

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, Presidente; la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 4362-2017, interpuesto por el presidente del Gobierno contra el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña y de aprobación de los Libros Primero, Segundo y Tercero, relativos a la Administración Tributaria de la Generalitat, publicada en el “Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya” núm. 7426, de 3 de agosto de 2017. Han comparecido y formulado alegaciones la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Ha sido ponente el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón.

1. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 8 de septiembre de 2017, el abogado del Estado, en representación del presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad

contra el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña y de aprobación de los Libros Primero, Segundo y Tercero, relativos a la Administración Tributaria de la Generalitat (en adelante, CTC), en cuanto aprueba los siguientes preceptos: los artículos 111-1; 111-2; 111-3; 111-4; 111-5; 111-6 apartado 1; 111-7; 111-8 apartados 1, 3 y 5; 122-1, 122-2; 122-3 apartado 1.c); 122-4; 122-5; 122-6; 122-7 y 122-10 apartado 6, del Libro Primero, así como los artículos 217-3-3.d) y e) y 217-5.3.c); 221-1 apartados 1 y 4; 221-2 apartados 1.d) y 1.f); 222-4; 222-5; 223-1 y 223-2 y la disposición adicional tercera, apartado 1, del Libro Segundo. De conformidad con el acuerdo del Consejo de Ministros, en el recurso se hizo invocación expresa del art. 161.2 CE en relación con el art. 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) en orden a la suspensión de la aplicación de los siguientes preceptos impugnados: arts. 122-10.6; 217-3.3.d) y e); 217-5.3.c); 223-1 y 223-2 del referido Código.

Los fundamentos de Derecho del presente recurso, agrupados en cinco bloques, pueden resumirse como sigue:

A) El primer bloque expone la doctrina de este Tribunal sobre los límites constitucionales de la potestad tributaria de las comunidades autónomas. Partiendo del reconocimiento constitucional del carácter instrumental de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, entendida como capacidad para establecer y exigir sus propios tributos y como aptitud para acceder a un sistema suficiente de ingresos para hacer efectiva su autonomía política (entre otras, STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), el abogado del Estado distingue entre el poder tributario “originario” o “primario” del Estado, que deriva directamente de la Constitución (art. 133.1 CE), y el poder tributario autonómico “derivado” o “secundario”, cuyo ejercicio queda condicionado no solo por la Constitución sino también por los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE [“Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras...” de las comunidades autónomas, que no es otra que la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)].

De esta forma, haciendo una interpretación sistemática de los arts. 133, 149.1.14 y 157.3 CE, la representación procesal del recurrente concluye que la propia Constitución determina que el Estado es competente “para regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general

de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto del propio Estado” (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6); sin que las relaciones entre la Hacienda autonómica y la estatal puedan sustentarse, como adujo la STC 31/2010, de 28 de junio, en el principio de reciprocidad, “dada la posición de superioridad del Estado y que a él le corresponde la coordinación en materia financiera, lo que lleva implícita la idea de jerarquía” (FJ 132).

Asimismo, la abogacía del Estado destaca que la competencia financiera de la Generalitat se recoge en el Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC), tanto en su vertiente de autonomía sobre el gasto público (art. 202.1 y 2 EAC), como en la competencia para establecer tributos propios (art. 203.5 EAC), subrayando que es el propio Estatuto [art. 201.1 EAC] el que establece que “las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Generalitat se regulan por la Constitución, el presente Estatuto y la Ley Orgánica prevista en el apartado tercero del artículo 157 de la Constitución”. En consecuencia, será la LOFCA, *ex arts.* 157.3 CE y 201.1 EAC, la que configure las competencias financieras de la Generalitat.

De igual forma, la demanda subraya que la controversia que aquí se dilucida versa sobre la potestad tributaria de la comunidad autónoma, y no sobre la competencia de Cataluña para organizar su propia Administración (art. 150 EAC) y, en concreto, su Administración tributaria, recordando que, en virtud del art. 204.4 EAC, se creó la Agencia Tributaria de Cataluña mediante la Ley de la Generalitat de Cataluña 7/2007, de 17 de julio.

Finalmente, termina recordando, como hizo la STC 128/2016, de 7 de julio (FJ 6), que una comunidad autónoma no puede asumir más competencias, sobre las ya recogidas en su Estatuto en vigor, por su propia autoridad. Puede instar, por supuesto, el inicio de un procedimiento legislativo (art. 87.2 CE) o de revisión constitucional (art. 166 CE), pero “no puede anticipar en sus normas los resultados de una tal hipotética modificación competencial”.

B) En el segundo bloque se plantean los motivos de impugnación contra los preceptos recurridos del Título I del Libro Primero del Código Tributario, relativo a las “Disposiciones preliminares y generales del Código Tributario de Cataluña”: arts. 111-1; 111-2; 111-3, 111-4; 111-5; 111-6 apartado I; 111-7; y 111-8 apartados 1, 3 y 5.

El abogado del Estado alega la inconstitucionalidad de todos ellos al estar incluidos en el Título I, que regula los aspectos comunes a la estructura y aplicación de las diversas figuras que integran un sistema tributario catalán. Alega que ni la Constitución ni la LOFCA atribuyen competencia a la comunidad autónoma para aprobar un Código Tributario al margen del sistema tributario español. El carácter unitario del sistema tributario español deriva, a su juicio, no solo de la dicción del art. 31.1 CE (“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...] mediante un sistema tributario justo”), sino también de la exigencia constitucional de igualdad de los españoles, que se traduce en que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes que garanticen la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema” [STC 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3.b)]. Asimismo afirma que los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español quedan establecidos en la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (LGT), calificada por este Tribunal como “verdadera norma de unificación de criterios que garantizan un mínimo de uniformidad en los aspectos básicos del régimen tributario” (STC 66/1998, de 18 de marzo) y “un tratamiento común ante las Administraciones públicas” (SSTC 14/1986, de 31 de enero; y 73/2016, de 14 de abril).

De esta manera, se asevera que la regulación de las disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña que realizan los preceptos impugnados, desplazando al sistema tributario estatal y sin mención alguna a la LGT, es inconstitucional. Y ello porque la comunidad autónoma carece de competencia para regular los principios generales del sistema tributario, el sistema de fuentes, el principio de reserva de ley, los plazos y su cómputo, o el ámbito temporal de las normas tributarias, bien porque se trata de aspectos básicos del régimen tributario común a todas las administraciones públicas, bien porque al contener disposiciones generales relativas a la aplicación y eficacia de las normas tributarias invade la competencia exclusiva del Estado *ex art.* 149.1.8 CE (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 6). Según el abogado del Estado, aplicando la doctrina constitucional sobre la *lex repetita* (STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 6), tal tacha de inconstitucionalidad persistiría, aun en los supuestos en los que los artículos impugnados se limiten a reproducir el contenido de la normativa estatal, precisamente por su absoluta falta de competencia.

Una vez realizadas estas consideraciones generales, se formulan objeciones específicas a cada precepto impugnado:

a) El art. 111-1 CTC (“Objeto y ámbito de aplicación del Código”), al señalar que este Código establece los principios generales del sistema tributario catalán, parte de la existencia de un sistema tributario autonómico paralelo al del Estado y al margen de él, y prescinde de las normas estatales establecidas en virtud de las competencias que le atribuye el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE.

En este mismo sentido, el art. 111-2 CTC (“Ámbito subjetivo del Código”), al circunscribir dicho ámbito de aplicación a los sujetos de derechos y obligaciones establecidos en la normativa tributaria emanada del Parlamento y Gobierno catalanes, ignora que la Administración tributaria catalana puede actuar como Administración tributaria respecto de tributos cuya capacidad normativa corresponde en exclusiva al Estado *ex art. 149.1.14 CE*.

Así, la omisión en ambos preceptos de cualquier referencia a la normativa tributaria estatal y a los tributos estatales (puesto que solo se excluye expresamente a los tributos locales del ámbito de aplicación del Código) se debe, en opinión del abogado del Estado, a la voluntad deliberada e inconstitucional de constituir un sistema tributario propio al margen del estatal, a no ser que este Tribunal realice una interpretación de los mismos entendiéndolos implícitamente referidos al sistema de fuentes, estructura territorial y delimitación competencial diseñados en la Constitución de 1978.

b) La tacha de inconstitucionalidad imputada al art. 111-3 CTC (“Principios fundamentales del sistema impositivo catalán”) es que no corresponde al legislador autonómico regular los principios constitucionales, incluyendo el principio de simplicidad, pudiendo adicionalmente resultar contradictorio con lo dispuesto en la LGT dictada *ex art. 149.1.14 CE*. Según la representación procesal del recurrente, salvo que este Tribunal incardine este precepto en el marco del art. 31.1 CE y de la LGT, al reproducirse en la norma autonómica unos principios compartidos con la Hacienda estatal, se corre el riesgo de entender que estos solo rigen con el contenido y alcance que prevea la disposición impugnada, ahondando con ello en la voluntad de desplazamiento del sistema tributario estatal.

c) El art. 111-4 CTC, al regular el principio de reserva de ley en materia tributaria, debe reputarse inconstitucional por vulnerar el art. 149.1.14 CE. En primer lugar, directamente, dada

la incompetencia de la comunidad autónoma para establecer el sistema de fuentes y los principios generales del sistema tributario; y, en segundo lugar, mediatamente, en la medida en que no recoge explícita ni implícitamente todas las materias sometidas al principio de legalidad formal en la normativa básica estatal (art. 8 LGT), incluyendo además una expresa remisión reglamentaria sobre las materias no enunciadas. Esta última remisión podría conllevar, a juicio del abogado del Estado, una vulneración adicional del principio de reserva de ley en materia tributaria.

d) Respecto al art. 111-5 CTC, que explicita que la Generalidad puede exigir sus tributos “de acuerdo con lo establecido por la Constitución y las leyes”, el abogado del Estado solicita de este Tribunal una interpretación conforme fijando el alcance y significado estricto de la referencia a la Constitución y las leyes, dado el contexto socio-político en el que se halla inmersa Cataluña. Así, trae a colación la intervención parlamentaria de la diputada ponente de la iniciativa en la sesión en la que se aprobó esta Ley, en la que tras una primera intervención en la que califica al Código como “ley de país”, termina afirmando: “Aprobando el Código tributario ponemos los fundamentos de una estructura de Estado -sí, lo han entendido bien: los fundamentos de una estructura de Estado-“ (Diario de Sesiones del Parlamento de Cataluña, XI legislatura, cuarto periodo, serie P, número 78, página 39).

e) El art. 111-6 CTC, referido a los plazos y a su cómputo, aunque contiene una remisión genérica a “las leyes de los procedimientos tributarios” y a “la aplicación supletoria de las que regulan el procedimiento administrativo”, solo podría entenderse ajustado a la Constitución si tal remisión implicara necesariamente la sujeción del precepto a lo que dispongan las normas básicas del Estado o a las dictadas por este en ejercicio de su competencia exclusiva *ex art. 149.1.14 o 18 CE*, en particular la LGT.

f) El motivo de impugnación del art. 111-7 CTC (“Ámbito temporal de las normas tributarias”) es la invasión del título competencial estatal contenido en el art. 149.1.8 CE. En todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas corresponden en exclusiva al Estado, no como una competencia básica o de coordinación legislativa, sino de modo absoluto, tal y como se afirma en la STC 33/2016, de 18 de febrero.

g) Idéntica impugnación sostiene la demanda contra el art. 111-8 CTC, relativo a la interpretación de las normas tributarias, del que únicamente se impugnan los apartados 1, 3 y 5. Adicionalmente, en primer lugar, el abogado del Estado aduce que el apartado 1 no sería acorde al art. 12.1 LGT, que contiene una remisión en blanco al art. 3.1 CC. Y ello porque aunque los criterios interpretativos enumerados en la norma autonómica coincidan básicamente con los del art. 3.1 CC, este último podría modificarse y ya no coincidir. En segundo lugar, la representación procesal del recurrente se centra en el apartado 3 que declara vinculante la doctrina de los órganos económico-administrativos competentes para los órganos de la Administración tributaria catalana sin hacer distinción entre los tributos propios de la comunidad autónoma y los tributos estatales cedidos que son gestionados por la Administración tributaria autonómica. Por ello, en tanto que tal apartado 3 incluye a la Junta de Tributos de Cataluña como órgano generador de doctrina vinculante sin distinguir entre tributos propios y ajenos (cedidos), vulnera el orden constitucional de distribución de competencias en cuanto a tributos cedidos diseñado en el art. 20.5 LOFCA (que dispone que la función unificadora de criterio de los tributos estatales corresponde a la Administración tributaria del Estado ejercida de acuerdo con la LGT) y en el art. 45.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009), que establece la titularidad estatal de las competencias (normativa, de aplicación y de revisión administrativa) en materia de tributos cedidos. En este sentido, entiende el recurrente, será el ministro de Hacienda quien dicte disposiciones interpretativas y aclaratorias (art. 12.3 LGT), la Dirección General de Tributos la competente para contestar consultas [art. 88.5 LGT y 4.1.b) del Real Decreto 769/2017, de 28 de julio] y el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Sala Especial de Unificación de Doctrina emitirán doctrina con carácter vinculante (arts. 239.3, 242.4 y 243.5 LGT). Por último, el abogado del Estado resalta que el apartado 5 recoge una previsión sobre el alcance de los efectos de los criterios interpretativos no prevista en la LGT y, por tanto, inconstitucional, salvo que este Tribunal la interprete circunscrita exclusivamente a los tributos propios.

C) En el tercer bloque se abordan los motivos de impugnación contra los preceptos recurridos del Título II del Libro Primero del Código Tributario, relativo a las “Disposiciones generales sobre la Administración Tributaria de la Generalitat”: arts. 122-1, 122-2, 122-3.1.c), 122-4, 122-5, 122-6, 122-7 y 122-10.6 CTC.

En términos generales, el abogado del Estado sostiene que todas estas disposiciones vulneran el ámbito de regulación básica del Estado establecido en los arts. 19.1 LOFCA y 45 a 59 de la Ley 22/2009. Y ello porque, si bien la comunidad autónoma tiene competencia en aplicación y sanción de tributos propios, en materia de tributos cedidos las competencias normativas de aplicación, sanción y revisión de los mismos son de titularidad del Estado (art. 45.1 de la Ley 22/2009) y, por tanto, se regirán *ex art. 27.1 de la Ley 22/2009*, “por los Convenios o Tratados internacionales, la LGT, la Ley propia de cada tributo, los reglamentos generales de desarrollo de la LGT y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas dictadas por la Administración del Estado, y por las normas emanadas de la comunidad autónoma según el alcance y los puntos de conexión establecidos en esta Ley 22/2009”. La representación procesal del presidente del Gobierno afirma también que el art. 2 de la Ley 16/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos a Cataluña, no establece excepciones a la normativa básica general, al expresar que “el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Cataluña son los establecidos en la Ley 22/2009”.

A continuación, se exponen en la demanda los motivos de inconstitucionalidad de cada uno de los preceptos impugnados:

a) El art. 122-1 CTC recoge unos principios generales de actuación de la Administración tributaria de Cataluña que, aun siendo diferentes de los establecidos en los arts. 31.1 CE y 3.1 LGT, pudieran reconocerse implícitamente contenidos en el art. 3.2 LGT. Pero entiende la abogacía del Estado que ni siquiera en este último caso sería constitucional tal disposición, puesto que la manifiesta falta de competencia autonómica para legislar sobre esta materia (siendo competencia estatal *ex arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE* los principios fundamentales del sistema tributario) le impide reproducir el contenido de los preceptos básicos estatales (STC 341/2005, de 21 de diciembre).

b) De igual forma, el art. 122-2 CTC enumera los deberes y obligaciones de la Administración tributaria, no existiendo un precepto semejante en la LGT, donde se recogen las obligaciones de la Administración en los arts. 30 a 33 y los derechos de los obligados tributarios en el art. 34. Según el recurrente, el precepto autonómico resulta inconstitucional aplicando la doctrina de la *lex repetita*, en tanto regula, por un lado, derechos de los contribuyentes afectando a las condiciones básicas de ejercicio del deber de contribuir del art. 31 CE y, por otro, aspectos

propios de los procedimientos tributarios, aunque sea de forma semejante a la establecida en la LGT; cuestiones ambas para las que una comunidad autónoma carece de toda competencia.

Asimismo, en obligaciones concretas, como el deber de contestar a las consultas planteadas [art. 122-2.1)] o de permitir el acceso del contribuyente a los datos fiscales propios que posea la Administración [art. 122-2.o)], se mantiene en la demanda que, al no distinguir el precepto entre tributos propios y cedidos, la comunidad autónoma invade competencias estatales en materia de tributos cedidos. Primero, porque las consultas sobre tributos cedidos no son objeto de delegación en favor de las comunidades autónomas, salvo lo que se refiera a cuestiones en relación con la aplicación de disposiciones dictadas por la comunidad autónoma [art. 55.2.a) Ley 22/2009] y, segundo, porque la Administración tributaria catalana carece de competencia para facilitar al contribuyente datos fiscales de tributos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), aunque estén en su poder como consecuencia de intercambio de información entre Administraciones.

c) Conforme al art. 122-3.1.c) CTC, la Administración tributaria de la Generalitat tiene la potestad de realizar actuaciones de colaboración en virtud de las normas sobre asistencia mutua internacional que sean de aplicación. Tales normas se encuentran en los arts. 167 *bis* a 177 *quaterdecies* LGT, fruto de la trasposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Así, tras recordar la doctrina constitucional sobre el alcance de la competencia estatal del art. 149.1.3 CE sobre relaciones internacionales (SSTC 46/2015, de 5 de marzo; 85/2016, de 28 de abril, y 228/2016, de 22 de diciembre), el abogado del Estado arguye que el precepto autonómico se extralimita competencialmente porque, con la generalidad de sus términos, abarca cualquier tipo de colaboración sin distinción del ámbito territorial al que se pueda referir. Señala asimismo que la actuación autonómica en esta materia (colaboración en el ámbito internacional en virtud de las normas sobre asistencia mutua) debe incardinarse en la obligación general de colaboración con la Administración del Estado establecida en los arts. 19.1 LOFCA y 61.5 de la Ley 22/2009, quedando reducida a facilitar los datos e información que sean necesarios para que el Estado cumpla con las obligaciones establecidas en la normativa sobre asistencia mutua

internacional que haya asumido el Estado en virtud de tratados internacionales o del Derecho de la Unión Europea.

d) El art. 122-4 CTC, regulador de la facultad de calificación de la Administración tributaria, resulta inconstitucional por invasión de la competencia estatal para regular los principios fundamentales del ordenamiento tributario *ex* arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE. Y ello, en su primer inciso, por regular este principio esencial del ordenamiento tributario (la calificación) apartándose de lo previsto en el art. 13 LGT; y, en su segundo inciso, por disponer unos criterios que la Administración debe respetar en el ejercicio de esta facultad de calificación que no recoge de forma explícita la LGT.

e) En relación con el art. 122-5 CTC, que atribuye facultades interpretativas con los efectos previstos en el art. 111-8 CTC (también impugnado) al titular del departamento competente en materia de hacienda pública, a la Dirección General de Tributos y al Consejo Fiscal de Cataluña, la representación del Estado alega una vulneración mediata del art. 149.1.14 CE al contravenir el art. 12.3 LGT, que atribuye esas facultades interpretativas al ministerio de Hacienda. Se arguye que, aunque el precepto configura tal potestad “en el ámbito de las competencias de la Generalitat”, como el Código únicamente excluye de su ámbito los tributos locales (art. 111-1 CTC), esa norma de atribución de la facultad interpretativa tendría virtualidad respecto a los tributos estatales cedidos que se exaccionan en Cataluña. A su juicio, solo una interpretación conforme de este Tribunal que especificara su aplicación exclusiva a los tributos propios de la Generalitat podría salvar esta tacha de inconstitucionalidad.

f) El art. 122-6 CTC relativo a la potestad de obtención de datos con trascendencia tributaria por parte de la Administración tributaria catalana adolece de cuatro vicios de inconstitucionalidad. En primer lugar, vulnera el principio de seguridad jurídica al omitir si los datos obtenidos pueden utilizarse en el ejercicio de la potestad sancionadora. En segundo lugar, invade la competencia del Estado sobre los elementos básicos de los procedimientos tributarios y la regulación de las obligaciones y derechos de los obligados tributarios, salvo que su alcance se circunscriba a los tributos propios de la Generalitat. En tercer lugar, quebranta el principio de territorialidad de las competencias autonómicas al no limitar el ámbito de dicho requerimiento de información. Finalmente, vulnera la competencia estatal sobre la regulación de sus propios tributos, que se reconoce en el art. 149.1.14 CE.

g) Al art. 122-7 CTC, sobre el carácter reglado de los actos de la Administración tributaria catalana y su impugnabilidad, se le imputa una infracción del art. 149.1.18 CE por incidir en las bases del procedimiento administrativo común (en concreto, del procedimiento de revisión) al referirse de forma genérica a unos sistemas alternativos de resolución de conflictos no reconocidos en la LGT.

h) Los “entendimientos” entre contribuyentes y la Administración tributaria a que se refiere el apartado 6 del art. 122-10 CTC, relativo a la colaboración con los agentes del sistema tributario, se impugnan por vulneración del 149.1.14 y 18 CE porque: (i) no están reconocidos en el sistema tributario español; y (ii) afectan a la indisponibilidad del crédito tributario previsto en el art. 18 LGT, pudiendo implicar condonaciones de obligaciones tributarias o renuncia de derechos económicos por la Administración tributaria. Además, se alega que se trata de una materia en la que se debe garantizar a los contribuyentes un mínimo de uniformidad en el tratamiento que reciben de todas las administraciones públicas.

D) En el cuarto bloque se exponen las quejas sobre los artículos impugnados del Título II del Libro Segundo del Código Tributario dedicado a la “Junta de Tributos de Cataluña”, en la medida que afectan a la revisión en vía económico-administrativa: arts. 221-1, apartados 1 y 4; 221-2, apartados 1.d) y 1.f); 222-4; 222-5; 223-1; 223-2; y la disposición adicional tercera, apartado 1.

Con carácter preliminar, la demanda recoge el alcance de las competencias autonómicas en materia de revisión en vía administrativa reproduciendo el art. 20 LOFCA y el art. 59 de la Ley 22/2009. Según la representación procesal del recurrente, las competencias autonómicas se limitan al ejercicio de la función revisora, por cuanto no pueden regular el procedimiento de revisión y sus modalidades, o nuevas categorías de procedimientos, sin invadir la competencia estatal sobre procedimiento administrativo común del art. 149.1.18 CE.

a) El abogado del Estado, tras reproducir el FJ 133 de la STC 31/2010 relativo a la atribución de competencias revisoras a los órganos económico-administrativos autonómicos (art. 205.1 EAC), arguye que el apartado 1 del art. 221-1 CTC, al no excluir expresamente a los tributos estatales cedidos, atribuye a la Junta de Tributos de Cataluña potestades de revisión de

las reclamaciones económico-administrativas relativas a tales tributos, lo que solo podría hacer la ley estatal que regule la cesión de los tributos [arts. 59.1.c) y 54.1 de la Ley 22/2009 y art. 2 de la Ley 16/2010]. En todo caso, alega la representación procesal del presidente del Gobierno, como el precepto impugnado atribuye a esa Junta de Tributos la competencia en materia de reclamaciones económico-administrativas sobre los tributos, sin límite específico alguno, amplía las competencias autonómicas a la revisión de todo tipo de tributos al margen de la normativa básica estatal.

De las mismas tachas de inconstitucionalidad adolece, según el recurrente, el art. 221-2 CTC, que dispone en el apartado 1.d) que la Junta conocerá de “los recursos extraordinarios de revisión que se interpongan contra los actos administrativos firmes y las resoluciones firmes de la Junta en las materias mencionadas”. Y por lo que respecta al “recurso extraordinario para la unificación de criterio”, que recoge el apartado 1.f) del art. 221-2 CTC, el abogado del Estado mantiene que su establecimiento *ex novo* en el art. 223-1 CTC invade la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común del art. 149.1.18 CE, por ser un recurso no previsto en el sistema de recursos de la LGT, y análogo al actual “recurso extraordinario para la unificación de la doctrina” regulado en el art. 243 LGT; además de violentar el marco previsto en los arts. 20 LOFCA y 59 de la Ley 22/2009. Asimismo, el art. 223-2 CTC, relativo a la “resolución de fijación de criterio”, estableciendo una figura similar a la prevista en el art. 229.1.d).2º y 3 LGT para la adopción de resoluciones de unificación de criterio, es igualmente inconstitucional al carecer la comunidad autónoma de competencias para regular el procedimiento de revisión.

b) Al art. 221-1.4 CTC se le imputa el no reconocimiento explícito de la labor unificadora del Estado, ejercida, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 228.4 LGT, por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, y su prevalencia sobre los criterios de la Junta de Tributos catalana. Asimismo, se alega que el art. 221-1.4 CTC desconoce que, según la LGT, son vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas: (i) la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC (art. 239.4); y (ii) los criterios establecidos en las resoluciones de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio (art. 242.2) y de los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina (art. 243.5).

c) Respecto al art. 222-4 CTC que regula la posibilidad de que la Junta de Tributos solicite, de oficio o a instancia del interesado, la práctica de prueba pericial dentro del procedimiento de revisión, el recurrente aduce que la comunidad autónoma carece de competencia para regular el procedimiento de revisión, ya que sus competencias se limitan exclusivamente al ejercicio de la función revisora en materia tributaria.

d) La inconstitucionalidad del art. 222-5 CTC referente al uso de medios electrónicos se fundamenta en la existencia de una norma estatal similar (el art. 16.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas) que tiene carácter básico, según la disposición final primera de dicha ley, por lo que la comunidad autónoma no tiene competencia para efectuar la remisión reglamentaria en él contenida al no tener atribuida la competencia legislativa.

e) El apartado 1 de la disposición adicional tercera del Código Tributario permite comunicar directamente a la Agencia Tributaria de Cataluña los datos obtenidos por una Administración pública en el ejercicio, por delegación o encargo de gestión de los ayuntamientos catalanes, de las competencias de aplicación de los tributos locales. La representación procesal del recurrente asegura que este precepto vulnera el principio de reserva de datos tributarios establecido con carácter básico en el art. 95 LGT y, en consecuencia, viola el derecho a la intimidad del art. 18 CE. La cesión por las entidades delegadas -aunque sean otras administraciones públicas- no está prevista en el art. 95 LGT, con lo que el silencio legal debe interpretarse en sentido negativo al ser esta última una norma restrictiva de derechos de los particulares. De otra parte, asevera que el precepto autonómico invade las competencias propias de los ayuntamientos, puesto que son ellos, en tanto titulares de las competencias de aplicación de sus tributos, a los que les corresponde decidir sobre la posible cesión de datos en el marco de las excepciones del art. 95 LGT. También mantiene que, si bien es cierto que esta disposición adicional tercera prevé que la Agencia Tributaria de Cataluña solo podrá solicitar tales datos en el ámbito de sus competencias y “de acuerdo con lo establecido en la legislación tributaria”, esa remisión debería realizarse de forma expresa al art. 95 LGT, solicitando una interpretación conforme de este Tribunal en tal sentido.

E) En el quinto y último bloque, dedicado a los aspectos competenciales de autoorganización de la Generalitat sobre la estructura funcional de la Agencia Tributaria de Cataluña, se impugnan los arts. 217-3.3.d) y e), y 217-5.3.c) CTC que contemplan un posible acceso por el turno de promoción interna a funcionarios que pertenezcan a cuerpos y escalas de otras administraciones públicas de los subgrupos A1 y A2, que tengan funciones tributarias asignadas, al cuerpo superior de inspectores tributarios de la Generalitat, y de funcionarios pertenecientes al subgrupo A2 al cuerpo superior de técnicos tributarios de la Generalitat. Con este sistema de acceso, afirma el abogado del Estado, se viola tanto el art. 23.2 CE como el art. 149.1.18 CE en relación con el art. 61.1 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del estatuto básico del empleado público (TRLEEP).

Entiende el recurrente que la regulación de acceso a dos de los cuerpos de funcionarios específicos de la Agencia Tributaria catalana adolece de inconstitucionalidad porque no se trata de una provisión de puestos por movilidad interadministrativa, como los contemplados en el art. 84 TRLEEP o en el art. 17 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la reforma de la función pública, sino de un verdadero acceso a un cuerpo funcional distinto. Para ratificar estas afirmaciones, el abogado del Estado se basa: (i) en el Decreto Legislativo 1/1997, de 31 de octubre, “por el que se aprueba la refundición en un Texto único de los preceptos de determinados textos legales vigentes en Cataluña en materia de función pública”, donde se distingue entre la promoción interna como forma de acceso a un determinado cuerpo o escala que se reserva a los funcionarios que prestan sus servicios en la Administración de la Generalitat (art. 59), de la movilidad interadministrativa regulada bajo la rúbrica del Título V “De la provisión de puestos de trabajo”; y (ii) en la STC 238/2015, de 19 de noviembre, cuyo FJ 5 reproduce, alegando que los argumentos allí vertidos pueden extrapolarse *mutatis mutandi* al caso aquí controvertido. De ahí que las previsiones autonómicas impugnadas contemplen un supuesto de ingreso en un cuerpo funcional nuevo, y no un supuesto de movilidad interadministrativa (porque los funcionarios de otras Administraciones no se limitan al desempeño de un puesto de trabajo), ni un supuesto de promoción interna pues se abre a funcionarios de otras Administraciones.

2. Por providencia de 12 de septiembre de 2017 el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Primera, acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme

establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, así como al Gobierno de la Generalitat y al Parlament de Catalunya, por conducto de sus presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren pertinentes. Asimismo, se acordó publicar la incoación del recurso en el “Boletín Oficial del Estado” y en el “Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya”. También se hizo constar que el presidente del Gobierno había invocado el art. 161.2 de la Constitución respecto a los arts. 122-10.6; 217-3.3.d) y e); 217-5.3.c); 223-1 y 223-2 del citado Código, lo que produjo la suspensión de su vigencia y aplicación desde la fecha de interposición del recurso -8 de septiembre de 2017- para las partes del proceso, y desde la fecha de la publicación de la incoación en el “Boletín Oficial del Estado” para los terceros -13 de septiembre de 2017-.

3. Por escritos registrados en este Tribunal los días 19 y 20 de septiembre de 2017, los presidentes del Senado y del Congreso de los Diputados comunicaron los acuerdos de las mesas de sus respectivas cámaras de personarse en este procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

4. Mediante escrito registrado el 28 de septiembre de 2017 en este Tribunal, el letrado del Parlament de Catalunya comunicó el acuerdo de la mesa de la cámara de personarse en el procedimiento solicitando una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones. Por providencia de 2 de octubre de 2017, se acordó tenerle por personado y prorrogarle en ocho días más el plazo inicialmente concedido.

5. La abogada de la Generalitat de Catalunya, en escrito registrado en este Tribunal el 5 de octubre de 2017, se personó en nombre de la misma, y solicitó una prórroga de ocho días en el plazo concedido para formular alegaciones, la cual le fue concedida mediante providencia de 6 de octubre de 2017.

6. En fecha de 17 de octubre de 2017 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el escrito de alegaciones que formula la abogada de la Generalitat, en la representación que legalmente ostenta, instando la íntegra desestimación del recurso por las razones que se exponen a continuación.

A) Tras un resumen del objeto del recurso, de la finalidad del Código Tributario según su preámbulo y de los motivos de impugnación, se examina el marco competencial de esta controversia. Para ello se invoca la doctrina constitucional sobre el poder tributario originario del Estado (con la LGT como marco general del sistema tributario *ex arts.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y la doctrina de este Tribunal sobre la potestad tributaria de las comunidades autónomas limitada *ex Constitutione* (arts. 156.1 y 157.2 CE) y *ex LOFCA*, tanto en materia de tributos propios como en materia de tributos cedidos; y limitada esta última potestad, adicionalmente, en la Ley 22/2009, donde se determinan las competencias normativas autonómicas sobre aplicación de tributos cedidos y la supletoriedad de la LGT en caso de su no ejercicio. Asimismo, se afirma que el Código Tributario se ampara en la potestad tributaria de la Generalitat ejercida en virtud de las competencias asumidas en los arts. 201 a 205 EAC. Tal potestad tributaria consiste en una competencia normativa plena sobre sus tributos propios (art. 203.5 EAC) y una competencia normativa limitada sobre los tributos cedidos [art. 203.2.a) y b) EAC], de acuerdo con lo dispuesto en las Leyes estatales 22/2009 y 16/2010.

Según la abogada de la Generalitat, y basándose en la STC 31/2010 (FFJJ 132 y 133), de un lado, el art. 204 EAC reconoce a la comunidad autónoma: (i) competencia normativa sobre la organización de su propia hacienda, (ii) potestad para crear la Agencia Tributaria de Cataluña, y (iii) plena capacidad para determinar la regulación del ejercicio de las funciones de la Agencia Tributaria de Cataluña respecto de la gestión, la recaudación y la inspección de los tributos propios y, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos totalmente a la comunidad autónoma. Y, de otro lado, la Generalitat asume la potestad revisora de los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña sobre los tributos propios a través de sus propios órganos económico-administrativos (art. 205.1 EAC), dejando la potestad revisora sobre los tributos cedidos a lo que establezca la legislación estatal de cesión.

B) Con respecto a los preceptos impugnados de los Títulos I y II del Libro Primero del Código Tributario (disposiciones generales sobre el sistema tributario y sobre la Administración tributaria), la abogada de la Generalitat sintetiza en dos reproches generales las quejas alegadas. En primer lugar, rechaza que con la omisión de la mención a la Constitución, al Estatuto de Autonomía de Cataluña y a la normativa básica estatal se esté obviando el marco competencial en el que se inserta el Código Tributario para así establecer un sistema tributario al margen del estatal. De un lado, porque es doctrina constitucional reiterada que es innecesaria la mención

expresa en cada precepto del marco normativo (SSTC 233/1999, FJ 39; y 208/2015, FJ 5). Y, de otro lado, porque esta concreta tacha de inconstitucionalidad predicada expresamente de los arts. 111-1 y 111-2 CTC (ámbito objetivo y subjetivo del Código Tributario) es fruto de una interpretación aislada de tales preceptos. Una lectura sistemática e integradora de estos artículos con el art. 111-5 CTC (que repitiendo el art. 133.2 CE dispone que la Generalitat debe exigir sus tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes) demuestra: (i) el pleno respeto al marco constitucional y estatutario vigente (sin que deba explicitarse que se trata de la Constitución de 1978); (ii) el sometimiento de la Generalitat a las leyes y principios básicos estatales en materia tributaria (LOFCA, Ley 22/2009 y LGT); y (iii) la plena inserción del Código Tributario en el sistema tributario estatal. Con lo cual, a su parecer, los arts. 111-1, 111-2 y 111-5 CTC no solo no vulneran la Constitución, sino que incardinan toda la regulación del Código Tributario en el bloque de la constitucionalidad y en las normas básicas estatales vigentes.

En segundo lugar, la abogada de la Generalitat asegura que el hecho de que ni la Constitución ni la LOFCA prevean la ordenación del sistema tributario catalán en la forma de Código no es motivo de inconstitucionalidad sino una opción del legislador catalán en pro de la seguridad jurídica. En efecto, como la LGT no expresa qué aspectos de su regulación son competencia exclusiva del Estado *ex art. 149.1.14 CE*, ni qué aspectos son básicos *ex art. 149.1.18 CE* y requieren desarrollo normativo autonómico, el legislador catalán ha considerado necesario incorporar ciertos aspectos transversales y generales del régimen tributario (arts. 111-1 a 111-8 CTC) y de la Administración tributaria (arts. 122-1 a 122-7 y 122-10 CTC). A su juicio, tales preceptos: (i) no afectan ni perturban la aplicación de la norma básica estatal (generalmente la LGT) sino que se ajustan a su contenido; (ii) son el hilo conductor que da coherencia al conjunto del Código Tributario para alcanzar el objetivo de certeza y seguridad jurídica pretendido con el Código según su propio preámbulo; (iii) reproducen normas estatales, técnica legislativa que es constitucionalmente admisible siempre que la comunidad autónoma sea competente sobre la materia regulada y su finalidad sea dar sentido o inteligibilidad a la norma autonómica (STC 341/2005, de 21 de diciembre), condiciones que se dan en este caso; y (iv) no pretenden confrontar el ordenamiento catalán con el español, como tampoco lo hace la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, “Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias”, que va más allá del Código Tributario al regular con especialidades los principios generales sobre la aplicación de tributos contenidos en la LGT. Además, invocando la doctrina sentada en la STC 176/1999, de 30 de septiembre (cuyo FJ 4 reproduce), la abogada de la Generalitat concluye que el hecho de que el

Código Tributario no distinga entre tributos propios y tributos cedidos no lo hace inconstitucional, puesto que el principio de conservación de las normas impide entender que una norma rebasa su ámbito competencial si nada se dice en ella sobre el particular ni se alega sobre acto alguno que avale tal interpretación.

C) Acto seguido, y a la luz de estas argumentaciones, se lleva a cabo un análisis sobre la constitucionalidad de cada precepto impugnado del Título I del Libro Primero del Código Tributario:

a) El art. 111-3 CTC (“Principios fundamentales del sistema tributario catalán”) no invade, según la abogada de la Generalitat, ninguna competencia estatal puesto que se limita a transponer el contenido del art. 31.1 y 2 CE, añadiendo el principio de simplicidad contenido en el art. 3.2 LGT. Y es evidente, asevera, que estos principios no van a cambiar salvo que una modificación de la Constitución así lo establezca.

b) En el mismo sentido se argumenta acerca del art. 111-4 CTC, que regula la reserva de ley en materia tributaria. Si bien se reconoce que esta disposición impugnada no recoge íntegramente el contenido del art. 8 LGT de forma expresa, se afirma que todo su contenido se encuentra implícitamente ínsito en el art. 8 LGT (como reconoce el recurrente), por lo que ni afecta ni perturba el precepto básico, sino que lo condensa. De igual forma, a juicio de la representación de la Generalitat, parece preventivo o prematuro impugnar la remisión al reglamento cuando este precepto delimita los aspectos cuya regulación debe hacerse por ley.

c) Sobre la regulación de plazos y su cómputo contenida en el art. 111-6 CTC, la abogada de la Generalitat defiende su constitucionalidad, argumentando que el citado artículo se limita a hacer una remisión a las normas de procedimiento tributario que dicte el Estado o la comunidad autónoma, en función de la competencia, añadiendo que serán de aplicación supletoria las normas de carácter básico estatal sobre procedimiento administrativo.

d) Asimismo, a juicio de la representación de la Generalitat, la regulación sobre el ámbito temporal de las normas tributarias establecido en el art. 111-7 CTC es conforme a la Constitución porque reproduce las previsiones del art. 10 LGT con el objetivo de facilitar la comprensión e inteligibilidad del Código Tributario.

e) De igual forma, entiende la abogada de la Generalitat que el apartado 1 del art. 111-8 CTC (sobre interpretación de las normas tributarias) no es inconstitucional por el mero hecho de no seguir la misma fórmula del art. 12 LGT (remisión al art. 3.1 CC) y reproducir literalmente los criterios interpretativos del art. 3.1 CC. Reconoce, como alega el recurrente, que la LGT y el Código Tributario no serían iguales si el art. 3.1 CC variara, pero aduce que tal modificación parece muy difícil. Por su parte, el apartado 5 del art. 111-8 CTC recoge una previsión sobre el alcance de los efectos de los criterios interpretativos no prevista en la LGT que, según el recurrente, solo puede predicarse de los tributos propios, a lo que la abogada de la Generalitat opone que este apartado 5 se ajusta al art. 10.2 LGT, que prevé la irretroactividad de las normas tributarias salvo disposición en contrario. Por último, para la representación de la Generalitat, el hecho de que el apartado 3 señale que “la doctrina de los órganos económico-administrativos competentes” es vinculante para la Administración tributaria catalana sin hacer distinción entre los tributos propios y los tributos cedidos significa que la función unificadora de criterio que la Administración tributaria catalana debe aplicar corresponde a los órganos económico-administrativos estatales en caso de tributos cedidos y a la Junta de Tributos de Cataluña en caso de tributos propios, de acuerdo con los arts. 221-1.4 y 223-1.5 CTC.

D) Posteriormente, se sintetizan las quejas específicas de cada precepto impugnado del Título II del Libro Primero sobre “principios generales de la Administración Tributaria de Cataluña” y se exponen los siguientes argumentos adicionales en pro de su constitucionalidad:

a) El art. 122-1 CTC no invade, según la abogada de la Generalitat, ninguna competencia estatal puesto que enuncia los “principios generales de actuación de la Administración Tributaria de la Generalitat” que se hallan implícitos en el art. 3 LGT, que son inmanentes al art. 31 CE y que derivan del art. 203.6 EAC.

b) El art. 122-2 CTC enumera un catálogo de deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat, no expresamente reconocido en la LGT, pero que constituye en muchas ocasiones el correlato del catálogo de derechos de los obligados tributarios previsto en el art. 34 LGT, con lo que no perturba ni invade competencias estatales. Sostiene la abogada de la Generalitat que el único ejemplo concreto de inconstitucionalidad que se alega en la demanda es respecto del deber de contestar a las consultas planteadas [122-2.1)], por no distinguir entre

tributos propios y cedidos. No obstante, la representación de la Generalitat asegura que la dicción del apartado l) no rebasa el ámbito competencial de la Generalitat. Invocando la doctrina de la STC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4, como nada se dice en el precepto sobre su ámbito de aplicación, se presume que no rebasa el ámbito propio de la competencia de la Generalitat; competencia que no tiene sobre contestación a consultas de tributos cedidos [art. 55.2.a) Ley 22/2009].

c) Afirma el escrito de alegaciones que el art. 122-3.1.c) CTC (sobre la potestad de la Administración tributaria de la Generalitat de realizar las actuaciones de colaboración en virtud de las normas sobre asistencia mutua que sean de aplicación) es acorde a la Constitución porque tales actuaciones no son de asistencia en el ámbito internacional (no previsto en la LOFCA ni en la Ley 22/2009) sino, como expresa el propio apartado 1 del art. 122-3 CTC, de asistencia “en el ámbito de los tributos que gestiona, de acuerdo con la normativa aplicable y con sujeción a los procedimientos tributarios establecidos”. Por tanto, la Administración tributaria de la Generalitat solo podrá realizar las actuaciones de colaboración que la normativa estatal o autonómica le permita.

d) A favor de la constitucionalidad del art. 122-4 CTC, regulador de la facultad de calificación de la Administración tributaria de Cataluña, la representación de la Generalitat sostiene, por un lado, que ese precepto tiene un contenido análogo al art. 13 LGT y utiliza una expresión equivalente a la de su último inciso (“con independencia de la forma o la denominación utilizadas por las partes para calificarlo”), por lo que no perturba la competencia estatal. Y, por otro lado, en su segundo inciso, el precepto enumera unos criterios que la Administración debe respetar en el ejercicio de esta facultad de calificación que, si bien no se recogen de forma explícita en la LGT, son principios materialmente conformes con la Constitución y con el art. 203.6 EAC.

e) Aduce la abogada de la Generalitat que ni siquiera es necesaria la interpretación conforme que exige el recurrente del art. 122-5 CTC, que atribuye facultades interpretativas al titular del departamento competente en materia de hacienda pública, a la Dirección General de Tributos y al Consejo Fiscal de Cataluña, consistente en que se limite tal facultad al ámbito de los tributos propios so pena de vulneración del art. 149.1.14 CE. Así, aplicando la doctrina de la STC 176/1999, de 30 de septiembre (FJ 4), si nada se dice en el precepto, este no rebasa el ámbito

propio de competencia de la Generalitat. Adicionalmente, concluye que el precepto impugnado es plenamente coherente con los arts. 12.3 y 88.5 LGT, puesto que ninguno de los dos determina los órganos competentes para interpretar las leyes y reglamentos autonómicos en materia tributaria en el ámbito de competencia de la Generalitat.

f) El art. 122-6 CTC, relativo a la potestad de obtención de datos con trascendencia tributaria por la Administración tributaria catalana, solo es cuestionado, según la abogada de la Generalitat, en la medida que afecte a tributos del Estado, a lo que objeta que este artículo es plenamente acorde, primero, con el art. 93 LGT y, segundo, con la doctrina de la STC 176/1999, de 30 de septiembre (FJ 4).

g) A juicio de la representación de la Generalitat, tampoco invade competencias estatales el art. 122-7 CTC, sobre el carácter reglado de los actos de la Administración tributaria catalana y su impugnabilidad, al ser una copia prácticamente idéntica del art. 6 LGT que se recoge en el Código Tributario con el objetivo de facilitar la comprensión e inteligibilidad del mismo.

h) Sobre el “entendimiento” entre la Generalitat y los contribuyentes previsto en el apartado 6 del art. 122-10 CTC, la representación autonómica alega que, si bien no se prevé en la LGT, se adecua plenamente a la norma básica de procedimiento administrativo sobre terminación convencional contenida en el art. 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas.

E) Las impugnaciones relativas a la Junta de Tributos (Título II del Libro Segundo) giran en torno a la no distinción entre los tributos cedidos a la hora de encomendarle a ese órgano económico-administrativo autonómico: (a) el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de la Administración tributaria de la Generalitat [art. 221-1.1 CTC]; (b) el conocimiento de los recursos extraordinarios de revisión contra actos administrativos firmes y resoluciones firmes de la Junta [art. 221-2.1.d) CTC]; y (c) el conocimiento del recurso extraordinario para la unificación de criterio [art. 221-2.1.f) CTC].

