico a nivel constitucional con que debe contar el presupuesto es que en el mismo no se deben prever más egresos que ingresos. Por otra parte, dicho presupuesto debe ser de carácter anual o bien polianual⁶⁹.

Cualquier ingreso o egreso que no se encuentre considerado en el presupuesto se considera contrario a derecho⁷⁰.

El *Bund* debe proponer con la debida anticipación el presupuesto en forma de iniciativa de ley al mismo tiempo a los dos cuerpos del órgano legislativo, esto es al *Bundestag* y al *Bundesrat*. Antes del inicio del año debe estar aprobado el presupuesto por el Parlamento en forma de Ley del Presupuesto

64 Art. 109, Frac. 2 de la CRFA.

65 Art. 109, Frac. 3 de la CRFA.

66 Art. 109, Frac. 4 de la CRFA.

67 Art. 110, Frac. 1 de la CRFA.

68 Jarass/Pieroth, Op. cit., p. 945.

69 Art. 110, Frac. 1 de la CRFA.

70 TCRFA 82 159/179.

La Ley del Presupuesto surte efectos no sólo dentro de la Administración Pública, sino también en relación a los terceros que se relacionan con la misma.

El presupuesto aprobado para el año 2002 en Alemania fue de 247,500 millones de Euros.⁷¹

3. Casos en que no existe Ley de Presupuesto para un ejercicio ya iniciado

En casos en que no exista Ley del Presupuesto para un ejercicio ya iniciado el Art. 111 de la CRFA autoriza al *Bund* a realizar todas las erogaciones necesarias para financiar organismos públicos; ejecutar las medidas previstas en la ley; para cumplir las obligaciones contraídas por el *Bund*, y; para continuar obras públicas, adquisiciones o contribuir con ayuda para estos efectos que se encuentren autorizados en el plan del ejercicio del periodo inmediato anterior⁷².

En el caso que los impuestos y demás contribuciones que se encuentran previstas por las leyes no resulten suficientes para cubrir el presupuesto, el *Bund* puede proveerse de ingresos que alcancen hasta una cuarta parte de la suma total de ingresos que se previó en la última ley de presupuesto⁷³.

4. Egresos fuera del presupuesto

De acuerdo con la regla general del Art. 110, Frac. 1 de la CRFA, el ejecutivo sólo puede realizar aquellos gastos que se encuentren previstos en el presupuesto. Una excepción a esta regla es la contenida en el Art. 112 de la misma CRFA, según la cual es posible que las autoridades administrativas lleven a cabo erogaciones en exceso de las previstas en la Ley de Egresos, o bien cuando las mismas se encuentren completamente fuera del mismo.

Dos condiciones requiere la CRFA para la validez de este tipo de erogaciones: en principio, que las mismas sean autorizadas por el Ministerio Federal de Finanzas –*Bundesfinanzministerium*–, y; en segundo lugar, que tales erogaciones hayan resultado imprevisibles al momento de preparar el presupuesto⁷⁴ y resulten por su naturaleza de realización impostergable debido a que de lo contrario se causarían daños significativos a los intereses económicos, sociales y políticos⁷⁵.

5. El examen de cuentas y el control de las finanzas del Bund

Al final de cada ejercicio presupuestario el Ministerio Federal de Finanzas debe presentar a cada uno de los órganos legislativos –*Bundestag* y *Bundesrat*– por separado una

71 Véase al respecto: "Der Bundeshaushalt- Politik in Zahlen", Bundesministerium der Finanzen, disponible en: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>, p. 24 (28/05/03).

72 Art. 111, Frac. 1 de la CRFA.

73 Art. 111, Frac. 2 de la CRFA.

74 TCFRA, 45, 1/35.

75 TCFRA, 45, 1/36.

rendición de cuentas, esto es, debe explicar como se ha ejecutado el presupuesto tanto por lo que hace a los ingresos como por cuanto a los egresos, así como una relación de de los mismos y de las partidas e ingresos previstos en la Ley del Presupuesto⁷⁶.

El informe sobre la rendición de cuentas debe ser examinado por el Tribunal Federal de Cuentas –*Bundesrechnungshof*– quien debe emitir un informe sobre dicho examen y remitirlo a ambos cuerpos legislativos, así como al Ministerio Federal de Finanzas. El Tribunal de Cuentas es un órgano que tiene una posición independiente similar a la que tienen los tribunales.

