

Simplificación y justicia tributaria

Recensión a Paul KIRCHHOF, *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, C.F. Müller, Heidelberg, 2011, XIX, 1286 páginas

Alberto Vega García

Facultad de Derecho
Universitat Pompeu Fabra

Abstract*

Este artículo reseña la propuesta de reforma del sistema tributario alemán presentada recientemente por Paul KIRCHHOF. Su principal característica es la búsqueda de la simplicidad para facilitar a los ciudadanos la comprensión de la normativa y el cumplimiento de sus obligaciones, así como para tratar a todos los contribuyentes de forma más homogénea. De ahí que se reduzca el número de impuestos existentes y se simplifique al máximo su normativa limitando los beneficios fiscales e introduciendo tipos impositivos fijos. En nuestra opinión, la simplificación de la regulación de los impuestos es un objetivo loable, pero no debería servir de excusa para limitar la progresividad del sistema tributario.

This study reviews the proposal to reform the German tax system presented by Paul KIRCHHOF. Its main characteristic is the search for simplicity in order to make legislation easier to understand, increase tax compliance and treat all taxpayers more homogeneously. Thus, the number of taxes is reduced and the rules governing them are simplified by limiting tax incentives and applying a flat tax rate. In our opinion, tax simplification is a praiseworthy objective, but it should not be used to justify limiting the progressivity of the tax system.

Title: Simplification and tax justice

Palabras clave: reforma tributaria, impuestos con tipo impositivo fijo, progresividad, Bundessteuergesetzbuch, Alemania

Keywords: Tax Reform, Flat Tax Rate, Progressivity, Bundessteuergesetzbuch, Germany

Sumario

- 1. Introducción**
- 2. Principales rasgos de la reforma propuesta**
- 3. Reflexión final**
- 4. Bibliografía**

* Este trabajo cuenta con financiación del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (Ayuda BES-2008-003252) y forma parte de las actividades del "Grupo de investigación en Derecho Financiero y Tributario" (2009 SGR 886) reconocido por la Generalitat de Catalunya.

1. Introducción

Paul KIRCHHOF, profesor de la Universidad de Heidelberg, es uno de los especialistas en Derecho Financiero y Tributario más reputados de Alemania. Como magistrado del Tribunal Constitucional alemán de 1987 a 1999 ejerció una amplia influencia en la jurisprudencia sobre cuestiones tributarias y de tal experiencia concluyó que el sistema fiscal alemán necesita una reforma en profundidad. En su opinión, las leyes de los principales impuestos alemanes resultan incomprensibles para una gran parte de la población, algo que mina su autoridad, dificulta su aplicación y alienta el fraude fiscal.

De ahí que, junto con su equipo de investigadores, presentara en 2001 un primer borrador de reforma del impuesto sobre la renta alemán caracterizado por el establecimiento de un mínimo personal exento y la aplicación de un tipo impositivo fijo del 25% al resto de rentas. Tales propuestas despertaron interés en el ámbito político y KIRCHHOF pasó a formar parte del grupo de asesores de Angela MERKEL antes de que ésta ocupara la cancillería de la República Federal Alemana. Sin embargo, durante la campaña electoral de 2005, el canciller Gerhard SCHRÖDER no perdió la ocasión de calificar de antisociales las propuestas simplificadoras de KIRCHHOF y, de hecho, tal polémica fue probablemente uno de los motivos por los que la victoria electoral de los conservadores alemanes fue más ajustada de lo que se esperaba.

Tras abandonar cualquier aspiración política en el nuevo gobierno, KIRCHHOF continuó trabajando en su proyecto de reforma del sistema impositivo alemán. Así, el *Bundessteuergesetzbuch (BStGB)* o *Código de Impuestos Federal*, publicado en junio de 2011, es el resultado de doce años de trabajo del grupo de investigación dirigido por KIRCHHOF con tal finalidad. Además de juristas, en el grupo han participado también economistas y filólogos. Igualmente, no todos provenían del mundo académico, sino que también se contaba con la presencia de funcionarios de las administraciones tributarias de seis Estados federados y con jueces¹.