La abogada de la Generalitat sostiene que la interpretación conjunta de los arts. 20 LOFCA, 59 y 54.1 de la Ley 22/2009 y 2 de la Ley 16/2010, así como la interpretación que hizo la STC 31/2010 del art. 205.1 EAC, comporta que la potestad revisora sobre los tributos cedidos

por la Junta de Tributos de Cataluña quede sujeta a lo que disponga la legislación estatal sin necesidad de que se haga distinción expresa en el art. 221-1.1 CTC entre tributos propios y cedidos, tal y como afirma la doctrina de la STC 176/2009, de 30 de septiembre (FJ 4). De igual forma, alega la representación de la Generalitat, debe interpretarse la competencia de la Junta de Tributos para conocer los recursos extraordinarios “de revisión” y “para la unificación de criterio” [art. 221-2.1.d) y f) CTC] y el carácter vinculante de la doctrina reiterada de la Junta de Tributos para la Administración tributaria de Cataluña (art. 221-1.4 CTC). Todo ello sin perjuicio de la vinculación de esta Junta a los criterios que establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina *ex* art. 228.4 LGT.

Sobre el “nuevo” recurso extraordinario para la unificación de criterio creado por el art. 223-1 CTC, la abogada de la Generalitat alega que no vulnera las bases del procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE). Se trata, primero, de un recurso preexistente en idénticos términos en el ordenamiento jurídico catalán desde la entrada en vigor del Decreto 158/2007; y, segundo, es una adaptación del “recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio” del art. 242 LGT (y no del art. 243 LGT como mantiene el recurrente), en cumplimiento del reconocimiento por el art. 59 de la Ley 22/2009 de la competencia del órgano económico-administrativo autonómico para conocer en única instancia. Además, es coherente con el art. 228.4 LGT, puesto que corresponde a cada comunidad autónoma determinar la estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Asimismo, y con base en el art. 228.4 LGT, esta parte entiende que el procedimiento para la unificación de criterios de la Junta que prevé el art. 223-2 CTC no merece reproche constitucional, puesto que encaja en las competencias asumidas por la Generalitat en el art. 205 EAC y adapta el procedimiento previsto en el art. 229.1.d) LGT a la organización de la Junta de Tributos. Así, se trata de un procedimiento de unificación de criterio de los órganos económico-administrativos de la Generalitat, análogo al estatal y adaptado a la organización de la Junta de Tributos de Cataluña, cumple con lo previsto en el art. 228.4 LGT, encaja en las competencias asumidas por la Generalitat en el art. 205 EAC y conduce a adoptar unas resoluciones económico-administrativas más uniformes y respetuosas con el principio de igualdad del art. 14 CE.

Por otra parte, se concluye que los arts. 222-4 y 222-5 CTC (sobre el dictamen pericial y el uso de medios electrónicos, respectivamente) no vulneran el art. 149.1.18 CE (procedimiento

administrativo común) porque reproducen normas básicas estatales de procedimiento (arts. 77 y 16.5 de la Ley 39/2015, respectivamente) para dar inteligibilidad y coherencia al CTC.

Respecto a los motivos de impugnación del apartado 1 de la disposición adicional tercera del Libro Segundo del Código Tributario, la abogada de la Generalitat, en primer lugar, rechaza que esa disposición vulnere el derecho a la intimidad del art. 18 CE, desarrollado con carácter básico por el art. 95 LGT. Tras recordar la doctrina constitucional sobre la cesión de datos tributarios de una Administración a otra (STC 233/2005, de 26 de septiembre), la representación de la Generalitat estima que, aunque se considerara que esta cesión de datos tributarios a la Agencia Tributaria de Cataluña es una intromisión en la intimidad de los ciudadanos, se cumplen los dos requisitos exigidos por la doctrina constitucional: está prevista en una ley y es legítima porque persigue un fin constitucional [servir a una gestión tributaria eficaz *ex* arts. 103.1 CE, 203.6 EAC y 3.2 LGT]. Así, el nivel de cumplimiento de estos principios aumenta exponencialmente si la Agencia Tributaria de Cataluña puede dirigirse a las cuatro diputaciones provinciales y a los pocos consejos comarcales que ejercen funciones tributarias por delegación de los ayuntamientos, en vez de a los más de novecientos ayuntamientos catalanes, para obtener la información que precisa. En segundo lugar, la representación de la Generalitat niega que este precepto viole el art. 95 LGT porque este último no contemple la cesión de forma expresa; puesto que la disposición adicional impugnada cae dentro de la excepción del art. 95.1.b) LGT en la que expresamente se admite la cesión de datos cuando tenga por objeto “la colaboración con otras Administraciones a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencia”, desarrollándolo y cumpliendo sus dos requisitos: que los datos objeto de cesión se hayan obtenido en el desempeño de sus funciones tributarias y se destinen al cumplimiento de las obligaciones tributarias en el ámbito de sus competencias. Finalmente, a juicio de la abogada de la Generalitat, tampoco se invaden las competencias de los ayuntamientos, puesto que las corporaciones locales no son los titulares de los datos con trascendencia tributaria (lo son los obligados tributarios) sino meros gestores o responsables de su tratamiento. Por ello, concluye que resulta inapropiado otorgarles un poder de decisión sobre su cesión sin analizar el alcance de los arts. 94 y 95 LGT. Así, si la Administración tributaria que actúa por delegación de los ayuntamientos cede datos con trascendencia tributaria a la Agencia Tributaria de Cataluña “no será porque lo decida a su libre antojo, sino porque la ley le obliga a hacerlo, cuando sea requerida para ello y se cumplan las condiciones para dicha cesión que fije la ley”.

F) Para rebatir la impugnación del posible acceso por el turno de promoción interna a los cuerpos superiores de inspectores y de técnicos tributarios de la Generalitat de funcionarios de cuerpos y escalas de otras administraciones de los subgrupos A1 y A2 que tengan asignadas funciones tributarias [arts. 217-3.3.d) y e), y 217-5-3.c) CTC], la abogada de la Generalitat afirma la plena competencia de la comunidad autónoma *ex art. 136.b) EAC* para regular la promoción interna en el acceso a cuerpos de funcionarios autonómicos como desarrollo normativo del art. 18 TRLEEP. A su juicio, el art. 59 del Decreto Legislativo 1/1997 no contempla la promoción interna para los funcionarios que presten servicios en otras Administraciones, pero el art. 17 de dicho Decreto Legislativo (relativo a la habilitación del legislador de la comunidad autónoma para la creación de cuerpos de funcionarios autonómicos) permite establecer especialidades respecto de la normativa reguladora de la función pública de la Administración de la Generalitat siempre que lo requieran las funciones del cuerpo [art. 17.e)]. Asimismo, el art. 2 de la Ley 9/2015, de 12 de junio, “de modificación de la Ley 7/2007, de la Agencia Tributaria de Cataluña, para la ordenación de los cuerpos tributarios de adscripción exclusiva a la Agencia”, introdujo un art. 12 *bis* en la Ley 7/2007 (actual art. 213-2 CTC) que permite establecer especialidades en la regulación del personal de la Agencia Tributaria respecto de la normativa reguladora de la función pública de la Administración de la Generalitat. Una de esas especialidades se incluyó en el art. 3 de la Ley 9/2015 introduciendo, como art. 26.3.d) de la Ley 7/2007, el posible acceso mediante promoción interna al cuerpo de inspectores tributarios de la Generalitat a funcionarios de otras Administraciones del subgrupo A2 con funciones tributarias coincidentes con las del cuerpo técnico de gestores tributarios de la Generalitat; precepto este que el Código Tributario no solo reproduce [art. 217-3.3.e)] y extiende para el acceso al cuerpo superior de técnicos tributarios de la Generalitat [art. 217-5.3.c)] sino que lo amplía a los funcionarios de otras Administraciones del subgrupo A1 con funciones tributarias para el cuerpo superior de inspectores tributarios de la Generalitat [arts. 217-3.3.d)].

Tras la exposición de las razones que han llevado al legislador autonómico a establecer estos sistemas de acceso a la función pública desde la Ley 9/2015 (necesidad urgente de personal cualificado ante el incremento de funciones de la Agencia Tributaria de Cataluña), la abogada de la Generalitat asevera, primero, que los preceptos impugnados no constituyen novedad jurídica. Segundo, que la representación procesal del recurrente no argumenta la vulneración del art. 23.2 CE que les imputa. Tercero, que su precedente normativo no fue impugnado ante este Tribunal como sí lo fue, dando lugar a la STC 238/2015, el art. 4 de la referida Ley 9/2015 sobre

integración voluntaria en los cuerpos de inspectores y gestores tributarios de la Generalitat. Y, finalmente, se alega que los argumentos de la referida STC 238/2015 no son extrapolables ya que los artículos aquí impugnados no regulan un procedimiento restringido de selección de funcionarios, sino procesos selectivos abiertos y que garantizan la libre concurrencia, si bien estableciendo distintas condiciones en función de las capacidades y títulos que acrediten las personas. A los funcionarios que provengan de otras Administraciones se les permite participar en un proceso de promoción interna al considerar que ya tienen acreditado el mérito y la capacidad con la superación del correspondiente proceso de selección ante la otra Administración que los acreditó como una “suerte de convalidación de título”. Se cumplen así, según la abogada de la Generalitat, los principios de mérito y capacidad (ya demostrada) y la igualdad en el acceso, dado que la igualdad comporta tratar de forma distinta a los que están en diferente situación. La única peculiaridad es que una vez superadas las pruebas, a pesar de ser funcionarios públicos de otras Administraciones, accederán por primera vez a ser también funcionarios de la Generalitat. Otra cosa, afirma la abogada de la Generalitat, supondría un menoscabo de la potestad del legislador catalán para regular cuestiones como la promoción interna que por razón de la especialidad de las funciones del cuerpo necesitan un tratamiento específico, de acuerdo con lo previsto en los arts. 17.e) del Decreto Legislativo 1/1997 y 213-1.2 CTC.

G) Terminan las alegaciones solicitando, por otrosí digo, el levantamiento inmediato de la suspensión de los arts. 122-10.6, 217-3.3.d) y e), 217-5.3.c), 223-1 y 223-2 CTC, a fin de que recuperen su plena eficacia y aplicación.

7. El letrado del Parlament de Catalunya, en la representación que legalmente ostenta, presentó su escrito de alegaciones ante este Tribunal el 19 de octubre de 2017, haciendo suyas las alegaciones de la abogada de la Generalitat resumidas anteriormente, así como la solicitud del levantamiento inmediato de la suspensión de los arts. 122-10.6, 217-3.3.d) y e), 217-5.3.c), 223-1 y 223-2 CTC.

8. Mediante providencia de 23 de octubre de 2017, el Pleno del Tribunal acordó incorporar a los autos los escritos de alegaciones de la abogada de la Generalitat y del letrado del Parlament de Catalunya y dar traslado al abogado del Estado por cinco días para alegaciones sobre la solicitud del levantamiento de la suspensión de los preceptos impugnados arriba referidos.

9. Evacuado por el abogado del Estado el trámite conferido, mediante el ATC 11/2018, de 7 de febrero, el Pleno del Tribunal acordó mantener la suspensión de los arts. 217-3.3.d) y e) y 217-5.3.c) CTC y levantar la suspensión de los arts. 122-10.6, 223-1 y 223-2 del citado Código.

10. Mediante escrito de 10 de diciembre de 2019, la representación letrada del Gobierno de la Generalitat de Cataluña planteó la recusación del magistrado de este Tribunal don Andrés Ollero Tassara respecto a este y a otros procesos constitucionales pendientes de resolución. Formada pieza separada de recusación fue resuelta por Auto de 11 de febrero de 2020, que desestimó la recusación formulada en todos los procesos.

11. Por providencia de 16 de junio de 2020, se señaló el día 18 de junio del mismo mes y año para deliberación y votación de la presente Sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. *Objeto del recurso de inconstitucionalidad.* El presente recurso de inconstitucionalidad ha sido formulado por el presidente del Gobierno contra el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña y de aprobación de los Libros Primero, Segundo y Tercero, relativos a la Administración Tributaria de la Generalitat (en adelante, Código Tributario, Ley 17/2017 o CTC), en cuanto aprueba los artículos 111-1, 111-2, 111-3, 111-4, 111-5, 111-6 apartado 1, 111-7, 111-8 apartados 1, 3 y 5, 122-1, 122-2, 122-3 apartado 1.c), 122-4, 122-5, 122-6, 122-7 y 122-10 apartado 6, todos ellos del Libro Primero, así como los artículos 217-3 apartados 3.d) y 3.e), 217-5 apartado 3.c), 221-1 apartados 1 y 4, 221-2 apartados 1.d) y 1.f), 222-4, 222-5, 223-1, 223-2 y la disposición adicional tercera apartado 1, todos estos a su vez del Libro Segundo.

El abogado del Estado alega una vulneración de los arts. 14, 23.2, 31.1, 133.1 y 2, 156.1 y 157.3 CE, así como una invasión de las competencias estatales establecidas en las siguientes disposiciones constitucionales: el art. 149.1.1 CE sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de deberes constitucionales; el art. 149.1.3 CE en materia de relaciones internacionales; el art. 149.1.8 CE sobre las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las

normas jurídicas; el art. 149.1.14 CE en materia de hacienda general; y el art. 149.1.18 CE sobre procedimiento administrativo común, bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y bases de régimen estatutario de los funcionarios públicos.

Por su parte, tanto la abogada de la Generalitat como el letrado del Parlament de Catalunya, en los términos que se sintetizan en los antecedentes, solicitan la desestimación del recurso por no concurrir ninguna de las tachas de inconstitucionalidad invocadas en el mismo, al haber actuado la Generalitat dentro de sus competencias en materia tributaria establecidas en los arts. 133.2, 156.1 y 157 CE, y en los arts. 201 a 205 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Catalunya (en adelante, EAC). Asimismo, se afirma la plena competencia de la comunidad autónoma para regular *ex art. 136.b) EAC* la promoción interna en el acceso a cuerpos de funcionarios autonómicos con pleno respeto a los arts. 18 y 61.1 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del estatuto básico del empleado público (TRLEEP).

2. *Consideraciones previas.* Antes de abordar el examen de constitucionalidad de los preceptos autonómicos impugnados es preciso realizar las siguientes consideraciones previas:

A) *Presunción de constitucionalidad de las leyes.* Debe tenerse presente que, tratándose del control del legislador democrático, la presunción de constitucionalidad de las normas con rango de ley ocupa un lugar destacado en el enjuiciamiento de las cuestiones planteadas. De esta presunción cabe extraer dos consecuencias:

a) De un lado, es doctrina constitucional reiterada que la obligación del recurrente de levantar la carga alegatoria en todos los procesos ante este Tribunal supone no solo una exigencia de colaboración con la justicia, sino además una condición inexcusable inherente a la propia presunción de constitucionalidad de las normas con rango de ley, que no puede desvirtuarse sin un mínimo de argumentación. De ahí que en un proceso constitucional no pueda darse respuesta a impugnaciones globales carentes de una razón suficientemente desarrollada [SSTC 100/2013, de 23 de abril, FJ 2.c); 101/2013, de 23 de abril, FJ 11; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 4; 31/2016, de 18 de febrero, FJ 2; 85/2016, de 28 de abril, FJ 2; 140/2016, de 21 de julio, FJ 2; y 27/2017, de 16 de febrero, FJ 2.e), entre otras muchas].

En este sentido, debe señalarse que en esta demanda no concurre la carga argumental mínima para permitir a este Tribunal enjuiciar todas las objeciones de constitucionalidad planteadas contra los preceptos autonómicos impugnados. Es el caso de la alegada vulneración del art. 14 CE, que aparece únicamente expuesta en el suplico del escrito de interposición, sin más fundamentación en el cuerpo del recurso, y referida a la totalidad de las disposiciones impugnadas.

Asimismo, este Tribunal aprecia la falta de argumentación que sostiene la abogada de la Generalitat sobre la vulneración del art. 23.2 CE invocada contra los arts. 217-3.3 y 217-5.3 CTC, reguladores del sistema de promoción interna a dos cuerpos de funcionarios de adscripción exclusiva a la Agencia Tributaria de Cataluña (inspectores y técnicos tributarios). En la demanda, el abogado del Estado no explica en qué consisten las eventuales desigualdades contrarias al art. 23.2 CE que comporta el sistema de promoción interna diseñado por las normas aquí recurridas. De hecho, el escrito de interposición se limita simplemente a reproducir los razonamientos de la STC 238/2015, de 19 de noviembre, que declaró inconstitucional el art. 4 de la Ley 9/2015, del Parlament de Cataluña, de 12 de junio, “de modificación de la Ley 7/2007, de la Agencia Tributaria de Cataluña, para la ordenación de los cuerpos tributarios de adscripción exclusiva a la Agencia”, que establecía un sistema de integración voluntaria de funcionarios públicos de otras administraciones en los cuerpos de gestores e inspectores tributarios de la Generalitat. Sin embargo, el citado pronunciamiento resolvió exclusivamente la queja competencial que también se imputa a los artículos aquí impugnados (vulneración del art. 149.1.18 CE en relación con el art. 61.1 TRLEEP), dejando imperejuzgado el motivo sustantivo de impugnación (violación del art. 23.2 CE).

Por tanto, como este Tribunal no puede reconstruir de oficio la demanda ni suplir las razones de los recurrentes cuando estas no se aportan en su recurso (entre otras muchas, SSTC 208/2014, de 15 de diciembre, FJ 4; y 55/2016, de 17 de marzo, FJ 2), las violaciones invocadas de los arts. 14 y 23.2 CE no serán objeto de enjuiciamiento en este proceso.

b) De otro lado, desde la STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1, este Tribunal viene afirmando que “siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal” [STC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 3; 185/2014, de 6 de

noviembre, FJ 7; 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d); 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6; y 62/2017, de 25 de mayo, FJ 7], siempre que tales interpretaciones posibles sean “igualmente razonables” [SSTC 168/2016, de 6 de octubre, FJ 4 b); 97/2018, de 19 de septiembre, FJ 7; y 76/2019, de 22 de mayo, FJ 8, por todas]. Este criterio, que constituye doctrina consolidada, implica que es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan solo la inconstitucionalidad de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4; 118/2016, FJ 3 d); 26/2017, FJ 6; 62/2017, FJ 4; y 116/2017, de 19 de octubre, FJ 3]. No obstante, “la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7), sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde” [SSTC 14/2015, FJ 5; 118/2016, FJ 3 d); 20/2017, de 2 de febrero, FJ 9; 26/2017, FJ 6; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 4.e); 62/2017, FJ 7; y 116/2017, FJ 3]. Y, en todo caso, la búsqueda de las posibilidades de interpretación conforme de los preceptos impugnados deberá realizarse caso a caso y con el debido razonamiento.

B) *Impugnación de preceptos ya vigentes en esta u otra comunidad autónoma, y no recurridos por el Estado hasta el momento.* Conviene, asimismo, realizar una precisión a la vista de las alegaciones realizadas por los representantes del Parlamento y del Gobierno de Cataluña sobre la similitud o identidad de parte de los preceptos recurridos con la regulación ya vigente en la Comunidad Autónoma de Cataluña antes de la modificación realizada por la Ley 17/2017 ahora impugnada, o bien con normas vigentes en otras comunidades autónomas, y que no han sido recurridas ante este Tribunal.

Estos argumentos se esgrimen en concreto: (i) en relación con la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (no impugnada ante este Tribunal), que, según la representación de la Generalitat, va más allá de lo dispuesto en los preceptos impugnados del Libro Primero del Código Tributario sobre “principios generales del sistema tributario catalán y de la Administración Tributaria de Cataluña”, al regular con especialidades

los principios generales sobre aplicación de los tributos contenidos en la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) respecto del Decreto 158/2007, de 24 de julio, “de regulación de la Junta de Finanzas de la Generalitat de Cataluña”, que creó el “recurso extraordinario de unificación de criterio” de competencia del órgano económico-administrativo autonómico, ahora reproducido en el art. 223-1 CTC aquí impugnado; y (iii) respecto al art. 3 de la Ley 9/2015, del Parlament de Cataluña, de 12 de junio, “de modificación de la Ley 7/2007, de la Agencia Tributaria de Cataluña, para la ordenación de los cuerpos tributarios de adscripción exclusiva a la Agencia”, sobre el posible acceso por promoción interna al cuerpo de inspectores tributarios de la Generalitat de funcionarios de otras administraciones del subgrupo A2 con ciertas funciones tributarias, ahora reproducido en el art. 217-3.3.e) CTC; medida que se ha extendido al cuerpo superior de técnicos tributarios de la Generalitat [art. 217-5.3.c) CTC] y que se ha ampliado a los funcionarios de otros cuerpos o escalas de otras Administraciones del subgrupo A1 con funciones tributarias para el cuerpo superior de inspectores tributarios de la Agencia Tributaria de Cataluña [arts. 217-3.3.d) CTC], impugnados todos en este recurso.

Tal y como hemos recordado de forma reiterada, cualquier consideración sobre la falta de impugnación de disposiciones o actuaciones previas de contenido idéntico o similar al del objeto del proceso resulta completamente irrelevante en el ejercicio de nuestra jurisdicción. Desde la STC 39/1982, de 30 de junio, FJ 3, este Tribunal ha dejado sentado que “[I]a indisponibilidad de las competencias y la nulidad de pleno derecho de las normas contrarias a los preceptos constitucionales y de los que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias, consecuencia de la prevalencia del aludido bloque constitucional, son razones que desautorizan cualquier alegato asentado sobre la idea de aquiescencia por no haberse planteado en tiempo el conflicto o el recurso, con sujeción al juego de los plazos previstos en el art. 62 o en el art. 33 LOTC” [en el mismo sentido, SSTC 111/2014, de 26 de junio, FJ 4; 36/2017, de 1 de marzo, FJ 4; 154/2017, de 21 de diciembre, FJ 2, y 17/2018, de 22 de febrero, FJ 2c)].

C) *Enjuiciamiento jurídico y no político*. Finalmente, debemos reiterar que “nuestro enjuiciamiento es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de modo que las intenciones del legislador, su estrategia o su propósito último no constituyen objeto de control, debiendo limitarnos a contrastar con carácter abstracto y, por lo tanto, al margen de su posible aplicación práctica, los concretos preceptos impugnados y las normas y principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de constitucionalidad” [SSTC 49/2008,

de 9 de abril, FJ 4; 118/2016, FJ 1.d); y 90/2017, de 5 de julio, FJ 10.c)]. De igual modo, y como ya se ha reiterado en la STC 128/2016, de 7 de julio, FJ 6.A), al examinar la disposición adicional vigésimo segunda (“Plan director de la Administración Tributaria de Cataluña”) de la Ley de Cataluña 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas, y en la STC 52/2017, de 10 de mayo, FFJJ 5 y 8.A), en la que se enjuició el “Plan para el despliegue de la hacienda propia” incluido en el “Plan ejecutivo para la preparación de estructuras de Estado”, este Tribunal no atenderá como criterio interpretativo al “contexto” normativo y político en el que se dicta la Ley cuya validez se impugna. La ley debe ser juzgada “por su enunciado, no a partir de los propósitos adelantados por quienes no están jurídicamente autorizados para hablar por la Cámara ni son, en Derecho, autores de la norma” [STC 128/2016, FJ 6.A)]. Pretender analizar o inferir los verdaderos motivos que han estado en la aprobación de estos preceptos es llevar el debate al campo de las “intencionalidades políticas” (SSTC 77/2017, de 21 de junio, FJ 4; 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 2; y 136/2018, de 13 de diciembre, FJ 4), que deben quedar extramuros del enjuiciamiento constitucional (STC 19/2019, de 12 de febrero, FJ 3).

Asimismo, cabe añadir que en los tres Libros del Código Tributario de Cataluña aprobados por el art. 5 de la Ley 17/2017, ahora en liza, no se proclama la “soberanía fiscal” de Cataluña. Huelga decir, por tanto, que cualquier argumentación en este sentido, por cautelar o preventiva, escapa del ámbito del presente recurso.

3. *Finalidad y contenido del Código y estructura de la sentencia.* Es necesario, a continuación, hacer referencia a la finalidad y contenido del Código Tributario en el que se insertan los preceptos impugnados para estructurar el orden de enjuiciamiento de las diversas impugnaciones.

A) *Finalidad del Código.* Según el preámbulo de la Ley 17/2017, esta ley autonómica, que consta de cinco artículos, prevé la elaboración de un Código Tributario de Cataluña, como ya se hizo con el Código Civil catalán, para agrupar en libros, con los correspondientes títulos y capítulos, “las normas con rango legal que forman nuestro derecho tributario”; código que se plantea “con carácter abierto, flexible y con vocación omnicomprensiva”, “en permanente actualización”, y que comprende “las disposiciones generales del sistema tributario, la Administración tributaria de la Generalidad y los impuestos, tasas y otros tributos aplicados por

la Generalidad”. Todo ello, se afirma, en aras de la seguridad jurídica, la simplicidad, la transparencia y la coherencia normativa.

Así, el art. 5 de la citada Ley aprueba únicamente los tres primeros libros de este Código Tributario. El Libro Primero contiene las normas generales aplicables al sistema tributario catalán y a la actuación de los organismos que forman la Administración tributaria de la Generalitat. En los Libros Segundo y Tercero del Código Tributario se recogen las normas sobre organización y funcionamiento de la Administración tributaria de Cataluña, de la que forman parte, entre otros, dos organismos de nueva creación (el Consejo Fiscal de Cataluña y el Instituto de Investigación Fiscal y Estudios Tributarios de Cataluña) y dos ya existentes (la Agencia Tributaria de Cataluña y la Junta de Tributos de Cataluña, previamente denominada Junta de Finanzas). La anterior regulación de estas dos últimas instituciones (la Ley 7/2007, de 17 de julio, de la Agencia Tributaria de Cataluña, y el Decreto 158/2007, de 24 de julio, de regulación de la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña) queda derogada en virtud de los apartados 1 y 2 de la disposición derogatoria de esta Ley 17/2017.

B) *Contenido del Código*. En cuanto al contenido concreto de cada uno de los libros aprobados, el Libro Primero (“Disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña”), sobre el que versa la mayor parte de las impugnaciones del presente recurso de inconstitucionalidad, consta de dos títulos. El título I, rubricado “Disposiciones preliminares y generales del sistema tributario de Cataluña”, delimita el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del Código, establece los principios fundamentales del sistema impositivo catalán (tanto los materiales como el de reserva de ley), confirma la capacidad de la Generalidad para exigir tributos, regula el régimen de plazos y su cómputo, y recoge diversos aspectos relativos a la eficacia y aplicación de las normas tributarias, tales como el ámbito temporal de las normas tributarias o los criterios de interpretación (arts. 111-1 a 111-10). El título II, sobre “disposiciones generales sobre la Administración tributaria de la Generalidad”, establece en su capítulo I los objetivos, las competencias y la estructura de esta Administración tributaria (arts. 121-1 a 121-5); y, en el capítulo II, los principios generales de actuación, los deberes y obligaciones y las potestades de dicha Administración, atribuyéndole, entre otras, facultades de calificación e interpretación tributaria. También incluye normas sobre la obtención y comunicación de datos con trascendencia tributaria, el régimen de sus actos, la utilización de medios electrónicos, informáticos y

telemáticos y la colaboración con otras administraciones públicas y con los agentes del sistema tributario (arts. 122-1 a 122-10).

El Libro Segundo del Código Tributario dedica su título I a la Agencia Tributaria de Cataluña. En él se define su naturaleza y funciones, sus principios generales de actuación y el régimen jurídico de sus actos (arts. 211-1 a 211-4); su organización (arts. 212-1 a 212-6); su personal (arts. 213-1 a 213-4); su régimen económico, de contratación y patrimonial (arts. 214-1 a 214-5); el control financiero y de eficacia de su actuación (art. 215-1); la colaboración de la Agencia con terceros en materia tributaria (arts. 216-1 y 216-2); la identificación y regulación de los cuerpos tributarios de adscripción exclusiva a la Agencia Tributaria de Cataluña (art. 217-1 a 217-7), dando una serie de disposiciones comunes para tales cuerpos (arts. 218-1 a 218-3). De este título I únicamente es objeto de impugnación una cuestión relativa al acceso a los dos cuerpos superiores de adscripción exclusiva a la Agencia Tributaria de Cataluña.

Por su parte, el título II de este Libro Segundo, al que se imputan diversas tachas de inconstitucionalidad, regula la Junta de Tributos de Cataluña (órgano económico-administrativo autonómico anteriormente denominado Junta de Finanzas): el capítulo I aborda su naturaleza, régimen jurídico y funciones (arts. 221-1 y 221-2); el capítulo II determina su composición, organización y funcionamiento (arts. 222-1 a 222-5); el capítulo III regula el recurso extraordinario para la unificación de criterio y la resolución de fijación de criterio (arts. 223-1 y 223-2); y el capítulo IV se limita a establecer que las resoluciones de la Junta son susceptibles de recurso contencioso-administrativo (art. 224-1).

El Libro Tercero del Código Tributario, al que no se dirige impugnación alguna, regula en el título I, la creación del Consejo Fiscal de Cataluña, determinando en el capítulo I su naturaleza, régimen jurídico, composición y funciones (arts. 311-1 a 311-5); en el capítulo II su estructura orgánica (arts. 312-1 a 312-7); en el capítulo III su funcionamiento (arts. 313-1 a 313-11); en el capítulo IV su régimen jurídico y económico (arts. 314-1 a 314-9); y en el capítulo V sus relaciones institucionales con otros entes (art. 315-1). Asimismo, en el título II de este Libro Tercero se establece *ex novo* el Instituto de Investigación Fiscal y Estudios Tributarios de Cataluña, regulando su naturaleza, régimen jurídico, finalidades y funciones en el capítulo I (arts. 321-1 a 321-3); su organización en el capítulo II (arts. 322-1 a 322-7); su régimen de

funcionamiento en el capítulo III (arts. 323-1 a 323-7); y su colaboración con otras administraciones tributarias y organismos análogos en el capítulo IV (art. 324-1).

C) *Estructura de la presente sentencia.* A pesar de la alegación reiterada de vulneraciones de los arts. 31.1, 133 o 156 CE, en el presente proceso no se cuestiona la adecuación de los preceptos autonómicos impugnados al orden constitucional sustantivo, sino al sistema de distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas diseñado en el bloque de la constitucionalidad. Tan solo se plantean cuestiones de índole sustantiva con relación al art. 111-4 y al apartado 6 del art. 122-10 CTC por infracción del principio de reserva de ley del art. 31.3 CE, y al art. 122-6 CTC por violación del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

Así, teniendo en cuenta que se trata de una controversia fundamentalmente competencial, y dada la diversidad de contenido de los artículos recurridos, esta resolución se estructurará en dos bloques en función del marco competencial y normativo concernido. En el primer bloque se analizarán las quejas en materia tributaria imputadas al Libro Primero y al título II del Libro Segundo del Código Tributario, en las que el eje de la discusión versa sobre la existencia o no de competencia normativa autonómica sobre lo que científicamente se denomina “parte general” del Derecho tributario, plasmada fundamentalmente en la actualidad en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en sus reglamentos de desarrollo. Esto es, si la Comunidad Autónoma de Cataluña, al establecer normas tributarias de carácter general, tanto materiales como formales, de ordenación y aplicación, para todos los tributos que conforman su hacienda, ha invadido las competencias estatales o, por el contrario, se ha ceñido a las competencias normativas que, en materia tributaria, le reconocen la Constitución y las demás normas mencionadas en el art. 28.1 LOTC.

Este primer bloque sobre materia tributaria, que constituye el grueso del presente pronunciamiento, se dividirá a su vez en tres partes. La parte primera comenzará con el análisis de cuatro cuestiones previas: (i) la delimitación y el contexto de la presente controversia competencial (FJ 4); (ii) la distribución constitucional de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas sobre los recursos tributarios que conforman la Hacienda autonómica (FJ 5); (iii) los criterios para el encuadramiento competencial (FJ 6); y (iv) los títulos competenciales que habilitan al Estado a establecer principios y normas generales, sustantivas y procedimentales, del sistema tributario español (FJ 7). En la segunda parte de este bloque se

resolverán las cuatro quejas genéricas que el escrito de interposición plantea contra la totalidad de los artículos impugnados del Libro Primero y del título II del Libro Segundo del Código Tributario (FJ 8). En la tercera parte se abordarán las impugnaciones específicas alegadas con relación a cada precepto recurrido de este primer bloque: el enjuiciamiento se estructurará primordialmente por grupos de preceptos en función de su ubicación sistemática dentro del Código Tributario, siguiendo el orden de impugnación del escrito de interposición, salvo que por razones de coherencia lógica proceda alterarlo (FFJJ 9-31).

Finalmente, en el segundo bloque se resolverá la cuestión competencial en materia de función pública suscitada con relación a varios preceptos del título I del Libro Segundo del Código Tributario (FJ 32).

El alcance de cada impugnación, el contenido de cada disposición impugnada, así como los argumentos del abogado del Estado y de las partes recurridas, cuya síntesis ha sido expuesta en los antecedentes de esta resolución, serán precisados en el momento de abordar su análisis pormenorizado.

4. *Delimitación y contexto del objeto de la presente controversia.* Antes de iniciar el examen del primer bloque de impugnaciones sobre materia tributaria dirigidas contra los preceptos del Libro Primero y del título II del Libro Segundo del Código Tributario, conviene realizar una serie de consideraciones generales con la finalidad de acotar y contextualizar el objeto de esta controversia competencial:

A) *Diferencia entre hacienda pública y Administración de hacienda pública.* Debe recordarse que una cosa es la “hacienda pública”, entendida como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico que constituyen el patrimonio financiero de un ente público territorial (entre cuyos derechos de contenido económico se encuentran los tributos), y otra distinta la “Administración de hacienda pública” o “Hacienda Pública” subjetiva, entendida como conjunto de órganos de la Administración (y entes de derecho público) encargados de su gestión; esto es, una función consistente en convertir a través de procedimientos administrativos los derechos de contenido económico (entre ellos, los tributos) en ingresos públicos con los que satisfacer el gasto público.

Como bien subraya el abogado del Estado, la controversia que aquí se dilucida no versa sobre la competencia de la Comunidad Autónoma de Cataluña para organizar su propia Administración (art. 150 EAC) y, en concreto, su Administración tributaria (arts. 204 y 205 EAC). En este sentido, la STC 31/2010, de 28 de junio, desestimó la impugnación, sin realizar para ello interpretación de conformidad alguna, de un lado, del art. 204.1 EAC que habilita la creación de una Agencia Tributaria de Cataluña para la aplicación de los tributos propios de la Generalitat y, por delegación del Estado (y siempre, eso sí, en las condiciones que establezca la LOFCA y la normativa estatal reguladora de la cesión), para la aplicación de los tributos del Estado totalmente cedidos (FJ 132); agencia que se implantó mediante la Ley 7/2007, de 17 de julio, derogada ahora por la Ley 17/2017, y cuya regulación se recoge actualmente en el título I del Libro Segundo del Código Tributario. De otro lado, este Tribunal también confirmó la constitucionalidad del art. 205.1 EAC [“La Generalitat debe asumir, por medio de sus propios órganos económico-administrativos, la revisión en vía administrativa de las reclamaciones (...) contra los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña”], entendiendo que atribuye a los órganos económico-administrativos autonómicos la competencia revisora de los actos dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña, primero, sobre aplicación de los tributos propios de la Generalitat y, segundo, por delegación del Estado (y en las condiciones que establezca la LOFCA y la normativa estatal reguladora de la cesión), sobre aplicación de los tributos cedidos en su totalidad (STC 31/2010, FJ 133). Con la promulgación del Código Tributario, este órgano ha pasado a denominarse “Junta de Tributos” y su régimen jurídico queda recogido en el título II del Libro Segundo de dicho Código.

B) *La hacienda pública autonómica y los recursos tributarios que la integran.* En consecuencia, se trata de una controversia sobre hacienda pública autonómica, entendida en su acepción estricta o sustantiva y, dentro de ella, sobre el alcance de las competencias normativas de la comunidad autónoma sobre los recursos tributarios que forman su hacienda. En este sentido, este Tribunal ya afirmó en la STC 14/1986, de 31 de enero, que el hecho de que el art. 149.1.14 CE haya atribuido competencia exclusiva al Estado sobre hacienda general, “sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la ‘Hacienda regional’ o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la C.E.), [...] no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades” (FJ 2). Es más, de una lectura conjunta del art. 156.1 CE sobre autonomía

financiera autonómica, del art. 157.3 CE sobre delimitación de competencias financieras autonómicas mediante Ley Orgánica y del art. 149.3 CE (al ser una materia no expresamente atribuida al Estado y por tanto asumible estatutariamente por las comunidades autónomas), se depende que la hacienda privativa autonómica “es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2; citada, entre otras, en SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; y 130/2013, de 4 de junio, FJ 5). Y así se ha asumido estatutariamente por las comunidades autónomas competencia sobre su propia hacienda autónoma; en este caso, por Cataluña, en el actual art. 211 EAC, atribuyendo a la Generalitat competencia exclusiva “para ordenar y regular su hacienda”, “como elemento indispensable para la consecución de su autonomía política” (STC 31/2010, FJ 130), si bien tanto la Constitución (arts. 138, 156 y 149.1.14 CE) como la Ley Orgánica a la que se remite el art. 157.3 CE para delimitar el ejercicio de las competencias financieras autonómicas [Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)] establecen los límites de tal exclusividad.

Debe precisarse que, pese a la garantía constitucional de la autonomía financiera conferida a las comunidades autónomas como instrumento para la consecución de su autonomía política (art. 156.1 CE), el art. 157.1 CE no diseña un concreto modelo de hacienda autonómica, ya que se limita a enumerar las distintas clases de rendimientos de que pueden disponer las comunidades autónomas para financiar su gasto público, entre los que se encuentran los derivados de “a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado” y de “b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Es, pues, la LOFCA la que, con carácter general y sobre los apoyos ofrecidos por la Constitución, establece un modelo para todas las comunidades autónomas de régimen común *ex* art. 157.3 CE, en el que se incluyen estos dos recursos tributarios [art. 4.1.b) y c)]. Esto mismo se dispone con carácter específico, para la hacienda de la Generalitat, en el art. 202.3.a) y b) EAC.

Cabe asimismo advertir que el art. 157.1 CE tampoco establece el sistema de distribución de competencias sobre los distintos recursos tributarios de cuyo producto puede ser titular la comunidad autónoma, que habrá que buscar no solo en otros preceptos constitucionales [art. 157.1.b) en relación con el art. 133.2 CE para los propios, y art. 157.1.c) en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14 CE para los impuestos cedidos] sino también en el bloque de la

constitucionalidad. Concretamente, en la LOFCA, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3) y en el EAC, cuyo art. 201.1 proclama que “[l]as relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Generalitat se regulan por la Constitución, el presente Estatuto y la Ley Orgánica prevista en el apartado tercero del artículo 157 de la Constitución”.

C) *Evolución del modelo de hacienda autonómica*. Corresponde abordar la controversia aquí suscitada teniendo en cuenta la evolución experimentada por el sistema de financiación de las comunidades autónomas en los últimos años en relación con los recursos tributarios de que disponen y sus posibilidades de actuar sobre estos mismos recursos.

Dentro del marco constitucional flexible y abierto que regula el sistema de financiación autonómica (arts. 156-158 CE), completado por la LOFCA *ex* art. 157.3 CE y los estatutos de autonomía, se han ido sucediendo diferentes modelos. Como ha señalado este Tribunal, a partir del quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas) se pasó de un modelo de hacienda autonómica de transferencias “en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a)].

Ahora bien, los sucesivos modelos de hacienda autonómica “corresponsable” implantados desde 1997, si bien amplían notablemente la financiación de carácter tributario, no lo hacen a través del fomento o la ampliación del margen para la tributación autonómica propia, sino por la vía de la cesión de determinados tributos estatales.

De un lado, la capacidad de las comunidades autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (art. 133.2 CE) en la que se traduce fundamentalmente la autonomía financiera

autonómica en su vertiente del ingreso [por todas, SSTC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4 y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a), con cita de las SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 3; y 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4] ha sido delimitada, como se verá, no solo por la Constitución, sino también, y más intensamente, por la LOFCA *ex art.* 157.3 CE, por lo que nunca ha sido una fuente de ingresos públicos significativa. Una de las razones principales ha sido la prohibición de crear tributos autonómicos sobre “materias reservadas a las corporaciones locales” establecida en la redacción originaria del art. 6.3 LOFCA, que este Tribunal interpretó en términos de “materia imponible” (manifestada en las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006, 196/2012, 60/2013, 53/2014 y 22/2015 y en los AATC 417/2005, 434/2005 y 456/2007), restringiendo con ello de forma notable el poder tributario de las comunidades autónomas. Así, el único signo favorable a la autonomía y corresponsabilidad autonómicas en materia de tributos propios en los sucesivos modelos de financiación implantados desde el ejercicio 1997 se ha producido en el sistema vigente, con el cambio de contenido de esta prohibición del art. 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma parcial de la LOFCA, en la que se asimilan las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales (art. 6.2 y 6.3 LOFCA) para que se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”. Con ello se pretendió, según el punto 4.4.9 del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (del que esta reforma de la LOFCA trae causa), no solo una mayor seguridad jurídica para “evitar los habituales conflictos constitucionales actuales [...] con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”, sino también una posibilidad de “ampliar el espacio fiscal de las CCAA” [SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3; 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.a); y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.a)].

De otro lado, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia capital como recurso de las haciendas que, además de garantizar determinados rendimientos a estos entes territoriales, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite que las comunidades autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a), con cita en STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8]. Es más, los principios de autonomía y corresponsabilidad se refuerzan en el vigente sistema de financiación establecido

en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma de la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, “por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias” (en adelante, LSF 2009). Primero, manteniendo los tributos totalmente cedidos y aumentando los porcentajes de participación en los tributos cedidos parcialmente; segundo, manteniendo las competencias autonómicas de ejecución (potestades de aplicación y sanción) de los tributos totalmente cedidos, incluyendo ahora la posibilidad de delegar la potestad de revisión en vía administrativa de los actos dictados por la comunidad autónoma; y, finalmente, ampliando las competencias normativas de determinados tributos cedidos parcialmente (como el impuesto sobre la renta de las personas físicas) de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen.

Es en este marco de una hacienda autonómica que, de acuerdo con el bloque de la constitucionalidad, se va haciendo progresivamente más corresponsable y autónoma, al haber ampliado sus competencias normativas sobre tributos propios y cedidos, en el que debe enmarcarse la controversia competencial que ahora se dilucida, que no es otra que determinar si las comunidades autónomas, y en concreto la Comunidad Autónoma de Cataluña, pueden dictar normas tributarias de carácter general. La regulación autonómica de tales cuestiones no es un fenómeno nuevo ni aislado, dado que las leyes de finanzas o haciendas autonómicas, que regulan esencialmente aspectos presupuestarios y patrimoniales, suelen contener previsiones concretas sobre estas materias y cláusulas que expresan su competencia para regular sobre la aplicación de tributos propios (y cedidos en función de la ley de cesión), sin perjuicio de la aplicación de las normas del Estado en los casos en que sean procedentes o afirmando la supletoriedad del Derecho estatal en tales materias, sin más desarrollo. Lo que sí supone una novedad es la extensión y el detalle del Código Tributario autonómico objeto de este proceso.

5. Distribución constitucional de competencias tributarias entre el Estado y las comunidades autónomas. Debe comenzarse, pues, exponiendo la distribución establecida en el bloque de la constitucionalidad entre el Estado y las comunidades autónomas en función de la naturaleza propia o cedida de los recursos tributarios que constituyen la hacienda autonómica. Una vez delimitada la potestad tributaria autonómica desde esta doble perspectiva, este Tribunal podrá determinar cuál deba ser el ámbito de aplicación del Código Tributario, dado que el art.

111-1 CTC, aquí impugnado, establece que se aplica a lo que denomina, sin definir, “sistema tributario catalán”.

A) *Poder tributario originario y derivado*. El art. 133 CE reconoce potestad tributaria a los entes públicos territoriales para que hagan efectivos los fines públicos que tienen constitucional y legalmente encomendados; “poder tributario” que tradicionalmente se ha identificado con las competencias normativas sobre sus propios tributos. Y en el caso del Estado y las comunidades autónomas, dotados todos ellos de poder legislativo, se traduce en la creación y regulación *ex lege* de sus elementos esenciales y en su consiguiente desarrollo reglamentario. Así, el art. 133.1 CE atribuye al Estado una potestad “originaria” para establecer tributos, entendiendo dicho término como potestad únicamente sometida a la Constitución y, en concreto, limitada en su ejercicio por los principios materiales y formales de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE. En cambio, la potestad para establecer y exigir tributos que el art. 133.2 CE reconoce a las comunidades autónomas está doblemente condicionada: por la Constitución y las leyes.

B) *Enquadramiento de las competencias de las comunidades autónomas sobre sus propios tributos*. La competencia autonómica sobre sus tributos propios, que puede implicar tanto “establecimiento” (normación) y como “exigencia” (ejecución) *ex art.* 133.2 CE, ha sido asumida como propia en todos los estatutos de autonomía y, en concreto, en el art. 203.5 EAC. Para su ejercicio las comunidades autónomas deben observar, por un lado, los límites constitucionales impuestos a todo poder tributario (art. 31 CE), a la actividad financiera autonómica en general (principios de instrumentalidad, de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles del art. 156.1 CE) y al poder tributario autonómico en particular (principios de territorialidad y neutralidad del art. 157.2 CE). Por otro lado, el poder tributario autonómico está sujeto también a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE [por todas, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 54/2013, de 12 de abril, FJ 3.a); y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3].

a) La LOFCA introduce límites adicionales a la competencia normativa autonómica a la hora de crear y regular sus tributos propios. Así, los arts. 6 a 9 LOFCA (prohibición de equivalencia con tributos estatales y locales, o el principio de “la tasa sigue al servicio”) son expresión de la función de coordinación que impone al Estado el art. 156.1 CE “para garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la

existencia de ‘un sistema’ en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE” [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); y 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c)]. En cuanto a las competencias ejecutivas en materia de tributos propios, la LOFCA se limita a su enunciación: (i) la aplicación de los tributos y la potestad sancionadora, para las que la comunidad autónoma “dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo” (art. 19.1); y (ii) “el conocimiento de las reclamaciones contra los actos administrativos que dicte en relación con sus tributos propios, que corresponderá a sus propios órganos económico-administrativos” (art. 20.1). Tales competencias normativas y ejecutivas se asumen sin más precisiones en los arts. 203, 204 y 205 EAC, atribuyéndose la función aplicativa a la Agencia Tributaria de Cataluña y la función revisora a la actual Junta de Tributos.

b) De lo expuesto puede afirmarse que el bloque de la constitucionalidad en materia de tributos propios, compuesto por la LOFCA y el estatuto de autonomía, guarda silencio acerca de si la potestad tributaria autonómica engloba o no la adopción de sus propias normas generales, tanto de orden sustantivo como de orden formal, actualmente reguladas en la LGT. La única excepción es la previsión incluida en el art. 20.4 LOFCA tras su reforma por la Ley Orgánica 3/2009, al instaurarse el actual sistema de financiación autonómica, que determina lo siguiente: “Lo dispuesto en los apartados anteriores se entiende sin perjuicio de las competencias atribuidas en exclusiva al Estado en el artículo 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución Española en relación con el establecimiento de los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, contenidas en las disposiciones tributarias de Estado y, específicamente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo, aplicables a y por todas las Administraciones tributarias”.

