

EL MODELO ALEMÁN DE JURISDICCIÓN FISCAL

César Martínez Sánchez

Seminario sobre la Justicia Administrativa

“LA CREACIÓN DE UNA
JURISDICCIÓN FISCAL EN ESPAÑA”

UAM, 23 de mayo de 2014

Esquema de la presentación

- Introducción
- El Poder Judicial en Alemania
- El sistema tributario alemán
- El orden jurisdiccional fiscal en Alemania
- Conclusión

Introducción

- Datos socioeconómicos
 - Población: 80.219.697 (2011), menos del doble que la española (47.190.493)
 - Superficie: 357.168 km², notablemente inferior a la española (504.645 km²)
 - Densidad poblacional: 225 hab./km² (2011), prácticamente el triple que la española (93,51 hab./km²)
 - P.I.B.:
 - Total (2013): 2.737.600 millones €, casi el triple que la española (1.022.988 millones €)
 - Per cápita (2013): 33.300€, frente a 21.948€ en España

Introducción

- Estructura política: Alemania es una república federal en la que existen tres niveles de poder político:
 - Federación (*Bund*)
 - Gobierno federal encabezado por el Canciller (directamente elegido por el *Bundestag*)
 - *Bundestag*: elegidos por sufragio directo (doble voto)
 - *Bundesrat*: compuesto exclusivamente por representantes de los gobiernos de los Estados Federados
 - Estados federados (*Länder*)
 - 16 estados muy desiguales, RNW (17.554.329) frente a Bremen (654.774)
 - Municipios (*Kommunen*):
 - más de 12.000, agrupados en regiones (*Kreise*)

Introducción

- Estudios de Derecho (*Jura*)
 - Muy prestigiosos
 - 8 semestres de estudio (preparación examen)
 - Primer examen estatal (*Erstes Staatsexamen*)
 - Pasantía, combinada con clases teóricas, durante unos dos años en Administraciones públicas y despachos de abogados (*Referendariat*)
 - Segundo examen estatal (*Zweites Staatsexamen*)
 - Tras examen, se está habilitado para la Administración, la judicatura o despachos de abogados
- Número de abogados (*Rechtsanwälte*): 158.426, frente a los 147.775 ejercientes españoles

El Poder Judicial en Alemania

- Artículo 92 GG: “el Poder Judicial es confiado a los jueces; es ejercido por el Tribunal Constitucional Federal y por los tribunales federales previstos en la presente Ley Fundamental y por los tribunales de los Estados federados”
- Tribunal Constitucional Federal (*BVerfG*)
 - Control de constitucionalidad
 - Controversias entre Federación y Estados federados
 - Defensa de la autonomía local
 - Recurso de amparo
 - Los magistrados son elegidos por mitades por el Bundestag y el Bundesrat

El Poder Judicial en Alemania

- Artículo 95 GG:
 - Cinco jurisdicciones diferentes:
 - Ordinaria [civil y penal]
 - Administrativa
 - **Fiscal** (*Finanzgerichtbarkeit*)
 - Laboral (relaciones contractuales laborales y convenios colectivos)
 - Social (prestaciones de la Seguridad Social y otras prestaciones sociales)
 - Cinco Tribunales Supremos diferentes:
 - *Bundesgerichtshof*, sede en Karlsruhe.
 - *Bundesverwaltungsgericht*, sede en Leipzig.
 - *Bundesfinanzhof*, sede en Múnich.
 - *Bundesarbeitsgericht*, sede en Erfurt.
 - *Bundessozialgericht*, sede en Kassel.