El examen que realiza éste órgano consiste, por un lado, en un análisis de la coincidencia de la ejecución del presupuesto con las disposiciones de la Ley del Presupuesto –*Ordnungsmäßigkeit*–. En segundo lugar, el análisis consiste en determinar si el mismo resultado obtenido con las erogaciones realizadas se hubiese podido alcanzar con menos erogaciones, o bien si con las mismas erogaciones hubiese sido posible alcanzar mejores resultados de los alcanzados⁷⁷.

Cada uno de los órganos legislativos debe examinar el informe del Tribunal de Cuentas y decidir por separado si aprueban su finiquito. Este finiquito no libera de responsabilidad legal a las personas encargadas de ejecutar el presupuesto que hayan incurrido en ilícitos.

6. Toma de créditos y otorgamiento de garantías por parte del Bund

Debido a que la toma de créditos y el otorgamiento de garantías por parte del *Bund* puede significar una carga para los ejercicios presupuestarios posteriores, los mismos requieren autorización expresa en una ley federal⁷⁸.

La autorización legal debe ser expresa, ya sea en la misma Ley del Presupuesto, o bien en una ley federal por separado, en donde se debe contener la cantidad máxima que puede ser contratada en el crédito, o garantizada, así como el objetivo del crédito o de la garantía.

Como límite constitucional para la toma de créditos encontramos, por lo que hace al ámbito económico, el monto calculado de los egresos para inversiones. En cuanto a su objetivo, los créditos sólo pueden ser tomados cuando resultan necesarios para hacer frente a daños que afectan el equilibrio de la economía en general.

IV. Conclusiones

1.El sistema financiero alemán tal y como ha funcionado desde hace cuarenta años ha sido capaz de captar alrededor del 22% del Producto Interno Bruto de Alemania. Por otra parte, permitió que, en el año de 2001, del 100% de los impuestos recaudados, el

76 Art. 114, Frac. I de la CRFA.

77 Jarass/Pieroth, Op. cit., p. 959.

78 Art. 115 de la CRFA.

Bund dispusiera del 43,4%, los *Länder* del 40,1%, las *Gemeinden* del 12,1% y la Unión Europea del 4,4%.

2. El capítulo X de la CRFA establecen las normas fundamentales del sistema financiero alemán. Dentro de la misma se suelen distinguir entre las normas de derecho financiero en sentido estricto –Arts. 104^a a 108– y las normas constitucionales relativas al presupuesto –Arts. 109 al 115–. En tanto las primeras regulan las relaciones financieras del *Bund* y de los *Länder*, las segundas se encargan de reglamentar el presupuesto del *Bund*, de los *Länder* y de las *Gemeinden*.

3. Las normas de derecho financiero en estricto sentido se dividen en normas sobre egresos públicos y normas sobre ingresos públicos.

4. En materia de egresos públicos la regla general se encuentra prevista en el Art. 104^a, Fracc. I de la CRFA. Según la misma, el financiamiento de los egresos que se generen con motivo del cumplimiento de las actividades públicas, corresponde al *Bund* o a los *Länder* a los que constitucional o legalmente le sea atribuida la realización de las mismas. Excepciones a la regla general existen en actividades realizadas por los *Länder* por encargo del *Bund*; cuando en una ley federal debe ser ejecutada por los *Länder* se prevén prestaciones en dinero; tratándose de prestaciones para inversiones especiales, para compensar desigualdades económicas o, para promover el crecimiento económico. En todos estos casos el *Bund* carga con los egresos. También corresponde al *Bund* el financiamiento de las costas de guerra y de las aportaciones para los gastos de seguridad social. Existen casos de competencias comunes –construcción y ampliación de escuelas superiores; mejoramiento de las estructuras económicas regionales; mejoramiento de la estructura agraria y de la protección de las costas; planeación educativa; promoción de organismos y programas de investigación científica de relevancia para más de un *Land* cuya financiación corre a cargo de ambas instancias. Además, el *Bund* tiene ciertas competencias administrativas no escritas que en su mayoría coinciden con las competencias de los *Länder*, lo que conduce a una financiación conjunta de dichas actividades.