En este sentido, este Tribunal ya ha afirmado que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)” [SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5; y 108/2015, de 28 de mayo, FJ

3.b)]. En dichos pronunciamientos se manifestó que “esos principios comunes, que rigen por tanto en todas las comunidades autónomas, con los que pretenden conseguirse los objetivos unitarios antes aludidos, son únicamente (...) los consagrados en los preceptos constitucionales, estatutarios y legales aplicables en cada una de las comunidades autónomas o los que puedan inducirse de estos preceptos”. Ciertamente, tras declarar de forma genérica que dichos principios comunes del sistema tributario español se encuentran en la Constitución, en los estatutos de autonomía y en las leyes, este Tribunal de forma específica ubicó tales principios comunes únicamente en la Constitución y en las leyes pertenecientes al bloque de constitucionalidad (estatutos de autonomía y LOFCA). Ahora bien, esa restricción específica a las leyes que conforman el bloque se debía en aquellos pronunciamientos a que dicha doctrina constitucional fue elaborada al hilo de la prohibición de crear y modificar tributos contenida en el art. 134.7 CE, que este Tribunal circunscribió exclusivamente a las leyes de presupuestos estatales: la eventual prohibición análoga aplicable a las leyes autonómicas de presupuestos solo puede encontrarse en coherencia con el necesario rango normativo, en una norma perteneciente al bloque de la constitucionalidad.

Así las cosas, y tomando como base esa doctrina constitucional, corresponde ahora concluir con relación al caso que nos ocupa que la LGT proporciona parámetros de constitucionalidad para el enjuiciamiento de las leyes autonómicas, en cuanto contiene un conjunto de principios generales comunes aplicables a todos los entes públicos territoriales “capaz de garantizar esa homogeneidad básica para configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema” [a la que hacen referencia las SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5; y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3.b)]. Es más, al igual que este Tribunal ha declarado reiteradamente sobre el art. 6 LOFCA, mediante los principios y normas jurídicas generales de ordenación y aplicación de los tributos incluidos en la LGT el Estado ejerce la función de coordinación que le exige el art. 156.1 CE “para garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema tributario’ (art. 31.1 CE)” [SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3.b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.b); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.c); y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.c)]. De esta forma, la LGT, como ya ha declarado este Tribunal, es una “verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen

tributario” (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14, citada en SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 25/2016, de 15 de febrero, FJ 4; y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 5).

No obstante, la referida doctrina constitucional también dejó claro que tales principios comunes “no cabe derivarlos, sin más, de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado ni aplicarlos por analogía a las Comunidades Autónomas” [SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5; y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3.b)], por lo que deberá determinarse en su caso, del vasto articulado de la LGT, cuáles sean los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español en ella contenidos y que son de aplicación a todas las Administraciones tributarias “en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución” (art. 1.1 LGT).

c) Respecto a lo preceptuado en el mencionado art. 20 LOFCA conviene realizar una precisión. Es cierto que se trata de una norma referida expresamente a las competencias autonómicas de revisión en materia tributaria. En efecto, tras reconocer competencias revisoras a las comunidades autónomas sobre sus propios tributos (apartado 1) e introducir la posibilidad de que estas asuman competencias revisoras sobre los tributos estatales (apartados 2 y 3), en el apartado 4 se declara que “(l)o dispuesto en los apartados anteriores se entiende sin perjuicio de” la competencia exclusiva del Estado atribuida en el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE sobre “los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español” “aplicables a y por todas las Administraciones tributarias”, contenidos en la LGT.

Sin embargo, ni la ubicación sistemática de dicha previsión en el art. 20 (relativo a las funciones autonómicas revisoras) ni su tenor literal (con referencia expresa a los apartados anteriores) impiden que lo en ella establecido sea de aplicación no solo a la competencia revisora, sino también a las demás competencias, normativas y ejecutivas, que poseen las comunidades autónomas sobre sus propios tributos. Y ello porque es doctrina reiterada de este Tribunal que los títulos competenciales “son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas; y que operan *ope Constitutionis*, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas” [por todas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.a); 33/2018, de 12 de abril, FJ 3; y 65/2018, de 7 de junio, FJ 6].

Por ello, en materia de tributos propios, las competencias de las comunidades autónomas han de coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las comunidades autónomas sobre el mencionado sector material, más allá de los límites impuestos en la LOFCA y en el respectivo estatuto de autonomía. Tal es el caso, por ejemplo, de la competencia para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de los españoles en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE), de la competencia para celebrar tratados internacionales sobre asistencia mutua en materia tributaria o para evitar la doble imposición y el fraude fiscal (art. 149.1.3 CE), de la competencia para regular en todo caso las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE), de la competencia que permite al Estado adoptar unas normas comunes sobre ordenación y aplicación de los tributos en virtud de su competencia sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE) y de la competencia legislativa sobre procedimiento administrativo común y sobre legislación básica de régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE). En suma, las comunidades autónomas podrán establecer y exigir tributos, como preceptúa el art. 133.2 CE, de acuerdo con la Constitución y con las leyes que el Estado promulgue en el ejercicio de sus competencias, entre las que se encuentran no solo la LOFCA y los estatutos de autonomía, sino también aquellos preceptos de la LGT que, *ex art.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establezcan “principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español”, siempre que sean reconducibles efectivamente a los mencionados títulos competenciales estatales.

En consecuencia, cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados *ex Constitutione* al Estado y regulados actualmente en la LGT, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA.

Y esto mismo es trasladable, sin fisuras, como se verá, al ámbito de los tributos estatales cedidos a las comunidades autónomas cuando estas ejerzan, por delegación, las competencias normativas, sustantivas y procedimentales, dentro del marco de la ley de cesión.

C) *Enquadramiento de las competencias de las comunidades autónomas sobre tributos estatales cedidos*. Partiendo de lo expuesto en el epígrafe anterior, debe concretarse también la distribución del poder tributario estatal y autonómico en materia de tributos cedidos. La razón es que, en sus estatutos de autonomía, las comunidades autónomas también han asumido competencias en lo referente a tributos cedidos: en particular, Cataluña en el art. 203.2 EAC.

a) A diferencia de los tributos propios autonómicos, se trata de tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado *ex art.* 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE). En este sentido, como afirmó tempranamente la STC 181/1988, de 13 de octubre, es el Estado el que establece en la LOFCA, *ex art.* 157.3 CE, “la regulación esencial de la cesión” (FJ 3), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA; y en las leyes reguladoras del sistema de financiación (la vigente LSF 2009) se complementa y desarrolla ese marco orgánico general que determina el régimen de cesión de tributos a las comunidades autónomas, regulando las condiciones y el alcance de la misma. Dicha cesión se produce para Cataluña con la promulgación de la Ley 16/2010, de 16 de julio, “del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión”, que modifica la disposición adicional séptima del Estatuto de Autonomía de Cataluña, puesto que, como determina el art. 10.2 LOFCA, se entenderá efectuada la cesión “cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una Ley específica”.

En lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, tanto esta última ley ordinaria (en adelante, Ley 16/2010 o ley específica de cesión) como la LSF 2009, a la que la primera se remite, forman parte del bloque de la constitucionalidad *ex art.* 28 LOTC al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos [por todas, SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2.c); y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 2]. Y lo mismo ha de valer en lo que respecta a las transferencias de facultades ejecutivas al amparo del art. 150.2 CE.

b) Son, pues, tributos establecidos por el Estado y regulados principalmente por él, cuyo producto corresponde total o parcialmente a las comunidades autónomas (arts. 203.2 EAC y 10.1 LOFCA), por lo que su cesión a las comunidades autónomas no implica “la transmisión de la

titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo” (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7; y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3), como indica también el art. 45 LSF 2009. En la actualidad, el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura impositiva objeto de cesión. Las diferencias entre impuestos cedidos se proyectan sobre la triple desmembración de la competencia que puede ejercerse sobre la materia tributaria: la competencia normativa, la competencia ejecutiva o administrativa (que incluye también las funciones de sanción y de revisión) y la competencia sobre el rendimiento o producto de la recaudación de dichos tributos.

c) De un lado, el régimen de cesión contempla, primero, la atribución total o parcial de los rendimientos de estos tributos a las comunidades autónomas y, segundo, la posibilidad de que estas asuman, por delegación, determinadas competencias ejecutivas de aplicación de tributos (asistencia e información a los obligados tributarios, gestión, inspección y recaudación), la potestad sancionadora y las funciones de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación y sanción dictados por estas Administraciones tributarias (arts. 19.2 y 20.2 LOFCA). Así, en virtud del art. 2.1 de la Ley 16/2010 y de los arts. 203.4, 204.1 y 205.1 EAC, estas competencias ejecutivas delegadas han sido asumidas por la Comunidad Autónoma de Cataluña, como dispone el art. 54.1 LSF 2009, y con el alcance y en las condiciones establecidas en los arts. 55 a 59 LSF 2009, en todos los tributos que el Estado le cede totalmente excepto en el impuesto especial sobre electricidad. Esto es, en el impuesto sobre patrimonio, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y en los tributos sobre el juego. Ahora bien, habrá que esperar al traspaso de los servicios adscritos tanto a la gestión del impuesto especial sobre determinados medios de transporte como a la resolución de reclamaciones económico-administrativas de los actos de aplicación de tributos totalmente cedidos dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña, para la asunción efectiva de tales competencias (disposiciones transitorias primera y segunda de la Ley 16/2010).

d) De otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 150.1 CE y 19.2 LOFCA, a partir del sistema de financiación autonómica implantado en España en 1997, la cesión de tributos a las comunidades autónomas incluye la delegación de competencias normativas que en cada caso se indiquen al regular la cesión aplicable *ratione temporis* (por todas, SSTC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 2; y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4). Actualmente “se atribuye a la Comunidad

Autónoma de Cataluña la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y en las condiciones previstos en la Ley 22/2009 [...]” (art. 2.2 de la Ley 16/2010). Estas competencias normativas consisten, por una parte, en la regulación de determinados elementos esenciales (tarifas, tipos, bonificaciones, mínimos exentos, deducciones) de los tributos total o parcialmente cedidos con el alcance y las condiciones establecidas en los arts. 46 a 52 LSF 2009, en función de la figura impositiva cedida. Por otra parte, se delegan competencias normativas procedimentales en tres tributos cedidos totalmente, cuya aplicación y revisión asumen las comunidades autónomas por delegación: primero, competencias de gestión (y liquidación) en los impuestos sobre sucesiones y donaciones, y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [arts. 19.2.c) y d) LOFCA y 48.2 y 49.2 LSF 2009] con el alcance del art. 55 LSF 2009; y, segundo, competencias de aplicación en los tributos sobre el juego (art. 50.2 LSF 2009) con el alcance de los arts. 55 a 58 LSF 2009. En este contexto, lo que deba entenderse por “gestión” y “aplicación” de tributos debe hacerse por referencia a los conceptos de la vigente LGT, dado que, como declara la exposición de motivos de la Ley 16/2010, en el actual modelo de financiación autonómica, establecido por la Ley Orgánica 3/2009, de modificación parcial de la LOFCA, se ha procedido, en materia de tributos cedidos, “a realizar las actualizaciones terminológicas necesarias en función del ordenamiento tributario vigente”. A esas funciones debe añadirse dentro de las competencias gestoras la potestad sancionadora por expreso mandato del art. 55.1.c) LSF 2009, aunque técnicamente la sanción ya no forma parte de la deuda tributaria (art. 58.3 LGT).

e) Llegados a este punto, debe plantearse cuál es la normativa aplicable a los tributos cedidos y, por ende, la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas al respecto. Pues bien, en el art. 27.1 LSF 2009 se reconoce, junto a las normas estatales (LGT y reglamentos de desarrollo, y normativa propia de cada tributo), la aplicación “en los términos previstos en este Título, [de] las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”, especificando a renglón seguido que “(l)a terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. De tal precepto, interpretado a la luz del art. 53 LSF 2009 [“Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del punto 1, a 52, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado”], cabe extraer una primera conclusión: La LGT se aplica a los tributos cedidos en función del alcance y las condiciones de la cesión, y del

efectivo ejercicio por parte de las comunidades autónomas de las competencias normativas en su caso cedidas. Por tanto, será directamente aplicable, tanto la regulación sustantiva como procedimental, a aquellos aspectos de los tributos cedidos que no hayan sido objeto de cesión normativa; así como a aquellos aspectos en los que la comunidad autónoma no haya ejercido en todo o en parte la competencia normativa delegada.

Así, por ejemplo, precisamente porque no se han delegado a las comunidades autónomas competencias normativas sobre los procedimientos tributarios a pesar de haberse cedido las competencias ejecutivas de aplicación, sanción y revisión en vía administrativa, la LGT será directamente aplicable en cuanto a procedimientos tributarios se refiere, al impuesto sobre patrimonio y al impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Del mismo modo, las comunidades autónomas deberán aplicar la LGT a los procedimientos de revisión administrativa con relación a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y a los tributos sobre el juego, no solo porque así lo exprese el art. 59.2 LSF 2009, sino fundamentalmente porque no se han cedido competencias normativas sobre esta materia (arts. 48 a 50 LSF 2009). Igualmente será de aplicación en el ejercicio de las funciones de inspección y recaudación con relación a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en cuanto no se han cedido competencias normativas al respecto (arts. 48 y 49 LSF 2009).

f) Precisamente porque las comunidades autónomas deben ejercer las competencias normativas delegadas “en los términos que determine la Ley que regula la cesión de tributos” (art. 10.3 LOFCA) y esta se remite a lo dispuesto en la LSF 2009 (art. 2.2 de la Ley 16/2010), pueden extraerse dos conclusiones adicionales.

Por un lado, para el ejercicio delegado de las competencias normativas de carácter sustantivo de los tributos total o parcialmente cedidos, consistente en la regulación de algún elemento de su estructura de acuerdo con los arts. 46 a 52 LSF 2009, la comunidad autónoma deberá respetar siempre la terminología y conceptos de la LGT *ex art. 27.1 in fine* LSF 2009.

Por otro lado, para el ejercicio delegado de las competencias normativas de carácter procedimental de los tributos totalmente cedidos, que la LSF 2009 concreta en la “gestión” (y liquidación) en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales

y actos jurídicos documentados (arts. 48.2 y 49.2) y en la “aplicación” en los tributos sobre el juego (art. 50.2), deberá atenderse a los límites y condiciones de la cesión de las competencias administrativas de gestión y aplicación de los arts. 55 a 58 LSF 2009. Y ello para evitar interpretaciones que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una comunidad autónoma pudiera regular aspectos de la gestión o de la aplicación del tributo cedido, mientras que la administración tributaria de la misma comunidad no pudiera aplicar tales normas al carecer de competencias ejecutivas para ello (en sentido similar, la STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7).

De ahí que, aunque se hayan delegado competencias normativas en inspección y recaudación sobre los tributos sobre el juego (art. 50.2 LSF 2009), las comunidades autónomas tendrán un margen escaso para regularlas, dadas las condiciones de la cesión de tales competencias administrativas inspectoras y recaudatorias recogidas en los arts. 56 a 58 LSF 2009: los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos cedidos se realizarán por la comunidad autónoma “de acuerdo con la normativa del Estado” (art. 56.3 LSF 2009); la recaudación tributaria de dichos impuestos “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado” (art. 57.2 LSF 2009); y las funciones previstas en el art. 141 LGT en materia de inspección tributaria se llevarán a cabo por la comunidad autónoma “aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actividades inspectoras del Estado en materia tributaria” (art. 58.1 LSF 2009).

g) Finalmente, las comunidades autónomas tienen una competencia normativa más amplia en materia de gestión tributaria en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en los tributos sobre el juego, pues el alcance de la delegación de ciertas competencias gestoras es mayor. Ello es así, de un lado, en las competencias gestoras que se ceden sin referencia alguna a los criterios del Estado ni a la normativa estatal en el art. 55.1 LSF 2009: la realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias [letra b)]; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias [letra c)]; la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento [letra d)]; la aprobación de modelos de declaración [letra e)]; y, en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos no expresamente excluidas de la delegación en el art. 55.2 LSF [letra f)]. Y, de otro, en relación con la incoación de expedientes de comprobación de valores “utilizando los mismos criterios que el Estado” del art. 55.1.a) LSF

2009, sobre lo que este Tribunal declaró que “en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009)”, pero con el límite infranqueable de no establecer medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, ni modificar sustancialmente los que sean aplicables por el juego combinado entre el art. 57 LGT y las leyes estatales reguladoras de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 25/2016, de 15 de febrero, FJ 4; y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 5).

No obstante, conviene aclarar que, a la hora de regular este haz de competencias gestoras que se delegan sin condicionantes normativos estatales expesos, al igual que para ejercer las competencias normativas sustantivas delegadas, entrará en juego la cláusula del art. 20.4 LOFCA, que viene a recordar que las comunidades autónomas deben respetar aquellos preceptos de la LGT que, *ex arts.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establecen los principios y normas generales, sustantivas y procedimentales, del sistema tributario español. Primero, porque se trata de normas de coordinación que la Constitución exige al Estado (art. 156.1 CE) para garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema tributario” (art. 31.1 CE); segundo, porque el carácter estatal que el art. 157.1.a) CE predica de los tributos cedidos (al incluirlos dentro del concepto amplio de “participaciones en los ingresos del Estado”) no puede quedar borrado como consecuencia de una atribución de competencias normativas tan amplia que difumine la frontera que el bloque de la constitucionalidad ha trazado entre la tributación estatal cedida y la tributación autonómica propia; y, por último, porque entenderlo de otro modo conferiría paradójicamente a las comunidades autónomas un poder tributario mayor en relación con la regulación delegada de los aspectos sustantivos y procedimentales de los tributos estatales cedidos que en relación con la regulación sustantiva y procedimental de sus propios tributos.

Por lo tanto, la capacidad normativa autonómica con relación a los tributos cedidos vendrá condicionada no solo por los títulos competenciales que *ope Constitutionis* avalan al Estado a sentar unos principios y normas generales de ordenación y aplicación de todos los tributos que conforman el sistema tributario español, con independencia del ente territorial (estatal, autonómico o local) al que correspondan (básicamente, arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE), títulos

competenciales que también operan para limitar la capacidad normativa autonómica con relación a sus propios tributos. También vendrá condicionada por el alcance y las condiciones establecidas expresamente en la ley específica de cesión. De ahí que cualquier regulación autonómica de carácter general, sustantiva o procedimental, que desborde el ámbito de cesión de los tributos estatales será inconstitucional, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre los mismos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

D) *Recapitulación.* Puede concluirse que las comunidades autónomas no pueden al amparo de sus competencias normativas en materia tributaria, bien sobre sus tributos propios bien sobre los tributos cedidos por el Estado, establecer normas generales de ordenación y aplicación de tributos que, conforme a lo expuesto, sean de competencia estatal. En consecuencia, al analizar los preceptos autonómicos aquí impugnados, debe procederse primero a examinar si con ellos se invaden los títulos competenciales que atribuyen al Estado la fijación de los principios y normas generales de ordenación y aplicación del sistema tributario español, que básicamente son los arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE. Si la respuesta es afirmativa, la concreta disposición autonómica será inconstitucional e inaplicable tanto a los tributos propios como a tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma de Cataluña. Si no existe tal invasión competencial, y sin perjuicio de la plena validez de la norma autonómica respecto a los tributos propios, todavía deberá determinarse si excede o no del ámbito constitucional de la cesión para determinar si resulta también aplicable a los tributos cedidos.

En consecuencia, en tanto no vulneren los títulos competenciales que reservan al Estado la configuración de los principios y normas generales del sistema tributario español, los preceptos del Código Tributario serán de aplicación a los tributos propios y, en función de lo que disponga la normativa de cesión, podrán ser de aplicación también a los tributos estatales cedidos. Esta conclusión general y preliminar no sustituye, claro está, al enjuiciamiento individualizado de cada una de las disposiciones impugnadas que nos demanda el recurrente, que constituye el objeto de este proceso y para lo cual, naturalmente, deberemos atender a su contenido concreto.

6. *Criterios para el encuadramiento competencial.* Con anterioridad a la exposición de la doctrina constitucional sobre los títulos competenciales implicados, corresponde fijar los criterios que seguiremos al realizar el enjuiciamiento competencial de la controversia.

A) En primer lugar, es preciso señalar que, en este proceso, cuyo objeto es una norma autonómica y en el cual se nos propone expresamente la LGT como norma de contraste, este Tribunal examinará el encuadramiento competencial únicamente de aquellos preceptos de la LGT que, por ser aplicables, sirvan efectivamente de norma de contraste y, por tanto, su análisis sea requisito indispensable para resolver las dudas de constitucionalidad que plantea el recurrente. En consecuencia, la determinación del encuadramiento competencial de todo el articulado de la LGT queda fuera del presente proceso constitucional.

B) Esta labor de cotejo y contraste se llevará a cabo entre las disposiciones autonómicas impugnadas y aquellos preceptos de la LGT alegados en el escrito de interposición por regular (o por afectar a) las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE), las relaciones internacionales (art. 149.1.3 CE), las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas y las fuentes del Derecho (art. 149.1.8 CE), la hacienda general (art. 149.1.14 CE) o el procedimiento administrativo común y las bases de régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE).

C) Asimismo, deberá tenerse en cuenta el diferente alcance de los títulos competenciales invocados. Así como las reglas del art. 149.1.8 y 14 CE y del procedimiento administrativo común del art. 149.1.18 CE confieren al Estado una competencia exclusiva, no ocurre lo mismo con la cláusula general del art. 149.1.1 CE (“condiciones básicas”) y con las “bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas” del art. 149.1.18 CE. De ahí que el enjuiciamiento de las leyes autonómicas a la luz del art. 149.1.1 CE y de la normativa básica del art. 149.1.18 CE se convierte en un análisis de constitucionalidad mediata, que comienza con la identificación, por parte del recurrente, de la ley estatal dictada al amparo de dichos títulos competenciales y supuestamente vulnerada [STC 32/2018, de 12 de abril, FJ 8, para condiciones básicas; y STC 137/2018, de 13 de diciembre, FJ 2.a), para bases]. Igualmente, es doctrina constante de este Tribunal que “(p)ara constatar la existencia de una constitucionalidad mediata o indirecta es necesario que concurran dos condiciones: por un lado, que la norma estatal infringida por la ley autonómica sea, en el doble sentido material y formal, una norma básica y, por tanto, dictada legítimamente al amparo del correspondiente título competencial que la Constitución reserva al Estado; y, por otro, que la contradicción entre ambas normas, estatal y autonómica, sea efectiva e insalvable por vía interpretativa” [por todas, STC 54/2018, de 24 de mayo, FJ 6.b)]. Este mismo

método debe emplearse respecto a la competencia que el art. 149.1.1 CE atribuye al Estado, como ya quedó expuesto en las SSTC 94/2014, de 12 de junio, FJ 2, y 150/2014, de 22 de septiembre, FJ 2.

D) El correcto encuadramiento competencial de los preceptos estatales de la LGT que se afirman vulnerados se ve dificultado por el hecho de que el art. 1.1 LGT, dedicado a la determinación del objeto y ámbito de aplicación de la ley, se limita a enumerar los títulos competenciales que la amparan sin precisar cuál de ellos proporciona específica cobertura a cada una de sus disposiciones (“Esta ley [...] será de aplicación a todas las Administraciones Tributarias en virtud y con el alcance que deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución”). La única excepción se establece en el art. 1.2 LGT, pues en dicho precepto se indica que se encuadran en el art. 149.1.3 CE (relaciones internacionales) “los principios y las normas jurídicas generales” que regula la LGT sobre “las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales” (arts. 29 *bis* y 177 *bis* a 177 *quaterdecies* LGT).

Aunque el legislador estatal podría haber identificado qué disposiciones de la LGT se corresponden con una competencia exclusiva del Estado o revisten carácter básico o de condición básica y son, en consecuencia, de aplicación directa por las comunidades autónomas y qué disposiciones son, por el contrario, de aplicación exclusiva por el Estado, dicha imprecisión, como señala la STC 33/2018, de 12 de abril, FJ 3 b), “no es un vicio invalidante de la Ley (SSTC 182/2013, de 23 de octubre, FJ 14, y 135/2013, de 6 de junio, FJ 5)”, ya que del principio de seguridad jurídica “no se deriva para el legislador la obligación de invocar expresamente el título competencial que ampara sus Leyes” (por todas, STC 182/2013, de 23 de octubre, FJ 14). Además, es doctrina constitucional que “la cobertura competencial enunciada por la Ley [...] o la propuesta por las partes durante el proceso constitucional son meramente indicativas y no resultan vinculantes para este Tribunal” (por todas, SSTC 165/2016, de 6 de octubre, FJ 4; 65/2018, de 7 de junio, FJ 6). Los títulos competenciales “son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas; operan *ope Constitutionis*, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas, o de que éstos incurran en una eventual “selección errónea del título que, por otra parte, en modo alguno puede vincular a este Tribunal” (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 4), de la

misma forma que, consiguientemente, tampoco puede hacerlo un error en la calificación de la norma (STC 152/2003, de 17 de julio, FJ 7)” (SSTC 130/2013, de 4 de junio, FJ 14; 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 7; 165/2016, de 6 de octubre, FJ 4; 15/2018, de 22 de febrero, FJ 5; 33/2018, de 12 de abril, FJ 3; y 65/2018, de 7 de junio, FJ 6).

E) Asimismo, debemos reiterar que para realizar la operación de encuadramiento competencial de las normas en liza debe atenderse “tanto al sentido o finalidad de los varios títulos competenciales, como al carácter, sentido y finalidad de las disposiciones traídas al conflicto, es decir, el contenido del precepto controvertido, delimitando así la regla competencial aplicable al caso” (entre muchas, SSTC 153/1989, de 5 de octubre, FJ 5; 197/1996, de 28 de noviembre, FJ 3; 236/2012, de 13 de diciembre, FJ 3; 45/2015, de 5 de marzo, FJ 3; 165/2016, de 6 de octubre, FJ 4; 62/2017, de 25 de mayo, FJ 7; 33/2018, de 12 de abril, FJ 3; y 65/2018, de 7 de junio, FJ 6).

7. Títulos competenciales que habilitan al Estado a establecer los principios y normas generales del sistema tributario español. Con la finalidad de evitar reiteraciones superfluas, este Tribunal dará por reproducida la doctrina constitucional sobre el alcance general de los títulos competenciales concernidos remitiéndose a los pronunciamientos en los que se contengan. No obstante, en este fundamento jurídico se realizarán las consideraciones que resultan necesarias para el encuadramiento competencial de los “principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español” establecidos en la LGT y “aplicables a y por todas las Administraciones tributarias” (art. 20.4 LOFCA), sin perjuicio de lo que sobre dichos títulos se desarrolle más adelante al hilo del examen de las distintas impugnaciones.

A) *Reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE).* El segundo inciso del art. 149.1.8 CE reserva al Estado competencia exclusiva (“en todo caso”) sobre “las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas”. Este título atribuye al Estado la ordenación con carácter general o con relación a una determinada especie o grupo de disposiciones, como pueden ser las tributarias, de los siguientes aspectos: (i) la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 6) o en el espacio (STC 57/2015, de 18 de marzo, FJ 8); (ii) las reglas de interpretación de las normas jurídicas (STC 83/1986, de 26 de junio; FJ 3); y (iii) la definición de la figura del fraude de ley y la regulación de sus efectos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8). Todo ello sin perjuicio de que “las comunidades autónomas

puedan incluir en sus normas privativas preceptos que en cada caso vengan a regular lo que afecte a la aplicación y eficacia de las mismas, con respeto de la ordenación emanada de la competencia exclusiva del Estado”, pero sin disciplinar con carácter general lo que les es ajeno (STC 14/1986, FJ 6). En este sentido se dan por reproducidos los argumentos vertidos sobre este particular en las SSTC 14/1986, FJ 6; 83/1986, FJ 3; 37/1987, FJ 8; y 57/2015, FJ 8.

B) *Bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas (art. 149.1.18 CE)*. Respecto al título relativo a las “bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas” (art. 149.1.18 CE), nos remitimos a lo dispuesto en el fundamento jurídico 4 de la STC 132/2018, de 13 de diciembre. No obstante, para el presente enjuiciamiento interesa realizar cuatro consideraciones.

En primer lugar, este título permite al Estado establecer con relación a todas las administraciones públicas y, en este caso, con relación a todas las Administraciones tributarias: (i) los principios y reglas básicos sobre los aspectos organizativos y de funcionamiento de todas las Administraciones, garantizando un régimen jurídico unitario para todas ellas; (ii) las normas sobre las potestades administrativas que se confieren a dichas entidades para el cumplimiento de sus fines; y (iii) las normas relativas a las relaciones interadministrativas.

En segundo lugar, el alcance de lo básico será menor en aquellas cuestiones que se refieren primordialmente a la organización y al funcionamiento interno de los órganos de las administraciones públicas (donde adquiere mayor relieve y amplitud la competencia autonómica de autoorganización de su propia Administración *ex* art. 150 EAC, y de su Administración tributaria *ex* arts. 204 y 205 EAC), que en aquellas otras que inciden más directamente en su actividad externa, sobre todo cuando afecten a la esfera de los derechos de los administrados. Y ello precisamente porque el objetivo fundamental, que no el único, de las bases del art. 149.1.18 CE es el de garantizar “a los administrados un tratamiento común ante ellas” (en este sentido, SSTC 50/1999, de 6 de abril, FJ 3; 97/2001, de 5 de abril, FJ 6; 1/2003, de 16 de enero, FJ 8; 130/2013, de 4 de junio, FJ 6; 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 5; 210/2014, de 18 de diciembre, FJ 4; 91/2017, de 6 de julio, FJ 5; 143/2017, de 14 de diciembre, FJ 2; y 33/2018, de 12 de abril, FJ 5).

En tercer lugar, las bases que se establezcan en virtud del art. 149.1.18 CE también pueden responder a la consecución de otros intereses generales superiores a los de las respectivas comunidades autónomas que hagan igualmente necesario y justificado el establecimiento de un mínimo común denominador. Así, los preceptos de la LGT que regulen los aspectos organizativos y de funcionamiento de las Administraciones tributarias, las relaciones *ad extra* de estas Administraciones con los obligados tributarios y el ejercicio de las potestades administrativas a ellas atribuidas en el ámbito tributario pueden responder, asimismo, al cumplimiento igualitario del deber de contribuir en todo el territorio nacional establecido con carácter genérico en el art. 31.1 CE, con independencia del carácter estatal o autonómico del tributo en el que se concrete dicho deber constitucional, dado el carácter unitario del sistema tributario español (art. 31.1 CE). También pueden tener como objetivo, como se apunta en el preámbulo de la LGT, el reforzamiento de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, la posibilitación de la utilización de las nuevas tecnologías y el establecimiento de mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario, el cobro de las deudas tributarias y la disminución de los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

Este tipo de normas con estos fines hacendísticos son básicas de acuerdo con el art. 149.1.18 CE y no se encuadran en el art. 149.1.14 CE, al ser aplicable la doctrina constitucional sentada en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, sobre la incidencia de los arts. 149.1.14 CE y 149.1.18 CE en la distribución competencial entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de haciendas locales. Y ello porque, aunque las comunidades autónomas no posean competencia para la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales (STC 31/2010, FJ 140), sí la tienen sobre sus propias haciendas como “una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma” (STC 14/1986, FJ 2). Así, según la doctrina constitucional arriba aludida, si la ley estatal tiene que modificar con fines hacendísticos el régimen jurídico de las Administraciones locales, “deberá hacerlo de modo tal que no imposibilite el ejercicio de la facultad comunitaria para dictar normas de detalle” (STC 179/1985, FJ 1). En suma, estaremos ante normas básicas ubicadas en el art. 149.1.18 CE y no en el art. 149.1.14 CE, exigiéndose a la regulación estatal que permita “establecer en su seno la distinción entre normas básicas y las que no tienen este carácter” (STC 179/1985, FJ 1). De la naturaleza de normas básicas participan las “normas abstractas destinadas a regular, con vocación de permanencia, un determinado género de relaciones” y no las medidas coyunturales adoptadas por el Estado que solo tienen sentido siendo consideradas y aplicadas como una unidad (STC 179/1985, FJ 1).

En cuarto y último lugar, es preciso advertir, como ya se hizo en la STC 130/2013 para la esfera del gasto público respecto a la actividad subvencional (FJ 5), que, dado que la actividad financiera (tributaria, en el caso que ahora nos ocupa) se desarrolla por las administraciones públicas, no resulta fácil deslindar las normas básicas de régimen jurídico de las administraciones públicas que el Estado puede establecer *ex art.* 149.1.18 CE del denominado “marco general de todo el sistema tributario” que el Estado puede dictar al amparo del art. 149.1.14 CE, por lo que para proceder a una calificación competencial correcta “tendremos en cuenta como criterio interpretativo que, cuando se esté abordando la regulación de los derechos y obligaciones de contenido económico de las Administraciones públicas, nos encontraremos ante preceptos que tienen su anclaje en el art. 149.1.14 CE” [SSTC 130/2013, FJ 5; 135/2013, de 6 de junio, FJ 3 c); y 41/2016, de 3 de marzo, FJ 3]. Con arreglo a esta doctrina, la determinación de la cuantía de los intereses de demora, actualmente recogida en el art. 26.6 LGT, en cuanto regulación del objeto de una obligación tributaria material accesoria (art. 25.1 LGT) y de un elemento eventual de la deuda tributaria (art. 58.2 LGT), debe ser considerada una regla sustantiva de hacienda general encuadrable en el art. 149.1.14 LGT y no, como afirmamos en el fundamento jurídico 11 de la STC 14/1986 (y, aplicando dicho pronunciamiento, en la STC 81/2003, de 30 de abril, FJ 6), una norma básica de régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE). Y el mismo razonamiento ha de valer, como se verá en el fundamento jurídico 31 de la presente sentencia, para encuadrar la regulación de las causas de interrupción de la prescripción tributaria en el art. 149.1.14 CE, y no en el art. 149.1.18 CE como estableció la STC 14/1986, FJ 12.

C) *Procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE)*. Con relación al alcance de la competencia exclusiva del Estado sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE), se da por reproducido lo señalado en el fundamento jurídico 5 b) de la STC 33/2018, de 12 de abril, y en el fundamento jurídico 4 de la STC 55/2018, de 24 de mayo. De lo allí expuesto, y sin perjuicio de lo que se desarrollará en el fundamento jurídico 26 de esta resolución, se puede resaltar lo siguiente:

a) De un lado, el constituyente reserva en exclusiva al Estado, primero, los principios o normas que “definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración” (STC 227/1988, FJ 32), esto es, la regulación del procedimiento entendido en sentido estricto (iniciación, ordenación, instrucción,

terminación, ejecución, términos y plazos, recepción y registro de documentos); y, segundo, las normas que “prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento” (STC 227/1988, FJ 32). Estos principios y normas de procedimiento administrativo común quedan contenidos en la LGT, adaptados a las especialidades del ámbito tributario, como apunta su preámbulo, “garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias” en consonancia con el art. 149.1.18 CE. Y ello porque la LGT contiene los procedimientos administrativos especiales *ratione materiae* de aplicación y revisión de los tributos estatales (de ahí su grado de exhaustividad), de los cuales tan solo aquellas disposiciones normativas que regulen trámites y requisitos procedimentales equivalentes a los calificados por este Tribunal como procedimiento administrativo común, y actualmente contenidos, entre otras, en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, serán directamente aplicables a y por todas las Administraciones tributarias. Este Tribunal ya ha admitido en anteriores pronunciamientos que el Estado está habilitado en virtud del art. 149.1.18 CE para establecer normas comunes de procedimiento específicas para procedimientos administrativos *ratione materiae* [STC 61/1997, FJ 25 c)], por lo que la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común no se detiene, única y exclusivamente, en la regulación de la institución desde una perspectiva abstracta y desvinculada de los procedimientos especiales (STC 130/2013, FJ 8).

b) De otro lado, es doctrina reiterada de este Tribunal que la Constitución no atribuye en exclusiva al Estado la regulación de los procedimientos administrativos especiales *ratione materiae*, “al tratarse de una competencia conexa a las que el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración” (por todas, STC 227/1988, FJ 32); así que “cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla” (STC 227/1988, FJ 32). En consecuencia, como la Comunidad Autónoma de Cataluña tiene competencia exclusiva para la creación y exigencia de sus propios tributos (arts. 133.2 CE, 203.5, 204.1 y 205.1 EAC y 6.1, 19.1 y 20.1 LOFCA), también le corresponde la regulación de los procedimientos administrativos en materia tributaria.

Ahora bien, el ejercicio de esa competencia normativa autonómica está sujeta a un triple condicionamiento. En primer lugar, “deberán respetarse en todo caso las reglas de procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias” (STC 227/1988, FJ 32). De ahí que, en materia tributaria, corresponda acatar los preceptos de la LGT que contengan lo que el art. 20.4 LOFCA ha denominado “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, que se integran no solo por las normas de procedimiento administrativo común *ex* art. 149.1.18 CE sino también, como se verá después, por normas de procedimiento de hacienda general *ex* art. 149.1.14 CE, por ser todas ellas directamente aplicables en y por las comunidades autónomas. En segundo lugar, la comunidad autónoma ha asumido competencia, en virtud del art. 159.1 c) EAC, para establecer “las normas de procedimiento administrativo que se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de Cataluña o de las especialidades de la organización de la Generalitat” (en este caso, de la organización de la Administración tributaria autonómica). Y, en tercer lugar, en caso de que esas normas autonómicas de procedimiento tributario resulten controvertidas, será preceptivo que se ofrezca ante este Tribunal la pertinente justificación sobre la necesidad de un desarrollo normativo autonómico al venir habilitado por el ejercicio de dicho título competencial (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 10, con cita de la STC 127/1999, de 1 de julio, FJ 5, en relación con el art. 149.1.6 CE).

c) Por lo que se refiere al posible establecimiento autonómico de especialidades procedimentales *ratione materiae* sobre los tributos estatales cedidos, debe añadirse que, además de someterse al triple condicionamiento mencionado, la comunidad autónoma también debe respetar las condiciones fijadas en la ley estatal de cesión. En consecuencia, esas especialidades procedimentales autonómicas: (i) deben afectar únicamente a aquellos tributos cedidos cuya gestión le haya sido delegada a la comunidad autónoma, puesto que carece de sentido regular lo que no se puede aplicar; (ii) deben referirse a procedimientos tributarios para cuya regulación el sistema de financiación autonómica diseñado en el bloque de la constitucionalidad haya cedido competencias normativas a la comunidad autónoma; y (iii) deben basarse, con arreglo al citado art. 159.1.c) EAC, bien en las particularidades de la organización administrativa de la Generalitat, bien en las especialidades de Derecho sustantivo que haya promulgado la comunidad autónoma sobre la estructura del tributo cedido en el legítimo ejercicio de las competencias normativas sustantivas delegadas en la ley estatal de cesión.

d) Este Tribunal es consciente de la dificultad que entraña en muchas ocasiones discernir a qué título competencial pertenecen los preceptos de la LGT que establecen los requisitos y trámites procedimentales que constituyen los denominados “principios y normas jurídicas

generales de procedimiento del sistema tributario español”, “aplicables a y por todas las Administraciones tributarias”, a los que se refiere el art. 20.4 LOFCA. En esos casos, para el correcto encuadramiento competencial del precepto impugnado acudirá a la finalidad normativa prevalente, como se explica en el fundamento jurídico 26.

D) *Hacienda general* (art. 149.1.14 CE). Importa subrayar una vez más, conforme a la doctrina de este Tribunal y por lo que se refiere exclusivamente a la materia tributaria, que el Estado tiene atribuida la competencia exclusiva sobre “hacienda general” (art. 149.1.14 CE), así como la potestad originaria para establecer tributos mediante ley (art. 133.1 CE), lo que, unido a que también corresponde al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (art. 157.3 CE), determina que aquel “sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” [STC 192/2000, FJ 6; citada, entre otras, en SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; 72/2003, de 10 de abril, FJ 6; 31/2010, FJ 10; 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; 130/2013, FJ 5; 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.b); y 33/2018, FJ 5.a)].

De esta forma, el Estado está constitucionalmente habilitado para establecer, dentro del denominado “marco general de todo el sistema tributario”, normas generales de ordenación y aplicación de todos los tributos que conforman el sistema tributario español para garantizar la igualdad en las condiciones del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que el art. 31.1 CE establece con carácter general para todos los ciudadanos del territorio nacional. Y ello porque “es consecuencia del art. 31.1 CE (...) la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de igualdad de los españoles” (STC 19/1987, FJ 4, en materia de haciendas locales, trasladable plenamente a las haciendas autonómicas).

De una parte, hemos reiterado que “el art. 149.1.14 CE confiere al Estado la competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas (...) que proporcionen el marco jurídico para la estructura y funcionamiento del sistema tributario, ordenando mediante ley los principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria” [STC 19/2012, FJ 3 b) y 26/2015, FJ 4 b); con cita de las SSTC 19/1987, FJ 4, y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 6]. Esto, unido a que la regulación sustantiva de los derechos y obligaciones de contenido económico de las administraciones públicas tiene su anclaje en el art. 149.1.14 CE (por todas, STC 130/2013, FJ 5), trae como consecuencia que el Estado recoja en la LGT, al amparo del art. 149.1.14 CE, lo que el art. 20.4 LOFCA denomina “principios y normas jurídicas generales sustantivas del

sistema tributario español”, introduciendo los conceptos y la terminología del Derecho tributario material que hagan del tributo un instituto jurídico reconocible en todo el territorio nacional. Así, entre otros, su concepto, las categorías tributarias, los elementos esenciales y accesorios que componen su estructura, los distintos tipos de obligados tributarios, las clases de obligaciones tributarias materiales (principal, a cuenta, accesorias y entre particulares) y formales derivadas del tributo como relación jurídica compleja, las formas de extinción de las mismas, o el régimen de los recargos y de los intereses de demora.

De otra parte, el art. 149.1.14 CE ampara al Estado a la hora de introducir reglas procedimentales específicas de hacienda general que impongan criterios directamente vinculados con el cumplimiento igualitario del deber constitucional de contribuir en todo el territorio nacional, sin descender a la previsión de trámites de pura gestión. Precisamente en el ejercicio de la función estatal de coordinación entre haciendas (art. 156.1 CE), el Estado puede legítimamente dictar, *ex art. 149.1.14 CE*, principios y normas jurídicas generales de procedimiento en el ámbito tributario con el fin de “garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema tributario” (art. 31.1 CE)” [entre otras, y en relación con el art. 6 LOFCA, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3.b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3.a), 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4.b); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.c); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.c); 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.c); y 43/2019, de 27 de marzo, FJ 3], introduciendo requisitos y trámites específicos dirigidos a asegurar el adecuado y efectivo cumplimiento del deber de contribuir en condiciones de igualdad en todo el territorio, con independencia del carácter estatal o autonómico del tributo en el que se concrete dicho deber constitucional y de cuál sea el ente público territorial, estatal o autonómico, que lo establezca o exaccione.

Ahora bien, la apreciación de que la ordenación general de la tributación exija una cierta dosis de homogeneidad técnica derivada de la configuración constitucional de la materia tributaria como una unidad (sistema) no impide afirmar al mismo tiempo que el Estado no puede ir más allá de una competencia de coordinación con las haciendas autonómicas en la regulación de los aspectos comunes a la estructura y aplicación de los diversos tributos (art. 156.1 CE), pues el bloque de la constitucionalidad presupone la existencia de las mismas como “exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica” (STC 14/1986, FJ 2) y de su autonomía financiera (tributaria) *ex art. 156.1 CE*. Por ello, este título debe ser ejercido de forma que salvaguarde en todo caso la propia existencia del poder tributario autonómico, de manera que la coordinación no

llegue a tal grado de desarrollo que produzca un vaciamiento de la competencia autonómica que la Constitución les reconoce directamente (art. 133.2 CE), y que han asumido como propias todos los estatutos de autonomía (arts. 203.2 y 5 EAC), pues como afirmamos tempranamente “ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario (y, sin duda, el art. 149.1.14 CE lo es) puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria” [entre otras, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, FJ 3; 210/2012, FJ 4; 53/2014, FJ 3.a); 26/2015, FJ 4.b); 120/2018, FJ 3.c); 4/2019, FJ 3.c); y 22/2019, FJ 3.c)].