El principal objetivo del *Código de Impuestos Federal* consiste en simplificar los impuestos existentes y recogerlos en un único texto normativo, de forma que se facilite su comprensión por parte de los contribuyentes. En la opinión de KIRCHHOF, tal simplificación tendría efectos positivos para la economía ya que los agentes económicos podrían concentrarse en su actividad. Así, la reforma constituye una “cura de adelgazamiento” de la regulación de los impuestos, que pasa de miles de artículos a únicamente 146, si bien KIRCHHOF los presenta junto con un amplio comentario.

¹ Página web del grupo de investigación: <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/>.

2. Principales rasgos de la reforma propuesta

El *Código de Impuestos Federal* comporta una importante simplificación del sistema tributario alemán. Su estructura se basa en cinco libros: una parte general y las relativas a los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones y donaciones, sobre el valor añadido y a los impuestos especiales. Así pues, se considera que otros impuestos, como los que recaen sobre el patrimonio o sobre los bienes inmuebles deben desaparecer (pp. 132-143).

La parte general (§§ 1 a 41 *BStGB*, pp. 109-355) contiene las disposiciones aplicables al conjunto de los impuestos, como la regulación de las fuentes del derecho, los criterios de interpretación, los tipos de sujetos o los principios que inspiran los impuestos. En este sentido puede destacarse, por ejemplo, la indicación expresa de que la presión fiscal del conjunto de los impuestos no puede superar el 50% de la renta anual (§ 8 *BStGB*).

Sin embargo, las innovaciones más radicales se producen en relación con el impuesto sobre la renta (§§ 42 a 72 *BStBG*, pp. 357-579). La normativa vigente de este impuesto resulta frecuentemente compleja y difícil de aplicar. Ello se debe a que la voluntad de buscar la justicia en cada caso concreto ha llevado al legislador alemán a regular numerosos supuestos de hecho de forma detallada, como los relativos a los gastos deducibles por considerarse necesarios para la obtención de rentas². De hecho, la complejidad queda patente a la vista del comentario a la Ley vigente del Impuesto sobre la renta alemán (*Einkommensteuergesetz*) editado por el propio Paul KIRCHHOF junto con Hartmut SÖHN y Rudolf MELLINGHOFF, que ocupa 20 volúmenes con más de mil páginas cada uno³.

En concreto, las principales características de la propuesta de reforma son las siguientes. Para empezar, el impuesto afectaría tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, de forma que integraría los actuales impuestos sobre sociedades y sobre actividades económicas. Igualmente, se suprimiría cualquier distinción entre diferentes tipos de renta y se eliminarían los beneficios fiscales. Como KIRCHHOF expone (pp. 4-6), de esta forma se busca que la presión fiscal dependa de la capacidad económica de los contribuyentes y no de su capacidad para idear nuevas estrategias que minimicen la presión fiscal. Por lo tanto, así se pretende que el sistema sea más justo.

Como contrapartida, la propuesta de KIRCHHOF prevé el establecimiento de un mínimo exento (§§ 46 y 47 *BStGB*) y la aplicación de un tipo impositivo lineal relativamente bajo, que se sugiere

² Así, en la actualidad los contribuyentes alemanes pueden deducir numerosos gastos considerados necesarios para la obtención de rentas del trabajo, como los de desplazamiento desde el domicilio hasta el lugar de trabajo, posibilidad que KIRCHHOF propone suprimir (§ 15 *BStGB*). De hecho, la normativa española regula de manera muy restrictiva los gastos deducibles a la hora de calcular los rendimientos netos del trabajo (art. 19.2 de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#)).

³ KIRCHHOF, SÖHN y MELLINGHOFF (2011).

que sea del 25% (§ 43 *BStGB*), al resto de rentas⁴. En particular, en el caso de las personas físicas se excluyen de la base imponible los primeros 10.000 euros, de los siguientes 5.000 euros tributarían únicamente un 60% y de los próximos 5.000 euros, únicamente un 80%. Por lo tanto, indirectamente se establece una tarifa progresiva (15% de 10.001 a 15.000 euros, 20% para el siguiente tramo de 5.000 euros y 25% a partir de 20.001 euros). Igualmente, para garantizar la financiación de las entidades locales se prevé la posibilidad de que los municipios exijan un recargo (§§ 65 a 72 *BStGB*).