5. El financiamiento de las tareas realizadas por las *Gemeinden* se determina en las constituciones de los *Länder*.

6. La financiación de las actividades que conforme el Derecho Europeo deben realizar los Estados Miembro, se financian por el Estado alemán.

7. En materia de ingresos cabe destacar que los Arts. que van del 105 al 108 de la CRFA regulan las competencias legislativas y administrativas exclusivamente por cuanto hace a los ingresos provenientes de impuestos. Para las contribuciones que no son impuestos vale el principio general establecido en el Art. 70 de la CRFA según el cuál las

facultades legislativas que no se encuentran conferidas expresamente por la CRFA al *Bund* corresponden a los *Länder*.

8. Tres aspectos cabe mencionar en relación a las facultades legislativas alemanas en materia impositiva. En primer lugar, bien se puede decir que, en esta materia predomina la competencia del *Bund*. En segundo lugar, el *Bund* posee una facultad concurrente absoluta con los *Länder* en todos aquellos impuestos en que éstos tengan competencia. Finalmente, con excepción de los impuestos comunales, de la determinación tasa para los impuestos reales y de los impuestos comunales pequeños, los *Länder* no poseen ninguna competencia impositiva en exclusiva.

9. Los rendimientos derivados de la recaudación de impuestos se reparten de acuerdo a dos criterios: en primer lugar, encontramos el reparto vertical, esto es el reparto de ingresos entre los diferentes gobiernos: el *Bund*, los *Länder* y las *Gemeinden*; en segundo lugar, se encuentra el reparto horizontal, esto es el que existe entre los *Länder* entre sí. El reparto vertical se regula en el Art. 106 de la CRFA y el horizontal se encuentra previsto en el Art. 107 de la CRFA. Además cabe destacar que, a las autoridades europeas les corresponde el ingreso de los aranceles; del excedente de los productos agrarios que se encuentren bajo su competencia, así como un por ciento del impuesto al valor agregado.

10. La administración de todos aquellos impuestos que no le correspondan al *Bund* –incluidos los impuestos comunales– le corresponde al gobierno de los *Länder*. Cuando los gobiernos de los *Länder* administran impuestos cuyo rendimiento corresponde total o parcialmente al *Bund* sólo pueden actuar por encargo de éste.

11. De acuerdo con el principio de autonomía el *Bund* y los *Länder* son independientes por cuanto hace a su régimen presupuestario. Esto no impide que en ambos presupuestos se consideren las necesidades de equilibrio económico general. También se puede establecer en leyes federales los principios de validez general del derecho presupuestario en aras de alcanzar un equilibrio económico coyuntural, o bien sobre las condiciones en que los gobiernos de los *Länder* y de las *remienden* pueden tomar créditos.

12. La ley del presupuesto establece todos los ingresos y egresos que el *Bund* planea recibir y realizar. Según lo dispuesto en el Art. 110, Fracc. I de la CRFA el presupuesto debe prever más ingresos que egresos y por cuanto hace a su duración puede ser anual o polianual.

13. Cuando no exista Ley del Presupuesto para un ejercicio ya iniciado el Art. 111 de la CRFA autoriza al *Bund* a realizar todas las erogaciones necesarias para financiar organismos públicos; ejecutar las medidas previstas en la ley; para cumplir las obligaciones contraídas por el *Bund*, y; para continuar obras públicas, adquisiciones o contribuir con ayuda para estos efectos que se encuentren autorizados en el plan del ejercicio del periodo inmediato anterior.

14. El Ministerio Federal de Finanzas puede autorizar egresos fuera del presupuesto cuando resulten necesarios para realizar actividades de realización impostergable y que no pudieron ser previstas cuando se preparo el presupuesto.

15. Existe un Tribunal Federal de Cuentas quien revisa, tanto por cuanto hace a su legalidad como con respecto a la eficacia de ejercicio presupuestal, el informe sobre rendición de cuentas que el Ministerio de Finanzas le presenta a los órganos legislativos al final de cada ejercicio presupuestario.

16. La toma de crédito por parte del *Bund* puede ser autorizada tanto en la ley del presupuesto como en una ley federal independiente. Los créditos sólo se autorizan para hacer frente a daños que afectan el equilibrio económico general.