E) *Condiciones básicas que garanticen la igualdad (art. 149.1.1 CE)*. Finalmente, por lo que se refiere al alcance y contenido de la competencia estatal sobre la regulación de las “condiciones básicas” que garanticen la igualdad en el ejercicio de derechos y en el cumplimiento de deberes constitucionales, se dan aquí por reproducidos los fundamentos jurídicos 3 y 5 de la STC 27/2017, de 16 de febrero, teniendo presente que el art. 149.1.1 CE: (i) no reserva al Estado un ámbito material sino que lo habilita a condicionar el ejercicio de las competencias autonómicas con el fin de garantizar la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes constitucionales; (ii) no responde a la lógica de las bases estatales-legislación autonómica de desarrollo; (iii) no debe ser entendido como una prohibición de divergencia autonómica; (iv) se limita al establecimiento de las condiciones básicas imprescindibles o necesarias para garantizar la igualdad, por lo que su regulación no puede suponer una normación completa y acabada del derecho o deber de que se trate; y (v) en ausencia de normativa estatal introduciendo dichas condiciones básicas, las comunidades autónomas podrán ejercer sus competencias sin impedimentos y sin por ello vulnerar el art. 149.1.1 CE. No obstante, de cara al presente enjuiciamiento interesa realizar varias precisiones adicionales.

a) En el ámbito de los tributos en particular, nada impide al Estado regular las condiciones básicas *ex* art. 149.1.1 CE para garantizar en todo el territorio nacional, bien el cumplimiento igualitario del deber de contribuir con tributos al sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE), bien el ejercicio igualitario de los derechos constitucionales. En efecto, por lo que se refiere a los tributos autonómicos, este Tribunal ha afirmado que el art. 149.1.1 CE no habilita al Estado a crear las tasas autonómicas (propias) por prestación de servicios públicos de atención social en el ámbito del sistema para la autonomía y atención a la dependencia, pero sí a establecer en la ley unas condiciones básicas para garantizar la igualdad en todo el territorio español en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir con dicho “copago” a la financiación del mismo (art. 149.1.1 CE en relación con el art. 31.1 CE) (STC 27/2017, FJ 4). De igual forma, por lo que respecta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (tributo totalmente cedido a las comunidades autónomas de régimen común, y concertado o

convenido en el País Vasco y Navarra), la exención para las confesiones religiosas que hubieran firmado un acuerdo de cooperación con España, respecto de los bienes o derechos adquiridos destinados a actividades religiosas o asistenciales, fue considerada por este Tribunal como una “condición básica” establecida por la ley estatal “dirigida a salvaguardar la uniformidad en el tratamiento tributario de las confesiones religiosas reconocidas en España y, por tanto, en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa en su vertiente externa y colectiva” (art. 149.1.1 CE en relación con el art. 16.3 CE) (STC 13/2018, de 8 de febrero, FJ 4).

b) En relación con los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español contenidos en la LGT, debe añadirse ahora que el legislador estatal, al amparo del art. 149.1.1 CE, puede regular condiciones básicas que garanticen el ejercicio igualitario de los derechos constitucionales que puedan verse afectados por la ordenación general de todos los tributos. En este sentido, podrían considerarse condiciones básicas del art. 149.1.1 CE con relación al derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) y al derecho a la protección de datos de carácter personal (art. 18.4 CE), respectivamente, las establecidas en los arts. 113, 142.2 y 169.4 LGT (autorización judicial de la entrada en el domicilio) y en los arts. 93 a 95 LGT (obtención de terceros de información con trascendencia tributaria y el carácter reservado de tales datos). Así, sobre el precepto de la LGT de 1963 que establecía la autorización judicial de la entrada en el domicilio al órgano de recaudación (art. 130), aunque al hilo de delimitar el contenido material de las leyes de presupuestos, este Tribunal señaló que, si bien tal regulación tiene incidencia en una materia propia de hacienda general (recaudación ejecutiva de tributos), “es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia” (STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4, reproducido en SSTC 152/2014, de 25 de septiembre, FJ 4; y 123/2016, de 23 de junio, FJ 3). En una misma impugnación sobre los límites materiales de la ley de presupuestos, se pronunció la STC 195/1994, de 28 de junio, sobre los arts. 111.3 y 128.5 de la antigua LGT (potestad administrativa de requerimiento de información con trascendencia tributaria y correlativa obligación de facilitarla por parte de determinadas personas) con relación al ejercicio del derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE).

c) Ahora bien, más difícil se presenta la posibilidad de que el art. 149.1.1 CE sea el título habilitante para que una ley estatal, como la LGT, al regular el régimen jurídico aplicable a todos los tributos, establezca condiciones básicas para el cumplimiento igualitario del deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE). Teniendo en cuenta que, de acuerdo con nuestra doctrina, el contenido de las “condiciones básicas” ha de ser el imprescindible o necesario para

garantizar la igualdad, y dada la función uniformadora en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir que cumplen las normas generales sustantivas y procedimentales de hacienda general y las bases de régimen jurídico de las administraciones públicas, debe descartarse, en principio, la cláusula del art. 149.1.1 CE en relación con el art. 31.1 CE como cobertura general de la LGT, pues esta queda absorbida por las competencias que le corresponden al Estado *ex art. 149.1.14 y 18 CE*, más específicas y que pueden proyectarse con mayor amplitud e intensidad.

8. *Impugnaciones generales sobre el primer bloque de preceptos recurridos.* Establecido ya el marco competencial concernido, estamos en posición de iniciar el enjuiciamiento de este primer bloque que, como se dijo, gira en torno a la existencia o no de competencia normativa autonómica sobre la denominada “parte general” del Derecho tributario. Cuatro son, esencialmente, las quejas de carácter general que se dirigen contra los dos títulos del Libro Primero del Código Tributario sobre “Disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña” (relativos a las “disposiciones generales del Código Tributario de Cataluña” y a las “disposiciones generales sobre la Administración tributaria de la Generalitat”, respectivamente), que se hacen extensivas a los artículos impugnados del título II del Libro Segundo referentes a la Junta de Tributos de Cataluña, por ser estos últimos, como afirma el abogado del Estado, un complemento de regulación orgánica instrumental para la realización de las funciones de carácter sustantivo atribuidas por los preceptos impugnados del Libro Primero.

A) *Establecimiento de un Código.* Desde un punto de vista formal, el recurrente cuestiona la ordenación del “sistema tributario catalán” en la forma de código, no prevista ni en la Constitución ni en la LOFCA; pretensión codificadora que tiene por objeto una regulación completa y cerrada del Derecho tributario aplicable en Cataluña.

A este respecto interesa resaltar que nada obsta para que el legislador catalán, como el de cualquier otra comunidad autónoma, en aras de la seguridad jurídica, la coherencia, la simplicidad y la transparencia, lleve a cabo un esfuerzo de sistematización normativa con el fin de incluir en un único texto legal todas las normas con rango de ley que integran su Derecho tributario. Así, la pretensión denunciada por el abogado del Estado, que asimismo queda plasmada en el preámbulo de la Ley 17/2017, de elaborar un código de legislación tributaria de Cataluña no es, en sí misma, inconstitucional (en este sentido, STC 132/2019, de 13 de noviembre, sobre el libro sexto del

Código Civil de Cataluña). No obstante, tales competencias normativas deben ser ejercidas respetando los principios y normas generales del sistema tributario español establecidos por el Estado en el ejercicio de sus competencias *ex arts.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE; y, en el caso de los tributos cedidos, adicionalmente, dentro del marco y límites introducidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria *ex arts.* 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE en la ley específica de cesión. De ahí que la labor de este Tribunal en este proceso consista precisamente en determinar si las normas contenidas en el Código Tributario y aquí impugnadas se adecuan al sistema de distribución de competencias tributarias entre el Estado y las comunidades autónomas diseñado en la Constitución y en el bloque de la constitucionalidad; o si, por el contrario, lo contravienen o lo perturban. Y ello sin que corresponda efectuar valoración alguna sobre la calidad o acierto técnico de dicho Código “pues no es este Tribunal ‘juez de la calidad técnica de las leyes’, en su triple dimensión de corrección técnica, oportunidad o utilidad de las leyes (STC 341/1993, de 18 de diciembre, FJ 2; o 341/2005, FJ 9), sino ‘vigilante de su adecuación a la Constitución’ (STC 40/2018, de 26 de abril, FJ 8)” [STC 119/2018, de 31 de octubre, FJ 2 b)].

B) *Falta de diferenciación entre tributos propios y estatales cedidos en los preceptos impugnados.* Ante la omisión en los preceptos del Código de distinción alguna entre tributos propios y tributos estatales cedidos, el abogado del Estado denuncia una vulneración del marco competencial y normativo estatal en materia de tributos cedidos (*arts.* 133.1, 157.3 y 149.1.14 CE; *arts.* 19 y 20 LOFCA; LSF 2009 y Ley 16/2010) al entender que los preceptos del Código se aplican a estos dos recursos tributarios que conforman la hacienda autonómica, en la medida en que: (i) el apartado 1 del art. 111-1 CTC (“Objeto y ámbito del Código”) determina que “[e]l Código tributario de Cataluña establece los principios generales del sistema tributario de Cataluña” pero no define qué entiende por “sistema tributario catalán”; y (ii) la única exclusión explícita del ámbito del Código son los tributos locales (apartado 2 del art. 111-1 CTC). A la misma percepción conducen también, aunque el recurrente no se refiere a ellos, algunos fragmentos de la exposición de motivos de la Ley 17/2017, su art. 2.1, así como la dicción de diversos preceptos del Código que contienen referencias expresas a los tributos aplicados por la Administración autonómica de la Generalitat. Y ello porque tributos aplicados son tanto los propios como, en el actual sistema de financiación autonómica, los tributos totalmente cedidos a la Comunidad Autónoma de Cataluña (excepto el impuesto especial sobre electricidad) en los que esta ha asumido, por delegación, la aplicación de los mismos.

Una vez examinada la distribución de competencias normativas entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos en el fundamento jurídico 5.C), y a la vista del contenido de estos tres primeros Libros en el fundamento jurídico 3.B), puede adelantarse que el Código Tributario se aplica principalmente a los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Cataluña, y que únicamente serán de aplicación a los tributos estatales cedidos aquellos concretos preceptos del Código que versen sobre aspectos normativos que hayan sido delegados en la ley específica de cesión, siempre que esos preceptos autonómicos se hayan dictado con el alcance y las condiciones impuestas en dicha ley estatal. De acuerdo con esta interpretación conforme, que se llevará al fallo, el art. 111-1 CTC no es inconstitucional. Esta interpretación conforme del precepto que define el ámbito de aplicación del Código Tributario no implica necesariamente la constitucionalidad de los demás preceptos impugnados en este proceso; ahora bien, el enjuiciamiento de dichos preceptos no puede realizarse más que de forma individualizada, y su examen se llevará a cabo en los fundamentos jurídicos siguientes de esta resolución.

C) *Falta de referencia expresa a la Constitución, al bloque de constitucionalidad y a la LGT en el Código.* El abogado del Estado alega que con este Código se pretende regular un sistema tributario al margen tanto del sistema tributario español, que es único, tal y como establece el art. 31.1 CE (“un sistema tributario”), como de los preceptos constitucionales que le sirven de base. Primero, teniendo en cuenta el contexto socio-político en el que es aprobada la Ley 17/2017, y, segundo, dada la omisión absoluta dentro del articulado del Código de cualquier referencia expresa a la Constitución, al bloque de la constitucionalidad que delimita la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las comunidades autónomas (EAC y LOFCA) y a las normas que, con base en los arts. 133, 149.1.1, 8, 14 y 18 y 157 CE, dicta legítimamente el Estado para regular los principios y normas generales de ordenación y aplicación del sistema tributario español (principalmente, la LGT). Esta impugnación se predica de forma específica, de un lado, del inciso del art. 111-1 CTC que proclama que “(e)l Código tributario de Cataluña establece los principios generales del sistema tributario de Cataluña”; y, de otro, del art. 111-2 CTC, sobre el ámbito subjetivo del Código, en cuanto ambos omiten referencia alguna a la norma estatal, desconociendo, a juicio del abogado del Estado, que la Administración tributaria de Cataluña aplica tributos cuya competencia normativa es exclusiva del Estado. Asimismo, se formula una queja similar respecto al art. 111-5 CTC relativo a la capacidad de la Generalitat para exigir tributos.

a) Teniendo en cuenta que el control que lleva a cabo el Tribunal es un control eminentemente “objetivo”, que deja al margen las intenciones o finalidades del autor de la disposición autonómica impugnada, según jurisprudencia constitucional reiterada [por todas, SSTC 139/2017, de 29 de noviembre, FJ 2 c); y 136/2018, de 13 de diciembre, FJ 4], debe concluirse con la abogada de la Generalitat que este Código no puede entenderse promulgado al margen de la Constitución, del bloque de la constitucionalidad, ni de las disposiciones de la LGT que, *ex arts.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, sean de aplicación directa a las comunidades autónomas, por el mero hecho de que el articulado del mismo no se remita expresamente a ellas. Dos son las razones que fundamentan esta conclusión.

En primer lugar, todas las disposiciones del Código (y en concreto, los arts. 111-1 y 111-2 CTC) deben ponerse en relación con el art. 111-5 CTC que expresamente declara que “(l)a Generalitat puede exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. De una interpretación sistemática de su articulado se deduce que el Código Tributario se inserta dentro del marco constitucional vigente y, por tanto, dentro del sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad (Estatuto de Autonomía de Cataluña, LOFCA y, en materia normativa de tributos cedidos, la LSF 2009 y la ley específica de cesión).

En este sentido, partiendo de la efectiva inserción del Código Tributario en un ordenamiento jurídico compuesto, no constituyendo pues un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, el hecho de que esta ley autonómica guarde silencio acerca del estatuto de autonomía y la LOFCA no desvirtúa la anterior conclusión. Este Tribunal ya ha puesto de relieve que el papel de la LOFCA “en el sistema constitucional de reparto de poder tributario deriva, como es lógico, de la propia Constitución (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14 CE), sin que sea necesario que la competencia del Estado sea reiterada específicamente en cada una de las normas sobre la materia” (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5). Y esto mismo puede predicarse, sin duda, del Estatuto de Autonomía de Cataluña, así como, en cuanto a la cesión de tributos se refiere, de la LSF 2009 y de la ley específica de cesión, puesto que la Constitución y el bloque de la constitucionalidad rigen, por su propia primacía, con independencia de su mención expresa en la legislación estatal o autonómica.

En segundo lugar, la falta de referencia explícita a la LGT tampoco merece tacha de inconstitucionalidad “si se interpreta que ese silencio no es sinónimo de una exclusión, respecto de la que la comunidad autónoma carece de toda competencia, puesto que la aplicación o no de tal normativa no está a la disponibilidad de lo que pueda establecer la comunidad autónoma sino a lo que derive de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad, sin necesidad de cláusulas de salvaguardia” [SSTC 173/1998, de 23 de julio, FJ 14 a); y 135/2006, de 27 de abril, FJ 6]. Y el silencio de la ley autonómica sobre la aplicación de la legislación estatal no puede significar nunca la exclusión de esta si su aplicación viene exigida por el bloque de la constitucionalidad, como resulta en el presente caso, pues el art. 20.4 LOFCA establece que la LGT contiene principios y normas generales, sustantivos y procedimentales, del sistema tributario español *ex* art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, “aplicables a y por todas las administraciones tributarias”.

b) Ahora bien, debe estimarse parcialmente el primer motivo de inconstitucionalidad con relación al art. 111-2 CTC (“El Código tributario de Cataluña es aplicable a las personas físicas y jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica a las que la normativa tributaria aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno exige el cumplimiento de obligaciones tributarias o reconoce el ejercicio de derechos en el ámbito tributario”), en lo que se refiere al inciso “aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno”, por cuanto apunta a una normativa tributaria aplicable en Cataluña únicamente integrada por normas de procedencia autonómica. Eliminado ese inciso, debe concluirse por las razones anteriormente expuestas que la ausencia de referencia expresa a la normativa estatal en el resto del contenido del precepto no implica que a las personas y entidades a las que sea de aplicación el Código Tributario no les sea de aplicación la normativa tributaria estatal y, a mayor abundamiento, aquellos principios y normas generales del sistema tributario español recogidos en la LGT. Es más, para el correcto cumplimiento de las obligaciones y derechos tributarios derivados de la normativa autonómica a los que se refiere el art. 111-2 CTC, sobre tributos propios o estatales cedidos, tanto los obligados tributarios como la Administración tributaria de Cataluña deberán aplicar las normas autonómicas en conjunción con las normas estatales. Cuestión distinta es que las obligaciones y derechos tributarios se hayan creado respetando la distribución constitucional de competencias; cuestión que solo será objeto de la presente sentencia en la medida en que el precepto del Código Tributario que los contemple haya sido impugnado.

c) Igualmente, debe descartarse la inconstitucionalidad del art. 111-5 CTC (“La Generalitat puede exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”) impugnado por no especificar que la Constitución a la que alude es la de 1978 y que las leyes a las que se refiere son las estatales. En primer lugar, porque Constitución vigente solo hay una, no exigiéndose para su pleno reconocimiento referencia temporal alguna. En segundo lugar, porque la Generalitat exigirá tributos “de acuerdo con la Constitución y las leyes” al ser esa la dicción literal, sin más especificaciones, del art. 133.2 CE, que el art. 111-5 CTC reproduce parcialmente con referencia concreta a la Generalitat y a la exigencia de tributos. Y, por último, la capacidad de la Generalitat para exigir tributos debe ejercerse efectivamente de acuerdo con la Constitución y las leyes, entendiendo que entre esas “leyes” se incluyen tanto las leyes estatales como las autonómicas. Entre las estatales se encuentran, como expresa el abogado del Estado, la LOFCA, el estatuto de autonomía, la ley específica de cesión y la LSF 2009 a la que esta última se remite, así como aquellos preceptos de la LGT (y solo estos) que contengan principios y normas comunes vinculantes para las comunidades autónomas sobre la aplicación de los tributos que conforman el sistema tributario español. Además, la Generalitat deberá adecuarse a las normas que, sobre aplicación de tributos, eventualmente introduzca el legislador autonómico dentro del marco diseñado por la LGT y, en su caso, dentro de los límites adicionales impuestos en la ley específica de cesión.

d) Una vez se ha concluido que el Código Tributario se inserta en el marco competencial y normativo vigente, debe precisarse que no existen en puridad sistemas tributarios autonómicos originarios e independientes del sistema tributario español, sino partes o subsistemas de un sistema tributario que es único y que el art. 31.1 CE erige en principal instrumento para el efectivo cumplimiento del deber constitucional de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Como ya se ha dejado constancia, este sistema exige un régimen jurídico de ordenación de tributos presidido por una serie de principios generales comunes ligados al carácter unitario del mismo y a la exigencia constitucional de igualdad de todos los españoles, y que son perfectamente compatibles con la existencia de una hacienda autonómica propia y con la autonomía financiera de las comunidades autónomas [STC 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b)]; principios generales comunes, sustantivos y procedimentales, que se han establecido en la Constitución, en el bloque de constitucionalidad (estatutos de autonomía y LOFCA) y, *ex arts.* 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, en la LGT. Así, tras el constituyente en el art. 31 CE, es en todo caso el legislador estatal, orgánico u ordinario, y no el autonómico, el competente para el establecimiento de los principios comunes generales de ordenación y aplicación de los tributos que rijan en todos

los subsistemas (estatal, autonómico y local) que integran el sistema tributario español, en ejercicio de la función de coordinación que le impone el art. 156.1 CE.

Ello no obstante, nada impide a la Comunidad Autónoma de Cataluña establecer unos principios generales de su subsistema tributario, generales en tanto comunes y aplicables a todos los tributos que conforman su hacienda, precisamente con el fin de que constituyan un verdadero conjunto ordenado, coherente y coordinado. Ahora bien, precisamente porque el subsistema tributario catalán se integra en el sistema tributario español y porque el Código Tributario de Cataluña se inserta en un ordenamiento jurídico tributario compuesto, el legislador autonómico tendrá un doble condicionamiento a la hora de establecer los principios y normas específicas que rijan su subsistema: en primer lugar, su compatibilidad con el contenido de los principios materiales y formales de justicia tributaria establecidos en la Constitución y en el bloque de la constitucionalidad; y, en segundo lugar, su adecuación al orden constitucional de competencias que, en cuanto a principios y normas generales de ordenación y aplicación del sistema tributario español se refiere, el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE atribuye al Estado y se contienen actualmente en la LGT. Así interpretado, debe excluirse, también desde esta perspectiva, la inconstitucionalidad del inciso del art. 111-1 CTC en cuanto dispone que “(e)l Código Tributario de Cataluña establece los principios generales del sistema tributario de Cataluña”. Esta interpretación conforme del art. 111-1 CTC se hará constar también en el fallo.

D) *Repetición de normas estatales en el Código Tributario.* Finalmente, el abogado del Estado afirma que, siendo el objeto del Libro Primero del Código Tributario la regulación de los aspectos comunes a la estructura y aplicación de las diversas figuras que integran un sistema tributario catalán, esa regulación queda fuera del ámbito de las competencias normativas autonómicas. El reproche principal a buena parte de los preceptos recurridos no es su contradicción a la Constitución por contravenir lo dispuesto en la LGT (principios y normas generales del sistema tributario español de acuerdo con el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE), sino por reproducir lo dispuesto en esta ley estatal, generalmente de forma literal, careciendo la comunidad autónoma de competencia para ello.

La Generalitat y el Parlament de Cataluña rechazan genéricamente la referida impugnación alegando que los preceptos del Libro Primero del Código: (i) se dictan en el ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria, que le permiten tanto configurar

sus propios tributos y regular los tributos cedidos de acuerdo con la ley estatal de cesión (arts. 201 a 203 EAC), como establecer la organización institucional necesaria para gestionarlos y hacerlos efectivos (arts. 150, 204 y 205 EAC); y (ii) son plenamente compatibles con la normativa “básica” estatal. No solo no se obvian, a juicio de las partes recurridas, los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español recogidos actualmente en la LGT, sino que, debido a la no explicitación en la LGT de qué artículos son básicos *ex art.* 149.1.18 y cuáles son de competencia estatal exclusiva de hacienda general (art. 149.1.14 CE), se ha considerado necesario incluir en el Libro Primero del Código aspectos generales y transversales del sistema tributario y de la Administración tributaria (en el Título I y II, respectivamente) con el objeto de darle coherencia. Y esa reproducción es constitucionalmente legítima, según la Generalitat y el Parlament de Catalunya, aplicando la doctrina constitucional de la *lex repetita* a una materia como la tributaria, en la que tanto el Estado como las comunidades autónomas ostentan competencias.

a) La doctrina constitucional de la *lex repetita* distingue dos supuestos de reiteración autonómica de normas estatales en función de la exclusividad o no de la competencia estatal sobre la materia de la norma transcrita, con diferentes consecuencias jurídicas.

En el primer supuesto, en el que la reproducción se concreta en normas relativas a materias en las que la comunidad autónoma carece de competencias, “la falta de habilitación autonómica debe conducirnos”, como regla general, “a declarar la inconstitucionalidad de la norma que transcribe la norma estatal, salvo supuestos excepcionales, como el aludido en la STC 47/2004, de 25 de marzo”, sobre repetición de normas estatales procesales (art. 149.1.6 CE) [por todas, SSTC 341/2005, FJ 9; y 51/2019, de 11 de abril, FJ 6.a)].

Un precepto autonómico será inconstitucional por invasión competencial siempre que regule cuestiones que le están vedadas, con independencia de la compatibilidad o incompatibilidad entre la regulación autonómica controvertida y la dictada por el Estado, dado que en virtud de la doctrina sobre la *lex repetita* al legislador autonómico le está prohibido reproducir la legislación estatal que responde a sus competencias exclusivas. “Y, con mayor razón, le está vedado parafrasear, completar, alterar, desarrollar, o de cualquiera otra manera directa o indirecta incidir en la regulación de materias que no forman parte de su acervo competencial” [por todas, SSTC 54/2018, de 24 de mayo, FJ 6.c); y 13/2019, de 31 de enero, FJ 2]. Así lo ha declarado este Tribunal en materias de inequívoca competencia exclusiva estatal: (i)

sobre legislación civil (art. 149.1.6 CE), tanto en supuestos en que las comunidades autónomas carecen de derecho civil foral [SSTC 150/1998, de 2 de julio, FJ 4; o 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 10.d)] como en supuestos relativos a las materias que “en todo caso” competen en exclusiva al Estado (SSTC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 19; 14/1986, de 31 de enero, FFJJ 5 y 6; y 61/1992, de 23 de abril, FJ 4.b)]; (ii) sobre legislación penal del art. 149.1.6 CE (STC 162/1996, de 17 de octubre, FJ 3); (iii) sobre legislación laboral del art. 149.1.7 CE (STC 159/2016, de 22 de septiembre, FFJJ 3 y 4); y (iv) sobre seguridad pública del art. 149.1.29 CE (STC 172/2013, de 10 de octubre, FJ 5).

Ahora bien, la proscripción de la “reproducción de normas procesales por el legislador autonómico (*leges repetitae*) no debemos extenderla a aquellos supuestos en que la reiteración simplemente consista en incorporar a la normativa autonómica, ejercida ésta en su ámbito competencial, determinados preceptos del ordenamiento procesal general con la sola finalidad de dotar de sentido o inteligibilidad al texto normativo aprobado por el Parlamento autonómico” (STC 47/2004, FJ 8). En consecuencia, si la comunidad autónoma establece especialidades procesales necesarias para su derecho sustantivo propio, ejerciendo su competencia estatutaria en materia procesal en coherencia con la competencia exclusiva estatal sobre legislación procesal, podrá repetir de forma legítima normas generales procesales para dar sentido a la ley autonómica que las incluye [SSTC 47/2004, FJ 4; 341/2005, FFJJ 9 y 10.c); 135/2006, de 27 de abril, FFJJ 3.d) y 12; 2/2018, de 11 de enero, FJ 4.c); 54/2018, de 24 de mayo, FFJJ 6 y 7; y 13/2019, de 31 de enero, FJ 2.b)].

Esta excepción a la regla general de la inconstitucionalidad de la *lex repetita* en materias de competencia exclusiva estatal puede igualmente trasladarse a la reiteración de normas estatales de procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) que persiguen dotar de sentido a las normas autonómicas de procedimientos administrativos *ratione materiae*, así como a la reproducción de normas tributarias generales, sustantivas o procedimentales, de hacienda general (art. 149.1.14 CE) que se dirigen a dar inteligibilidad a la regulación autonómica sobre tributos propios y cedidos establecida en el legítimo ejercicio de su potestad tributaria.

El segundo supuesto de *lex repetita* que distingue la doctrina constitucional (STC 341/2005, FJ 9) se produce cuando la norma reproducida y la que reproduce se encuadran en una materia sobre la que ostentan competencias tanto el Estado como la comunidad autónoma,

generalmente preceptos básicos estatales reproducidos por normas autonómicas. En este supuesto “la consecuencia no será siempre la inconstitucionalidad, sino que habrá que estar a los efectos que tal reproducción pueda producir en el caso concreto” (FJ 9). Así, según sintetiza la STC 51/2019, tal reiteración, para ser admisible desde el punto de vista constitucional, deberá dar satisfacción a dos condiciones: (i) que la reproducción de las bases estatales tenga como finalidad hacer más comprensible el desarrollo normativo que realiza la comunidad autónoma en ejercicio de sus competencias propias; y (ii) que la reproducción de la normativa básica sea fiel y no incurra en alteraciones más o menos subrepticias de la misma [FJ 6.a)].

Esta doctrina, que se ha utilizado fundamentalmente en la distribución competencial bases-desarrollo, también ha sido aplicada por este Tribunal con relación a la repetición de normas estatales que establecen condiciones básicas para el ejercicio igualitario de los derechos constitucionales (art. 149.1.1 CE) [SSTC 341/2005, FJ 10.a), b) y e); y 135/2006, FJ 3.c)].

b) Coincidiendo las partes en conflicto no solo en las premisas de la doctrina constitucional de la *lex repetita* sino también en su aplicación a la presente controversia competencial, la cuestión a dilucidar aquí es si los preceptos autonómicos impugnados que reproducen la LGT versan sobre materia compartida, la tributaria, como afirman las partes recurridas, o, por el contrario, como sostiene el abogado del Estado, se trata de materias sobre las que la comunidad autónoma carece de competencia.

Ya se ha señalado que la potestad tributaria autonómica debe coexistir con las competencias que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las comunidades autónomas sobre dicho sector material, más allá de los límites impuestos en la LOFCA. De ahí que las comunidades autónomas deban respetar también, a la hora de crear y exigir sus propios tributos, los principios y normas generales comunes de ordenación y aplicación de tributos que el Estado ha establecido en la LGT en el ámbito de las competencias que le ha atribuido el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE. Así, podría afirmarse que los tributos autonómicos propios constituyen una materia en la que concurren títulos habilitantes estatales y autonómicos. Esto significa, de un lado, que la atribución estatutaria de la competencia con carácter exclusivo a la comunidad autónoma (art. 203.5 EAC) no puede afectar a las competencias reservadas al Estado por la Constitución (art. 149.1 CE), que se proyectarán asimismo sobre esta materia, sin necesidad de que el Estatuto establezca cláusulas de

salvaguardia. Y, de otro, que los principios y normas de carácter general, sustantivos y procedimentales, del sistema tributario español, que condicionan e inciden sobre materia tributaria autonómica, son inequívocamente de competencia estatal (art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE).

Por ello, en los casos de alegación de la doctrina de las *leges repetitae*, además de comprobar si existe la reproducción denunciada, habrá que realizar el encuadramiento competencial en el art. 149.1 CE de los preceptos de la LGT reproducidos en los artículos impugnados, puesto que tanto el recurrente como las partes recurridas convienen en la competencia estatal sobre la materia regulada en ellos. En definitiva, si se trata de competencia exclusiva del Estado sobre reglas de aplicación y eficacia de normas jurídicas (art. 149.1.8 CE), la disposición autonómica será inconstitucional; pero si la norma autonómica contiene materia encuadrable en otros títulos de competencia estatal (art. 149.1.1, 14 y 18 CE), se afirmará su constitucionalidad siempre que sea una reproducción fiel de la norma estatal y sirva para dotar de sentido a los preceptos del Código Tributario promulgado.

9. *Impugnaciones específicas de los arts. 111-3 (“Principios fundamentales del sistema impositivo catalán”) y 111-4 (“Principio de reserva de ley”).* Procede ahora solventar las impugnaciones específicas alegadas contra determinados preceptos del título I (“Disposiciones preliminares y generales del Código Tributario de Cataluña”) del Libro Primero (“Disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña”). Siguiendo el orden del Código Tributario, debe comenzarse por resolver las dudas de constitucionalidad que se plantean con relación a los arts. 111-3 (“Principios fundamentales del sistema impositivo catalán”) y 111-4 CTC (“Reserva de ley”).

A) El abogado del Estado considera que el art. 111-3 CTC, al establecer que “(l)os principios fundamentales del sistema impositivo catalán son los de generalidad, suficiencia, justicia, igualdad, capacidad contributiva, progresividad, equidad, no confiscatoriedad y simplicidad”, regula los principios constitucionales del art. 31 CE, añadiendo el principio de simplicidad, y que dicha regulación puede resultar contradictoria con lo dispuesto al respecto en la LGT *ex* art. 149.1.14 CE. Alega asimismo que con esa reproducción autonómica se produce el efecto pernicioso de entender que los principios enumerados solo rigen en la medida y con el alcance que establezca la normativa autonómica.

En este sentido, ya en la STC 40/1981, de 18 de diciembre, este Tribunal afirmó no desconocer “los inconvenientes que resultan de utilizar una técnica consistente en la reiteración en normas de rango inferior de lo que se establece por norma de rango superior, teniendo en cuenta que, independientemente de la mayor o menor frecuencia de su uso, esta técnica duplicativa se presta a un margen de inseguridad y error [...] y siempre queda sometida a la necesidad de atender en su día a las eventuales modificaciones de las normas superiores así ‘incorporadas’ al ordenamiento de rango inferior” [FJ 1.c)]. Ello no obstante, es doctrina constitucional consolidada que, si bien no es técnicamente correcto que las leyes transcriban el contenido de preceptos constitucionales, su mera reproducción no resulta inconstitucional [SSTC 40/1981, FJ 1.c); y 76/1983, de 5 de agosto, FJ 23].

Por tanto, el art. 111-3 CTC es acorde a la Constitución por cuanto es una mera transcripción, que no regulación, de los principios materiales de justicia tributaria y del gasto público establecidos en el art. 31.1 y 2 CE, salvo los principios de suficiencia y simplicidad. Ahora bien, debe destacarse que el principio de suficiencia es inherente a la autonomía financiera que el art. 156.1 CE reconoce a las comunidades autónomas. Y sobre el principio de simplicidad, aunque la Generalitat y el Parlament de Cataluña lo incluyen en el art. 3.2 LGT en el que se recogen los principios de aplicación del sistema tributario (proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivado del cumplimiento de las obligaciones formales), lo cierto es que también puede entenderse implícitamente contenido en el principio de eficacia que el art. 103.1 CE predica de la actuación de la Administración pública. De ahí que la inclusión de los principios de suficiencia y simplicidad en el art. 111-3 CTC sea asimismo constitucional.

Tampoco puede acogerse la alegación de la parte recurrente de que esta mera reiteración de los principios del art. 31.1 y 2 CE en el art. 111-3 CTC condicione o pueda condicionar su vigencia en la medida y con el alcance que establezca la normativa autonómica. En primer lugar, porque ni el citado precepto ni ningún otro del Código Tributario contienen regulación alguna de esos principios; en segundo lugar, porque este Tribunal no puede realizar declaraciones preventivas o cautelares ante una hipotética regulación autonómica de los principios constitucionales [sobre impugnaciones preventivas, SSTC 31/2010, FJ 2; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; 184/2012, de 17 de octubre, FJ 7.a); y 132/2018, de 13 de diciembre, FJ 5.b)].

B) Cuestión distinta se suscita en la impugnación del art. 111-4 CTC sobre la reserva de ley en materia tributaria, cuya dicción es la siguiente:

“1. Los tributos de la Generalitat se crean por ley.

2. Deben determinarse o delimitarse por ley los elementos esenciales de los tributos, entendidos como los elementos que los identifican y los relativos a su cuantificación.

3. La ley establece la obligación tributaria y fija su contenido, que debe ajustarse a los principios materiales de justicia tributaria.

4. Se regulan por ley los procedimientos tributarios, el procedimiento sancionador tributario y los procedimientos de revisión administrativa de actos tributarios, sin perjuicio de su desarrollo por vía reglamentaria. También se regulan por ley los procedimientos para prevenir o resolver los conflictos o controversias tributarios surgidos en el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador y antes de la finalización de estos, en el marco del respeto al principio de no disponibilidad del crédito tributario y al resto de principios del derecho tributario.

5. El contribuyente debe poder conocer con suficiente precisión, mediante la ley, el alcance de sus obligaciones fiscales.

6. Debe establecerse por ley la creación de los entes con personalidad jurídica propia que conforman la Administración tributaria de la Generalitat.”

El recurrente denuncia el menoscabo de la competencia estatal sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE), por un lado, porque el precepto establece el sistema de fuentes y los principios generales del sistema tributario, careciendo la comunidad autónoma de competencia para ello; y, por otro, porque estos apartados del art. 111-4 CTC entran en colisión con el art. 8 LGT (“reserva de ley”) al no recoger ni expresa ni implícitamente todas las materias sometidas en él al principio de legalidad. Igualmente se objeta que esta norma autonómica, al contener una remisión reglamentaria sobre lo no regulado en ella, provoca además una vulneración del principio de reserva de ley del art. 31.3 CE.

La Generalitat y el Parlament de Catalunya argumentan de contrario que la norma autonómica ni afecta ni perturba la norma “básica” estatal (art. 8 LGT) al contener de forma implícita lo en ella establecido. Asimismo, califican de prematura la impugnación de la remisión reglamentaria, puesto que la disposición recurrida solo delimita los aspectos a regular por ley.

Expuestas las alegaciones, el enjuiciamiento debe partir de tres consideraciones. La primera se refiere a que la falta patente de argumentación específica con relación al apartado 6

del art. 111-4 CTC no permite entender levantada la carga alegatoria en este proceso constitucional, no pudiendo este Tribunal reconstruir de oficio la demanda ni suplir las razones del recurrente [por todas, SSTC 85/2016, de 28 de abril, FJ 2; y 142/2018, de 20 de diciembre, FJ 2.b) y las en ellas citadas]. Nuestro examen quedará, por tanto, circunscrito a los apartados 1 a 5 del art. 111-4 CTC. La segunda consideración es que los apartados 1 a 5 del precepto impugnado no regulan el sistema de fuentes en materia tributaria, puesto que no establecen el orden de prelación de las normas aplicables en este concreto ámbito sectorial. De haberlo hecho, y “siendo el orden de fuentes en un ordenamiento compuesto el establecido en el bloque de la constitucionalidad” (STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 5), sería una disposición constitucionalmente ilegítima al poseer una naturaleza meramente interpretativa de dicho bloque y, por tanto, sin contenido material alguno. Finalmente, resulta evidente que los apartados impugnados tampoco desarrollan o fijan el contenido de los principios del sistema tributario en general, más allá del mandato al legislador tributario autonómico de “ajustarse a los principios materiales de justicia tributaria” (apartado 3) o actuar “el marco de respeto de [...] los principios del derecho tributario” (apartado 4). La temática en ellos abordada se conecta esencialmente con la reserva de ley en materia tributaria.

En realidad, el problema constitucional que subyace a la impugnación formulada por el abogado del Estado no es tanto si la Generalidad tiene competencia para establecer reservas formales como si los apartados 1 a 5 del art. 111-4 CTC, al interpretar el alcance de la reserva de ley en materia tributaria, están interpretando el art. 31.3 CE. Debemos convenir con la demanda en que, si el legislador autonómico regulara la reserva de ley en materia tributaria, entraría en un ámbito vedado al legislador, pues no le corresponde ni interpretar la Constitución ni definir las categorías y principios constitucionales.

La mera constatación que este es el caso debe llevarnos a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los apartados 2 a 5 del art. 111-4 CTC.

En efecto, de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que se nos demanda solo debemos excluir al apartado 1. A la vista del contenido del art. 111.4 CTC, cabe apreciar que el legislador catalán no ha interpretado un concepto constitucional; simplemente ha establecido límites adicionales a los resultantes de la Constitución (art. 31.3 CE) y el Estatuto de Autonomía

de Cataluña (art. 203.5). De la misma manera que este Estatuto ha impuesto al legislador fiscal catalán límites adicionales a los derivados del art. 31.3 CE (STC 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2), nada impide que la ley autonómica ordinaria restrinja todavía más el espacio correspondiente al reglamento respecto de tributos cuya regulación corresponda a la Comunidad Autónoma de Cataluña. De modo que el precepto impugnado no ha pretendido interpretar el significado de aquellas previsiones constitucionales y estatutarias ni recortar el alcance de la reserva de ley establecida por ellas. Consecuentemente, procede desestimar la impugnación del art. 114.4, apartado primero, del CTC.

10. *Impugnación del art. 111-7 (“Ámbito temporal de las normas tributarias”), el apartado 1 del art. 111-8 (“Interpretación”) y el art. 122-4 (“Facultad de calificación”).* Se impugnan el art. 111-7 CTC, relativo al ámbito temporal de las normas tributarias, y el apartado 1 del art. 111-8 CTC sobre la interpretación de las normas tributarias, en tanto que repiten los arts. 10 LGT y 3.1 CC, respectivamente, invadiendo la competencia exclusiva del Estado para establecer “en todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas” (art. 149.1.8 CE). Pese a su ubicación en el título II del Libro Primero del Código relativo a disposiciones generales sobre la Administración tributaria de la Generalitat, procede examinar asimismo en este fundamento jurídico el art. 122-4 CTC, relativo a la facultad de calificación de la Administración tributaria autonómica.

A) Conviene las partes de este proceso que el art. 111-7 CTC contiene una reproducción literal del art. 10 LGT sobre las reglas de vigencia de las normas tributarias: en el apartado 1, la regla general del art. 2.1 CC y las dos reglas especiales sobre la entrada en vigor de las normas aplicables a los tributos periódicos y a los tributos de devengo instantáneo; y en el apartado 2, la regla general del 2.2 CC sobre la irretroactividad de las leyes tributarias, y la regla especial de la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de las infracciones y sanciones tributarias y de los recargos. A favor de la constitucionalidad del precepto recurrido las representaciones autonómicas únicamente alegan que el objetivo de su inclusión en el Código es facilitar su comprensión e inteligibilidad.

a) Este Tribunal dejó sentado por primera vez el contenido de la competencia sobre las “reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas” que el art. 149.1.8 CE reserva en exclusiva al Estado en la STC 14/1986, FFJJ 4-6, al hilo de la impugnación de los preceptos

de la Ley 12/1983, de 22 de junio, de principios ordenadores de la hacienda general del País Vasco, relativos a la vigencia y a la eficacia derogatoria y suspensiva de las leyes de presupuestos de dicha comunidad. De la misma se extraen dos conclusiones aplicables al caso que ahora nos ocupa.

De un lado, sin necesidad de remitirse “a lo que por tal entiende el Código Civil al rubricar algunos capítulos de su Título preliminar, bastará con recordar que -aparte otras instituciones que aquí no importan- no otra cosa que ordenación de la aplicación y eficacia habrá que reputar a todo aquello que se concrete en disciplinar la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo” (FJ 6), que es lo que realizaban los preceptos de la ley vasca allí enjuiciados, y lo que realiza aquí el art. 111-7 CTC al regular con carácter general la entrada en vigor de las normas tributarias.

De otro lado, al ser las reglas sobre aplicación y eficacia de las normas jurídicas materia reservada exclusivamente al Estado, y no “a título de posibilidad de establecer unas bases o disciplinar una coordinación”, “se infiere la imposibilidad de admitir [...] que las Comunidades Autónomas emitan con carácter de generalidad, o incluso con destino a una determinada especie o grupo de disposiciones, normativa rectora de esta materia” (FJ 6). Todo ello sin perjuicio de que las comunidades autónomas “puedan incluir en sus privativas normas preceptos que en cada caso vengán a regular lo que afecte a la aplicación y eficacia de las mismas, con respeto de la ordenación emanada de la competencia exclusiva del Estado” (FJ 6).

b) En aplicación de la doctrina anterior debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad del art. 111-7 CTC, porque al contener una regulación de carácter general sobre el ámbito de aplicación temporal de las normas tributarias, invade la competencia exclusiva del Estado sobre reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas establecida en el art. 149.1.8 CE. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que este precepto autonómico no contradiga sino que reitere fielmente lo dispuesto al respecto en la ley estatal (art. 10 LGT) con la sola finalidad de dotar de sentido o inteligibilidad al texto normativo aprobado por el Parlamento autonómico. Y ello porque, en aplicación de la doctrina de la *lex repetita*, está proscrita de forma incondicionada la reproducción en la legislación autonómica de normas estatales sobre materias sobre las que la comunidad autónoma carece de competencia (por todas, SSTC 341/2005, FJ 9; y 13/2019, FJ 2); y, en concreto, se prohíbe la repetición autonómica de normas sobre materias

reservadas “en todo caso” al Estado *ex art.* 149.1.8 CE [SSTC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 19; 14/1986, de 31 de enero, FFJJ 5 y 6; y 61/1992, de 23 de abril, FJ 4.b)].

B) En cuanto a la impugnación del apartado 1 del art. 111-8 CTC, sobre interpretación de normas tributarias, por incompetencia legislativa autonómica sobre las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE), ambas partes confirman que la dicción de la disposición recurrida (“Las normas tributarias se interpretan según el sentido propio de los términos usados en las mismas, de acuerdo con el contexto, la evolución legislativa y la realidad social y económica del tiempo en que deben ser aplicadas, atendiendo principalmente a su espíritu y finalidad”) es prácticamente idéntica a la del art. 3.1 CC, al que se remite en blanco el art. 12.1 LGT (“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”).

El abogado del Estado afirma que, al no haberse seguido la misma fórmula del art. 12.1 LGT en la norma autonómica (remisión en blanco al art. 3.1 CC), los criterios interpretativos en ella contenidos podrían divergir de los aplicables en virtud del art. 12.1 LGT ante una eventual modificación del art. 3.1 CC. En su defensa, las partes recurridas califican de “difícil” dicha modificación.

Planteada la cuestión en estos términos, esta debe resolverse teniendo en cuenta dos premisas. De una parte, corresponde al Estado en exclusiva establecer las reglas sobre la aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE), “lo que comprende, por el propio significado del vocablo y por la interpretación sistemática del mismo en relación con el capítulo II del Título preliminar del Código Civil, las reglas sobre la ‘interpretación’ de las normas” (STC 83/1986, de 26 de junio, FJ 3). Y, de otra parte, la invasión competencial del art. 149.1.8 CE se produce por la sola razón de que el precepto autonómico regula materias de competencia exclusiva estatal, con independencia de la compatibilidad o incompatibilidad con la norma del Estado. Y ello porque, al carecer de competencia, la comunidad autónoma no puede establecer disposición alguna al respecto, ni siquiera para reproducir con exactitud las previsiones estatales, operación que quedaría vedada por la doctrina de la *lex repetita* expuesta en el fundamento jurídico 8.D).

Por tanto, procede pues estimar la impugnación y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del apartado 1 del art. 111-8 CTC por reiterar los criterios de

interpretación aplicables con carácter general a las normas tributarias *ex* art. 12.1 LGT, siendo esa materia competencia exclusiva del Estado (art. 149.1.8 CE).

C) Como se indicó más arriba, procede examinar asimismo en este fundamento jurídico el art. 122-4 CTC, referido a la facultad de calificación de la Administración tributaria autonómica.

a) El apartado 1 del art. 122-4 CTC dispone lo siguiente: “La Administración tributaria, en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, debe calificar los hechos, actos o negocios efectuados por el obligado tributario de acuerdo con la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio efectuado con independencia de la forma o la denominación utilizadas por las partes para calificarlo”.

Según la representación procesal del recurrente, la comunidad autónoma vulnera la competencia estatal que le confieren los títulos contemplados en el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE para regular un principio fundamental del ordenamiento tributario, como la calificación, apartándose de lo previsto en el art. 13 LGT: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Frente a ello, las partes recurridas arguyen que la no inclusión de la frase final del art. 13 LGT (“y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”) en el apartado 1 del precepto autonómico recurrido no perturba la competencia estatal.