En cuanto al impuesto sobre sucesiones y donaciones (§§ 73 a 100 *BStGB*, pp. 581-810), destacan los siguientes aspectos. A la hora de calcular la base imponible se tiene en cuenta el valor de mercado de los bienes transmitidos, para cuya determinación se prevén ciertos criterios simplificadores. Igualmente, se consideran exentos los primeros 50.000 euros en general y los primeros 400.000 euros en las transmisiones entre padres e hijos para garantizar el principio de protección de la familia previsto en la constitución alemana. Sin embargo, se establece un tipo impositivo único del 10%, evitando la multiplicidad de tipos previstos actualmente en función de la relación existente entre el causante y el contribuyente y de la cuantía de la base imponible. Como única excepción, en los casos en que la herencia incluya una empresa, el pago del impuesto se difiere durante diez años para evitar problemas de liquidez y no poner en riesgo la continuidad del negocio.

En la configuración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) también pueden apreciarse cambios significativos (§ 101 a 131 *BStGB*, pp. 811-1012). Fundamentalmente, se propone que el IVA deje de aplicarse en las transacciones entre empresas y se limite únicamente a las operaciones con el consumidor final. De este modo se evitarían algunos de los inconvenientes de la actual regulación, como la facilidad con la que pueden llevarse a cabo actuaciones fraudulentas. Lógicamente, el legislador alemán no es competente para efectuar tal reforma, pero KIRCHHOF considera que su propuesta es extensible al conjunto de la Unión Europea y simplificaría la gestión del impuesto en los casos de operaciones entre diferentes Estados miembros.

Por último, en relación con los impuestos especiales sobre el consumo de ciertos tipos de bienes (combustibles, electricidad, alcohol y tabaco), KIRCHHOF propone básicamente modificaciones formales para conseguir una mayor claridad en su regulación (§§ 132 a 146 *BStGB*, pp. 1013-1062). Como sucede en el caso del IVA, la introducción de reformas en este ámbito también requeriría la complicidad del legislador europeo.

⁴ La aplicación de un tipo impositivo único es uno de los aspectos que más ha llamado la atención de los medios de comunicación. Como muestra de ello, HOFFRITZ y RUDZIO (2011).

3. Reflexión final

El *Código Federal de Impuestos* elaborado por KIRCHHOF y su equipo debe ser valorado positivamente como una contribución al debate sobre la conveniencia de simplificar el sistema tributario. La tendencia de la normativa fiscal a expandirse progresivamente, regulando cada vez con mayor detalle nuevos supuestos de hecho es un fenómeno general apreciable en la mayoría de países y España no es una excepción. Así, si comparamos la extensión de las leyes que han regulado el impuesto sobre la renta de las personas físicas en nuestro país durante las últimas décadas, puede apreciarse que la [Ley 44/1978, de 8 de septiembre](#) tiene unas 10.100 palabras; la [Ley 18/1991, de 6 de junio](#), unas 38.000; la [Ley 40/1998, de 9 de diciembre](#), unas 40.000 y la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), unas 80.000⁵. Evidentemente, tal situación responde a la mayor complejidad del entorno económico y al creciente papel de las Comunidades Autónomas, pero cabe preguntarse si esta tendencia es sostenible o si, por el contrario, resulta necesario ponerle freno por dificultar de manera significativa a los ciudadanos la comprensión del sistema fiscal y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este sentido, la radical propuesta simplificadora de KIRCHHOF puede considerarse utópica, ya que regular todos los impuestos de un país mediante únicamente 146 artículos parece difícil en un mundo como el actual. De hecho, es probable que no sea aconsejable. Como JACHMANN (1999, pp. 1083-1089) ha destacado, los proyectos de simplificación de la normativa fiscal pueden tener efectos negativos desde el punto de vista de la justicia tributaria. Una clara muestra de ello es la predilección de KIRCHHOF por los tipos impositivos fijos al considerar que una tarifa progresiva provoca que los impuestos sean más complejos (p. 15). En nuestra opinión, la búsqueda de la simplicidad no es un motivo que justifique una menor progresividad del sistema tributario, ya que la dificultad que añade tal clase de tarifas es mínima. De ahí que la reducción del tipo marginal máximo del impuesto sobre la renta del 45% al 25% no parezca convincente, dado que beneficiaría de forma muy especial a las rentas más altas.