El Poder Judicial en Alemania:

planta judicial (abril 2014)

	Ordinaria (Civil y Penal)	Administra tiva	Fiscal	Laboral	Social	
Tribunales Supremos	<i>Bundesgerichtshof</i> (1)	<i>Bundesverwaltungsgericht</i> (1)	<i>Bundesfinanzhof</i> (1)	<i>Bundesarbeitsgericht</i> (1)	<i>Bundessozialgericht</i> (1)	Federación (Bund)
Tribunales Superiores	<i>Oberlandesgerichte</i> (24)	<i>Oberverwaltungsgerichte</i> (15)	Finanzgerichte (18)	<i>Landesarbeitsgerichte</i> (18)	<i>Landessozialgerichte</i> (14)	Estados Federados (Länder)
Tribunales Territoriales	<i>Landgerichte</i> (115)	<i>Verwaltungsgerichte</i> (51)	-	<i>Arbeitsgerichte</i> (111)	<i>Sozialgerichte</i> (68)	
Juzgados Locales	<i>Amstgerichte</i> (650)	-	-	-	-	

El Poder Judicial en Alemania: el ejemplo del Bundesgerichtshof

- 128 Jueces federales (en España, 25 magistrados conforman las Salas I y II)
- Cada sección suele estar formada por 6 magistrados más un presidente y un vicepresidente
- División por secciones (*Senat*):
 - 12 secciones de lo Civil con contenido muy específico
 - La Sección IV: derecho sucesorio y derecho de seguros (*Erbrecht und Versicherungsvertragsrecht*)
 - La Sección IX: derecho concursal y demandas de responsabilidad contra abogados, notarios y asesores fiscales (*Insolvenzrecht, Anwalts- und Steuerberaterhaftung*)
 - 5 secciones de lo Penal, de las cuales tres especializadas por la materia (el resto criterio territorial)
 - La Sección I se encarga de los delitos contra la Hacienda Pública así como del Derecho Penal Militar (*Militärstrafsachen, Vergehen gegen die Landesverteidigung sowie Steuer- und Zollstrafsachen*)
 - Otras composiciones: Gran Sala de lo Civil (*Großer Senat für Zivilsachen*), Gran Sala de lo Penal (*Großer Senat für Strafsachen*), Sala (mixta) de Derecho de la Competencia (*Kartellsenat*).

El sistema tributario alemán

- Distribución del poder tributario
 - Competencia normativa:
 - **Federación**
 - Art. 105.1 GG: competencia exclusiva aduanera de la Federación (hoy, UE)
 - Art. 105.2 GG: competencia concurrente entre la Federación (si percibe recaudación) y los Estados Federados en la mayoría de los tributos
 - **Estados Federados:**
 - Art. 105.2.a) GG: exclusiva sobre impuestos locales sobre el consumo y el lujo (en tanto no sean equivalentes a los federales)
 - Exclusiva sobre el tipo de gravamen del impuesto sobre las transacciones inmobiliarias (*Grunderwerbsteuer*)
 - **Municipios:**
 - I.A.E. (*Gewerbesteuer*): deciden el tipo de gravamen
 - I.B.I. (*Grundsteuer*): deciden la tarifa

El sistema tributario alemán

- Derecho sobre el rendimiento del tributo (art. 106 GG):
 - **Federación:**
 - Íntegro: mayoría de impuestos especiales y recargo de solidaridad (*Solidaritätzuschlag*)
 - Compartido: IRPF (42,5%), IVA (53,3%) e IS (50%)
 - **Estados Federados:**
 - Íntegro: IVTM, ITP, ISucesiones y algunos especiales (cerveza)
 - Compartido: IRPF (42,5%), IVA (44,7%) e IS (50%)
 - **Municipios :**
 - Íntegro: impuestos sobre propiedad inmobiliaria y otros pequeños impuestos sobre el consumo y el lujo, IAE (85%)
 - Compartido: IRPF (15%), IVA (2%)

El sistema tributario alemán: la Administración tributaria

- Oficina Federal Tributaria (BZSt) integrada en el Ministerio de Finanzas:
 - algunas labores de coordinación (NIF) y fiscalidad internacional
 - emite normas de interpretación
 - lleva a cabo labores de inspección
- Cada Estado Federado tiene su propio Ministerio de Finanzas con sus autoridades tributarias correspondientes
 - La mayoría de los tributos compartidos se gestionan en las Delegaciones de Hacienda (*Finanzämter*)
 - Gestionan tributos locales (puede delegarse en municipios)
 - Llevan a cabo labores de inspección y recaudación
- Dudas en torno a la eficiencia de una gestión estatal en vez de federal