Siendo los títulos competenciales indisponibles, y la cobertura competencial propuesta por las partes meramente indicativa y no vinculante para este Tribunal (por todas, STC 65/2018, FJ 6), el establecimiento con carácter general del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma para la correcta calificación de las obligaciones tributarias se encuadra competencialmente, sin duda, dentro de las “reglas de aplicación y eficacia de las normas jurídicas” que competen exclusivamente al Estado *ex* art. 149.1.8 CE por los siguientes motivos.

En primer lugar, la calificación consiste en analizar si un determinado supuesto real (hecho, acto o negocio jurídico realizado) encaja en el supuesto normativo abstracto y, si el resultado es positivo, en subsumir aquel en este. Se trata, pues, de una operación esencialmente

interpretativa, y estrechamente relacionada a su vez con las normas reguladoras de la simulación y del denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (antiguo fraude a la ley tributaria); técnicas todas ellas destinadas a corregir, con carácter general, conductas de elusión fiscal. Y, en segundo lugar, este Tribunal ya ha declarado que el Estado retiene la competencia exclusiva para regular las reglas de interpretación de las normas jurídicas (STC 83/1986, FJ 3), y para definir la figura del fraude de ley y regular sus efectos jurídicos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8), porque son “reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas”, de cualesquiera normas jurídicas, civiles o no, cuya definición y alcance han sido encomendados por el constituyente al legislador estatal en el inciso segundo del art. 149.1.8 CE. Por todas estas razones, la regulación con carácter general de la calificación de las obligaciones tributarias participa de la misma naturaleza a efectos competenciales que el resto de las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, sean civiles o no, en virtud del art. 149.1.8 CE.

Por tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad y nulidad del apartado 1 del art. 122-4 CTC precisamente por reiterar parcialmente el concepto de calificación establecido en el art. 13 LGT, invadiendo el ámbito de competencia exclusiva del Estado del art. 149.1.8 CE.

b) Idéntica vulneración de la competencia estatal en el establecimiento de los principios fundamentales del ordenamiento tributario *ex* art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE se alega también, sin más argumentación, respecto del apartado 2 del art. 122-4 CTC, en el que se enuncian los principios que debe respetar la Administración tributaria autonómica a la hora de ejercer su facultad de calificación: la presunción de buena fe de los contribuyentes y de los obligados tributarios, la debida necesidad de prueba y de motivación por parte de la Administración tributaria, los procedimientos que correspondan para determinar las normas, actos o negocios que se haya intentado evitar o esconder, las calificaciones de las otras administraciones y jurisdicciones relevantes en la materia, y el resto de criterios que determine la normativa y la jurisprudencia.

Una vez que hemos concluido que las reglas sobre la facultad de calificación entran dentro de la materia reservada “en todo caso” al Estado *ex* art. 149.1.8 CE, forzosamente debemos declarar también la inconstitucionalidad del apartado 2 del art. 122-4 CTC. En efecto, por la misma razón que una comunidad autónoma no puede regular la facultad de calificación aun reiterando parcialmente el concepto establecido en una norma estatal, tampoco puede introducir

criterios específicos para realizar la facultad de calificación, con independencia de su contenido y de su compatibilidad con las normas estatales.

En consecuencia, la impugnación del art. 122-4 CTC debe ser íntegramente estimada.

11. *Impugnación de los arts. 122-1 (“Principios generales de actuación”) y 122-2 (“Deberes y obligaciones”).* Empezando ya el análisis de las impugnaciones específicas del título II (“Disposiciones generales sobre la Administración tributaria de la Generalidad”) del Libro Primero del Código Tributario (“Disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña”), cumple ahora examinar los motivos de inconstitucionalidad dirigidos contra los arts. 122-1 y 122-2 CTC, por cuanto, según se aduce en el recurso, repiten sin competencia alguna los principios generales de actuación y los deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat.

A) El abogado del Estado denuncia que los “principios generales de actuación de la Administración tributaria de la Generalitat” enumerados en el art. 122-1 CTC, si bien difieren de los previstos en los arts. 31.1 CE y 3.1 LGT para la ordenación de los tributos, podrían entenderse implícitamente contenidos en los principios reguladores de la aplicación del sistema tributario del art. 3.2 LGT y, por tanto, ser inconstitucionales al reproducir regulación básica estatal careciendo de competencia para ello. De contrario, las representaciones autonómicas alegan que tales principios derivan de los arts. 31 CE, 3 LGT y 203.6 EAC (“El ejercicio de la capacidad normativa en el ámbito tributario, por parte de la Generalitat, se basa en los principios de equidad y eficiencia. En su actuación tributaria, la Generalitat promueve la cohesión y el bienestar social, el progreso económico y la sostenibilidad medioambiental”).

Salvo la repetición de principios como la seguridad jurídica o la confianza legítima derivada de la misma (art. 9.3 CE), cuya validez reside en la propia repetición del texto constitucional, el resto del precepto autonómico impugnado contiene una larga enumeración glosada de principios [apartados a) a j)] que deben inspirar la actuación de la Administración tributaria de la Generalitat, entre los que se encuentran el principio de buena fe [apartado e)] o el respeto de los derechos y garantías del contribuyente [apartado d)]; la vocación de servicio, la importancia de la profesionalidad, la calidad, la transparencia, el rigor, la equidad, la ética y la solidaridad en el cumplimiento fiscal [apartado a)]; la mejora de la cultura y la conciencia fiscal

del conjunto de ciudadanos o la facilitación y el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias [apartado b)]; el esfuerzo permanente por cumplir el deber de alcanzar la observancia general del ordenamiento tributario y la lucha contra la evasión y elusión fiscales con el uso de un sistema de inspección justo [apartado c)]; la garantía de una atención y resolución adecuada y ágil de las consultas, quejas, recursos y reclamaciones de los usuarios del sistema fiscal [apartado f)]; la concienciación al conjunto de la sociedad de la importancia de pagar impuestos [apartado g)]; la promoción de buenas prácticas en las relaciones con los contribuyentes y demás operadores del sistema tributario [apartado h)]; la asunción de la cultura de la calidad y de la innovación en la prestación del servicio público [apartado i)]; y la transparencia y la rendición de cuentas a la sociedad en relación con la aplicación de los tributos y con el uso público de los recursos conseguidos mediante la contribución fiscal [apartado j)].

Teniendo en cuenta el contenido del precepto autonómico debe rechazarse el motivo de inconstitucionalidad alegado. En primer lugar, porque el artículo se limita a enunciar meras pautas de actuación administrativa que no pueden encuadrarse en los principios de ordenación de los tributos establecidos en los arts. 31.1 CE, 203.6 EAC y 3.1 LGT. En todo caso, solo algunas de estas directrices pueden considerarse derivación de alguno de los principios de aplicación de los tributos contenidos en el art. 3.2 LGT (principio de proporcionalidad, de eficacia, y de respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes), que contempla principios básicos de régimen jurídico de las administraciones públicas, en este caso tributarias (art. 149.1.18 CE).

En efecto, el art. 122-1 CTC se limita a recoger unas normas de buena conducta, cuyos destinatarios son los órganos y entidades que conforman la Administración tributaria de la Generalitat, unas veces con una incidencia clara en su funcionamiento interno (calidad, profesionalidad, rigor, ética, esfuerzo por hacer cumplir el ordenamiento tributario, o innovación, rapidez y agilidad en sus actuaciones), y otras más conectadas con las relaciones con los obligados tributarios (como el fomento de la cultura fiscal y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la transparencia y la rendición de cuentas a la sociedad, o la promoción de buenas prácticas en las relaciones con los contribuyentes). Todo ello porque, como se expone en el preámbulo de la Ley 17/2017, “el tiempo presente pide una nueva administración tributaria, moderna, eficaz y eficiente, con vocación de servicio a la ciudadanía y con capacidad de suministrar los servicios tributarios que requiere Cataluña”.

En segundo lugar, porque los principios generales de actuación que se establecen en el art. 122-1 con respecto a la Administración tributaria de la Generalitat no implican, a la vista de su contenido y dado que no se ha formulado alegación alguna en este sentido, una separación o desviación sustancial respecto a los principios y criterios que son comunes a todas las Administraciones públicas tributarias y cuya fijación corresponde, como venimos reiterando, al legislador estatal.

En consecuencia, queda descartada la vulneración del orden constitucional de competencias y, en concreto, la invasión autonómica de las bases de régimen jurídico de las administraciones públicas que establece la LGT, *ex* art. 149.1.18 CE, en garantía de un tratamiento jurídico unitario aplicable a todas las Administraciones tributarias. Debe, pues, desestimarse la impugnación del art. 122-1 CTC.

B) Se cuestiona, con carácter general, la enumeración de deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat del art. 122-2 CTC, primero, por no estar prevista en la LGT, salvo alguna de ellas en los arts. 30 a 33 LGT; y, segundo, por cuanto el art. 34 LGT recoge los correlativos derechos de los obligados tributarios. Con esta relación de obligaciones de la Administración, aduce el abogado del Estado, el art. 122-2 CTC repite lo dispuesto en la LGT invadiendo la competencia estatal: primero, porque al regular los derechos de los contribuyentes afecta a las condiciones básicas del ejercicio del deber de contribuir del art. 31 CE; y, segundo, porque regula en el mismo sentido que la LGT determinados aspectos de los procedimientos tributarios para los que carece de competencia.

El enjuiciamiento de este precepto requiere agrupar en cuatro bloques los quince deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat [apartados a) a o)] en función de su encuadramiento competencial y de las consecuencias de ello derivadas:

a) En primer lugar, ninguna tacha de inconstitucionalidad puede predicarse de seis de los deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat contenidos en el art. 122-2 CTC: llevar a cabo las actuaciones de la forma menos gravosa posible [apartado a)]; informar y asistir a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones [apartado b)]; contestar a las consultas tributarias formuladas, y aplicar las contestaciones de esas consultas cuando el supuesto de hecho sea asimilable [apartados l) y m), respectivamente]; informar sobre el valor a

efectos fiscales de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, con relación a los tributos que gestiona [apartado n)]; y habilitar el acceso a los datos fiscales propios [apartado o)].

Este Tribunal estima que el precepto de la LGT (art. 34.1) aportado por el abogado del Estado como parámetro de control de constitucionalidad mediata del art. 122-2 CTC posee carácter básico de acuerdo con el art. 149.1.18 CE (bases de régimen jurídico de las administraciones públicas) desde la doble perspectiva formal y material, salvo en lo que respecta, como se señalará a continuación, a los siguientes aspectos: (i) el derecho al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, ubicado en el art. 149.1.1 CE en relación con el art. 18.1 y 4 CE; (ii) los derechos de contenido económico que recoge por tratarse de normas sustantivas de hacienda general (art. 149.1.14 CE); y (iii) los derechos de carácter estrictamente procedimental en él contenidos, encuadrables en el art. 149.1.18 CE (procedimiento administrativo común).

En efecto, de un lado, el carácter formalmente básico del resto de los derechos enumerados en el art. 34.1 LGT (no procedimentales y carentes de contenido económico) se desprende del art. 1.1 LGT cuando dispone que tal ley “será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución”, aunque hubiera resultado del todo oportuno la identificación en la propia ley del título concreto en el que se ampara el art. 34.1 LGT (en sentido similar, STC 89/2017, FJ 8).

De otro lado, este precepto es materialmente básico por cuanto no solo afecta a los derechos e intereses de los administrados, sino porque precisamente establece un catálogo abierto de derechos y garantías de los obligados tributarios para el mejor y efectivo cumplimiento del deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE), como ya hizo en su día la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, con el objeto, según su preámbulo, de “mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes y reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario”. Estos derechos adquieren virtualidad en el ámbito de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones tributarias y de revisión en vía administrativa, conformando todos ellos un mínimo común denominador aplicable a todos los obligados tributarios en sus relaciones con todas las Administraciones tributarias *ex* art. 149.1.18

CE. Aunque algunos de estos derechos básicos contemplados en el art. 34.1 LGT son, como se verá a continuación, reproducción de derechos básicos de los administrados actualmente recogidos con carácter general en la Ley 39/2015, otros son de específico carácter tributario: derecho de información y asistencia en el ejercicio de los derechos y obligaciones tributarias, y de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles [letras a) y n)]; derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma en sus relaciones con la Administración [letra d)]; derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal de la Administración tributaria [letra f)]; derecho a ser tratado con el debido respeto, y a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria [letras j) y p)]; derecho a que las actuaciones administrativas sean lo menos gravosas posible [letra k)]; o derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables [letra o)].

En virtud de lo expuesto, debe afirmarse que los seis apartados del art. 122-2 CTC antes reseñados [letras a), b), l), m), n) y o)] no contienen enumeración ni regulación alguna sobre los derechos básicos del art. 34.1 LGT, sino el reconocimiento de las obligaciones administrativas inherentes a los mismos. Tratándose de una materia de competencia compartida entre el Estado y las comunidades autónomas *ex* art. 149.1.18 CE, debe desestimarse la impugnación de los apartados a), b), l), m), n) y o) del art. 122-2 CTC, al ser fruto del ejercicio legítimo de la competencia autonómica de desarrollo legislativo de las bases de régimen jurídico de las administraciones públicas establecido en el art. 159.2 EAC. Todo ello sin perjuicio de lo que este Tribunal haya de establecer específicamente para las obligaciones administrativas contenidas en los apartados l) (contestar a las consultas formuladas) y o) (habilitar el acceso a los datos fiscales propios), que son objeto de impugnación por otros motivos y que se abordan en los fundamentos jurídicos 12.B) y 14, respectivamente.

b) En segundo lugar, distinta respuesta merecen las letras d) y g) del art. 122-2 CTC que reproducen, respectivamente, la obligación de la Administración autonómica de cumplir con las obligaciones de contenido económico derivadas del tributo enumeradas con carácter general en el art. 30.1 LGT, y la regulación de la obligación de reembolsar el coste de las garantías establecida en el art. 33.1 y 2 LGT; obligaciones administrativas que son correlato de los derechos de contenido económico establecidos en los apartados b) y c) del art. 34.1 LGT.

El art. 30.1 LGT establece los diferentes tipos de obligaciones de contenido económico derivadas del tributo, que pueden surgir a favor de los obligados tributarios en cumplimiento de su deber constitucional de contribuir: realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o de ingresos indebidos, satisfacer los intereses de demora y reembolsar el coste de las garantías. En consecuencia, el establecimiento en el art. 30.1 LGT de las obligaciones de contenido económico a cargo de la hacienda pública tiene su anclaje, conforme a nuestra doctrina, en el art. 149.1.14 CE (en este sentido, por todas, STC 130/2013, FJ 5). Y del mismo encuadramiento competencial debe participar el art. 33.1 y 2 LGT en tanto que regula *in extenso* la obligación de reembolsar el coste de las garantías. Ambos preceptos estatales son normas de carácter sustantivo comprendidas en el denominado “marco general de todo el sistema tributario” que el art. 149.1.14 CE habilita al Estado a crear en virtud de su competencia exclusiva sobre hacienda general.

En estos casos, aplicando la excepción expuesta en el fundamento jurídico 8.D) a la regla general de la doctrina de la *lex repetita* en materias de competencia exclusiva, los apartados d) y g) del precepto autonómico impugnado, en tanto reproducciones fieles y literales de las normas sustantivas de hacienda general establecidas en los arts. 30.1 y 33.1 y 2 LGT, únicamente tendrían validez constitucional en tanto que dotaran de sentido a la regulación contenida en el Código. Así, precisamente porque no existe en los tres primeros Libros del Código Tributario hasta ahora promulgados regulación adicional de dichas obligaciones administrativas, su reiteración en la disposición autonómica recurrida carece de sentido y, por tanto, debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los apartados d) y g) del art. 122-2 CTC.

c) En tercer lugar, los apartados c), e), f), h), i) y j) del art. 122-2 CTC recogen, en forma de obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat, principios generales de procedimiento administrativo común establecidos para los procedimientos tributarios en la LGT: facilitar el desarrollo de los procedimientos tributarios, en especial el trámite de audiencia y la presentación de alegaciones y recursos [art. 122-2.c) CTC y art. 34.1. l) y m) LGT]; resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos tributarios, y motivar los actos administrativos [art. 122-2.e) CTC y art. 103.3 LGT]; resolver los procedimientos tributarios en los plazos establecidos y asumir las consecuencias derivadas del incumplimiento de estos plazos [art. 122-2.f) CTC y arts. 103 y 104 LGT]; informar a las personas y entidades que lo soliciten sobre el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean parte [art.

122-2.h) CTC y art. 34.1.e) LGT]; certificar y entregar copia de las declaraciones y documentos presentados a la Administración, y devolver los documentos originales [art. 122-2.i) CTC y art. 34.1.g) y s) LGT]; y no exigir la aportación de documentos que ya obren en poder de la Administración tributaria [art. 122-2.j) CTC y art. 34.1.h) LGT].

Al tratarse de normas de procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) de competencia exclusiva del Estado, como regla general, la doctrina constitucional de la *lex repetita* proscribire su reiteración en normas autonómicas. No obstante, como se expuso en el fundamento jurídico 8.D), excepcionalmente, la comunidad autónoma podrá reproducir fielmente los “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, aunque sean de competencia exclusiva del Estado (arts. 149.1.14 y 18 CE), para dotar de coherencia e inteligibilidad a la regulación que promulgue en el legítimo ejercicio de su competencia estatutaria para regular las especialidades procedimentales que se deriven de las particularidades de su derecho sustantivo propio (que, en este caso, es la materia tributaria de su competencia) o de las especialidades de la propia organización de la Generalitat [art. 159.1.c) EAC].

En consecuencia, comoquiera que el Código no regula procedimiento tributario alguno a cuya mejor comprensión pueda coadyuvar la transcripción de tales principios de procedimiento administrativo común de competencia exclusiva estatal *ex* art. 149.1.18 CE carece de sentido, por lo que los apartados c), e), f), h), i) y j) del art. 122-2 CTC deben declararse inconstitucionales y nulos.

d) Finalmente, el apartado k) del art. 122-2 CTC contiene la obligación de la Administración tributaria de la Generalitat de guardar reserva de los datos con trascendencia tributaria obtenidos de los obligados tributarios. Para resolver la impugnación de este apartado debemos recordar algunos corolarios de nuestra doctrina. Por un lado, los datos con trascendencia tributaria relativos a la situación económica de una persona pertenecen a la esfera de la intimidad constitucionalmente protegida del art. 18.1 CE (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 8), además de constituir datos de carácter personal protegidos también por el derecho fundamental que deriva del art. 18.4 CE (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9; y 76/2019, de 22 de mayo, FJ 5). Por otro lado, el deber de colaboración con la Administración tributaria, en el que se inserta la obligación de facilitar a la misma datos de

terceros con trascendencia tributaria, y la correlativa potestad administrativa para comprobar e investigar, tienen su fundamento en el deber constitucional de contribuir a través de “un sistema tributario justo” (art. 31.1 CE) (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Por último, el deber de terceros de suministrar información tributaria supone una intromisión constitucionalmente legítima en el derecho fundamental a la intimidad del sujeto pasivo al estar justificada en la lucha contra el fraude fiscal y en la protección del citado deber de contribuir (STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5). De todo ello se concluye que “el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE” (STC 233/2005, FJ 5, con cita de resoluciones anteriores).

Asimismo, siendo la previsión legal de una medida limitativa de derechos fundamentales una de las condiciones para su legitimidad constitucional, este Tribunal ha señalado en el fundamento jurídico 7.E), con base en lo afirmado en la STC 195/1994 sobre la constitucionalidad del antecesor del art. 93 LGT *ex* art. 134.2 CE, que el legislador estatal ha establecido en los arts. 93 a 95 LGT unas condiciones básicas que garantizan el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios (art. 18.1 y 4 CE), con independencia del ente público territorial que ejercite su potestad de obtención de información con trascendencia tributaria para hacer efectivo el cumplimiento del deber constitucional de todos de contribuir a través de “un sistema tributario justo” (art. 31.1 CE). Y de ese carácter de condición básica participa, sin duda, el derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria que reconoce la letra i) del art. 34.1 LGT.

Siendo el art. 34.1 i) LGT el parámetro de constitucionalidad mediata al que debe ceñirse este Tribunal por ser el único alegado por la representación procesal del recurrente, debe desestimarse la impugnación de la letra k) del art. 122-2 CTC. Y ello porque, al no oponerse ni contravenir el derecho de los obligados tributarios contenido en dicha letra i) del precepto estatal como condición básica para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales establecidos en los apartados 1 y 4 del art. 18 CE, no invade la competencia del Estado establecida en el art. 149.1.1 CE.

12. *Impugnación del art. 122-5 (“Facultades para interpretar”), la letra l) del art. 122-2 (“Deberes y obligaciones”) y el apartado 5 del art. 111-8 (“Interpretación”).* Corresponde en este punto resolver las dudas de constitucionalidad imputadas a los preceptos del Código Tributario relativos a las disposiciones interpretativas dictadas por la Administración tributaria de la Generalitat (art. 122-5), a las contestaciones a las consultas tributarias planteadas a la Administración tributaria autonómica [letra l) del art. 122-2], y a la vigencia de los criterios interpretativos dados por esta Administración (apartado 5 del art. 111-8).

A) Se impugna el art. 122-5 CTC, cuyo apartado 1 atribuye a determinados órganos administrativos autonómicos, “en el ámbito de competencias de la Generalitat” y “en los términos establecidos por el presente código respecto de cada uno de estos órganos”, la facultad de dictar disposiciones interpretativas, aclaratorias y explicativas de las normas tributarias y de emitir dictámenes. Estos órganos son, para la emisión de dictámenes, el Consejo Fiscal de Cataluña, y, para la producción de disposiciones interpretativas, la persona titular del departamento competente en materia de hacienda pública, la Dirección General de Tributos y el órgano competente en materia de tributos integrado en la estructura orgánica del departamento competente en materia de hacienda. Estas disposiciones interpretativas, según el apartado 2 del artículo autonómico impugnado, deben publicarse en el “Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya” y, según su apartado 3, producen los efectos que establece el art. 111-8 CTC, cuyo párrafo 4 prescribe que “(l)as disposiciones interpretativas vinculan a todos los órganos de la Administración tributaria de la Generalidad encargados de aplicar los tributos”.

a) Denuncia el recurrente una vulneración de la competencia estatal sobre hacienda general del art. 149.1.14 CE, en primer lugar, por cuanto el precepto autonómico recurrido contraviene lo dispuesto en el art. 12.3 LGT para los tributos estatales, que atribuye las facultades interpretativas “en el ámbito de las competencias del Estado” al ministro de Hacienda y a los órganos de la Administración tributaria a los que se refiere el art. 88.5 LGT (párrafo 1), debiendo las disposiciones interpretativas publicarse en el boletín oficial que corresponda (párrafo 4), y ser de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria, si las dicta el ministro, o ser vinculantes solo para los órganos de aplicación de los tributos en los demás casos (párrafos 2 y 3). En segundo lugar, y subsidiariamente, el abogado del Estado alega que el art. 122-5 CTC habría invadido, al menos, la competencia exclusiva del Estado para establecer sus

propios tributos (art. 149.1.14 CE), desbordando el marco competencial de la cesión de tributos diseñado en el bloque de la constitucionalidad, al no distinguir entre tributos propios y cedidos.

A la luz de las alegaciones presentadas, el enjuiciamiento de este Tribunal debe ceñirse exclusivamente a la atribución a determinados órganos de la Administración tributaria de la Generalitat de la facultad de dictar disposiciones interpretativas de las normas en materia tributaria “en el ámbito de las competencias de la Generalitat” (así como su publicación oficial y sus efectos), dejando de lado los dictámenes que, *ex* apartado 1.k) del art. 311-5 CTC, puede emitir el Consejo Fiscal de Cataluña, a los que también hace referencia el apartado 1 del art. 122-5 CTC.

b) La primera queja sobre la vulneración mediata del art. 149.1.14 CE por obviar lo dispuesto en el art. 12.3 LGT “en el ámbito de competencias del Estado” no puede prosperar. Del art. 12.3 LGT no puede inferirse ningún principio o norma integrante del denominado “marco general de todo el sistema tributario” cuya competencia corresponde al Estado *ex* art. 149.1.14 CE [por todas, SSTC 192/2000, FJ 6; y 33/2018, FJ 5.a)]. Como ya declaró este Tribunal al analizar la prohibición exclusivamente estatal contenida en el art. 134.7 CE, los principios o normas comunes del sistema tributario español “no cabe derivarlos sin más de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado, ni aplicarlos por analogía a las comunidades autónomas” [SSTC 116/1994, FJ 5; y 108/2015, FJ 3.b)]. Por tanto, el art. 12.3 LGT no contiene mandato alguno aplicable a las comunidades autónomas, al dirigirse únicamente al Estado, atribuyendo la facultad de dictar disposiciones interpretativas de las leyes y normas en materia tributaria que promulgue el propio Estado en el ámbito de sus competencias al ministro de Hacienda y a los órganos de la Administración tributaria del Estado competentes para contestar a las consultas tributarias *ex* art. 88.5 LGT (actualmente, la Dirección General de Tributos), dotando de distintos efectos vinculantes a las disposiciones interpretativas en función del órgano emisor, y exigiendo su publicación oficial.

Así, en cuanto a disposiciones interpretativas de normas tributarias se refiere, el apartado 1 del art. 122-5 CTC es al ámbito de competencias tributarias de la Generalitat lo que el art. 12.3 LGT es al ámbito de competencias tributarias del Estado. Se trata en ambos casos de normas de funcionamiento de cada una de estas Administraciones tributarias y de atribución específica de funciones interpretativas a determinados órganos de estas, con claros efectos *ad intra* al ser

vinculantes para los órganos encargados de aplicación de los tributos y no para los obligados tributarios. Y en este sentido, corresponde a la Comunidad Autónoma de Cataluña, en virtud de su competencia exclusiva para organizar su propia Administración (art. 150 EAC), y en concreto su propia Administración tributaria (arts. 204 y 205 EAC), la atribución específica de la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas que dicte en el legítimo ejercicio de su potestad tributaria a los concretos órganos o entidades con personalidad jurídica propia que conforman su Administración tributaria.

Queda pues descartada la extralimitación competencial de la comunidad autónoma, puesto que el art. 122-5 CTC no regula aspecto alguno integrante del denominado “marco general de todo el sistema tributario” de competencia exclusiva estatal en virtud del art. 149.1.14 CE.

B) Arguye también el abogado del Estado que, aunque el apartado 1 del art. 122-5 CTC atribuya la referida facultad interpretativa a la Administración tributaria catalana “en el ámbito de la competencia de la Generalitat”, como los únicos tributos expresamente excluidos del ámbito de aplicación de este Código son los tributos locales (apartado 2 del art. 111-1 CTC), la omisión de distinción alguna entre tributos propios y estatales cedidos, provoca una vulneración del ámbito constitucional de cesión *ex* art. 149.1.14 CE, al permitir a la Administración tributaria de la Generalitat dictar disposiciones interpretativas sobre los tributos estatales cedidos cuyo pago exige la comunidad autónoma por delegación.

Idéntico desbordamiento de las competencias autonómicas en materia de tributos cedidos debido a la falta de diferenciación en la norma autonómica entre tributos propios y estatales cedidos, se imputa a la obligación impuesta a la Administración tributaria de la Generalitat en la letra l) del art. 122-2 CTC de contestar a las consultas planteadas por los obligados tributarios; puesto que el art. 55.2.a) LSF 2009 únicamente delega en las comunidades autónomas la competencia para la contestación de las consultas reguladas en los arts. 88 y 89 LGT cuando se trate de cuestiones sobre tributos cedidos referidas a las disposiciones normativas que haya dictado la comunidad autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas delegadas.

a) Para solventar este reproche conviene partir de una premisa ya expuesta en fundamentos jurídicos anteriores. A pesar de la indefinición de su ámbito objetivo de aplicación (“sistema tributario catalán”), hemos declarado que el Código será plenamente aplicable a los

tributos autonómicos propios, y solo en función de lo que disponga la normativa de cesión, también a los tributos estatales cedidos: interpretación de conformidad del art. 111-1 que fue formulada en los fundamentos jurídicos 8.B) y 8.C) de esta sentencia y será llevada también al fallo. Con el trasfondo de esa interpretación de conformidad, procede ahora destacar que la no distinción en el apartado 1 del art. 122-5 y en la letra l) del art. 122-2 CTC entre tributos propios y cedidos no implica *per se* una invasión de los términos y condiciones establecidos en la ley específica de cesión. Al contrario, debe entenderse que los preceptos autonómicos impugnados atribuyen facultades interpretativas a su Administración tributaria única y exclusivamente “en el ámbito de las competencias de la Generalitat”, con independencia de que en la norma impugnada haya previsión expresa al respecto (apartado 1 del art. 122-5 CTC) o no [letra l) del art. 122-2 CTC].

Sentado lo anterior, debe afirmarse que la competencia para dictar disposiciones interpretativas en materia tributaria (o para contestar a las consultas tributarias) es consustancial a la competencia normativa en este sector material. Así, tanto el Estado como las comunidades autónomas, en tanto titulares de poder tributario, poseen potestad para elaborar disposiciones interpretativas, aclaratorias o explicativas, o para contestar a las consultas que se les planteen, sobre las normas tributarias que promulguen en el ámbito de sus competencias. Las disposiciones interpretativas y contestaciones en materia tributaria que adopten las comunidades autónomas solo vincularán a los órganos de la Administración tributaria autonómica.

b) La facultad estatal de ofrecer interpretaciones “oficiales” o autorizadas sobre la normativa reguladora de los tributos cedidos dictada por el propio Estado deriva de los arts. 133.1 y 149.1.14 CE, sea elaborando disposiciones administrativas de carácter interpretativo *ex art.* 12.3 LGT (interpretaciones oficiales, generales y dotadas de publicidad), sea contestando a las consultas, vinculantes o no, que planteen los obligados tributarios *ex arts.* 88 y 89 LGT (interpretaciones autorizadas, más concretas y a las que se aplica la obligación de difusión periódica por el ministerio de Hacienda *ex art.* 86.2 LGT). Debe resaltarse que, en el caso de los tributos cedidos totalmente a las comunidades autónomas en los que también se delega su aplicación, estas competencias de la Administración del Estado para dictar disposiciones interpretativas y para resolver las consultas tributarias, ambas sobre las normas sobre tributos cedidos que promulgue el Estado, si bien suponen cierta injerencia estatal en la aplicación que de estos tributos realizan las comunidades autónomas, constituyen un instrumento de coordinación

estatal *ex art.* 156.1 CE para lograr un mínimo de unidad o coherencia en la actuación administrativa autonómica de aplicación de estos tributos en todo el territorio español.

c) De igual forma, las facultades interpretativas de la Administración tributaria autonómica, tanto para dictar disposiciones interpretativas como para resolver consultas concretas, son inherentes o conexas a la potestad tributaria que la comunidad autónoma, *ex art.* 133.2 CE, ha asumido en su Estatuto de Autonomía, tanto en materia de tributos propios (art. 203.5 EAC) como en materia de tributos cedidos por delegación del Estado (art. 203.2 EAC). Por tanto, este Tribunal no puede compartir las posiciones adoptadas por las partes en conflicto, por cuanto el contenido de las disposiciones administrativas de carácter interpretativo que puede dictar la Administración tributaria de la Generalitat de acuerdo con el art. 122-5 CTC, o el de las contestaciones a las consultas tributarias que la Administración autonómica debe realizar según la letra l) del art. 122-2 CTC, no versará únicamente sobre las normas autonómicas relativas a sus tributos propios, sino también sobre las normas que eventualmente promulgue la comunidad autónoma sobre tributos cedidos en el legítimo ejercicio de las competencias normativas delegadas en la ley específica de cesión. Precisamente la atribución de determinadas competencias normativas a las comunidades autónomas sobre los tributos cedidos ha traído consigo, como determina el art. 55.2.a) LSF 2009, la consiguiente cesión de la competencia para resolver las consultas tributarias que versen sobre la aplicación de las normas autonómicas dictadas dentro del marco de cesión establecido para cada figura impositiva cedida.

De ahí que la Administración tributaria de la Generalitat, al aplicar por delegación los tributos estatales totalmente cedidos, quedará vinculada no solo por las disposiciones interpretativas (art. 12.3 LGT) y por las contestaciones a las consultas tributarias (arts. 88 y 89 LGT) que de las normas estatales sobre tales tributos dicte la Administración tributaria del Estado, sino también por las que dicte la propia Administración tributaria de la Generalitat sobre las normas autonómicas promulgadas por delegación sobre determinados aspectos de tales tributos en los términos establecidos en la ley específica de cesión [arts. 122-5 y 111-8.4 CTC, para disposiciones interpretativas; y letra l) del art. 122-2 CTC, para contestaciones a consultas].

Debe desestimarse, por tanto, la impugnación por desbordamiento del ámbito competencial de cesión de tributos por parte de la comunidad autónoma, y la consiguiente

violación de los arts. 133.1, 157.3 y 149.1.14 CE por la letra l) del art. 122-2 y por el art. 122-5 CTC.

C) Por último, la parte recurrente afirma la inconstitucionalidad del apartado 5 del art. 111-8 CTC, salvo que este Tribunal lo entienda circunscrito exclusivamente al ámbito de los tributos autonómicos propios. Y ello porque dicho apartado, al prescribir que “(e)n caso de modificación de una disposición, el nuevo criterio interpretativo no es aplicable a las situaciones producidas durante la vigencia del anterior, salvo previsión expresa y justificada en sentido contrario”, contiene una regulación del alcance de los criterios interpretativos no prevista en la LGT. Por su parte, las representaciones autonómicas alegan que el precepto autonómico se ajusta a lo dispuesto en el art. 10.2 LGT, que establece la regla general de la irretroactividad de las normas tributarias salvo previsión expresa en contrario, la entrada en vigor de las mismas en función de la existencia o no de periodo impositivo en el tributo regulado, y la retroactividad *in bonam partem* de normas sobre sanciones y recargos tributarios.

a) El menoscabo de la competencia exclusiva estatal sobre “las reglas de eficacia e interpretación de las normas jurídicas” (art. 149.1.8 CE) aducido por el abogado del Estado en la impugnación de este apartado 5, efectuada conjuntamente con otros apartados del mismo artículo 111-8 CTC relativos a la interpretación y con el art. 111-7 CTC sobre el ámbito temporal de las normas tributarias, debe descartarse por no ser esa la materia regulada en él. En primer lugar, porque, de una lectura conjunta de los apartados 4 y 5 del art. 111-8 CTC, se deduce con claridad que los “criterios interpretativos” a los que alude el apartado 5 son los adoptados por la Administración tributaria de la Generalitat en caso de modificación de las disposiciones interpretativas (art. 122-5 CTC) sobre las normas que dicta la comunidad autónoma en el legítimo ejercicio de su potestad tributaria; por lo que el apartado recurrido no regula en modo alguno las reglas sustantivas sobre la interpretación de las normas jurídicas que el art. 149.1.8 CE reserva “en todo caso” al Estado (STC 83/1986, FJ 3). En segundo lugar, porque, aunque este apartado regula el ámbito temporal de los criterios interpretativos de la Administración tributaria de la Generalitat, no contiene reglas de competencia exclusiva estatal relativas a la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo (STC 14/1986, FJ 6) puesto que las disposiciones interpretativas del art. 122-5 CTC no participan de esa naturaleza jurídica.

b) Así las cosas, si, como se ha afirmado en el apartado B) de este fundamento jurídico, las comunidades autónomas, en tanto titulares de potestad tributaria, tienen competencia para dictar disposiciones administrativas de carácter interpretativo sobre las normas tributarias que promulguen en el ámbito de sus competencias, ya sean estas propias o delegadas; también serán competentes para fijar el alcance temporal de los criterios interpretativos que, de las normas autonómicas sobre tributos propios y estatales cedidos, elabore su Administración tributaria. Siempre que, eso sí, dicha competencia tributaria autonómica se ejercite, primero, en coherencia con el ámbito temporal de las normas tributarias establecido por el Estado en el art. 10.2 LGT *ex* art. 149.1.8 CE, como efectivamente se ha hecho en el apartado 5 impugnado estableciendo la irretroactividad de los criterios interpretativos de las normas jurídicas modificadas salvo previsión expresa y justificada. Y, segundo, que su ejercicio respete las bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas que *ex* art. 149.1.18 CE establezca el Estado en materia de criterios interpretativos de las Administraciones tributarias para garantizar un tratamiento común a los administrados en todo el territorio español.

c) En este sentido, ya se ha expuesto anteriormente que la LGT solo establece regulación sobre las disposiciones administrativas de carácter interpretativo que dicte la Administración tributaria del Estado sobre las normas estatales (art. 12.3). Al no introducirse en la LGT límites adicionales *ex* art. 149.1.18 CE a la competencia autonómica para dictar disposiciones interpretativas de las normas que esta promulgue en el ámbito de su competencia sobre tributos propios y estatales cedidos, debe desestimarse la impugnación del apartado 5 del art. 111-8 CTC porque no vulnera el orden constitucional de competencias en cuanto a disposiciones interpretativas se refiere.

13. *Impugnación del art. 122-6 (“Obtención y comunicación de datos con trascendencia tributaria”)*. El art. 122-6 CTC establece que “(l)a Administración tributaria de la Generalidad puede obtener de terceros datos con trascendencia tributaria por procedimientos de captación de información de carácter general o periódico, o de carácter individual, de acuerdo con lo establecido por el presente código, con la finalidad de utilizarlas en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos o de recaudación en período ejecutivo que tiene atribuidas por ley”.

Cuatro son los motivos de inconstitucionalidad que se alegan respecto a dicho precepto: (i) la infracción del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE); (ii) la invasión de la competencia estatal sobre regulación de obligaciones y derechos de los contribuyentes, y sobre elementos básicos de los procedimientos tributarios; (iii) la extraterritorialidad del ámbito de aplicación de la norma autonómica y, por ende, del ejercicio de la potestad administrativa autonómica de obtención de información; y (iv) la vulneración de la competencia estatal sobre la regulación de sus propios tributos, que se incluye en el contenido del art. 149.1.14 CE (hacienda general).

A) En primer lugar, debe rechazarse la vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Alega el abogado del Estado que este artículo crea incertidumbre sobre su ámbito de aplicación al no prever expresamente la utilización de los datos obtenidos por la Administración tributaria de la Generalitat para el ejercicio de su potestad sancionadora, como sí lo hace el art. 95.1 LGT [“Los datos, informes, o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones (...) solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones que procedan (...)”]. Sin embargo, esta incertidumbre queda disipada interpretando el precepto autonómico impugnado en conexión con el art. 122-2.k) CTC, que establece que la Administración tributaria de la Generalitat debe “(g)uardar reserva, en los términos establecidos legalmente, de los datos, informes o antecedentes que haya obtenido, que solamente pueden ser utilizados para aplicar los tributos o los recursos cuya gestión tenga encomendada y para imponer sanciones, sin que puedan ser entregados o comunicados a terceros, excepto en los supuestos establecidos por ley”. En suma, el Código Tributario contempla que la Administración tributaria de la Generalitat utilice los datos con trascendencia tributaria que obtenga, sea de terceros o del propio obligado tributario, para imponer sanciones en materia tributaria en el ámbito de sus competencias.

B) En segundo lugar, tampoco puede compartirse la interpretación realizada por la representación procesal del recurrente al declarar, sin más argumentación, que el art. 122-6 CTC regula tanto obligaciones y derechos de los contribuyentes como elementos básicos de los procedimientos tributarios, materias ambas de competencia exclusiva del Estado, salvo que este Tribunal reduzca su alcance a los tributos propios de la Generalitat.

En efecto, de la dicción literal del precepto controvertido tan solo se extrae la atribución específica a la Administración tributaria de la Generalitat de la potestad para la obtención de terceros de datos con trascendencia tributaria para la realización de las funciones de aplicación de tributos y de imposición de sanciones que tiene encomendadas legalmente. Así, siendo la obtención de información con trascendencia tributaria una competencia conexas o estrechamente vinculada a la de aplicación de los tributos, la comunidad autónoma tendrá competencia para recabar de terceros tales datos con la finalidad de dar cumplimiento a la función de aplicación de tributos y ejercitar su potestad sancionadora en materia tributaria en el ámbito de sus competencias. Y la Administración tributaria autonómica es competente para el ejercicio de dichas potestades-función tanto en el marco de sus propios tributos (arts. 19.1 LOFCA y 204.1 EAC) como en el de los tributos estatales cuyo rendimiento le ha sido cedido totalmente y cuya aplicación le ha sido delegada en la ley específica de cesión (arts. 19.2 LOFCA, 204.1 EAC, 54.1 LSF 2009 y 2.1 de la Ley 16/2010).

C) En tercer lugar, el abogado del Estado aduce que el art. 122-6 CTC no especifica su ámbito territorial de aplicación al establecer una obligación genérica de los terceros de comunicar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria de la Generalitat. A su juicio, solo la limitación espacial a su propio territorio que efectúe este Tribunal podría salvar la constitucionalidad del precepto, debiéndose encauzar a través de los órganos competentes del Estado la obtención de información de sujetos pasivos que se encuentren fuera de ese ámbito.

a) Conviene precisar que el art. 122-6 CTC contempla las dos modalidades de obtención de información correspondientes a los dos deberes de información impuestos a los obligados tributarios en el art. 93.2 LGT. Primero, el deber de información “por suministro” o con carácter general, derivado de una prescripción normativa que obliga a determinadas personas o entidades con carácter periódico a proporcionar datos de sus relaciones financieras, económicas o profesionales con otras personas (arts. 93.1 y 4 y 94 LGT) a través de las denominadas declaraciones informativas; y, segundo, el deber de información “por captación” o a requerimiento individualizado de los órganos de la Administración (arts. 93.2 y 3 y 94 LGT) en el ejercicio de las funciones de inspección tributaria [art. 141.1.c) LGT: “La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley”] y de recaudación tributaria [art.

162.1.2º párrafo LGT: “Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria (...)”].

b) Como ya ha declarado este Tribunal, no puede entenderse que una norma rebasa el ámbito de competencia territorial de quien la dicta “si nada se dice en ella sobre el particular y nada se alega, además, sobre acto alguno que pueda justificar tal interpretación” (SSTC 176/1999, FJ 4; y 74/2000, FJ 3), por lo que el principio de conservación de las normas no permite apreciar la inconstitucionalidad del art. 122-6 CTC por esta causa. Y ello porque la ausencia de cláusulas expresas de salvaguardia de las competencias correspondientes al ámbito propio de otro ente público “no constituye por sí misma razón suficiente para declarar la inconstitucionalidad de una disposición” (STC 141/2013, de 11 de julio, FJ 6).

Ello no obstante, debe precisarse que el ámbito espacial del ejercicio de esta competencia administrativa no es el que define el abogado del Estado. Precisamente porque en el ámbito tributario se adopta el principio de territorialidad en sus dos vertientes (principio de residencia efectiva y principio de la fuente u origen de la riqueza), el ejercicio de la potestad autonómica de obtención de información de terceros con trascendencia tributaria viene condicionada principalmente por la naturaleza personal o real del tributo, propio o cedido, para cuya aplicación (gestión, inspección o recaudación) utilice la Administración autonómica los datos que le comuniquen.

En efecto, si el tributo configura una obligación real de contribuir, esto es, si grava manifestaciones de capacidad económica (renta, patrimonio o consumo) producidas en su territorio, la Administración tributaria autonómica será competente para exigir de terceros información con trascendencia tributaria sobre los índices de riqueza gravados, con independencia de que el contribuyente resida o no en la comunidad autónoma. En cambio, si el tributo establece una obligación personal de contribuir, esto es, si grava al contribuyente residente en la comunidad autónoma por todas las manifestaciones de riqueza que realice con independencia del territorio en el que se localice el índice de riqueza que causa el gravamen, la información con trascendencia tributaria que podrá solicitar del tercero será ciertamente referida a personas o entidades residentes en la comunidad autónoma pero sobre manifestaciones de riqueza gravadas con el tributo producidas dentro o fuera del territorio autonómico.

En definitiva, la Administración tributaria autonómica tiene potestad para obtener de terceros información sobre los índices de riqueza generados dentro del territorio autonómico por contribuyentes de tributos reales que no residen en la comunidad autónoma y sobre los índices de riqueza generados fuera del territorio autonómico por contribuyentes de tributos personales que residen en la comunidad, siempre que sea competente para la aplicación de esos tributos.

Ahora bien, como la potestad administrativa de obtención de información con trascendencia tributaria prevista en el art. 122-6 CTC se dirige a los terceros, y no a los sujetos pasivos de los tributos que aplica la comunidad autónoma, la limitación de esa potestad vendrá referida al ámbito espacial en el que se encuentre ese tercero informante. Por ello, por un lado, la Administración tributaria de la Generalitat podrá obtener de terceros ubicados en el territorio autonómico la información a la que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, sea de forma general y periódica fijada normativamente, sea de forma individualizada y concreta a requerimiento de los órganos inspectores y recaudadores de dicha Administración. Por otro lado, si bien la normativa autonómica que establezca, con carácter periódico, la obligación de terceros de informar a la Administración tributaria de la Generalitat deberá tener como únicos destinatarios los terceros ubicados en el territorio autonómico, lo cierto es que nada obsta a que los órganos inspectores y recaudadores de la Administración tributaria de la Generalitat realicen requerimientos individualizados de información a terceros no situados en su territorio sobre hechos imposables producidos en la comunidad. Y ello porque interpretando el art. 58.3 LSF 2009 a la luz de las funciones inspectoras enumeradas en el art. 141 LGT, solo “las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas fuera de su territorio” [y no las actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos del art. 141.c) LGT] “serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan”. Y a pesar de que el art. 58.3 LSF 2009 es una concreción del deber general de colaboración establecido entre ambas administraciones en el art. 19.2 LOFCA para los tributos cedidos, la previsión puede deducirse también del deber general de colaboración entre la Administración del Estado y las Administraciones autonómicas impuesto para la aplicación de los tributos propios en el art. 19.1 LOFCA “especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”.