Más aún, hay que tener en cuenta que introducir un cambio tan radical en la regulación de los impuestos tendría amplias consecuencias sobre el comportamiento de los agentes económicos, de forma que resultaría difícil anticipar los efectos sobre la recaudación. Así pues, probablemente sea más conveniente introducir reformas puntuales y por separado en la normativa de cada uno de los impuestos.

Por otra parte, es probable que para simplificar el sistema tributario y facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones existan medidas más efectivas que introducir tipos impositivos lineales. De hecho, el caso de Rusia muestra que reducir la progresividad no garantiza que la

⁵ En el caso alemán, la ley del impuesto sobre la renta (*Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*) tiene unas 135.000 palabras.

gestión de los tributos sea más simple y transparente⁶. En numerosas ocasiones es más importante reformar el funcionamiento de la administración tributaria. En este sentido, hay que destacar el papel fundamental de la administración electrónica en la reducción de los costes asociados con el cumplimiento de los deberes tributarios y la lucha contra el fraude fiscal. De hecho, Alemania no ha sido precisamente un país ejemplar en esta materia, ya que la gestión descentralizada de los principales impuestos por los Estados federados ha dificultado el desarrollo de la administración electrónica tributaria en este país⁷.

En suma, aunque la introducción de cambios tan radicales como los planteados por KIRCHHOF no parece conveniente, el *Código Tributario Federal* es una obra rigurosa que no debería ser ignorada (ni en Alemania ni en otros países de su entorno) a la hora de debatir reformas tributarias. De cara al futuro, si bien algunos políticos alemanes han mostrado interés por las propuestas de KIRCHHOF, en general puede constatarse que no se prevé ningún cambio significativo en el sistema tributario alemán. Sin embargo, el objetivo de contar con un sistema tributario más simple, equitativo y fácil de aplicar debería guiar cualquier modificación futura de la normativa tributaria, sin que ello necesariamente deba limitar la progresividad del sistema fiscal.

4. Bibliografía

Jutta HOFFRITZ y Kolja RUDZIO (2011), "Ein Satz für alle", *Süddeutsche Zeitung*, 30.7.2011, p. 27.

Monika JACHMANN (1999), "Grundlagen einer Steuervereinfachung", en Paul KIRCHHOF, Wolfgang JAKOB y Albert BEERMANN (Eds.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform – Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, pp. 1071-1090.

Paul KIRCHHOF, Hartmut SÖHN y Rudolf MELLINGHOFF (Eds.) (2011), *Einkommensteuergesetz Kommentar*, C.F. Müller, Heidelberg, 1ª ed. 1987 (edición de hojas sueltas actualizada hasta julio de 2011).

OECD (2010), *Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery*, OECD Publishing, París.

Alexander ULBRICHT (2008), "The decentralization of tax administration in Germany: consequences", en Núria BOSCH y José María DURÁN (Eds.), *Fiscal Federalism and Political*

⁶ Como apunta URBAN (2011), la introducción en Rusia en 2001 de un impuesto sobre la renta con un tipo único del 13% no ha simplificado el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que la determinación de la base imponible sigue siendo compleja. Además, los escasos recursos de la jurisdicción tributaria han provocado que el ciudadano se encuentre indefenso ante las actuaciones de la administración tributaria y que crezca la corrupción.

⁷ En este sentido, puede destacarse el fracaso del proyecto FISCUS (*Federal Integrated Computer Supported Tax System*), que pretendía desarrollar un *software* uniforme para todos los *Länder* (ULBRICHT, 2008). Para una presentación de la situación de Alemania en el ámbito de la administración tributaria electrónica en comparación con otros Estados, véase OECD (2010, p. 26).

Decentralization, Lessons from Spain, Germany and Canada, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, pp. 193-208.

Thomas URBAN (2011), "Russland: Die Mentalität missachtet", *Süddeutsche Zeitung*, 30.7.2011, p. 29.