El sistema tributario alemán: medios de revisión

- En Alemania predomina el sistema de declaración/liquidación frente a la autoliquidación
- Liquidaciones
 - Provisionales
 - Bajo reserva de comprobación (art. 164.1 AO)
 - Provisorias (art. 165 AO), si hay incertidumbre sobre algún elemento
 - Definitivas, solo pueden ser revisadas si
 - Error manifiesto (art. 129 AO)
 - Aparición de nuevos hechos o medios de prueba (art. 173 AO)
 - Si conducen a una mayor cuota tributaria
 - Si conducen a una menor cuota tributaria y el obligado tributario no haya tenido culpa grave en que los hechos o medios se conocieran con posterioridad
 - Plazo general de prescripción del derecho de revisión de 4 años, 5 si hubo negligencia y 10 si fraude (art. 169 AO)

El sistema tributario alemán: medios de revisión

- Único recurso extrajudicial: recurso de reposición (*Einspruch*), arts. 347-368 AO
 - Objeto: prácticamente todos los actos tributarios salvo
 - Las resoluciones del propio recurso
 - La inactividad administrativa en la resolución del recurso
 - Actos dictados por los órganos superiores de la Federación y de los Estados
 - Plazo: un mes
 - Recurso gratuito, libertad de forma
 - No tiene efectos suspensivos
 - Resuelve el mismo órgano que dictó el acto recurrido aunque puede resolver un órgano especializado
 - Posibilidad de *reformatio in peius* (art. 367.2 AO)
 - Preceptivo para acudir a la vía judicial

El sistema tributario alemán: medios de revisión

- Estadísticas relativas al *Einspruch* (2011)

Recursos presentados	3.606.824	223.417 (TEAC y TTEEAARR, 2012)
Recursos resueltos	4.149.543	190.374
Desistimiento	843.190 (20,32%)	12,37% (Otros)
Estimados	2.799.182 (67,5%)	38,87%, incluye parcialmente
Desestimados	494 614 (11,9%)	48,76%
Estimados parcialmente	12.557 (0,3%)	
Recursos pendientes a 31/12/2011	3.648.705 (-12,9%)	N.D.

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- En 1918 se estableció por primera vez un tribunal dedicado exclusivamente a lo tributario (*Reichsfinanzhof*)
 - Razones que justifican su existencia
 - Complejidad de la materia
 - Constante cambio
 - Alto volumen de asuntos (*Neigung zum Rechtsbehelf*)
- 
- Un orden especializado conlleva una mayor seguridad jurídica para el contribuyente, en tanto que se presupone una respuesta más adecuada y coherente

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Presentación del recurso en primera instancia (*Klage*) ante el *Finanzgericht*
 - Objeto: disputas (*Streitigkeiten*) respecto a tributos federales y estatales. La revisión de los actos locales se divide entre este orden y el contencioso-administrativo.
 - Debe haberse agotado la vía administrativa salvo
 - Inactividad (seis meses desde la presentación del recurso)
 - Demanda *per saltum* (*Sprungklage*) en algunos supuestos (embargo preventivo o si lo autoriza la Administración demandada)
 - Plazo: 1 mes (salvo inactividad)
 - Postulación: no es necesario abogado ni procurador
 - Forma: muy flexible, cabe hacerla por escrito (también por correo electrónico o fax) o por comparecencia.