D) Finalmente, el abogado del Estado aduce que el art. 122-6 CTC invade la competencia estatal para establecer sus propios tributos (art. 149.1.14 CE) al disponer, sin distinción expresa entre tributos propios y cedidos, que la obtención administrativa de información de terceros, en sus dos modalidades, se llevará a cabo “de acuerdo con lo establecido por el presente Código”.

a) Corresponde, pues, a este Tribunal determinar para la aplicación de qué tributos puede la Administración tributaria de la Generalitat ejercer su potestad de obtener de terceros información con trascendencia tributaria “de acuerdo con lo establecido por el presente Código”. Y ello porque ante varias interpretaciones posibles igualmente razonables, el principio de conservación de la ley impone la aplicación de la técnica de la interpretación conforme, por lo que habiendo otra interpretación que siendo igualmente razonable resulta conforme a la Constitución, debemos descartar aquellas que den lugar a que el precepto incurra en inconstitucionalidad (por todas, SSTC 51/2019, FJ 7; y 76/2019, FJ 8).

b) Por un lado, dado que la comunidad autónoma posee potestad para la creación y exigencia de sus propios tributos, nada obsta para que la obtención de terceros de datos con trascendencia tributaria por la Administración autonómica se realice “de acuerdo con lo establecido por el presente Código”, sea la obtención general y periódica, sea a requerimiento individualizado de sus órganos inspectores y recaudadores. Siempre, eso sí, que la regulación autonómica respete las condiciones básicas establecidas por el Estado en los arts. 93 a 95 LGT, *ex art.* 149.1.1 CE, para garantizar la igualdad de todos los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y a la protección de datos de carácter personal (art. 18.1 y 4 CE), con independencia de la Administración tributaria que ejercite la potestad de obtención de terceros de información con trascendencia tributaria para el cumplimiento efectivo del deber de todos de contribuir a través de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE); sin perjuicio, claro está, de las demás normas estatales que también sean de aplicación en esta materia con fundamento en los apartados 14 y 18 del art. 149.1 CE, según se indicó en el fundamento jurídico 5 D) de esta resolución.

c) Por otro lado, sobre los tributos estatales totalmente cedidos de gestión autonómica, y partiendo de lo dispuesto en el fundamento jurídico 5.C) sobre los límites a la capacidad normativa y ejecutiva de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos fijados en el

bloque de la constitucionalidad, conviene advertir que la obtención de terceros de datos con trascendencia tributaria por la Administración autonómica se realizará “de acuerdo con lo establecido por el presente Código”, *ex art.* 122-6 CTC, dependiendo de dos factores: la modalidad de obtención de información y, dentro de ella, la figura impositiva cedida de la que se trate.

En primer lugar, la comunidad autónoma no tiene competencia para regular la modalidad de obtención de terceros de información “por captación” por parte de su Administración tributaria. En efecto, dado que el ejercicio de esa potestad administrativa se efectúa dentro de las actuaciones de inspección y recaudación tributarias, la regulación aplicable a los requerimientos individualizados de información a terceros que realicen los órganos inspectores y recaudadores de la Administración tributaria de la Generalitat para la aplicación delegada de los tributos totalmente cedidos será necesariamente la contenida en la LGT, y no la que eventualmente se incorpore al Código Tributario autonómico. Y ello porque así queda establecido en el modelo vigente de financiación autonómica diseñado en el bloque de la constitucionalidad. Primero, porque no se han cedido competencias normativas en materia de inspección y recaudación en cuatro de los cinco tributos cedidos de gestión autonómica afectados: el impuesto sobre patrimonio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (arts. 47, 48.2, 49.2 y 51 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010). Y, segundo, porque en los tributos sobre el juego, si bien se ceden competencias normativas en materia de aplicación de tributos sin referencia expresa a la normativa estatal (art. 50.2 LSF 2009), por un lado, el art. 58.1 LSF 2009 delega el ejercicio de las funciones inspectoras del art. 141 LGT (entre las que se encuentra la obtención de información a requerimiento individualizado de terceros) expresando que deben aplicarse “las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”; y, por otro lado, el art. 57.2 LSF 2009 determina que la recaudación tributaria de los tributos cedidos que lleve a cabo la comunidad autónoma “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado”. Así las cosas, de una lectura del art. 122-6 CTC conforme al bloque de la constitucionalidad se deduce que la previsión “de acuerdo con lo establecido por el presente Código” no será aplicable a la modalidad de obtención de información “por captación” por la Administración tributaria de la Generalidad en materia de tributos estatales cedidos de gestión autonómica.

En segundo lugar, la comunidad autónoma tendrá competencia para regular la modalidad de obtención de terceros de información “por suministro” por parte de su Administración tributaria dependiendo del tributo cedido de gestión autonómica de que se trate. La cesión de esta potestad administrativa de obtención de información debe extraerse de la cláusula de cierre del art. 55.1.f) LSF 2009: “En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte [...] corresponderá a las Comunidades Autónomas: [...] f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos”. Aquí, como se observa, la ejecución de esta potestad administrativa se cede sin referencia expresa alguna a la normativa estatal. En este sentido, dado que la ley estatal de cesión también ha delegado, sin condicionamiento alguno, las competencias normativas sobre gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y de los tributos sobre el juego (arts. 48.2, 49.2 y 50.2 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010), las eventuales declaraciones informativas generales y periódicas que establezca la comunidad autónoma para la aplicación delegada de esos tributos podrán crearse de acuerdo con las normas que eventualmente se introduzcan en el Código *ex* art. 122-6 CTC; siempre que, al igual que las declaraciones informativas de los tributos autonómicos propios, tales normas respeten las condiciones básicas establecidas en los arts. 93-95 LGT, así como las demás disposiciones estatales que también sean de aplicación en esta materia con fundamento en los apartados 14 y 18 del art. 149.1 CE, según se indicó en el fundamento jurídico 5 D) de esta sentencia. En cambio, como el Estado no ha cedido competencias normativas de gestión sobre el impuesto sobre patrimonio y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (arts. 47 y 51 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 26/2010), la regulación aplicable para el establecimiento autonómico de deberes generales y periódicos de información a determinadas personas o colectivos (declaraciones informativas) respecto a tales tributos será la contenida en la LGT, y no la que eventualmente se recoja en el Código.

d) En consecuencia, en razón a lo expuesto, ha de concluirse que el ámbito de aplicación de la previsión “de acuerdo con lo establecido por el presente Código” del art. 122-6 CTC ha de entenderse circunscrito, de un lado, a la obtención de información de terceros con trascendencia tributaria en sus dos modalidades con relación a los tributos propios de la Generalitat y, de otro, en materia de tributos cedidos, a la obtención de información con trascendencia tributaria, de carácter general y periódica, y no por requerimientos administrativos individualizados, para la

aplicación delegada del impuesto sobre sucesiones y donaciones, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y de los tributos sobre el juego por parte de la Administración tributaria de la Generalidad. Interpretada en esos términos, la previsión impugnada no es contraria a la Constitución, y así se dispondrá en el fallo.

14. *Impugnación del art. 122-2.o) (“Deberes y obligaciones”).* Con relación a la impugnación del apartado o) del art. 122-2 CTC, que impone a la Administración tributaria de la Generalitat la obligación de “(h)abilitar al contribuyente, con las debidas cautelas, el acceso a los datos fiscales propios actualizados de los que disponga”, el abogado del Estado plantea que ese deber no puede extenderse a los datos sobre tributos que gestiona el Estado que obren en poder de la Administración tributaria autonómica como consecuencia de intercambios interadministrativos de información en materia tributaria.

La representación procesal del recurrente se limita a alegar que el apartado o) impugnado infringe la LGT y la Constitución, sin mayor especificación, y afirma sin más la incompetencia de la Administración tributaria de la Generalitat para facilitar al contribuyente datos fiscales propios correspondientes a tributos gestionados por la AEAT que le hayan sido entregados a la Administración tributaria autonómica mediante intercambio interadministrativo de información, dado que la norma impugnada no distingue entre tributos propios y cedidos de gestión autonómica.

Teniendo en cuenta que los datos facilitados por la AEAT sirven para la aplicación de todos los tributos, propios y cedidos, que gestiona la Administración tributaria autonómica, podría rechazarse la mera alegación del abogado del Estado de que el art. 122-2.o) CTC vulnera la competencia estatal. En todo caso, conviene tener en cuenta las siguientes consideraciones.

De un lado, los datos en los que el abogado del Estado ha centrado su queja obrarán en poder de la Administración tributaria autonómica fruto del cumplimiento de la obligación general entre Administraciones tributarias, estatal y autonómicas, de intercambio de la información que precisen para el cumplimiento de las funciones de aplicación de los tributos, y para el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria, en el ámbito de sus competencias; obligación que impone el bloque de la constitucionalidad, de forma expresa en materia de tributos cedidos en el art. 61.2.a) LSF 2009, como concreción del deber genérico de colaboración

interadministrativa impuesto en los arts. 19.2 LOFCA y 61.1 LSF 2009 [“En particular, dichas administraciones: a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisos”], y que cabe deducir igualmente para los tributos autonómicos del deber general de colaboración interadministrativa impuesto al respecto en el art. 19.1 LOFCA [“La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma (...), sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”].

De otro lado, el actual modelo “de colaboración social” de aplicación de los tributos se basa, en primer lugar, en la colaboración ciudadana con la generalización de las autoliquidaciones y de los deberes de suministro de información con trascendencia tributaria, suya y de terceros, por los obligados tributarios, y, en segundo lugar, en el fortalecimiento de las actuaciones administrativas de asistencia e información de los obligados tributarios para el ejercicio de sus derechos tributarios y el cumplimiento espontáneo y tempestivo de sus obligaciones tributarias materiales y formales.

Siendo, pues, los particulares quienes asumen principalmente la aplicación de los tributos en el modelo diseñado en la LGT, y teniendo en él la Administración tributaria una función asistencial *ex ante* y una eventual función de control *ex post* (gestión, inspección y recaudación), la facilitación al contribuyente por la Administración tributaria de la Generalitat, con las debidas cautelas, de los datos fiscales propios actualizados de los que disponga, prevista en el art. 122-2.o) CTC, siempre que tenga por objeto la aplicación por el sujeto pasivo de los tributos cuya gestión tiene encomendada la comunidad autónoma en el bloque de la constitucionalidad (los tributos autonómicos propios y los tributos totalmente cedidos que aplique por delegación estatal), no vulnera los arts. 19.1 y 2 LOFCA y 61 LSF 2009, puesto que no se hace un uso indebido de los datos cedidos por el Estado en virtud del ya mencionado deber de colaboración interadministrativa.

En efecto, por una parte, la obligación de intercambio de información entre la Administración tributaria del Estado y las de las comunidades autónomas tiene como única finalidad la aplicación de los tributos de los que sea competente cada ente público territorial (arts. 19.1 y 2 LOFCA y 61 LSF 2009) y, según el art. 83.1 LGT, la aplicación de los tributos

comprende no solo las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, sino también las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y, por otra parte, aunque el abogado del Estado no lo alegue, solo si la Administración tributaria autonómica facilita los datos fiscales propios del contribuyente, proporcionados o no por la AEAT, para que aquel aplique los tributos que la comunidad gestiona, podrá entenderse que la previsión autonómica aquí impugnada respeta el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria. Este carácter reservado queda establecido, como condición básica estatal *ex art. 149.1.1 CE* con relación a los apartados 1 y 4 del art. 18 CE, en el art. 95.1 LGT, por el que “solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias”. Esta interpretación conforme se llevará al fallo.

15. *Impugnación del apartado 1 de la disposición adicional tercera del Libro Segundo (“Obtención de información por la Agencia Tributaria de Cataluña”)*. Procede en este fundamento jurídico el enjuiciamiento del apartado primero de la disposición adicional tercera del Libro Segundo del Código Tributario, relativo a la obtención de información por la Agencia Tributaria de Cataluña, que prescribe que “(l)os datos con trascendencia tributaria que han sido obtenidos por una administración pública para el ejercicio de sus funciones en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos como consecuencia de delegaciones de competencias o encargos de gestión realizados por ayuntamientos catalanes pueden ser comunicados por aquella administración directamente a la Agencia Tributaria de Cataluña cuando esta, de acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria, solicite los datos para el control del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias”.

A este respecto, el abogado del Estado asevera que esta disposición autonómica viola el derecho a la intimidad del art. 18 CE al vulnerar el principio de reserva de datos tributarios establecido como básico en el art. 95.1 LGT. Y ello porque la cesión de tal información por las entidades locales delegadas, aunque sean otras administraciones públicas, no está prevista expresamente en el art. 95 LGT, siendo los ayuntamientos como titulares de la competencia delegada de aplicación de sus propios tributos los competentes para autorizar la posible cesión

de los datos con trascendencia tributaria que obtenga el ente público delegante cuando se den los supuestos de excepción del art. 95.1 LGT. Además, el precepto autonómico invade la competencia de los ayuntamientos catalanes en materia de aplicación de sus propios tributos, al sustituir su consentimiento o autorización en la eventual cesión de datos a la Agencia Tributaria de Cataluña por el de la entidad local de ámbito superior que los ha obtenido al gestionar tales tributos locales por delegación o encargo de gestión de los ayuntamientos catalanes.

A) El examen de las quejas planteadas debe partir de dos premisas fundamentales. En primer lugar, debe recordarse, como se ha hecho en el fundamento jurídico 11.B).d), que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria es un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE (STC 233/2005, FJ 5); y que es el legislador estatal, en concreto en los arts. 93 a 95 LGT, el que legitima constitucionalmente esa medida limitativa de derechos fundamentales estableciendo *ex art. 149.1.1 CE* unas condiciones básicas que garantizan el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios (art. 18.1 y 4 CE), con independencia del ente público territorial que ejercite su potestad de obtención de información con trascendencia tributaria.

En segundo lugar, como explicita el abogado del Estado, de conformidad con el art. 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, el art. 7 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL), establece que las entidades locales pueden delegar en otras entidades locales, en cuyo territorio estén integradas, las facultades de aplicación de sus propios tributos. Estas entidades pueden ser las diputaciones provinciales o las comarcas. En caso de delegación, declara el art. 7.3 TRLHL, el ejercicio de las facultades delegadas de aplicación de tales tributos “habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece esta ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria”. Por otro lado, el art. 8 TRLHL, si bien establece en el apartado 1 un deber genérico de colaboración entre las Administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales en materia de tributos locales, a la hora de realizar concreciones de ese deber genérico en el apartado 2, se extiende al deber de colaboración de las entidades locales en la aplicación de los tributos que gestionan otras Administraciones

tributarias en los siguientes términos: “En particular, dichas Administraciones: a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten (...) c) Se comunicarán inmediatamente, en la forma que reglamentariamente se establezca, los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de derecho público de cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección”. Todo ello, reza el art. 8.2 *in fine* TRLHL, “sin perjuicio del régimen legal al que están sometidos el uso y la cesión de la información tributaria”.

Así, sea porque los ayuntamientos deleguen las facultades de aplicación de sus propios tributos en entidades locales de ámbito superior *ex art. 7.1 TRLHL*, sea porque establezcan con ellas fórmulas de colaboración para el ejercicio de tales facultades *ex art. 8.1 TRLHL*, las Administraciones tributarias de los entes locales tienen la obligación de intercambiar con el resto de Administraciones tributarias *ex art. 8.2.a) TRLHL* la información obtenida en el ejercicio de sus funciones de aplicación de tributos, teniendo en cuenta siempre lo dispuesto en el art. 95.1 LGT (arts. 7.3 y 8.2 *in fine* TRLHL). Así, el art. 95.1 LGT, reproducido en el fundamento jurídico anterior, establece las siguientes condiciones básicas: (i) el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones; (ii) el carácter finalista de la potestad de obtención de información de la Administración tributaria (y del correlativo deber de colaboración ciudadana) a la exclusiva utilización de los datos obtenidos para aplicar los tributos, e imponer las sanciones, cuya gestión tenga encomendada; y (iii) las excepciones al carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria permitiendo, por lo que aquí interesa, la cesión a terceros cuando tenga por objeto “la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias” [art. 95.1.b) LGT].

B) Expuesto lo anterior, debe concluirse que la disposición autonómica impugnada no vulnera el derecho a la intimidad de los obligados tributarios del art. 18 CE. Y ello porque no prevé, como afirma la representación del recurrente, una cesión de datos a la Agencia Tributaria de Cataluña no contemplada en la lista tasada de excepciones al carácter reservado de la información tributaria del art. 95.1 LGT. El supuesto de cesión de datos con trascendencia tributaria a la Agencia Tributaria de Cataluña que prevé el apartado 1 de la disposición adicional tercera -la llevada a cabo por los entes locales supramunicipales que los obtienen en el desempeño

por delegación o encargo de gestión de las facultades de aplicación de los tributos propios de los ayuntamientos catalanes- queda efectivamente cubierta por la excepción del art. 95.1.b) LGT.

a) En primer lugar, porque la “administración pública” a la que se refiere el precepto autonómico, que es la que obtiene los datos “para el ejercicio de sus funciones en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos como consecuencia de delegaciones de competencias o encargos de gestión realizados por ayuntamientos catalanes”, debe ser considerada Administración tributaria a los efectos del art. 95.1 LGT. Este precepto se refiere a la Administración que obtiene información tributaria para el desempeño de sus funciones y que puede cederla en supuestos tasados (en este caso, a otras Administraciones tributarias) como la “Administración tributaria” en abstracto; y el art. 5.1 LGT aclara que, “a los efectos de esta Ley”, la Administración tributaria está integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de aplicación y revisión de tributos, y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de tal aplicación, en el ámbito de competencias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales. Por tanto, la Administración pública supramunicipal que, por delegación de competencias o encargos de gestión realizados por ayuntamientos catalanes, desarrolla las funciones de aplicación de los tributos propios de esos ayuntamientos es Administración tributaria cedente *ex art. 95.1 LGT*.

b) En segundo lugar, porque la información con trascendencia tributaria susceptible de ser cedida debe haber sido obtenida por la Administración tributaria cedente “en el desempeño de sus funciones” (art. 95.1 LGT), como lo es la que el precepto autonómico permite solicitar a la Agencia Tributaria de Cataluña directamente a las administraciones públicas que asumen, por delegación de competencias o por encargo de gestión, la aplicación de los tributos propios de los ayuntamientos catalanes.

c) En tercer lugar, porque la Administración tributaria cesionaria deberá destinar la información que le proporcione la Administración tributaria cedente “al cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias” [art. 95.1.b) LGT], como recoge expresamente la disposición recurrida al referirse a la solicitud que, “de acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria”, realice la Agencia Tributaria de Cataluña “para el control del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias”. Y, si bien esa referencia a la legislación tributaria no lo es expresamente al art. 95 LGT, como aduce el

abogado del Estado, ese silencio no puede ser sinónimo de exclusión inconstitucional de la normativa estatal, puesto que la aplicación o no de la misma “no está a la disponibilidad de lo que establece la comunidad autónoma sino a lo que se derive de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad, sin necesidad de cláusulas de salvaguardia” [SSTC 173/1998, FJ 14.a); y 135/2006, FJ 6]. Este es el caso de la aplicación del art. 95 LGT al establecer las condiciones básicas *ex* art. 149.1.1 CE que garanticen la igualdad en el ejercicio del derecho a la intimidad de todos los obligados tributarios (art. 18 CE) con independencia de la Administración tributaria que ceda excepcionalmente información con trascendencia tributaria de los mismos, al operar los títulos competenciales *ope Constitutionis* (por todas, STC 65/2018, FJ 6).

C) Finalmente, debe rechazarse el reproche adicional relativo a la invasión de la competencia de los ayuntamientos catalanes en materia de aplicación de sus propios tributos, debido a la sustitución del consentimiento de los mismos por el de los entes locales supramunicipales respecto a la cesión de datos con trascendencia tributaria a la Agencia Tributaria de Cataluña. Y ello por cuanto la cesión de información tributaria obtenida en el ejercicio de sus funciones por las entidades locales encargadas, por delegación o por otra fórmula de colaboración, de la aplicación de los tributos propios de los ayuntamientos catalanes directamente a la Agencia Tributaria de Cataluña, prevista en la disposición autonómica recurrida, no es una facultad discrecional sino una concreción de la obligación general de intercambio de información en materia tributaria de las Administraciones tributarias de las entidades locales derivada del art. 8.2.a) TRLHL; obligación que, en todo caso, deberá realizarse respetando las condiciones básicas del art. 95.1.b) LGT, que no prevé la autorización de la Administración tributaria cedente cuando le solicite información otra Administración tributaria para su utilización exclusiva en la aplicación de los tributos cuya gestión tiene encomendada. Es más, en casos de intercambio de información entre Administraciones tributarias el art. 95.1.b) LGT prescinde del consentimiento de los titulares de tales datos (los obligados tributarios), modulando el contenido de su derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, en aras de otros fines constitucionalmente legítimos, como lo son una contribución justa a los gastos generales y una gestión tributaria eficaz (art. 31.1 CE). Esa vocación de eficacia en la actuación administrativa en general (art. 103.1 CE), en la gestión tributaria (arts. 31.1 CE y 3.2 LGT) y en la capacidad normativa autonómica en el ámbito tributario (art. 203.6 EAC), quedan plasmados en el precepto autonómico recurrido al permitir que la Agencia Tributaria de Cataluña, de acuerdo con el art. 95.1 LGT y a los solos efectos de su utilización en la aplicación de los tributos cuya

gestión se le encomienda, solicite directamente a las entidades supramunicipales que por delegación o encargo de gestión aplican los tributos propios de los ayuntamientos catalanes, y no a cada uno de los ayuntamientos catalanes, la información con trascendencia tributaria que obtengan en el ejercicio delegado de esas facultades de aplicación.

16. *Impugnación del art. 122-7 CTC (“Carácter reglado e impugnabilidad de los actos”)*. También se impugna el art. 122-7 CTC, que se refiere al carácter reglado de los actos de aplicación de tributos, de imposición de sanciones y de revisión administrativa dictados por la Administración tributaria de la Generalitat, y su impugnabilidad en la vía administrativa y jurisdiccional “en los términos establecidos en las leyes”, “sin perjuicio de los sistemas alternativos de resolución de conflictos regulados en la normativa tributaria”.

A) La parca argumentación del abogado del Estado se centra exclusivamente en el inciso final del precepto “sin perjuicio de los sistemas alternativos de resolución de conflictos regulados en la normativa tributaria”, al que atribuye una vulneración de la competencia exclusiva estatal sobre procedimiento administrativo común del art. 149.1.18 CE por referirse a unos “sistemas alternativos de resolución de conflictos” no previstos en la LGT. Los letrados autonómicos basan la constitucionalidad del art. 122-7 CTC en que la primera parte de este precepto, no impugnada en este recurso, reproduce el art. 6 LGT (“Impugnabilidad de los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones”) con el fin de dotar de sentido y coherencia al Código.

Circunscrito, pues, el enjuiciamiento al último inciso del art. 122-7 CTC, debe convenirse que los denominados sistemas alternativos de resolución de los conflictos tributarios a los que se refiere, al estar incluidos en un precepto que determina la impugnabilidad de los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones tanto en vía administrativa como en vía judicial, son los que establezca la legislación en materia revisora, administrativa y contenciosa. Teniendo en cuenta que, en la actualidad, ni el Estado ni la Comunidad Autónoma de Cataluña han establecido sistemas alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria en vía de revisión, ni tampoco lo hace el art. 122-7 CTC, corresponde ahora determinar qué ente público territorial es competente para establecerlos y, por tanto, a qué “normativa tributaria” se refiere el inciso impugnado. Y ello porque, en aplicación del principio de conservación de las normas, la no especificación del art. 122-7 CTC de la titularidad de la normativa tributaria reguladora de tales sistemas no permite entender que el inciso autonómico impugnado rebase su propio ámbito

de competencias si “nada se alega, además, sobre acto alguno que pueda justificar tal interpretación” (SSTC 97/1983, FJ 4; 176/1999, FJ 4; y 74/2000, FJ 3). Por lo demás, la compatibilidad de tales instrumentos alternativos de resolución de conflictos con los principios constitucionales de justicia tributaria dependerá de su eventual y concreta formulación legal; controversia esta última que, por preventiva, queda extramuros del presente proceso.

B) Por lo que respecta a la revisión contencioso-administrativa, tanto la “normativa” que establezca soluciones extrajudiciales de conflictos tributarios que comporten un “equivalente jurisdiccional” como la que introduzca tales mecanismos de forma “intrajudicial”, tendrá naturaleza procesal. Situando consiguientemente el debate competencial en el art. 149.1.6 CE, la legislación procesal es una “competencia general” del Estado [SSTC 80/2018, de 5 de julio, FJ 5 a); y 13/2019, FJ 2.b)] que responde a la necesidad de salvaguardar la uniformidad de los instrumentos jurisdiccionales [SSTC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 20; 83/1986, de 26 de junio, FJ 2; y 173/1998, de 23 de julio, FJ 16 c)]; y una competencia autonómica “de orden limitado” circunscrita a “las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas” [STC 80/2018, FJ 5 a)] que, en este caso, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha asumido en virtud del art. 130 EAC.

Este Tribunal ya se ha manifestado, en primer lugar, sobre la incompetencia de las comunidades autónomas para introducir sistemas alternativos de resolución de conflictos que supongan un “equivalente jurisdiccional” (SSTC 15/1985, de 26 de enero, FJ 9 b); 62/1991, de 22 de marzo, FJ 5; 118/1996, de 27 de junio, FJ 23; 146/1996, de 19 de septiembre, FJ 6; 196/1997, de 13 de noviembre, FJ 12; 31/2010, FJ 54; y 18/2011, de 3 de marzo, FJ 22); y, en segundo lugar, sobre la inconstitucionalidad adicional de tales procedimientos sustitutivos de la vía judicial si son de aplicación obligatoria para alguna de las partes en conflicto por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), “al impedir el acceso a la jurisdicción de los juzgados y tribunales de justicia que, ante la falta de la voluntad concurrente de los litigantes, son los únicos que tienen encomendada constitucionalmente la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117 CE)” [por todas, STC 1/2018, de 11 de enero, FJ 4].

Sin embargo, no hay pronunciamiento constitucional sobre la distribución de competencias para la introducción de tales fórmulas con carácter voluntario dentro del proceso. Según nuestra doctrina, la competencia de las comunidades autónomas al amparo de la salvedad

recogida en el art. 149.1.6 CE no les permite, sin más, introducir en su ordenamiento normas procesales por el mero hecho de haber promulgado regulaciones de Derecho sustantivo en el ejercicio de sus competencias, esto es, innovar el ordenamiento procesal en relación con la defensa jurídica de aquellos derechos e intereses que materialmente regulen. Como indica la expresión “necesarias especialidades” del art. 149.1.6 CE, tan solo pueden introducir aquellas innovaciones procesales que inevitablemente se deduzcan, desde la perspectiva de la defensa judicial, de las reclamaciones jurídicas sustantivas configuradas por la norma autonómica en virtud de las particularidades del Derecho creado por la propia Comunidad Autónoma [SSTC 71/1982, FJ 20; 83/1986, FJ 2; 121/1992, de 28 de septiembre, FJ 4; 127/1999, de 1 de julio, FJ 5; 47/2004, FJ 4; 2/2018, FJ 4.c); 13/2019, FJ 2.b); y 44/2019, FJ 4], correspondiendo al legislador autonómico o, en su defecto, a quienes asuman la defensa de la Ley en su caso impugnada, ofrecer la suficiente justificación sobre la necesidad de alterar las reglas procesales comúnmente aplicables por venir requeridas por las particularidades del Derecho sustantivo autonómico, salvo que del propio examen de la Ley se puedan desprender o inferir esas ‘necesarias especialidades’ [SSTC 127/1999, FJ 5; 47/2004, FJ 4; 21/2012, de 16 de febrero, FJ 7; y 80/2018, FJ 5 a)]”.

En consecuencia, en materia procesal, la legislación reguladora de las soluciones alternativas de conflictos tributarios a la que se refiere el art. 122-7 CTC deberá ser estatal por regla general, salvo que se trate de “necesarias especialidades” procesales que no supongan un “equivalente jurisdiccional”, sean voluntarias y deriven de las “particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas”, que son las únicas cuestiones procesales abiertas al legislador autonómico, de acuerdo con los arts. 149.1.6 CE y 130 EAC. En suma, las “necesarias especialidades” procesales autonómicas solo podrán conectarse con las “particularidades” que se deriven del Derecho sustantivo autonómico aplicable a los tributos propios y, en su caso, de los aspectos sustantivos delegados con relación a los tributos cedidos. Solo en el supuesto de que existieran esas particularidades del Derecho tributario autonómico y con la debida justificación de la necesidad de alterar, en atención a ellas, las reglas procesales comúnmente aplicables, podría ser de aplicación una eventual regulación procesal autonómica de soluciones alternativas de resolución de conflictos tributarios dentro del proceso.

C) Por lo que se refiere a la revisión administrativa en materia tributaria, las leyes que regulen estos mecanismos alternativos de solución de conflictos tributarios como sustitutivos del

recurso potestativo de reposición o de la reclamación económico-administrativa deberán ser en la actualidad necesariamente estatales.

a) En primer lugar, es cierto que este Tribunal ha declarado que el establecimiento autonómico de mecanismos extrajudiciales de resolución de conflictos, siempre que no impidan el acceso a la jurisdicción y se caractericen por su voluntariedad no imponiendo su aplicación por la sola voluntad de una de las partes, no vulnera la competencia estatal en materia de legislación procesal del art. 149.1.6 CE en los supuestos en que tal regulación autonómica procesal especial se justifique en alguna particularidad del Derecho sustantivo propio (por todas, SSTC 102/2018, de 4 de octubre, FJ 4; 5/2019, de 17 de enero, FJ 5; y 21/2019, de 14 de febrero, FJ 7).

Ahora bien, la STC 31/2010 consideró que el art. 106.2 EAC “no incluye necesariamente entre ‘los instrumentos y procedimientos de mediación y conciliación en la resolución de conflictos’ aquellos que, como el arbitraje, comportan un equivalente jurisdiccional o constituyen un presupuesto procesal para el ejercicio de la jurisdicción, de manera que, así entendidos, referidos a fórmulas de autocomposición extrajudicial, como la conciliación o la composición, aquellos instrumentos y procedimientos no merecen objeción alguna en su confrontación con el artículo 149.1.5 y 6 CE” (FJ 54). Aplicando esta doctrina constitucional, las comunidades autónomas carecen de competencia para implantar un procedimiento alternativo de resolución de disputas tributarias sustitutivo de la vía económico-administrativa, puesto que, al convertirse ese procedimiento alternativo en la preceptiva vía administrativa previa a la judicial, constituiría un presupuesto procesal para el ejercicio de la jurisdicción, invadiendo la competencia estatal en materia de legislación procesal *ex* art. 149.1.6 CE (en este sentido, sobre la inconstitucionalidad del establecimiento autonómico de la mediación obligatoria previa a la vía judicial en materia civil, STC 54/2018, de 24 de mayo, FJ 7, con base en STC 31/2010, FJ 54).

b) En segundo lugar, la posibilidad de sustituir el recurso potestativo de reposición previo a la vía económico-administrativa introduciendo también potestativamente alguna de estas técnicas alternativas es competencia del Estado. Y ello porque el art. 213 LGT es directamente aplicable a las comunidades autónomas. En él se establece una lista tasada de los medios de revisión en vía administrativa en materia tributaria (los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas), quedando, pues, descartada la aplicación supletoria, *ex* art. 7.2 LGT [(t)endrán carácter supletorio las

disposiciones generales del derecho administrativo”], del art. 112.2 de la Ley 39/2015, que establece la posibilidad legal, estatal o autonómica, de sustitución del recurso de alzada y del recurso potestativo de reposición con ciertas condiciones. Así, el citado art. 213 LGT, al enumerar de forma cerrada los medios de revisión en vía administrativa en materia tributaria, establece una “norma general de procedimiento del sistema tributario español” de inexcusable competencia estatal, tanto si se considera procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) como si se considera norma procedimental incardinada en hacienda general (art. 149.1.14 CE), por lo que la comunidad autónoma carece de competencia para implantar mecanismos alternativos de solución de conflictos, sustitutorios o complementarios, de los medios de revisión legalmente previstos por el Estado.

Cuestión distinta es la posibilidad de las comunidades autónomas de introducir alguno de estos mecanismos en la fase de instrucción de los recursos y reclamaciones, siempre que se establezcan con carácter voluntario y respeten tanto el *iter* de procedimiento administrativo común como los eventuales requisitos procedimentales de hacienda general establecidos en la LGT. Ahora bien, la articulación autonómica de dichos mecanismos no puede quebrantar el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias y debe promulgarse en el legítimo ejercicio de su competencia estatutaria para regular las especialidades procedimentales que se deriven de las particularidades de su derecho sustantivo (propio o delegado) o de las especialidades de la propia organización de la Generalitat [art. 159.1.c) EAC]. Y en este caso, las especialidades sustantivas tributarias que deben justificar, en su caso, la introducción de estas especialidades procedimentales se circunscriben a sus propios tributos, y en este ámbito deberán ser aplicadas, dado que las comunidades autónomas carecen de competencia normativa en materia de revisión de los tributos estatales totalmente cedidos que aplican y revisan en vía administrativa por delegación (art. 59.2 LSF 2009 [“El ejercicio de la función revisora en vía administrativa delegada deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”] así como, para Cataluña, art. 2 de la Ley 16/2010).

D) En definitiva, teniendo en cuenta que el inciso impugnado no regula por sí mismo sistema alternativo alguno de resolución de conflictos tributarios en vía revisora y reiterando que la no inclusión de una cláusula de salvaguardia de las competencias estatales existentes en la materia no puede implicar la atribución de una competencia autonómica de la que no se dispone, una vez esclarecida la distribución competencial sobre la posible creación de estos mecanismos

procede desestimar la tacha de inconstitucionalidad dirigida contra la previsión contenida en el último inciso del art. 122-7 CTC.

17. *Impugnación del apartado 6 del art. 122-10 CTC* (“*Colaboración con los agentes del sistema tributario*”). Se recurre también el apartado 6 del art. 122-10 CTC que, en un precepto dedicado a la colaboración con los denominados “agentes del sistema tributario” (entre ellos, los asesores fiscales), establece lo siguiente:

“La Administración tributaria de la Generalidad puede llegar a un entendimiento con los contribuyentes que permita determinar derechos y obligaciones tributarias que se desprenden de la actividad ejercida o de un determinado tipo de transacciones o de operaciones cuyo régimen fiscal suscite controversias doctrinales. El contribuyente debe cumplir sus obligaciones fiscales en consonancia con lo estipulado en el entendimiento.”

Alega el abogado del Estado una vulneración de los títulos competenciales establecidos en los apartados 14 y 18 del art. 149.1 CE, puesto que tales “entendimientos” no están previstos en el sistema tributario español y afectan a la indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT). Los letrados autonómicos aducen que, si bien esta figura no está contemplada en la LGT, el apartado 6 aquí impugnado se adecua a la norma básica de procedimiento administrativo común sobre terminación convencional de procedimientos incluida en el art. 86 de la Ley 39/2015.

De la lectura del apartado impugnado se extrae la conclusión de que la norma autonómica contiene una regla sustantiva y no procedimental, puesto que no regula el cauce formal a través del que se concreta la actuación administrativa para hacer efectivo el cumplimiento de obligaciones tributarias o el ejercicio de derechos en materia fiscal. En efecto, el art. 122-10.6 CTC no establece técnicas de terminación convencional de procedimientos de aplicación de tributos como defienden las representaciones autonómicas, sino la posibilidad genérica de que la Administración tributaria autonómica llegue a “entendimientos” con los contribuyentes acerca de la determinación de sus derechos y obligaciones tributarias en los casos en los que el régimen fiscal de determinadas operaciones, transacciones o actividades suscite “controversias doctrinales”, con el consiguiente deber del contribuyente de cumplir tales obligaciones tributarias “en consonancia con lo estipulado en el entendimiento”; se den estos “entendimientos” en el seno de un procedimiento de aplicación de tributos o no.

Dada la generalidad de los términos en los que la ley autonómica habilita a las partes de la obligación tributaria a determinar de forma convencional la cuantía de la misma en los supuestos en que la norma tributaria aplicable sea objeto de controversias doctrinales, caben dos interpretaciones posibles del precepto impugnado, ambas en relación con el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias [art. 18 LGT: “(e)l crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”] derivado del principio constitucional de legalidad tributaria.

De un lado, si el precepto autonómico impugnado permite, en supuestos de controversia doctrinal del régimen fiscal aplicable, determinar mediante pacto o convenio la deuda tributaria del contribuyente apartándose del régimen tributario sustantivo “controvertido” que, según la ley, correspondería a los hechos considerados, procede afirmar que el precepto vulnera el art. 31.3 CE, al establecer una habilitación en blanco para el pacto en materia tributaria al margen de la ley y de la Constitución, deslegalizando la obligación tributaria. Y ello por cuanto que ni el tributo como obligación *ex lege*, ni sus elementos esenciales sujetos a la reserva constitucional de ley, están a disposición de la autonomía de la voluntad de las partes. En este sentido, el apartado 6 del art. 122-10 CTC, al autorizar de forma genérica a la Administración autonómica a negociar libremente con el contribuyente el importe de sus obligaciones fiscales en caso de régimen fiscal controvertido (y al margen de él), estaría atribuyendo a la voluntad conjunta de las partes una eficacia constitutiva de obligaciones tributarias equivalente a la de la propia ley de ordenación material del tributo, sustituyendo injustificadamente la fuerza de ley por el acuerdo entre las partes.

De otro lado, si el precepto autonómico impugnado permite, en supuestos de “controversia doctrinal” del régimen fiscal aplicable, la intervención de la voluntad de ambas partes de la relación jurídica para llegar de forma concordada a la determinación de la obligación tributaria del contribuyente aplicando precisamente ese régimen tributario sustantivo “controvertido” que, según la ley, corresponde a los hechos acaecidos, el precepto podría ser compatible con el art. 31.3 CE siempre que se den dos condiciones. En primer lugar, cabrán fórmulas administrativas de tipo acordado para determinar el *quantum*, como ha afirmado la doctrina tributarista tradicional, siempre que se asegure en todo caso el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Esto es, los elementos esenciales del tributo, identificadores y cuantificadores, se definen en la ley, y solo su concreción puede

confiarse a fórmulas administrativas de tipo concordado. Y, en segundo lugar, tales fórmulas acordadas deberán tener una base legal; esto es, deberá ser una ley la que establezca con suficiente precisión los supuestos en que se puede acudir a estos mecanismos, así como su alcance y efectos. Con ello, los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria no suponen su disponibilidad, entendida esta como derogación de las normas tributarias; sino, por el contrario, la concreción de la misma como consecuencia de la indeterminación normativa fruto de la técnica jurídica empleada. Y ello porque precisamente es en el ámbito de la concreción de aquellos elementos del tributo que la ley predetermina (cumpliendo la reserva constitucional de ley relativa y, en su caso, flexible en materia de elementos esenciales del tributo) con base en conceptos jurídicos indeterminados o que ofrecen cierto grado de discrecionalidad en su apreciación o que son susceptibles de concreciones cuantitativas o cualitativas no unívocas, donde estas fórmulas concordadas pueden tener cabida.

Ahora bien, antes de enjuiciar si el apartado 6 impugnado habilita con suficiente precisión el supuesto en el que tales “entendimientos” pueden operar en el ámbito de las competencias tributarias autonómicas (existencia de controversias doctrinales sobre el régimen fiscal aplicable a determinadas operaciones, transacciones o actividades), conviene precisar que el establecimiento legal de los supuestos en los que se puede acudir a fórmulas acordadas para la concreción de elementos de la obligación tributaria predeterminados legalmente es competencia exclusivamente estatal *ex art. 149.1.14 CE* (hacienda general) a fin de obtener un tratamiento unitario en todo el territorio español.

No existiendo, pues, interpretación posible acorde con la Constitución, debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad del apartado 6 del art. 122-10 CTC, bien por vulnerar el art. 31.3 CE, bien por introducir *ex novo* sin competencia alguna un supuesto de “entendimiento” entre la Administración tributaria de la Generalitat y el contribuyente, invadiendo así la competencia estatal exclusiva sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE).

De conformidad con el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad “no permitirá revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada” en los que se haya hecho aplicación de la mencionada disposición. Correspondiendo a este Tribunal precisar los efectos de la nulidad (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11), razones de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) imponen en este

caso acotar todavía más esos efectos: la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición impugnada producirá efectos a partir de la publicación de la presente Sentencia, sin que, por tanto, resulten afectados por ella los “entendimientos” previamente aprobados ni los actos sucesivos adoptados en aplicación de los anteriores, hayan o no devenido firmes en la vía administrativa [en sentido similar, STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8.f)].

18. *Impugnación del apartado 1.c) del art. 122-3 (“Potestades”)*. Se recurre la letra c) del apartado 1 del art. 122-3 CTC en la que, entre las potestades que la Administración tributaria de la Generalitat puede realizar “en el ámbito de los tributos que gestiona” y “de acuerdo con la normativa aplicable y con sujeción a los procedimientos tributarios establecidos”, se encuentra la de efectuar “las actuaciones de colaboración en virtud de las normas sobre asistencia mutua que sean de aplicación”. Respecto a dicho precepto autonómico el abogado del Estado arguye que, al abarcar cualquier clase de colaboración, incluye la de colaborar en el ámbito internacional, invadiendo así la competencia exclusiva estatal sobre relaciones internacionales (art. 149.1.3 CE). A su juicio, la actuación de la comunidad autónoma en esta materia debe encuadrarse en el deber genérico de colaboración con la Administración tributaria del Estado de los arts. 19.1 LOFCA y 61.5 LSF 2009 (“El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Comunidades Autónomas en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de la presente Ley en cuanto afecten a las competencias tributarias de ellas”), limitándose a facilitar la información que sea necesaria para que el Estado español cumpla con las obligaciones establecidas en la normativa internacional y comunitaria sobre asistencia mutua internacional que ha asumido.

A) Para resolver esta controversia debe partirse de las siguientes consideraciones. Conforme a reiterada doctrina constitucional, “las Comunidades Autónomas pueden llevar a cabo actividades con proyección exterior que sean necesarias o convenientes para el ejercicio de sus competencias, siempre que no invadan la competencia exclusiva del Estado del art. 149.1.3 CE, u otras competencias estatales, ni perturben la dirección de la política exterior que incumbe al Gobierno español según el artículo 97 CE” (por todas, STC 102/2017, de 20 de julio, FJ 6). Asimismo, el Derecho de la Unión Europea no altera el orden constitucional y estatutario de reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas (por todas, STC 45/2001, de 15 de febrero, FJ 7). De ahí que se exija la existencia de una competencia autonómica como base habilitadora para la realización de actividades con proyección exterior (STC 165/1994, de

26 de mayo, FFJJ 6 y 8) o para la ejecución del Derecho de la Unión Europea (STC 111/2012, de 24 de mayo, FJ 12).

El Tribunal ha identificado, sin ánimo exhaustivo, como competencia exclusiva del Estado *ex art.* 149.1.3 CE la celebración de tratados (*ius contrahendi*), la representación exterior del Estado (*ius legationis*), la creación de obligaciones internacionales y la responsabilidad internacional del Estado. Las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3 CE son relaciones entre sujetos internacionales regidas por el Derecho internacional. Esto supone, necesariamente, que las actividades con proyección exterior que pueden llevar a cabo las comunidades autónomas deben entenderse limitadas a aquellas que no impliquen el ejercicio de un *ius contrahendi*, no originen obligaciones inmediatas y actuales frente a los poderes públicos extranjeros, no incidan en la política exterior del Estado y no generen responsabilidad de este frente a Estados extranjeros u organizaciones internacionales o supranacionales (SSTC 165/1994, de 26 de mayo, FFJJ 5 y 6; 31/2010, FJ 125; 46/2015, de 5 de marzo, FJ 4; 85/2016, de 28 de abril, FJ 3; 228/2016, 22 de diciembre, FFJJ 2 y 4; y 102/2017, FJ 6).

No obstante, la doctrina constitucional ha rechazado que el art. 149.1.3 CE permita al Estado extender su competencia a toda actividad que constituya desarrollo, ejecución o aplicación de los tratados internacionales y, en particular, del Derecho de la Unión Europea, puesto que supondría un vaciamiento de las competencias que la Constitución y los estatutos de autonomía atribuyen a las comunidades autónomas (por todas, SSTC 236/1981, de 12 de diciembre, FJ 9; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1; y 148/1998, de 2 de julio, FFJJ 4 y 8). Ahora bien, precisamente por la aptitud de generar responsabilidad internacional, las comunidades autónomas no pueden desarrollar normativamente *motu proprio* las obligaciones que el Estado ha asumido en el ejercicio de sus competencias sobre relaciones internacionales en los instrumentos de Derecho internacional público por él suscritos (STC 46/2015, de 5 de marzo, FJ 5).

B) Las normas de asistencia mutua a las que hace referencia el art. 122-3.1.c) CTC son tanto las derivadas de acuerdos internacionales bilaterales o multilaterales como las adoptadas en el seno de la Unión Europea.

En este sentido, el Estado español, con motivo de la transposición de diversas directivas europeas, introdujo en la LGT un conjunto de normas relativas a actuaciones en materia de

asistencia mutua a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para corregir el déficit público. Asimismo, se incorporó un nuevo título VI rubricado “actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua” en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), a los efectos de desarrollar los preceptos legales en esta materia (arts. 198-207 RGGI).

Dicha regulación interna posee carácter omnicompreensivo al ser de aplicación a toda actuación de asistencia, colaboración, cooperación o análoga que preste, reciba o desarrolle el Estado español con la Unión Europea, otras entidades internacionales o supranacionales y otros Estados (art. 1.3 LGT), con independencia tanto de la norma internacional o de la Unión Europea de la que derive la obligación como de la modalidad de asistencia administrativa de la que se trate. Así, abarca tanto las actuaciones de cooperación dirigidas a la recaudación de créditos (notificaciones, adopción de medidas cautelares o recaudación ejecutiva) como las actuaciones de intercambio de información (previa solicitud, automática o espontánea) que sean necesarias para la liquidación de los tributos. En este sentido, la competencia en materia de aplicación de los tributos derivada de la normativa internacional o europea de asistencia mutua corresponde *ex* art. 5.3 LGT a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y el art. 1.3 *in fine* LGT señala el art. 149.1.3 CE (relaciones internacionales) como título competencial habilitador del Estado para legislar sobre asistencia mutua.

C) Expuesto lo anterior, debe analizarse el contenido del art. 122-3.1.c) CTC, en el que se atribuye a la Administración tributaria de la Generalitat la competencia ejecutiva consistente en realizar “las actuaciones de colaboración en virtud de las normas sobre asistencia mutua que sean de aplicación”, siempre “en el ámbito de los tributos que gestiona” y “de acuerdo con la normativa aplicable y con sujeción a los procedimientos tributarios establecidos”.

En primer lugar, siendo la asistencia mutua, como su nombre indica, recíproca, la letra c) aquí impugnada se centra en las eventuales actuaciones de colaboración que, en el marco de la normativa internacional y europea de asistencia mutua, pueda llevar a cabo la Administración tributaria autonómica en la recaudación y en el intercambio de la información necesaria para la aplicación de los tributos de otros Estados o de los recursos de entidades internacionales o

supranacionales. Quedan fuera, pues, del ámbito de la potestad administrativa autonómica impugnada, y del enjuiciamiento de este Tribunal, las eventuales actuaciones de colaboración de otros Estados (o entidades internacionales o supranacionales) en la aplicación de los tributos gestionados por la Administración autonómica en virtud de tal normativa internacional o europea sobre asistencia mutua en materia fiscal.

En segundo lugar, aunque la asistencia deriva de los compromisos internacionales que ha adquirido el Estado español *ex art.* 149.1.3 CE (*ius contrahendi*) y del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, la materia aquí concernida es la asistencia o colaboración en la aplicación de los tributos de otros Estados o de los recursos de otras entidades internacionales o supranacionales. Es pues el Estado, por razón de la materia, el que “debe adoptar las medidas necesarias para que puedan ser ejecutadas las obligaciones que se deriven de los tratados y los convenios internacionales ratificados por España o que vinculen al Estado en el ámbito de sus competencias” (STC 46/2015, de 5 de marzo, FJ 5). En este caso, en la LGT se recogen una serie de normas sustantivas y procedimentales de hacienda general (art. 149.1.14 CE), de normas básicas de régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE) y de condiciones básicas en el ejercicio del derecho a la intimidad personal en el tratamiento reservado de la información obtenida en materia de asistencia mutua (art. 149.1.1 CE en relación con el art. 18 CE) para hacer efectiva la obligación estatal de asistir a otros Estados y organismos internacionales y supranacionales en la aplicación de los tributos o derechos de crédito de titularidad de estos últimos [arts. 1.3, 5.3, 17.4, 26.2.e), 28.6, 29 bis, 35.6, 62.6, 65.6, 68.5, 80 bis, 81.1.y 2, 83.1, 95.6, 106.2, 177 bis a 177 *quaterdecies*, 181.1.g), 203.7 y disposición adicional decimoséptima LGT]. Y, a mayor abundamiento, las comunidades autónomas carecen de competencia estatutaria sobre asistencia en la aplicación de los tributos de otros Estados o de los recursos de otras entidades internacionales o supranacionales, ni existe al respecto previsión alguna en la LOFCA ni en la LSF de 2009; puesto que la potestad tributaria autonómica se limita al establecimiento y exigencia de sus propios tributos, y a los aspectos normativos y de aplicación y revisión de los tributos estatales cedidos de conformidad con la ley específica de cesión (arts. 203.2 y 5, 204.1 y 205.1 EAC).

En tercer lugar, que el Estado sea el responsable del cumplimiento de las obligaciones derivadas de un convenio ante otro Estado, la comunidad internacional o la Unión Europea no implica que la ejecución deba llevarse a cabo exclusivamente por sus instituciones centrales (STC

54/1990, de 28 de marzo, FJ 3). Por ello, nada impide que las comunidades autónomas, en la medida en que así lo prevea la normativa estatal para esta vertiente de la asistencia mutua, puedan realizar actuaciones de colaboración en el marco de la normativa internacional y europea de asistencia mutua. El deber de colaboración de las Administraciones tributarias autonómicas con la AEAT, para que esta asista a otros sujetos de Derecho internacional en la aplicación de sus tributos, no deriva del art. 19 LOFCA, que regula el deber de colaboración interadministrativa para la aplicación de los tributos estatales y autonómicos, y no de los tributos de otros Estados; ni tampoco tiene su base en el art. 61.5 LSF 2009, en el que se prevé que el Estado arbitre mecanismos de colaboración autonómica en los acuerdos internacionales que afecten a competencias tributarias autonómicas en materia de tributos cedidos. Debe extraerse, primero, del deber genérico de colaboración interadministrativa del art. 3.1.k) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (en adelante, Ley 40/2015) y, segundo, de la regulación reglamentaria estatal que expresamente prevé dicha colaboración interadministrativa en materia de asistencia mutua (arts. 204-207 RGGI).

En efecto, en el marco normativo que las instituciones centrales del Estado han diseñado en la LGT y el RGGI para el cumplimiento del Derecho internacional y del Derecho de la Unión Europea en esta vertiente de asistencia mutua consistente en la colaboración en la aplicación de los tributos extranjeros, se establece que las relaciones *ad extra* se encauzan a través de la AEAT (art. 5.3 LGT), sin perjuicio de que *ad intra* las comunidades autónomas puedan colaborar aportando a la AEAT la información que estas puedan haber obtenido en el ámbito de sus competencias tributarias y que el Estado español precise suministrar a otro Estado u organización internacional o supranacional. Así, existen reglas de colaboración interna entre la administración estatal y las autonómicas, en materia de asistencia mutua, para cumplir con las actuaciones de asistencia a otros Estados derivadas de la normativa internacional y europea, en función de la modalidad de tramitación del intercambio de información. En particular, (i) todas las solicitudes de asistencia (y concretamente el intercambio de información previa solicitud) se tramitan a través de la AEAT, que podrá requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria, incorporándose unos plazos máximos de respuesta entre los órganos que presten tal colaboración (art. 204 RGGI); (ii) en las tramitaciones de intercambios automáticos de información, se prevé la remisión de la información al órgano competente de la AEAT para que esta la transmita al otro Estado (art. 205 RGGI); y (iii) en las tramitaciones de intercambio espontáneo de información, se introduce el deber de todo órgano de comunicar al

órgano competente de la AEAT cualquier información que considere útil para otro Estado en el marco de la asistencia mutua (art. 206 RGGI). Finalmente, todas estas comunicaciones de información a la AEAT se efectuarán preferiblemente por medios electrónicos, informáticos o telemáticos (art. 207 RGGI).

D) Así las cosas, en relación con la impugnación del art. 122-3.1.c) CTC por invasión de competencias estatales, debe señalarse que es contrario al principio de conservación de las normas entender que una norma autonómica rebasa su ámbito competencial “si nada se dice en ella sobre el particular y nada se alega, además, sobre acto alguno que pueda justificar tal interpretación” (SSTC 176/1999, FJ 4; y 74/2000, FJ 3). De ahí que sea este ámbito, que marca la normativa estatal, de colaboración *ad intra* con la AEAT en materia de asistencia en la aplicación de tributos de otros Estados, y que en materia de intercambio de información supone el suministro interno y por medios electrónicos, informáticos o telemáticos a la AEAT de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que la Administración tributaria de la Generalitat haya obtenido “en el ámbito de los tributos que gestiona”, al que se debe entender circunscrita la potestad administrativa autonómica de realizar las actuaciones de colaboración en virtud de las normas internacionales y comunitarias sobre asistencia mutua a que se refiere el art. 122-3.1.c) CTC. Esta interpretación conforme se llevará al fallo.

19. *Orden de enjuiciamiento de las impugnaciones específicas del título II (“La Junta de Tributos de Cataluña”) del Libro Segundo.* Las tachas de inconstitucionalidad que se predicán de la mayor parte de los preceptos autonómicos impugnados del título II del Libro Segundo del Código Tributario, dedicado a la Junta de Tributos de Cataluña, se basan en una invasión del orden constitucional de distribución de competencias en materia de revisión en vía económico-administrativa con relación a los tributos estatales cedidos, al haber establecido una regulación al margen del bloque de la constitucionalidad (arts. 20 LOFCA, 59 LSF 2009 y 2 de la Ley 16/2010). Y, aunque no lo explicita el abogado del Estado, si prosperasen las imputaciones vertidas sobre dichos preceptos autonómicos, con la vulneración de los aludidos arts. 20 LOFCA, 54.1 y 59 LSF 2009 y 2 de la Ley 16/2010 la comunidad autónoma habría invadido asimismo la competencia exclusiva del Estado para establecer y exigir sus propios tributos, desbordando el ámbito de la cesión estatal (art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

De ahí que proceda, primero, determinar las competencias autonómicas sobre revisión en vía económico-administrativa de los tributos cedidos en el actual sistema de financiación (FJ 20), para después resolver con arreglo a este marco competencial las impugnaciones concretas contra los apartados 1 y 4 del art. 221-1 (“Junta de Tributos de Cataluña”) y los apartados 1.d) y 1.f) del art. 221-2 (“Funciones de la Junta de Tributos de Cataluña”) [FFJJ 21, 22 y 23.A)]. Precisamente por identidad en la queja denunciada corresponde igualmente enjuiciar con este mismo canon la constitucionalidad del apartado 3 del art. 111-8 CTC (“Interpretación”) [FJ 23.B)].

Quedará, pues, pospuesto el análisis de los arts. 223-1 y 223-2 CTC, sobre el “recurso extraordinario para la unificación de criterio” y la “resolución de fijación de criterio”, y de los arts. 222-4 y 222-5 CTC, relativos al “dictamen pericial” y al “uso de los medios electrónicos”. Y ello porque el motivo de impugnación alegado adicionalmente contra esos preceptos, por cuanto regulan determinados aspectos del procedimiento de revisión en materia tributaria, es la incompetencia legislativa autonómica sobre procedimiento administrativo común y la consiguiente invasión de la competencia exclusiva estatal (art. 149.1.18 CE). Por razones sistemáticas, las cuestiones planteadas en la demanda, el marco competencial aplicable y el orden de enjuiciamiento de estos últimos preceptos se expondrán en el fundamento jurídico 24.

20. Marco competencial en materia de revisión en vía económico-administrativa de los tributos cedidos en el actual sistema de financiación autonómica establecido en el bloque de la constitucionalidad. Las reclamaciones económico-administrativas se configuran en los arts. 226 y 249 LGT, *ex* art. 149.1.14 CE, como un recurso administrativo especial y de interposición preceptiva y previa al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa contra cualquier acto dictado por una Administración tributaria, abstracción hecha de lo preceptuado para los tributos locales en la Ley 7/1985, ya citada, reguladora de las bases de régimen local. En este punto, las competencias de los órganos económico-administrativos del Estado y de las comunidades autónomas sobre la revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones tributarias, en lo que concierne al conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, se han redistribuido en el actual sistema de financiación autonómica.

A) Hasta la reforma operada en la LOFCA mediante la Ley Orgánica 3/2009 y la aprobación de la LSF 2009, el criterio de atribución del ejercicio de la competencia revisora en vía administrativa era la naturaleza propia o cedida del recurso tributario de la Hacienda

autonómica cuya exacción originaba la reclamación. Así, se instauró en la LOFCA un sistema de estricta separación material entre los órganos económico-administrativos autonómicos, competentes para conocer las reclamaciones sobre los tributos propios de la comunidad, y los órganos económico-administrativos del Estado, competentes de las reclamaciones relativas a los tributos cedidos [art. 20.1.a) y b) LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre]. De este modo, fue expresamente excluido de la delegación estatal de competencias revisoras a las comunidades autónomas el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de gestión tributaria emanados de la Administración autonómica sobre los tributos estatales cedidos [art. 51.3.b) LSF 2001, al que se remite el art. 2 de la antigua ley específica de cesión]; “exclusión expresa de los tributos cedidos por el Estado a la Generalidad” que se trasladó a los preceptos autonómicos que regulaban las materias objeto de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados por la Administración tributaria de la Generalidad cuyo conocimiento se atribuyó a la entonces Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña en sus sucesivos Decretos reguladores [arts. 2.a) del Decreto 73/2003, de 18 de marzo, de la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña y del posterior Decreto 158/2007, de 24 de julio, que regula de la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña].

En la STC 192/2000 (FFJJ 8 y 9), este Tribunal afirmó la compatibilidad de esta centralización de las reclamaciones sobre tributos cedidos en los órganos económico-administrativos estatales [art. 20.1.b) LOFCA] con la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas (arts. 137 y 156.1 CE) siempre que se admitiera la legitimación activa de las mismas para impugnar judicialmente las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos estatales relativas a los actos administrativos autonómicos sobre aplicación de tributos cedidos (en el mismo sentido, SSTC 176/2002, de 9 de octubre, FFJJ 5 y 6; 201/2002, de 28 de octubre, FFJJ 4 y 5; 10/2003, de 20 de enero, FFJJ 3 y 4; y 106/2004, de 28 de junio, FJ 2).

B) Dada la libertad del legislador estatal para configurar el modelo de financiación autonómica, dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas (singularmente en el art. 157 CE), y ahondando con ello en un modelo de hacienda autonómica corresponsable, en el actual sistema de financiación diseñado en la LOFCA (mediante la Ley Orgánica 3/2009), el reparto Estado-comunidades autónomas de la competencia revisora en vía económico-administrativa se establece en función de la Administración tributaria que dicte el acto de aplicación del tributo o

de imposición de la sanción tributaria (art. 20.1 y 2 LOFCA). Así, los órganos económico-administrativos autonómicos podrán conocer de las reclamaciones de todos los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones que dicte la Administración tributaria autonómica, sea con relación a sus propios tributos (cuya revisión le corresponde *ex art.* 20.1 LOFCA), sea con relación a los tributos estatales cedidos que esta aplique por delegación estatal (cuya asunción tiene carácter potestativo para la comunidad autónoma *ex art.* 20.2 y 3 LOFCA).

C) Esta potestativa asunción autonómica de competencias revisoras sobre los tributos cedidos queda supeditada a dos condiciones. De un lado, a su establecimiento en una ley estatal (art. 20.2 LOFCA) y a su ejercicio “en los términos establecidos por la ley en la que se fije el alcance y condiciones de la cesión de tributos por parte del Estado” (art. 20.3 LOFCA). Por ello, este Tribunal declaró que el art. 205.1 EAC [“La Generalitat debe asumir, por medio de sus propios órganos económico-administrativos, la revisión por la vía administrativa de las reclamaciones (...) contra los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña”] es una norma de asunción de competencias en cuanto a la revisión administrativa de sus propios tributos, pero tan solo una norma de organización en materia de revisión de tributos cedidos, dado que la atribución autonómica del ejercicio de tal competencia revisora de titularidad estatal solo puede establecerse por una ley del Estado (STC 31/2010, FJ 133). De otro lado, tal competencia, de ser asumida por la comunidad autónoma, se ejercerá, primero, teniendo en cuenta que “(l)a función unificadora de criterio en los tributos estatales corresponde a la Administración Tributaria del Estado que la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria” (art. 20.5 LOFCA); y, segundo, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración adicionales que, cuando la naturaleza del tributo así lo aconseje, puedan establecerse entre el Estado y las comunidades autónomas (art. 20.3 *in fine* LOFCA).

D) En desarrollo de lo anterior, es la LSF 2009 la que determina, en primer lugar, los tributos cedidos cuya aplicación y revisión son objeto de delegación, en concreto todos los cedidos totalmente, excepto el impuesto especial sobre electricidad: el impuesto sobre patrimonio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y los tributos sobre el juego (art. 54.1). En segundo lugar, el art. 59.1.c) LSF 2009 introduce dos modalidades de delegación de la vía económico-administrativa con diferente alcance, a elección de la comunidad autónoma. En la primera opción [primer párrafo del art.

59.1.c)], el Estado se reserva la facultad de revisar en segunda instancia las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos a través del recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). En la segunda opción [segundo párrafo del art. 59.1.c)] se prescinde de dicha reserva, correspondiendo a los órganos económico-administrativos autonómicos, de una parte, el conocimiento en única instancia de las reclamaciones sobre los actos de la Administración tributaria autonómica en materia de tributos cedidos, sin alzada ordinaria ante el TEAC, y, de otra, el conocimiento del recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos [tercer párrafo del art. 59.1.c) LGT]. De estas dos modalidades, en el segundo párrafo del art. 2.1 de la Ley 16/2010 se declara que la Comunidad Autónoma de Cataluña, de acuerdo con los arts. 205 EAC y 20.2 y 3 LOFCA, asume la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia en los términos del segundo y tercer párrafo del art. 59.1.c) LSF 2009; optando, pues, por la delegación estatal amplia de competencias revisoras en vía económico-administrativa en materia de tributos cedidos.

E) El reparto competencial expuesto no varía por el hecho de que, por la falta de traspaso de los servicios y funciones adscritos a la competencia revisora económico-administrativa de los tributos estatales cedidos, no se haya producido la asunción efectiva de la función por la Comunidad Autónoma de Cataluña y siga siendo ejercida en la actualidad por los tribunales económico-administrativos estatales (disposición transitoria segunda de la Ley 16/2010). Y ello porque es doctrina constitucional consolidada que los decretos de transferencias “no atribuyen ni reconocen competencias, sino que traspasan servicios, funciones e instituciones; no son en consecuencia normas determinantes del sistema constitucional de distribución de competencias, compuesto exclusivamente por la Constitución, los Estatutos y, en su caso, las demás disposiciones atributivas de competencias, cuyas prescripciones no pueden ser alteradas ni constreñidas por las disposiciones de los Decretos de traspasos” (STC 147/1998, de 2 de julio, FJ 10; reiterada, entre otras, en las SSTC 9/2001, de 18 de enero, FJ 6; 44/2007, de 1 de marzo, FJ 6; 28/2016, de 18 de febrero, FJ 6; y 194/2016, de 16 de noviembre, FJ 2).

21. *Impugnación del apartado 1 del art. 221-1 (“Junta de Tributos de Cataluña”).* El reproche que se efectúa al apartado 1 del art. 221-1 CTC, que establece, por lo que aquí interesa, que “(1)a Junta de Tributos de Cataluña es un órgano colegiado que resuelve las reclamaciones

económico-administrativas y otros recursos en materia tributaria (...) que se interponen contra las actuaciones realizadas por la Administración tributaria de la Generalidad”, se centra en que, al no excluir expresamente a los tributos cedidos como hacía la normativa autonómica anterior, atribuye al órgano económico-administrativo autonómico la potestad de revisión en vía administrativa no solo de los tributos propios sino también de cualquier tributo estatal, con independencia del orden competencial vigente establecido por la normativa básica del Estado.

A) Nuestro análisis debe partir de tres premisas: (i) La distribución de competencias sobre revisión en vía administrativa en materia tributaria se contiene en el bloque de la constitucionalidad en los arts. 205 EAC, 20 LOFCA y 54.1 y 59 LSF 2009, así como en el art. 2.1 de la ley específica de cesión; (ii) como se ha expuesto en el fundamento jurídico 8.C), el hecho de que el precepto aquí impugnado guarde silencio sobre el EAC, la LOFCA, la LSF 2009 y la ley específica de cesión no obsta para su efectiva integración en el marco constitucional vigente, puesto que la Constitución y el bloque de la constitucionalidad rigen, por su propia primacía, con independencia de su mención expresa en la legislación estatal o autonómica vigente; y (iii) el principio de conservación de la ley impone la aplicación de la técnica de la interpretación conforme ante varias interpretaciones posibles igualmente razonables, descartando aquellas otras con las que el precepto incurra en inconstitucionalidad [SSTC 168/2016, FJ 4 b); 55/2018, FJ 11 f); 97/2018, FJ 7; 51/2019, FJ7; y 76/2019, FJ 8, por todas].

B) El hecho de que el precepto autonómico determine que la Junta de Tributos de Cataluña conocerá de las reclamaciones económico-administrativas “contra las actuaciones realizadas por la Administración tributaria de la Generalidad”, sin distinguir entre los distintos tributos estatales cedidos ni entre los tributos estatales cedidos y no cedidos, no implica, como asevera el abogado del Estado, que esté atrayendo para sí la competencia revisora de todo tipo de tributos recaudados en Cataluña al margen del bloque de constitucionalidad. Como este bloque rige sin necesidad de cláusulas de salvaguardia, debe convenirse que el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de la Administración tributaria autonómica que el apartado 1 del art. 221-1 CTC atribuye a la Junta de Tributos de Cataluña se extiende no solo a los dictados en materia de tributos propios sino también a los dictados en materia de tributos estatales totalmente cedidos de cuya aplicación y revisión se encarga por delegación estatal (arts. 2.1 de la Ley 16/2010, 54.1 y 59.1 LSF 2009). Quedan fuera, en cambio, de la potestad administrativa de revisión de esta Junta de Tributos reconocida en el apartado 1 del art. 221-1 CTC las

reclamaciones económico-administrativas y otros recursos en materia tributaria relativos al resto de tributos estatales cedidos, y ello porque la ley específica de cesión no ha delegado esa competencia ejecutiva.

Asimismo, con relación a los demás tributos estatales no cedidos que se recaudan en la comunidad autónoma por el Estado, si bien es cierto que el art. 19.3 LOFCA permite a este delegar su aplicación, sanción y revisión, también lo es que el art. 20.2 LOFCA dispone expresamente que, para que las comunidades autónomas ejerzan la función revisora en vía administrativa de los actos de la Administración tributaria autonómica en relación con los tributos estatales (cedidos y no cedidos), lo debe establecer así una ley del Estado.

En suma, al no haberse operado legalmente ninguna delegación estatal adicional de competencias de aplicación y revisión administrativa respecto de los tributos estatales cedidos parcialmente y del impuesto especial sobre electricidad (único tributo estatal totalmente cedido a las comunidades autónomas cuya aplicación y revisión no se ha delegado en las mismas), ni respecto de los tributos estatales no cedidos, “las actuaciones realizadas por la Administración tributaria de la Generalitat” contra las que caben, *ex art. 221-1.1 CTC*, “reclamaciones económico-administrativas y otros recursos en materia tributaria” a resolver por la Junta de Tributos de Cataluña serán aquellas dictadas con relación a los tributos autonómicos propios (arts. 205.1 EAC y 20.1 LOFCA) y a los tributos estatales totalmente cedidos cuya aplicación, potestad sancionadora y revisión ha sido delegada, *ex arts. 54.1 y 59.1 LSF 2009* (y en virtud de los arts. 204.1 y 205.1 EAC y 19.2 y 20.2 LOFCA) en el art. 2.1 de la ley específica de cesión: esto es, el impuesto sobre patrimonio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y los tributos sobre el juego. Entendido en estos términos, el apartado 1 del art. 221-1 CTC no es contrario a la Constitución, y así se dispondrá en el fallo.

C) Finalmente, debe señalarse que el precepto autonómico impugnado es fruto de la potestad autonómica de autoorganización de su propia Administración (arts. 150 y 205 EAC), puesto que especifica qué órgano, de los cuatro que componen su Administración tributaria (art. 121-5, apartado 1, CTC), será el encargado de ejercer las competencias revisoras en vía administrativa que, en materia de tributos propios, ha asumido en virtud de los arts. 205.1 EAC y 20.1 LOFCA; y que, en materia de los tributos totalmente cedidos que ella misma aplica, ha

asumido en virtud de la delegación estatal recogida en el art. 2.1 de la ley estatal específica de cesión, en coherencia con los arts. 54.1 y 59.1.c).2º párrafo LSF 2009. Dicha potestad autonómica de autoorganización también ha quedado plasmada en el art. 228.4 LGT, al prescribir que “(c)orresponde a cada Comunidad Autónoma (...) determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas”.

22. *Impugnación de los apartados 1.d) y 1.f) del art. 221-2 (“Funciones de la Junta de Tributos de Cataluña”*. Idéntica tacha de inconstitucionalidad se reprocha a los apartados 1.d) y 1.f) del art. 221-2 CTC que señalan que la Junta de Tributos de Cataluña tiene conocimiento “(d)e los recursos extraordinarios de revisión que se interpongan contra los actos administrativos firmes y las resoluciones firmes de la Junta en las materias mencionadas” [apartado 1.d)] y “(d)el recurso extraordinario para la unificación de criterio” [apartado 1.f)]. Según la representación procesal del recurrente, la comunidad autónoma asume la competencia revisora de estos concretos recursos sobre cualquier tipo de tributo (propio, estatal cedido o estatal no cedido) al margen de la ley estatal de cesión debido, primero, a que el apartado 1.f) no distingue expresamente entre tributos y, segundo, a que las “materias mencionadas” a que hace referencia el apartado 1.d) son las seis enumeradas en el apartado 1.a) del mismo precepto para las reclamaciones económico-administrativas, que, en lo que aquí interesa, incluyen “(l)a aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias” sin distinción entre tributos.

A) En este sentido, por las mismas razones expuestas en el fundamento jurídico anterior, debe realizarse una interpretación conforme del apartado 1.d), circunscribiendo conforme al bloque de la constitucionalidad el objeto de conocimiento de este recurso extraordinario de revisión por la Junta de Tributos de Cataluña a los tributos autonómicos propios (arts. 205.1 EAC y 19.1 y 20.1 LOFCA) y a los tributos estatales cedidos totalmente a la comunidad autónoma cuya aplicación y revisión le hayan sido legalmente delegadas (arts. 205 EAC, 19.2 y 20.2 y 3 LOFCA, 54.1 y 59.1 LSF 2009 y 2.1 de la Ley 16/2010). Esta interpretación se llevará al fallo.

Aunque no lo alegue el abogado del Estado, el precepto autonómico determina que el recurso extraordinario de revisión de que conozca la Junta de Tributos de Cataluña tendrá por objeto no solo las resoluciones firmes de dicha Junta sino también los “actos administrativos firmes” sin distinguir entre los dictados por la Administración tributaria estatal y de la Generalidad. Esta indiferenciación tampoco provoca la inconstitucionalidad de esta norma. Y ello

no solo interpretando este precepto de acuerdo con el bloque de constitucionalidad en el que se integra, pues los arts. 205.1 EAC y 20.1 y 2 LOFCA se refieren a la revisión administrativa de los actos tributarios de la Administración autonómica; sino también haciendo una interpretación conjunta con el apartado 1 del art. 221-1 CTC, que confía a la Junta de Tributos el conocimiento de “las reclamaciones económico-administrativas y otros recursos en materia tributaria (...) contra las actuaciones realizadas por la Administración tributaria de la Generalitat”.

Adicionalmente, se reprocha al apartado 1.d) una vulneración del art. 59.1 LSF 2009 al atribuir a la Junta de Tributos el conocimiento de este recurso extraordinario de revisión. Esta queja debe rechazarse igualmente, dado que es precisamente el art. 59.1.c) LSF 2009 el que dispone que, en el caso de asunción autonómica de la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas relativas a los tributos cedidos en única instancia, como se establece en el art. 2.1 *in fine* de la Ley específica de cesión, corresponderá al órgano autonómico competente el conocimiento de los recursos extraordinarios de revisión contra los actos administrativos firmes de su Administración tributaria y las resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos. Asimismo queda plasmado en el art. 229.1.e) LGT, en el que, entre las competencias atribuidas al TEAC, se encuentra el conocimiento de “los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía”. De ahí que sea el legislador autonómico, en este caso en el art. 221-2.1.d) CTC, el que, en uso de sus facultades de autoorganización (arts. 150 y 205 EAC), atribuya específicamente a un concreto órgano económico-administrativo autonómico, ahora denominado Junta de Tributos de Cataluña, dicha competencia en materia de tributos cedidos; competencia que ha asumido en virtud de la ley estatal de delegación, y con el contenido y el alcance en ella establecidos.

B) Asimismo, y también sobre la base de la argumentación vertida en el fundamento jurídico 21.B), debe acudir a la técnica de la interpretación conforme en la impugnación dirigida contra el apartado 1.f), si bien en este supuesto, conforme al bloque de la constitucionalidad, el objeto de conocimiento de este recurso extraordinario para la unificación de criterio por la Junta de Tributos de Cataluña debe circunscribirse a los tributos autonómicos propios (arts. 205.1 EAC y 19.1 y 20.1 LOFCA), sin extenderse a los tributos estatales cedidos totalmente a la comunidad autónoma cuya aplicación y revisión le han sido legalmente delegadas (arts. 205 EAC, 19.2 y

20.2 y 3 LOFCA, 54.1 y 59.1 LSF 2009 y 2.1 de la Ley 16/2010). Todo ello debido a que el art. 20.5 LOFCA reserva a la Administración tributaria del Estado la función unificadora de criterio en los tributos estatales, incluyendo los cedidos, prescribiendo que “la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. De ahí que la LSF 2009, en su disposición final tercera, modificara la LGT en materia de reclamaciones económico-administrativas para adecuarla a las nuevas competencias revisoras autonómicas y estatales en materia de tributos cedidos establecidas en el vigente sistema de financiación autonómica.

Así, por un lado, dio nueva redacción al art. 242 LGT, regulador del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, para que pudiera interponerse contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos que hayan sido dictadas en única instancia en aplicación de la modalidad de delegación en materia de revisión que ha asumido la Comunidad Autónoma de Cataluña *ex art.* 2.1 de la Ley 16/2010. Y, por otro, en coherencia con el art. 59.1.c) LSF 2009, que cede únicamente el conocimiento del recurso extraordinario de revisión del art. 244 LGT a las comunidades autónomas que hayan optado por una asunción amplia de las competencias revisoras en vía económico-administrativa en única instancia, modifica el art. 229.1.d) LGT para atribuir al TEAC el conocimiento de “los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y de los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio” sin salvedad alguna. Esa atribución al TEAC, sin excepciones y en concordancia con los arts. 20.5 LOFCA y 59.1.c) LSF 2009, ha quedado clarificada en la nueva redacción del art. 229.1.d) LGT, tras su modificación por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “El TEAC conocerá: [...] d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley”.

En consecuencia, no habiéndose previsto en la ley estatal específica de cesión la delegación en los órganos económico-administrativos autonómicos del conocimiento del recurso extraordinario para la unificación de criterio en materia de tributos estatales totalmente cedidos de aplicación y revisión autonómica, y compitiendo al TEAC su conocimiento [arts. 229.1.d) y 242 LGT], la Junta de Tributos de Cataluña será competente para conocer, *ex art.* art. 221-2.1.f) CTC, del recurso extraordinario para la unificación de criterio establecido en el art. 223-1 CTC

única y exclusivamente con relación a sus propios tributos, como se verá en el fundamento jurídico 28. Así interpretado, el apartado 1.f) del art. 221-2 CTC no es inconstitucional, lo que se llevará al fallo de esta sentencia.

23. Impugnación del apartado 4 del art. 221-1 (“La Junta de Tributos de Cataluña”) y el apartado 3 del art. 111-8 (“Interpretación”).

A) También se recurre el apartado 4 del art. 221-1 CTC, cuyo tenor literal establece lo siguiente: “Los criterios que de modo reiterado establezca la Junta de Tributos de Cataluña vinculan a los órganos de la Administración tributaria y de recaudación de ingresos de derecho público de la Generalidad y las entidades de derecho público, vinculadas a esta o que dependen de la misma. A tal efecto, debe hacerse constar en las correspondientes resoluciones que se trata de doctrina reiterada”. Sobre este apartado 4 se alega una invasión de la distribución de competencias revisoras en materia de tributos cedidos.

La asunción con carácter general, y sin exclusión alguna, de la naturaleza vinculante de los criterios reiterados de la Junta de Tributos de Cataluña sería contraria al orden constitucional de distribución de competencias en esta materia, en cuanto obvia la función unificadora de criterio que corresponde en materia de tributos estatales al TEAC y a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina *ex* art. 228.4 LGT. El carácter vinculante atribuido a los criterios reiterados de la Junta de Tributos de Cataluña, con independencia de que se trate de cuestiones relacionadas con tributos propios o cedidos, excedería del marco establecido en el art. 20.5 LOFCA, que prescribe que “la función unificadora de criterio en los tributos estatales corresponde a la Administración Tributaria del Estado que la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria”. En esta línea, el precepto autonómico desconocería que, en concordancia con la función estatal de unificación de criterio en los tributos estatales cedidos de gestión y revisión autonómica del art. 20.5 LOFCA, son vinculantes para los órganos económico-administrativos autonómicos y para el resto de la Administración tributaria de las comunidades autónomas: (i) la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC (art. 239.8 LGT); (ii) los criterios establecidos en las resoluciones de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio por el TEAC (art. 242.4 LGT); y (iii) los criterios vertidos en los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina (art. 243.5 LGT).

No obstante, el precepto impugnado también admite una interpretación acorde al orden competencial, en la medida en que el carácter vinculante de la doctrina reiterada del órgano económico-administrativo autonómico se relacione exclusivamente con la potestad de la comunidad autónoma para establecer sus propios tributos. De esta forma, el art. 221-1.4 CTC no es contrario a la Constitución siempre que su ámbito de aplicación se circunscriba para la Administración tributaria de la Generalidad a los criterios reiterados que establezca la Junta de Tributos de Cataluña en materia de tributos propios, y así se dispondrá en el fallo.

B) En cambio, ninguna vulneración del art. 20.5 LOFCA, por no distinguir entre tributos propios y cedidos de gestión autonómica, puede reprocharse al apartado 3 del art. 111-8 CTC, que dispone que “(1)a Administración tributaria de la Generalidad debe aplicar las normas tributarias de acuerdo con la doctrina establecida por los órganos económico-administrativos competentes y la jurisprudencia de los tribunales”. Y ello porque la norma no establece, como asevera el abogado del Estado, que el órgano económico-administrativo competente sea exclusivamente la Junta de Tributos de Cataluña en materia de tributos propios y cedidos. Así, de la dicción literal de este apartado 3 se deduce con claridad que la Administración tributaria autonómica deberá aplicar las normas tributarias de acuerdo con la doctrina del órgano económico-administrativo competente, que será la Junta de Tributos de Cataluña en caso de tributos propios y el TEAC y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina en caso de tributos estatales cedidos de aplicación y revisión autonómica delegada. Por ello, debe desestimarse esta impugnación.

24. Planteamiento para la resolución de la impugnación de los preceptos del título II del Libro Segundo relativos la Junta de Tributos de Cataluña. Corresponde ahora enjuiciar el resto de preceptos recurridos del título II del Libro Segundo del Código Tributario (arts. 222-4, 222-5, 223-1 y 223-2 CTC) siguiendo el orden de impugnación establecido en el recurso. El recurrente denuncia que los referidos preceptos invaden la competencia exclusiva del Estado sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE). Alega al respecto que, en materia tributaria, las competencias autonómicas se limitan al ejercicio de la función revisora en vía administrativa, por lo que estos entes públicos territoriales carecen de potestad normativa para regular aspecto alguno de los procedimientos administrativos revisores de los tributos (arts. 20 LOFCA y 59 LSF 2009).

A efectos sistemáticos, este análisis de constitucionalidad comenzará con la delimitación de las competencias autonómicas sobre regulación de los procedimientos tributarios de revisión y, en concreto, del procedimiento económico-administrativo, en función de la naturaleza propia o cedida de los tributos que conforman su hacienda en el actual sistema de financiación autonómica (FFJJ 25 y 26). Tras sintetizar asimismo el marco normativo actualmente vigente en la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de reclamaciones económico-administrativas con relación a sus propios tributos (FJ 27), se resolverán las cuestiones controvertidas aplicando el orden constitucional de competencias anteriormente expuesto (FFJJ 28-30).

Finalmente, se examinará la impugnación dirigida contra el apartado 1 del art. 111-6 CTC relativo a los plazos y a su cómputo (FJ 31). Pese a ubicarse en el título I del Libro Primero del Código y referirse a todo tipo de procedimientos tributarios, el reproche de constitucionalidad alegado es similar, por lo que debe ser resuelto con los mismos parámetros competenciales.

25. Marco competencial en materia de regulación de la revisión en vía administrativa de los tributos cedidos en el actual sistema de financiación autonómica establecido el bloque de la constitucionalidad. De entrada, debe convenirse con el abogado del Estado que la potestad autonómica tributaria no incluye la competencia normativa en materia de revisión administrativa sobre los tributos estatales cedidos de aplicación y revisión autonómica delegada. Ahora bien, la razón no es, como entiende la representación procesal del recurrente, porque con ello se invada la competencia exclusiva del Estado sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE), sino porque el actual sistema de financiación autonómica diseñado en el bloque de la constitucionalidad no lo permite. En efecto, la LSF 2009, por un lado, no delega en los arts. 47 a 51 competencias normativas en materia de revisión administrativa sobre aquellos tributos totalmente cedidos cuya aplicación y revisión encomienda a las comunidades autónomas *ex art. 54.1*; y, por otro, al determinar el alcance de la delegación de la competencia ejecutiva revisora sobre tales tributos, se afirma expresamente que “(e)l ejercicio de la función revisora en vía administrativa delegada deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria” (art. 59.2). Dichas previsiones han sido asumidas en el art. 2 de la ley específica de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Este Tribunal ya declaró, al hilo de los tributos estatales integrantes del régimen económico y fiscal de Canarias, que “la comunidad autónoma no puede reivindicar la competencia para regular los procedimientos administrativo-tributarios relativos a los tributos estatales (...) al no ostentar título alguno que la habilite para regular su régimen sustantivo” (SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 10; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 4). Como allí se sostuvo, al ser tributos creados por el Estado en el ejercicio de la competencia exclusiva que le confiere el art. 149.1.14 CE (hacienda general) en relación con el art. 133.1 CE (potestad tributaria originaria del Estado), es al Estado a quien en principio corresponde su desarrollo y ejecución, salvo que decida delegar la competencia al amparo del art. 156.2 CE o bien ceder la aplicación (o revisión) del tributo *ex* art. 157.1 a) CE (STC 16/2003, FJ 10). En el sistema de financiación autonómica vigente el Estado ha delegado la función revisora de los tributos estatales totalmente cedidos excepto con respecto al impuesto especial sobre electricidad, pero no la competencia para regular los procedimientos administrativos de revisión.

De una interpretación conjunta, natural y no forzada, del bloque de la constitucionalidad (arts. 20 LOFCA, 47 a 51 y 59.2 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010) y de los arts. 223-1, 223-2, 222-4 y 222-5 CTC, en tanto reguladores de determinados aspectos del procedimiento administrativo revisor en materia tributaria, se extrae que dichos preceptos autonómicos no son de aplicación al ejercicio de las funciones revisoras que en materia de tributos cedidos tiene encomendadas la Junta de Tributos de Cataluña *ex* arts. 205.1 EAC, 54.1 y 59.1 LSF y 2.1 de la Ley 16/2010; debiendo, por tanto, el órgano económico-administrativo autonómico ejercitar su competencia revisora de acuerdo con las normas contenidas en el título V de la LGT (art. 59.2 LSF 2009).

En suma, acudiendo a la técnica de la interpretación conforme, los arts. 223-1, 223-2, 222-4 y 222-5 CTC no serán contrarios a la Constitución si su ámbito de aplicación se restringe a la revisión en vía administrativa de los tributos autonómicos propios; siempre, eso sí, que la regulación autonómica no incurra en otros vicios de inconstitucionalidad, como pueda ser el menoscabo de la competencia exclusiva estatal sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) o la contravención de las normas procedimentales de hacienda general (art. 149.1.14 CE). Esta será la cuestión para analizar en los fundamentos jurídicos siguientes.

26. *Marco competencial en materia de regulación de la revisión en vía administrativa de los tributos autonómicos propios en el actual sistema de financiación establecido en el bloque de la constitucionalidad.* En lo que a los tributos autonómicos propios se refiere, debe destacarse que la potestad tributaria autonómica incluye la competencia normativa en materia de revisión administrativa y, en concreto, sobre las reclamaciones económico-administrativas sobre los tributos propios. Conforme a la doctrina reiterada de este Tribunal, la Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de los procedimientos administrativos especiales *ratione materiae*, al entender que se trata de una “competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración”; de manera que “cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla” (SSTC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 32; 98/2001, de 5 de abril, FJ 8; y 53/2017, de 11 de mayo, FJ 3, entre otras). Por ello, habiendo asumido la comunidad autónoma competencia exclusiva para la creación, regulación y exigencia de sus propios tributos (arts. 133.2 CE, 203.5 y 204.1 EAC y 6.1, 19.1 y 20.1 LOFCA), también a ella compete la regulación de las especialidades procedimentales en materia de revisión en vía económico-administrativa de los actos de aplicación y sanción de tales tributos. No obstante, esta afirmación requiere una doble matización.

A) En primer lugar, la doctrina constitucional también subraya que en la regulación autonómica de los procedimientos administrativos en materias de su competencia “deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias” (por todas, STC 227/1988, FJ 32). Y en el ámbito tributario, el art. 20.4 LOFCA dispone que los denominados “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, “aplicables a y por todas las Administraciones tributarias”, primero, son competencia exclusiva del Estado y, segundo, se contienen en la LGT y en su normativa de desarrollo. En concreto, por lo que respecta a la revisión administrativa de los tributos, esas normas se ubican, principalmente, en el título V de la LGT dedicado a la revisión de los tributos.

De una parte, “este Tribunal ha admitido que, en virtud del art. 149.1.18 CE, el Estado establezca normas comunes de procedimiento específicas para procedimientos administrativos *ratione materiae*, como, por ejemplo, el trámite de información pública en el procedimiento de

elaboración de los planes urbanísticos [STC 61/1997, FJ 25 c)], lo que indica que la competencia del Estado en materia de procedimiento administrativo común no se detiene, única y exclusivamente, en la regulación de la institución desde una perspectiva meramente abstracta y desvinculada de los procedimientos especiales” (STC 130/2013, FJ 8). En este sentido, constituirán normas de procedimiento administrativo común en materia tributaria y, en concreto, en el procedimiento económico-administrativo, aquellos preceptos contenidos en la LGT que establezcan “los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento” (por todas, SSTC 227/1988, FJ 32; y 50/1999, FJ 3). O lo que es lo mismo, a efectos tributarios, tendrán la consideración de procedimiento administrativo común del art. 149.1.18 CE aquellas disposiciones de la LGT que regulen trámites y requisitos procedimentales equivalentes a los así calificados por este Tribunal y actualmente contenidos, entre otras, en la Ley 39/2015.

De otra parte, las competencias estatales de adopción de normas procedimentales no se agotan en las que con carácter general le atribuye el art. 149.1.18 CE, sino que el Estado también puede dictar requisitos o trámites procedimentales específicos cuando ejerza las competencias normativas que le confieren otros títulos competenciales. La exigencia constitucional de un procedimiento administrativo [art. 105 a) y c) CE] no se relaciona solo con la garantía del principio de Estado de Derecho (art. 1.1 CE) y de la objetividad, la eficacia y la legalidad de la actuación administrativa (arts. 103.1 y 106.1 CE). También está vinculada a la garantía de otros importantes valores constitucionales, como la participación de los ciudadanos [arts. 9.2, 23.2 y 105 a) CE], la protección por la Administración de los derechos fundamentales (art. 53.1 CE), la audiencia de los interesados [art. 105 c) CE] y la tutela efectiva de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos e intereses, con anterioridad a la que constitucionalmente garantizan los jueces y tribunales (art. 24.1 CE). En suma, las normas procedimentales no solo tienen como finalidad garantizar, en abstracto, el acierto, la legalidad y la eficacia de la actuación administrativa, sino que también ofrecen una vía idónea para conseguir otros fines con relevancia constitucional. De ahí que la competencia para adoptar normas procedimentales específicas pueda venir amparada también por los títulos que atribuyen al Estado competencias sobre otras materias.

Así, al amparo de las competencias en materia de hacienda general que le atribuye el art. 149.1.14 CE, el Estado puede establecer trámites o requisitos procedimentales específicos, con el fin de garantizar el cumplimiento igualitario, en todo el territorio nacional, del deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE) y el establecimiento de un cauce a través del cual al Estado pueda ejercer sus potestades de coordinación de las haciendas autonómicas (art. 156.1 CE).

No obstante, una cosa es que el Estado, debido a la configuración constitucional de la materia tributaria como un verdadero sistema (art. 31.1 CE) cuya función de coordinación se le encomienda (art. 156.1 CE), esté legitimado para establecer más trámites y requisitos de obligado cumplimiento autonómico que en otros procedimientos administrativos sectoriales, al entrar en juego el art. 149.1.14 CE; y otra muy distinta que todas y cada una de las normas procedimentales actualmente contenidas en el título V de la LGT (y en su regulación de desarrollo) sean siempre de aplicación directa a las comunidades autónomas *ex art.* 149.1.14 y 18 CE. Y ello porque el alto grado de exhaustividad de la regulación estatal sobre la vía económico-administrativa, al constituir el procedimiento tributario aplicable en el ámbito de competencias revisoras del Estado, anularía por completo la competencia normativa de las comunidades autónomas sobre las especialidades procedimentales en materias de su competencia.