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Sustanciación del recurso en primera instancia:
 - Cada sección está compuesta por tres magistrados de carrera y dos jueces honorarios (*ehrenamtliche Richter*)
 - Legos
 - Mismos derechos que los de carrera
 - Alemanes y mayores de 25 años (no miembros de la Stasi)
 - En supuestos sencillos, o si así lo solicitan las partes, cabe que decida un solo magistrado
 - Principio de oralidad, audiencia pública (excepciones)
 - La Administración está representada por sus propios funcionarios (no hay un cuerpo específico)
 - Es frecuente que se lleve a cabo una reunión del Presidente con las partes para intentar zanjar la disputa (*Erörterungstermin*)

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Frente a las resoluciones de los *Finanzämter*, se interpusieron 63.381 recursos (2011), lo que supone tan solo el 1,5% de las mismas y el 12,50% sobre el total de desestimaciones.

Formas de terminación	% sobre el total de asuntos resueltos (2012)	
Sentencia	19,6%	76% con vista oral
		24% sin vista oral
Auto (<i>Gerichtsbescheid</i>)	4,4%	
Allanamiento en favor del demandante	32,7%	
Desistimiento	33,5%	
Suspensión (medida cautelar)	4,1%	
Otras	5,7%	

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Frente a las sentencias del *Finanzgericht* puede interponerse un recurso de casación (*Revision*) que será admitido por causas tasadas:
 - Caso relevante
 - Interés de ley (*Forbildung des Rechts*) o unificación de doctrina
 - Vicio procesal
- Las causas son apreciadas por el tribunal de instancia. Si inadmite la casación, cabe recurrir (*Beschwerde*) ante el Tribunal Supremo (*BFH*).
- Vulneración del derecho federal (excepcionalmente el estatal), no se revisan cuestiones de hecho.
- Es obligatoria la representación por abogado, asesor fiscal u otros profesionales especializados.

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Apelación ante el Bundesfinanzhof
 - Sede en Múnich
 - Once secciones muy especializadas, total de 60 magistrados de carrera
 - *Senat I*: Impuesto sobre Sociedades y fiscalidad internacional
 - *Senat II*: Impuesto sobre Sucesiones, Impuesto sobre transacciones inmobiliarias; IBI e Impuesto sobre Vehículos a Motor
 - Todos los años se publica un plan de especialización
 - Existe una Gran Sala (*Großer Senat*) para aquellos casos en los que se existan diferencias de interpretación entre las diferentes secciones.
 - Cabe celebrar vista oral pero generalmente las partes acuerdan que no se celebre.

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- En torno al 5% de las sentencias de instancia son recurridas.
- En 2012, ingresaron 3.016 asuntos, el 21% recursos de casación (*Revision*) y el 65,4% recursos contra inadmisiones (*Beschwerde*)

Formas de terminación	% sobre el total	
Sentencia	85,4%	Recurrente contribuyente (88,3%)
		Recurrente Administración (11,7%)
Otras (v.gr. Desistimiento)	14,6%	

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

Resultado	% sobre el total de sentencias	
Estimación	19%	Devuelto a la instancia anterior (32%)
		Decisión sobre el fondo (68%)
Desestimación	81%	Por inadmisibles (38,3%)
		Por infundado (62,7%)

El orden jurisdiccional fiscal en Alemania

- Duración media de resolución de los recursos en primera instancia: 16,6 meses (2012); en España ante el TSJ 27,5 meses (2012)
- Duración media de los recursos en el BFH: 8 meses (2012)
- Duración media de los recursos de casación con decisión sobre el fondo: 18 meses (2012); en España ante la Sala III del TS 16,5 meses (2012)

Conclusión

- El sistema de revisión administrativa supone un gran filtro (solo llegan a la jurisdicción el 1,5% de los recursos totales, que son el 12% de los desestimados)
- La mayoría de los recursos en primera instancia no terminan con sentencia sino por desistimiento de alguna de las partes (66% del total)
- Este orden, especializado de por sí, lo es aún más en la casación
- Todo parece indicar que la justificación de la existencia de este orden es la búsqueda especialización de los órganos judiciales

¡Muchas gracias por su atención!

cesar.martinez@uam.es