B) En segundo lugar, el hecho de que el Estado tenga competencia para establecer, *ex art.* 149.1.14 y 18 CE, normas sobre procedimiento común económico-administrativo, no impide a las comunidades autónomas regular especialidades procedimentales económico-administrativas aplicables exclusivamente a sus propios tributos *ratione materiae*. Esto significa que la regulación autonómica se habrá efectuado en el legítimo ejercicio de su competencia estatutaria sobre procedimiento administrativo, únicamente si trae causa de las particularidades de sus tributos propios y/o de la organización de su propia Administración tributaria [art. 159.1.c) EAC], y así se justifica

27. Marco normativo actualmente vigente en la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de reclamaciones económico-administrativas en relación con sus propios tributos. En la actualidad, salvo lo dispuesto en los arts. 223-1, 223-2, 222-4 y 222-5 CTC, aquí impugnados, la Comunidad Autónoma de Cataluña no ha regulado ningún procedimiento de revisión en vía administrativa, ni parte de él, aplicable a sus propios tributos; razón por la que la disposición final

quinta del Libro Segundo del Código Tributario establece que “sigue siendo aplicable el marco legislativo vigente” “(m)ientras no se modifica la legislación en materia de revisión en la vía administrativa de los actos y actuaciones a los que se refiere el art. 221-2 del Código [funciones de la Junta de Tributos de Cataluña] y no entran en vigor las normas reglamentarias que se puedan dictar en el desarrollo del título II”. Ese “marco legislativo vigente”, que rige transitoriamente, es el dispuesto en el Decreto 158/2007, de 24 de julio, que regula la Junta de Finanzas de Cataluña, que, a su vez, remitía con carácter transitorio a la normativa estatal sobre la materia en tanto la Generalitat no aprobara un reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito de los tributos propios de la Generalitat [disposición transitoria primera: “Mientras la Generalidad de Cataluña no apruebe un reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, se aplicará el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en el ámbito de los tributos propios de la Generalidad mientras no se oponga al que establece este Decreto, teniendo en cuenta que allí donde dice «Tribunal Económico-Administrativo Central» y «tribunales económico-administrativos regionales», debe entenderse Junta de Finanzas, y donde dice «órganos unipersonales», debe entenderse los miembros de la Junta que actúen de forma unipersonal, con respecto a las resoluciones de inadmisibilidades o cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal, y Sala o Pleno para el resto de resoluciones correspondientes al procedimiento abreviado”]. Así, en lo no regulado en los cuatro artículos introducidos en este CTC aquí recurridos (arts. 222-4, 222-5, 223-1 y 223-2 CTC), los procedimientos de revisión administrativa que aplica la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de tributos propios son los previstos en la normativa estatal.

28. *Impugnación de los arts. 223-1 (“Recurso extraordinario para la unificación de criterio”) y 223-2 (“Resolución de fijación de criterio”).* Una vez sentada la doctrina constitucional sobre la distribución competencial sobre la regulación de la vía económico-administrativa en materia de tributos autonómicos propios, procede analizar en primer lugar las impugnaciones de los arts. 223-1 y 223-2 CTC, que prescriben lo siguiente:

“Artículo 223-1. Recurso extraordinario para la unificación de criterio.

1. Las resoluciones dictadas por la Junta de Tributos de Cataluña pueden ser impugnadas mediante el recurso extraordinario para la unificación de criterio por los órganos de dirección de los departamentos y de las entidades de derecho público vinculadas a los

mismos o que dependan de ellos, competentes por razón de la materia, cuando las consideren gravemente dañosas y erróneas o cuando entre las salas o los órganos unipersonales se apliquen criterios distintos a los utilizados por los otros órganos de la Junta.

2. Es competente para resolver este recurso el Pleno de la Junta de Tributos, al que deben ser convocados el presidente del Consejo Fiscal de Cataluña y el titular del órgano competente en materia de tributos integrado en la estructura orgánica del departamento competente en materia de hacienda.

3. El plazo para interponer el recurso es de tres meses a contar desde el día después de la notificación de la resolución.

4. La resolución debe dictarse en el plazo de seis meses y debe respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución objeto de recurso, y unificar el criterio aplicable.

5. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos son vinculantes para la Junta de Tributos y para la Administración tributaria y de recaudación de la Generalidad, y deben publicarse.”

“Artículo 223-2. Resolución de fijación de criterio.

1. Cuando se hayan producido resoluciones de una sala de la Junta de Tributos de Cataluña o de un órgano unipersonal que no se adecuen a los criterios sostenidos por otra sala u órgano unipersonal, o que tengan especial trascendencia, el presidente de la Junta puede promover la adopción de una resolución para la fijación de criterio, que debe resolver el Pleno de la Junta.

2. Previamente a la resolución de fijación de criterio debe darse trámite de alegaciones por un plazo de un mes a los órganos de dirección de los departamentos, o de las entidades de derecho público vinculadas a los mismos o que dependan de ellos, competentes por razón de la materia.

3. Los criterios que se fijen son vinculantes para el resto de órganos de la Junta de Tributos y para la Administración tributaria y de recaudación de la Generalidad, por lo que deben publicarse, y, en cualquier caso, debe respetarse la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas.”

Considera el abogado del Estado que dichas disposiciones autonómicas vulneran la competencia estatal sobre procedimiento administrativo común. Primero, porque el art. 223-1 CTC regula un recurso no previsto en la LGT de forma análoga al “recurso extraordinario para la unificación de doctrina” contenido en el art. 243 LGT; y, segundo, porque el art. 223-2 CTC extiende los supuestos en los que la Junta de Tributos de Cataluña puede dictar resoluciones de unificación de criterio, de forma similar a lo dispuesto en el segundo párrafo del actual art. 229.1.d) LGT sobre los supuestos de extensión de las resoluciones de unificación de criterio que puede dictar el TEAC. Todo ello, alega el recurrente, careciendo, *ex arts.* 149.1.18 CE, 20 LOFCA y 59 LSF 2009, de competencia para regular tal materia.

De contrario, la representación procesal del Parlamento y del Gobierno catalán fundamenta su defensa en la plena competencia de la comunidad autónoma, en virtud de los arts. 59 LSF 2009 y 228.4 LGT, para adaptar a la organización de la Junta de Tributos de Cataluña el “recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio” del art. 242 LGT y la extensión de la unificación de criterio del segundo párrafo del art. 229.1.d) LGT, en los arts. 223-1 y 223-2 CTC, respectivamente.

A) Sobre el recurso extraordinario para la unificación de criterio regulado en el art. 223-1 CTC conviene destacar que se trata del recurso administrativo equivalente al “recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio” del art. 242 LGT (y no al “recurso extraordinario para la unificación de doctrina” del art. 243 LGT como mantiene el recurrente) en el ámbito de competencias de la Generalitat; esto es, siendo el Pleno de la Junta de Tributos de Cataluña el órgano económico-administrativo competente para resolverlo, y las resoluciones de la Junta sobre tributos propios de la Generalitat, cuando estas sean gravemente dañosas y erróneas o cuando entre las salas o los órganos unipersonales de la misma se apliquen criterios distintos a los utilizados por los otros órganos de la Junta, su único objeto de conocimiento.

Esta limitación material del objeto del recurso autonómico a las resoluciones de la Junta sobre tributos propios viene avalada por una doble ausencia de delegación estatal en materia de los tributos cedidos de aplicación y revisión autonómica: la de las competencias normativas de revisión administrativa (arts. 47-51 y 59.2 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010), como ya se ha apuntado en el fundamento jurídico 25, y la del ejercicio de la función revisora sobre unificación de criterio sobre dichos tributos (art. 20.5 LOFCA). De ahí que sea el TEAC el único órgano económico-administrativo competente para conocer del recurso extraordinario de unificación de criterio de las resoluciones de la Junta de Tributos de Cataluña en materia de tributos cedidos cuando estas sean gravemente dañosas y erróneas o cuando se apliquen criterios distintos a los utilizados por otros órganos económico-administrativos. Y lo hará de acuerdo con el régimen jurídico previsto en el art. 242 LGT [art. 229.1.d) LGT: “1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá: (...) d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley”].

De esta forma cabe concluir que, aplicando la doctrina constitucional señalada en el fundamento jurídico 26, el art. 223-1 CTC contiene una especialidad procedimental *ratione materiae* al adaptar el recurso previsto en el art. 242 LGT a las competencias materiales y de autoorganización administrativa autonómica. La regulación impugnada ha sido establecida en el legítimo ejercicio de la competencia estatutaria de la comunidad sobre el procedimiento administrativo [art. 159.1.c) EAC] y, por ende, sin invasión de la competencia estatal exclusiva sobre los principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español (arts. 149.1.14 y 18 CE). Tal interpretación conforme, que se llevará al fallo, se basa en tres consideraciones:

a) En primer lugar, este recurso autonómico no está previsto en la LGT por cuanto el “recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio” ante el TEAC del art. 242 LGT no es de aplicación directa a las comunidades autónomas *ex* art. 149.1.14 o 18 CE. En efecto, aunque su apartado 1 determine, sin distinción expresa entre tributos autonómicos y estatales cedidos, que su objeto de conocimiento es, por lo que aquí interesa, la unificación de criterio de las resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos dictadas en única instancia, quedan fuera del mismo las resoluciones de la Junta de Tributos de Cataluña en materia de tributos propios de la Generalitat. Y ello porque otra interpretación del art. 242.1 LGT invadiría la competencia exclusiva autonómica para revisar los actos relativos a sus propios tributos a través de sus propios órganos económico-administrativos (art. 20.1 LOFCA y 205.1 EAC) y, por tanto, su autonomía financiera y tributaria (art. 156.1 CE).

Precisamente por esta razón queda justificada la necesidad de introducir en materia de tributos autonómicos propios un recurso extraordinario para la unificación de criterio de las resoluciones contradictorias, erróneas o gravemente gravosas dictadas por los diversos órganos de la Junta de Tributos, que debe conocer el Pleno de la Junta. Según el preámbulo de la Ley 17/2017, que aprueba el Código, con el mantenimiento de la regulación del recurso extraordinario para la unificación de criterio en el art. 223-1 CTC “se pretende reforzar la vía económico-administrativa como procedimiento de revisión de la legalidad de los actos de la Administración tributaria” y “reducir la litigiosidad tributaria”; finalidades ambas que, efectivamente, en materia de tributos propios, se consiguen unificando el criterio de las resoluciones contradictorias, dañinas y erróneas de la Junta de Tributos ante el propio Pleno de la misma a través del recurso extraordinario aquí impugnado.

b) En segundo lugar, si bien los recursos extraordinarios previstos en los arts. 242 LGT y 223-1 CTC difieren en cuanto al órgano económico-administrativo competente para su conocimiento (TEAC y Pleno de la Junta de Tributos, respectivamente) y en cuanto a la naturaleza cedida o propia de los tributos de revisión autonómica sobre la que versan las resoluciones del órgano económico-administrativo autonómico cuyo criterio debe unificarse a través de tales recursos, de un análisis comparativo de dichos preceptos se extrae que ambos recursos administrativos se ejercitan (i) por las mismas causas tasadas: resoluciones de los órganos económico-administrativos autonómicos gravemente dañosas o erróneas, o que aplican criterios diferentes; (ii) por los mismos sujetos legitimados: órgano de dirección de la Administración tributaria autonómica competente en la materia; y (iii) en el mismo plazo de interposición: tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución. Igualmente, la resolución de ambos recursos tiene carácter vinculante para la Junta como para el resto de la Administración tributaria autonómica y debe respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida. De ahí que no pueda considerarse que el art. 223-1 CTC contravenga los “principios y normas jurídicas generales procedimentales del sistema tributario español” de aplicación directa a las comunidades autónomas *ex* arts. 149.1.14 y 18 CE (art. 20.4 LOFCA).

c) En tercer y último lugar, las dos diferencias existentes entre ambos recursos no desvirtúan la conclusión anterior. De un lado, la supresión del término “alzada” del *nomen iuris* del recurso autonómico obedece, como fundamentan las partes recurridas, al hecho de que la Junta de Tributos de Cataluña resuelve en única instancia las reclamaciones económico-administrativas en materia de tributos propios desde la entrada en vigor del art. 3 del ya derogado Decreto 158/2007, de 24 de julio, de regulación de la Junta de Finanzas de la Generalitat. Por tanto, se trata de una adaptación legítima del “recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio” del art. 242 LGT a las especialidades de la organización de la Administración tributaria de la Generalitat [art. 159.1.c) EAC]; especialidades de organización administrativa que asimismo se encuentran legitimadas en la potestad de autoorganización de la comunidad autónoma sobre su propio órgano económico-administrativo (arts. 150 y 205.1 EAC).

De otro lado, se observa una diferencia sobrevenida en el plazo de resolución de ambos recursos: seis meses en el autonómico y tres meses en el estatal. Esto es debido a que el precepto

impugnado trae causa del art. 10 del Decreto 158/2007, que introdujo este recurso en el ámbito autonómico, y para tributos propios, a imagen y semejanza del recurso estatal del art. 242 LGT en su redacción original; recurso autonómico cuyo régimen jurídico ha permanecido inalterado en el art. 223-1 CTC, con dos adiciones: (i) el deber de convocar para la resolución del recurso al “presidente del Consejo Fiscal de Cataluña y al titular del órgano competente en materia de tributos integrado en la estructura orgánica del departamento competente en materia de hacienda” (en el apartado 2), y (ii) el deber de publicar las resoluciones de unificación de criterio (en el apartado 5). En cambio, el art. 242 LGT ha sufrido dos modificaciones desde su promulgación en 2003 y la más reciente, mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por la que se reforma parcialmente la LGT, reduce el plazo de resolución del recurso de seis a tres meses.

Expuesto lo anterior, y no siendo el art. 242 LGT directamente aplicable a las comunidades autónomas, debe señalarse que este Tribunal ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la distribución competencial del régimen de los plazos de resolución de los procedimientos administrativos en la STC 166/2014, de 22 de octubre, en la que se cuestionó la constitucionalidad de una ley autonómica que establecía un cómputo del plazo máximo para resolver los procedimientos de revocación de las subvenciones autonómicas que difería del contemplado en el art. 42.3 de la antigua Ley 30/1992. Así, es competencia exclusiva estatal, al formar parte del procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE), el establecimiento de la obligación de dictar resolución expresa en un plazo determinado, la regulación de las consecuencias del incumplimiento de esa obligación y la determinación del *dies a quo* para el cómputo de dicho plazo máximo (FJ 6). Ello no obstante, se reconoce la competencia de la comunidad autónoma para determinar el concreto plazo máximo para resolver los procedimientos administrativos que regule en materias de su competencia. En este sentido, se afirmó que la competencia autonómica procedimental *ratione materiae* “debe impedir que con amparo en el art. 149.1.18 CE el Estado pueda imponer a las Comunidades Autónomas un plazo inalterable para cumplir esa obligación de resolver, pues con ello podría fácilmente cercenar, dificultar o incluso impedir el funcionamiento de estas, o lo que es lo mismo, menoscabar su autonomía” (FJ 6).

Por tanto, aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa, la determinación autonómica de un plazo de resolución en el recurso extraordinario de unificación de doctrina regulado en el art. 223-1 CTC, distinto del previsto en el recurso equivalente estatal, no vulnera la competencia

estatal sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE), siempre que este recurso autonómico se circunscriba a los tributos propios sobre los que ostenta competencia material.

B) Idéntica interpretación conforme, que también se llevará al fallo, procede realizar respecto del art. 223-2 CTC, al regular igualmente una especialidad procedimental *ratione materiae* [art. 159.1.c) EAC].

De un lado, precisamente por no aplicarse a las comunidades autónomas la extensión de supuestos para dictar resoluciones de unificación de criterio ante el TEAC del segundo párrafo del art. 229.1.d) LGT, el art. 223-2 CTC introduce la extensión equivalente de los supuestos en los que el Pleno de la Junta de Tributos, a solicitud de su presidente, puede dictar resoluciones de unificación de criterio en el ámbito exclusivo de los tributos propios de la Generalitat. Tal como exige nuestra doctrina recogida en el fundamento jurídico 7 C) b) de esta sentencia, esa extensión se justifica, además, como expresa el preámbulo de la ley que aprueba el Código Tributario, en el refuerzo de la vía económico-administrativa y en la reducción de la litigiosidad tributaria a obtener con las resoluciones de unificación de criterios de la Junta de Tributos.

De otro lado, el régimen jurídico previsto para esa extensión en el art. 223-2 CTC respeta los principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español establecidas en el Título V de la LGT *ex* art. 149.1.14 y 18 CE (art. 20.4 LOFCA), ya que el legislador autonómico extrapola *mutatis mutandi* a su ámbito de competencias materiales y organizativas la extensión de la unificación de criterios prevista en el precepto homónimo estatal [art. 229.1.d).2º LGT] siendo idénticos los requisitos, los supuestos de extensión, los sujetos legitimados para su solicitud, el trámite de alegaciones, el plazo del trámite de alegaciones y las consecuencias de las resoluciones de unificación de criterio.

29. *Impugnación del art. 222-4 CTC (“Dictamen pericial”)*. Con relación a los medios de prueba en los procedimientos de revisión administrativa sustanciados ante la Junta de Tributos de Cataluña, se impugna el art. 222-4 CTC, relativo al dictamen pericial, que establece lo siguiente:

“1. La Junta de Tributos de Cataluña puede solicitar excepcionalmente, de oficio o a instancia de las personas interesadas que han comparecido en la reclamación, la práctica de una prueba pericial sobre cuestiones técnicas no jurídicas que sean relevantes y hayan

sido planteadas, si los anteriores actos de prueba no han resultado concluyentes por circunstancias independientes de la voluntad y la diligencia de las partes y siempre y cuando existan motivos fundamentados para creer que las nuevas actuaciones permitirán adquirir certeza sobre estos hechos.

2. La solicitud de este dictamen debe acordarse por mayoría de los miembros de la sala o el pleno que tenga conocimiento de la resolución que debe adoptarse. En este acuerdo deben expresarse detalladamente estas circunstancias y motivos, así como las cuestiones sobre las que debe tratar el dictamen.

3. El perito debe ser escogido por razón de la materia que debe tratar el dictamen y, por orden correlativo, entre la lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros que esté a disposición de la Agencia Tributaria de Cataluña.

4. Si en la lista no existe ningún perito competente por razón de la naturaleza del dictamen, debe solicitarse a la universidad, el colegio o la asociación profesional competente que designe un profesional que esté dispuesto a actuar como perito tercero.

5. Los honorarios del perito son satisfechos por el departamento competente en materia de hacienda al que está adscrita orgánicamente la Junta de Tributos, en el caso de que haya sido solicitado de oficio. Son satisfechos por la persona interesada en caso de que el dictamen haya sido solicitado por esta.”

El abogado del Estado denuncia la incompetencia de la comunidad autónoma para regular el procedimiento de revisión, mientras las representaciones autonómicas alegan que se trata de una mera reproducción de una norma básica de procedimiento administrativo común, el art. 77 de la Ley 39/2015, para dar inteligibilidad al Código.

A estos efectos procede efectuar dos constataciones. En primer lugar, ni el art. 222-4 CTC contiene una reproducción del art. 77.1 de la Ley 39/2015 (“Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil”); ni el art. 77.1 de la Ley 39/2015 constituye, *ex art.* 149.1.18 CE, la norma de procedimiento administrativo común a todos los procedimientos tributarios en este punto y, por tanto, de aplicación directa a las comunidades autónomas. En segundo lugar, esa norma es el art. 214.1 LGT, ubicada en el capítulo I del título V de la LGT, dedicado a las normas comunes aplicables a todos los procedimientos de revisión administrativa en materia tributaria. Este precepto se remite a las normas sobre medios y valoración de la prueba contempladas en la Sección 3ª del capítulo II del título III de la LGT, relativo a los procedimientos de aplicación de tributos. Y el art. 106.1 LGT establece que “(e)n los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

De todo lo expuesto, y aplicando la doctrina constitucional establecida en el fundamento jurídico 26, debe concluirse que de un lado, en virtud del último inciso del art. 106.1 LGT, el legislador, en este caso autonómico, está facultado para establecer reglas especiales sobre medios de prueba en los procedimientos tributarios; posibilidad que queda plasmada en el art. 222-4 CTC. Además, el precepto autonómico impugnado no regula con carácter general la prueba pericial ni restringe a los obligados tributarios la posibilidad de aportar los dictámenes periciales que estimen oportunos para la defensa de sus pretensiones. Simplemente prevé la facultad de que la propia Junta de Tributos acuda excepcionalmente a un dictamen pericial sobre cuestiones técnicas no jurídicas en aquellos casos en los que no haya sido posible adquirir certeza de los hechos acaecidos por causas independientes a la voluntad y a la diligencia de las partes.

De otro lado, el preámbulo de la ley impugnada declara que “se introduce la posibilidad de que la Junta de Tributos, como medio excepcional de prueba, pueda pedir dictamen de peritos especializados, que le suministren los conocimientos científicos o técnicos en materias no jurídicas necesarios para valorar hechos o circunstancias relativos a asuntos relevantes en la resolución que tenga que adoptar”.

En suma, circunscrito su ámbito de aplicación a los procedimientos de revisión de los tributos propios, el art. 222-4 CTC es acorde a la Constitución y así se expresará en el fallo.

30. *Impugnación del art. 222-5 (“Uso de medios electrónicos”).* El art. 222-5 CTC, relativo al uso de medios electrónicos por la Junta de Tributos de Cataluña, determina lo siguiente:

“La Junta de Tributos de Cataluña debe usar preferentemente medios electrónicos tanto en las relaciones con las personas interesadas como en las relaciones con la Administración, sin perjuicio del derecho de los ciudadanos a usar otros medios y a ser atendidos mediante los mismos. Deben establecerse por reglamento las personas que están obligadas a comunicarse con la Junta a través de medios electrónicos, la forma de interposición de las reclamaciones y los recursos por vía electrónica, los requisitos de la notificación electrónica y el contenido del expediente electrónico a los efectos de la puesta de manifiesto electrónica”.

El abogado del Estado alega, por toda argumentación, que “el precepto resulta inconstitucional en la medida que dispone una norma similar al art. 16.5 de la Ley 39/2015 (...) de exclusiva competencia estatal de legislación, prevista en el artículo 149.1.18 CE”. Entiende

que, por ello, “la inconstitucionalidad de que adolece el precepto autonómico por falta de competencia consiste en que en concreto para efectuar tal remisión a la potestad reglamentaria solo quien tiene atribuida competencia legislativa puede en ejercicio de la misma efectuar esa llamada al complemento normativo reglamentario”. De contrario, las representaciones autonómicas oponen, por toda defensa, que “el Código Tributario se ha limitado a reproducir unas normas básicas estatales de procedimiento para dar inteligibilidad al mismo”, sin especificar cuáles son.

El esfuerzo alegatorio desplegado por el recurrente para concretar en qué medida el art. 222-5 CTC afecta a la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común ha sido escaso. Por ello, nuestro examen tampoco ha de ser exhaustivo.

Una vez rechazada la queja de que se trata de un supuesto de *lex repetita* del art. 16.5 de la Ley 39/2015, no solo porque no lo es, sino también porque la reproducción debiera haberse alegado respecto de la LGT y no de la Ley 39/2015, el reproche de inconstitucionalidad del art. 222-5 CTC se reduce a la incompetencia de la comunidad autónoma para efectuar la remisión reglamentaria establecida en él al carecer de competencia legislativa sobre procedimiento administrativo (art. 149.1.18 CE).

La impugnación no puede prosperar. De una parte, porque, como ya se ha indicado anteriormente, la comunidad autónoma posee competencia legislativa para regular las especialidades procedimentales de la vía económico-administrativa sobre sus tributos propios en las condiciones señaladas por nuestra doctrina en el fundamento jurídico 26 y, por tanto, competencia para efectuar en esas mismas condiciones la remisión reglamentaria introducida en el art. 222-5 CTC. Y, de otra, porque al no haberse regulado en el precepto impugnado especialidad procedimental *ratione materiae* alguna, habrá que esperar a la regulación reglamentaria para emitir, en su caso, un juicio de constitucionalidad. Cualquier otro pronunciamiento al respecto, por preventivo o cautelar, queda extramuros de este proceso [por todas, SSTC 31/2010, FJ 2; y 132/2018, de 13 de diciembre, FJ 5.b)].

Por todo ello, circunscrito su ámbito de aplicación a los tributos propios de la Generalitat, el art. 222-5 CTC no es contrario a la Constitución. Esta interpretación conforme se llevará al fallo.

31. *Impugnación del apartado 1 del art. 111-6 (“Plazos y cómputo de plazos”)*. Queda, pues, resolver la impugnación contra el apartado 1 del art. 111-6 CTC que, en materia de plazos y su cómputo, dispone lo siguiente:

“1. El Código tributario de Cataluña, sin perjuicio de lo que establezcan las leyes de los procedimientos tributarios y de la aplicación supletoria de las que regulan el procedimiento administrativo, establece:

- a) El principio de unificación de plazos de los procedimientos tributarios.
- b) Los plazos de prescripción y caducidad, las causas de interrupción del cómputo de plazos de prescripción y los plazos de suspensión y caducidad de los procedimientos tributarios.”

La parte recurrente afirma que la única interpretación acorde a la Constitución de este apartado 1 es considerar que la remisión normativa contenida en él implica necesariamente “la sujeción del precepto a lo que dispongan las normas básicas del Estado o dictadas por este en ejercicio de su competencia exclusiva conforme al art. 149.1.14ª de la CE o en la regla 18ª del mismo artículo, en materia de procedimientos, en particular la LGT”. Las representaciones autonómicas arguyen que, en cuanto a la regulación de los plazos y su cómputo, este precepto se limita a realizar una remisión a las normas estatales y autonómicas sobre procedimientos tributarios, en función de quién ostente la competencia, y a la aplicación supletoria de las normas básicas estatales sobre procedimiento administrativo.

A) El análisis de constitucionalidad de este precepto debe partir de tres premisas. En primer lugar, si el apartado 1 del art. 111-6 CTC dispone que el Código Tributario de Cataluña establece el régimen de plazos “sin perjuicio de lo que establezcan las leyes de los procedimientos tributarios” y si, según el preámbulo de la Ley 17/2017, el Código se elabora para agrupar en un solo texto todas “las normas con rango legal que forman nuestro derecho tributario” (autonómico), ha de concluirse que esas leyes procedimentales en materia tributaria que ha de tener en cuenta el Código Tributario a la hora de regular los plazos y su cómputo deben ser necesariamente estatales y, en concreto, la LGT. En segundo lugar, una vez confirmada la competencia autonómica para regular especialidades procedimentales *ratione materiae* en las condiciones señaladas en el fundamento jurídico 7.C), corresponde admitir con el abogado del Estado que la regulación sobre plazos que prevea el Código debe respetar las normas que el Estado haya dictado al respecto en el ejercicio de su competencia exclusiva sobre “principios y

normas generales procedimentales del sistema tributario español” *ex* arts. 149.1.14 y 18 CE (art. 20.4 LOFCA). Por último, a pesar de que el apartado 1 del art. 111-6 CTC proclame que el Código autonómico “establece” el régimen de plazos, lo cierto es que ni este precepto ni ningún otro de los tres primeros libros aprobados por el art. 5 de la Ley 17/2017, ahora en liza, contienen dicho régimen jurídico. En consecuencia, las eventuales invasiones competenciales de una futura regulación autonómica al respecto, por hipotéticas y preventivas, no pueden ser objeto de pronunciamiento alguno [por todas, SSTC 31/2010, FJ 2; y 132/2018, de 13 de diciembre, FJ 5.b)], por lo que esta impugnación podría, en principio, ser desestimada.

Ahora bien, la mera atribución de una competencia con la que no se cuenta en Derecho supone *per se* una invasión competencial que sí puede ser objeto de enjuiciamiento. En este sentido, este Tribunal está en posición de plantearse la adecuación constitucional de la atribución que realiza el Código en el apartado 1 del art. 111-6 CTC, aquí impugnado, de la competencia para regular en origen: (i) el régimen de los plazos de prescripción y de las causas de interrupción de su cómputo; y (ii) los plazos de caducidad de los procedimientos tributarios y el principio de unificación de dichos plazos.

B) Por lo que se refiere a la prescripción, debe destacarse que se trata de un instituto jurídico sustantivo al constituir una forma de extinción de los derechos y obligaciones de contenido económico de la hacienda pública derivados del tributo (art. 59.1 LGT). En este sentido, las obligaciones tributarias materiales (principal o de realizar pagos a cuenta) y formales se extinguen por el mero transcurso del tiempo [cuatro años *ex* art. 66.a) y b) y 70.1 LGT] en los supuestos de inactividad de la Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades para liquidar las deudas tributarias, para exigir el pago en vía ejecutiva de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, y para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. Asimismo, los derechos de contenido económico que pueden surgir a favor de los obligados tributarios a propósito de la aplicación de los tributos, tales como el derecho a solicitar y obtener devoluciones (de ingresos indebidos o derivadas de la normativa tributaria) y reembolsos del coste de las garantías aportadas, decaen por el mero transcurso del tiempo [cuatro años *ex* art. 66.c) y d) LGT] si su titular no los ejercita. Por tanto, dado que la inactividad en el tiempo de ambas partes de la relación jurídico-tributaria incide directamente en el deber constitucional de los ciudadanos de contribuir de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE), el régimen jurídico de la prescripción (no solo los supuestos y efectos de la misma, sino los

propios plazos, su cómputo y las causas de interrupción del mismo) exige un tratamiento jurídico unitario en todo el territorio con independencia del ente público territorial al que pertenezca la Administración tributaria deudora o acreedora. Además, es doctrina constitucional que la regulación de los derechos y obligaciones de contenido económico de las administraciones públicas tienen su anclaje en el art. 149.1.14 CE [por todas, STC 130/2013, FJ 5]. Y, en este caso, el régimen de la prescripción tributaria establecido en los arts. 66 a 70 LGT (y ubicado en la sección 3ª del capítulo IV sobre la deuda tributaria del título II dedicado a los aspectos materiales de los tributos), contiene “principios y normas jurídicas generales sustantivas del sistema tributario español” o normas sustantivas de hacienda general directamente aplicables a las comunidades autónomas de acuerdo con el art. 149.1.14 CE.

Por tanto, debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los incisos “de prescripción y” y “las causas de interrupción del cómputo de plazos de prescripción” de la letra b) del apartado 1 del art. 111-6 CTC, por cuanto supone la arrogación ilegítima de la competencia para regular una institución de Derecho tributario sustantivo perteneciente al denominado “marco general de todo el sistema tributario”, que compete en exclusiva al Estado en virtud del art. 149.1.14 CE.

C) En cuanto a los plazos de caducidad de los procedimientos tributarios y su posible unificación, resulta del todo aplicable a los arts. 103 y 104 LGT (relativos a la obligación de resolver y a los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa de los procedimientos tributarios, respectivamente) la doctrina constitucional vertida en la STC 166/2014 (FJ 6) sobre los arts. 42 y 44 de la antigua Ley 30/1992, puesto que lo dispuesto con carácter general en estos preceptos fue reproducido, con alguna especialidad, en los preceptos correspondientes de la LGT para su aplicación a los procedimientos tributarios.

a) Este Tribunal considera procedimiento administrativo común y, por tanto, competencia exclusiva estatal *ex art.* 149.1.18 CE, lo prescrito en los siguientes artículos de la antigua Ley 30/1992: (i) el establecimiento de la obligación de dictar resolución expresa en un plazo determinado (art. 42.1); (ii) la regulación de las consecuencias que genera el incumplimiento de esa obligación, como es la caducidad del expediente si se trata de un procedimiento iniciado de oficio susceptible de causar efectos desfavorables al interesado (art. 44); (iii) la determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo de resolución del procedimiento (art. 42.3 *in fine*); y (iv) el establecimiento de un plazo máximo para resolver (art. 42.2 y 3). En este último caso, el

legislador estatal no invade la competencia autonómica para regular las especialidades procedimentales *ratione materiae* de su competencia, “pues el margen (legal) indicado es suficiente para que las comunidades autónomas puedan ponderar todas las circunstancias que, por razón de la materia y de su propia organización administrativa, pueden influir en la duración del procedimiento” (STC 166/2014, FJ 6).

En consecuencia, serán asimismo normas establecidas en el legítimo ejercicio de la competencia exclusiva estatal sobre procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE): (i) el art. 103.1 LGT, por el que “(l)a Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”; (ii) los apartados 3 a 5 del art. 104 LGT, reguladores del incumplimiento de la obligación de resolver en plazo (régimen del silencio y la caducidad); y (iii) el art. 104.1 LGT, en el que se establece un plazo máximo para resolver dejando margen de ponderación suficiente a las comunidades autónomas, y su cómputo.

b) Ahora bien, es preciso recordar que es doctrina constitucional que el Estado no puede, al amparo del art. 149.1.18 CE, imponer a las comunidades autónomas “un plazo inalterable para cumplir esa obligación de resolver, pues con ello podría fácilmente cercenar, dificultar o incluso impedir el funcionamiento de estas, o lo que es lo mismo, menoscabar su autonomía”. Así, la comunidad autónoma “ha de tener autonomía para poder ponderar, entre otras circunstancias, la dificultad o complejidad de la materia, los informes o trámites necesarios o convenientes para ordenar adecuadamente la intervención de su Administración en ese concreto ámbito, o la capacidad de su propia organización administrativa para asumir ese trabajo; cuestiones todas ellas que inciden forzosamente en la duración previsible de ese procedimiento y, con ello, en la decisión de cuál ha de ser el plazo máximo en que esa Administración debe resolver” (STC 166/2014, FJ 6).

Por ello, la determinación del concreto plazo máximo para resolver los procedimientos tributarios se configura como una especialidad procedimental *ratione materiae* que la comunidad autónoma podrá establecer siempre que: (i) así lo exija la organización de su Administración tributaria y/o su Derecho tributario sustantivo (en materia de tributos propios y en relación con las competencias normativas sustantivas delegadas sobre los tributos totalmente cedidos de aplicación y revisión autonómica); (ii) respete la norma de procedimiento administrativo común

establecida en el art. 104.1 LGT; esto es, que ese plazo no supere los seis meses, salvo que una norma con rango de ley (como es el caso del Código Tributario) o de la Unión Europea establezca uno mayor; y (iii) en el caso de tributos cedidos, que el sistema de financiación autonómica vigente en el bloque de la constitucionalidad así lo permita cediendo competencias normativas procedimentales al respecto. Y en estas mismas condiciones, la comunidad autónoma tendrá la posibilidad de fijar un solo plazo de resolución para todos los procedimientos de aplicación y revisión de sus propios tributos en coherencia con el principio de unificación de plazos de los procedimientos tributarios recogido en el apartado a) del art. 111-6 CTC; plazo único que podrá extender a los procedimientos aplicables a los tributos cedidos de gestión autonómica delegada siempre que la ley estatal de cesión lo permita.

c) Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el fundamento jurídico 5.C) sobre las competencias autonómicas en materia de tributos cedidos fijadas en el bloque de la constitucionalidad, conviene advertir que la comunidad autónoma no tiene competencia alguna para regular el régimen de los plazos de caducidad de los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión en vía administrativa de los tributos totalmente cedidos de gestión y revisión autonómica. Y ello porque el modelo vigente de financiación autonómica no lo permite. Primero, como se ha puesto de relieve en el fundamento jurídico 25, porque la LSF 2009 (a la que se remite el art. 2 de la ley específica de cesión) no delega en los arts. 47 a 51 competencias normativas en materia de revisión administrativa de los tributos estatales cedidos de aplicación autonómica, debiéndose ejercer la competencia revisora delegada ajustándose a lo dispuesto en el Título V de la LGT (art. 59.2 LSF 2009). Segundo, porque no se han cedido competencias normativas en materia de inspección y recaudación en cuatro de los cinco tributos cedidos de gestión autonómica afectados: el impuesto sobre patrimonio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (arts. 47, 48.2, 49.2 y 51 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010). Y, tercero, porque en los tributos sobre el juego, si bien se ceden competencias normativas en materia de aplicación de tributos sin referencia expresa a la normativa estatal (art. 50.2 LSF 2009), por un lado, el art. 58.1 LSF 2009 delega el ejercicio de las funciones inspectoras del art. 141 LGT expresando que deben aplicarse “las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”; y, por otro lado, el art. 57.2 LSF 2009 determina que la recaudación tributaria de los tributos cedidos que lleve a cabo la comunidad autónoma “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado”.

En cambio, la comunidad autónoma podrá tener competencia para regular el plazo de caducidad de los procedimientos gestores dependiendo del tributo cedido de aplicación autonómica de que se trate. Esta conclusión se extrae de la cláusula de cierre del art. 55.1.f) LSF 2009 [“En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (...) corresponderá a las Comunidades Autónomas: (...) f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos”], en la que se cede el ejercicio de las funciones gestoras necesarias sin referencia expresa alguna a la normativa estatal. En este sentido, dado que la ley estatal de cesión también ha delegado, sin condicionantes expresos, las competencias normativas sobre gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y de los tributos sobre el juego (arts. 48.2, 49.2 y 50.2 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 16/2010), los concretos plazos de los procedimientos gestores para la aplicación delegada de dichos tributos podrán ser fijados por la comunidad autónoma (y unificados por ella); siempre que, al igual que respecto a los concretos plazos de todos los procedimientos administrativos en materia de tributos propios (y su posible unificación), el Código respete las normas de procedimiento administrativo común establecidas en los arts. 103 y 104 LGT, así como las demás normas estatales que sean también de aplicación en esta materia con fundamento en los títulos competenciales del Estado. En cambio, como no se han cedido competencias normativas de gestión sobre el impuesto sobre patrimonio y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (arts. 47 y 51 LSF 2009 y 2.2 de la Ley 26/2010), los plazos de los procedimientos gestores de dichos tributos serán los fijados por el Estado.

d) En consecuencia, de acuerdo con el bloque de la constitucionalidad, el apartado 1 del art. 111-6 CTC, en cuanto a plazos de caducidad de los procedimientos tributarios y el principio de unificación de plazos de los procedimientos tributarios, ha de entenderse circunscrito, de un lado, a la eventual determinación del concreto plazo de caducidad de los procedimientos tributarios (y su unificación) en relación con los tributos propios de la Generalitat y, de otro, en materia de tributos cedidos, al concreto plazo de los procedimientos gestores (y su unificación) para la aplicación delegada del impuesto sobre sucesiones y donaciones, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y de los tributos sobre el juego por parte de la Administración tributaria de la Generalidad. Todo ello, cabe reiterar, siempre que se

cumplan los requisitos recordados en el apartado b) anterior. Interpretada en esos términos, esos incisos de la previsión impugnada no son contrarios a la Constitución, y así se dispondrá en el fallo.

32. *Segundo bloque de preceptos recurridos: los apartados 3.d) y 3.e) del art. 217-3 (“Acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalidad de Cataluña”) y el apartado 3.c) del art. 217-5 (“Acceso al Cuerpo Superior de Técnicos Tributarios de la Generalidad de Cataluña”).* La impugnación que queda por examinar es la formulada contra los arts. 217-3, apartados 3.d) y 3.e), y 217-5, apartado 3.c), que regulan aspectos de función pública. Esta queja será analizada solo desde la perspectiva competencial, pues, como ya se indicó en el fundamento jurídico 2 A) de esta resolución, la alegación de la vulneración del art. 23.2 CE que también se articula en la demanda no ha sido acompañada de la necesaria argumentación y, por tanto, no es objeto de enjuiciamiento en este proceso.

Los apartados impugnados tienen la siguiente redacción:

Artículo 217-3. Acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalidad de Cataluña.

“3. Las convocatorias de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalidad de Cataluña deben garantizar la reserva de como mínimo el 50% de las plazas convocadas para el turno de promoción interna, en el que tienen derecho a participar:

[...]

d) Los funcionarios que pertenezcan a cuerpos o escalas de otras administraciones públicas del subgrupo A1 que tengan asignadas funciones tributarias, de acuerdo con lo que determinen las bases de la respectiva convocatoria.

e) Los funcionarios que pertenezcan a cuerpos o escalas de otras administraciones públicas del subgrupo A2 que tengan asignadas funciones tributarias sustancialmente coincidentes con las del Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalidad de Cataluña, de acuerdo con lo que determinen las bases de la respectiva convocatoria.”

Artículo 217-5. Acceso al Cuerpo Superior de Técnicos Tributarios de la Generalidad de Cataluña.

“3. Las convocatorias de acceso al Cuerpo Superior de Técnicos Tributarios de la Generalidad de Cataluña deben garantizar la reserva de como mínimo el 50% de las plazas convocadas para el turno de promoción interna, en el que tienen derecho a participar:

[...]

c) Los funcionarios que pertenezcan a cuerpos o escalas de otras administraciones públicas del subgrupo A2 que tengan asignadas funciones tributarias sustancialmente coincidentes con las del Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalidad de Cataluña, de acuerdo con lo que determinen las bases de la respectiva convocatoria.”

Con reproducción del FJ 5 de la STC 238/2015, de 19 de noviembre, el abogado del Estado alega que las previsiones autonómicas impugnadas contemplan supuestos de nuevo ingreso en cuerpos funcionariales, y no supuestos de movilidad interadministrativa o de promoción interna, y que, en consecuencia, vulneran el art. 149.1.18 CE en relación con el art. 61.1 TRLEEP.

Por su parte, la abogada de la Generalitat rechaza que los argumentos de la referida STC 238/2015 sean aquí extrapolables ya que los artículos impugnados en este proceso no regulan un procedimiento restringido de selección de funcionarios, sino procesos selectivos abiertos y que garantizan la libre concurrencia, si bien estableciendo distintas condiciones en función de las capacidades y títulos que acrediten las personas.

A) La impugnación debe ser íntegramente estimada en aplicación directa de los razonamientos realizados en la citada STC 238/2015, que examinó unas previsiones de la misma comunidad autónoma similares a las recurridas en este proceso: entonces se trataba de procedimientos de “integración voluntaria” en los cuerpos superiores de inspectores tributarios y de gestores tributarios de la Generalidad de Cataluña, y ahora de un turno calificado de “promoción interna” de ingreso en los cuerpos superiores de inspectores tributarios y de técnicos tributarios de la Generalidad de Cataluña. La delimitación de los titulares del derecho a participar en las convocatorias de acceso por el denominado “turno de promoción interna” que contemplan los preceptos impugnados en este proceso tiene las mismas características que la de los titulares del derecho a integrarse que regulaban las disposiciones recurridas en el proceso resuelto por la STC 238/2015.

Aunque no existe controversia alguna sobre este extremo, conviene recordar los títulos competenciales que asisten a las partes. En materia de función pública el Estado ostenta *ex* artículo 149.1.18 CE competencia sobre las bases del régimen estatutario de los funcionarios públicos. Las competencias de la Comunidad Autónoma de Cataluña en esta materia están previstas, a su vez, en el art. 136 EAC.

B) El punto de partida de nuestro enjuiciamiento debe ser, al igual que en la STC 238/2015, el análisis de si los preceptos impugnados regulan un supuesto de acceso a la función pública y si, en caso afirmativo, el acceso se verifica mediante una prueba restringida.

En la STC 238/2015 concluimos que el proceso de integración voluntaria reglamentado en las disposiciones entonces recurridas se configuraba como una modalidad de acceso a un cuerpo de funcionarios públicos de la Administración de la Generalitat de Cataluña, y que no podía considerarse un mecanismo abierto a todos los sujetos que, cumpliendo los requisitos generales establecidos en la correspondiente convocatoria, desearan participar en él, pues solo eran admitidos a tomar parte en el mecanismo quienes ya fueran funcionarios de otras administraciones públicas y, además de ello, tuvieran destino definitivo en el ámbito territorial de Cataluña o que, en el momento de la convocatoria, prestasen servicios en la Administración de la Generalitat o en los entes del servicio público dependiente de ella. Entonces afirmamos que, en consecuencia, quedaban excluidos todos los sujetos que no reuniesen cumulativamente ambas condiciones, advirtiendo que la “primera previsión reductora, por sí sola, ya convertiría en prueba restringida este proceso de acceso a la función pública”.

Idénticas conclusiones debemos alcanzar en este proceso. De un lado, resulta evidente que los preceptos impugnados en este proceso también regulan procedimientos de nuevo acceso a determinados cuerpos de funcionarios para una serie de funcionarios que no forman parte de dichos cuerpos y que, incluso, pueden no ser ni siquiera funcionarios de la Generalitat de Cataluña. Pese a lo que alega la abogada de la Generalitat, no se trata de una peculiaridad externa del proceso controvertido, sino de un aspecto esencial para valorar su naturaleza.

De otro lado, la misma calificación de pruebas restringidas que alcanzamos en la STC 238/2015 se impone con respecto a las que regulan los preceptos impugnados en este proceso, los cuales, pese a su denominación legal de procedimientos de promoción interna y pese a la calificación de procedimientos selectivos abiertos que les otorga la abogada de la Generalitat, no regulan supuestos de promoción interna, ni procedimientos selectivos abiertos, pues incluyen la misma previsión reductora que en la STC 238/2015 declaramos suficiente para calificar de prueba restringida el proceso de acceso a la función pública: los destinatarios del proceso contemplado por las disposiciones impugnadas han de pertenecer “a cuerpos o escalas de otras administraciones públicas del subgrupo A1” [art. 217-3, apartado 3.d)] o bien “a cuerpos o escalas

de otras administraciones públicas del subgrupo A2” [arts. 217-3, apartado 3.e), y 217-5, apartado 3.c)].

C) Una vez alcanzada la conclusión sobre el carácter restringido del procedimiento de acceso, debemos aplicar nuestra doctrina constitucional reiterada según la cual la competencia básica estatal sobre el régimen estatutario de los funcionarios públicos (art. 149.1.18 CE) comprende la fijación del principio de igualdad como elemento esencial del acceso a dicha condición, así como la determinación de las modulaciones que eventualmente admita tal principio. Desde el momento en que se pronunció la STC 238/2015 no ha variado la fijación legal del principio de igualdad en los procedimientos selectivos de acceso a la función pública, ni la determinación de sus eventuales modulaciones. En efecto, el principio de igualdad sigue estando concretado mediante los arts. 55.1 y 61 TRLEEP cuyo carácter formal y materialmente básico ya fue entonces reconocido, y los únicos supuestos excepcionales que ha contemplado el legislador básico que permiten separarse del principio de igualdad son los regulados en la disposición transitoria sexta de la Ley 30/1984 (aplicable a los contratados administrativos) y en la disposición transitoria segunda del TRLEEP (aplicable al personal laboral).

Subsumiendo los procedimientos controvertidos en nuestra doctrina constitucional, es obligado concluir que constituyen pruebas restringidas de acceso que contradicen el carácter abierto de los procesos selectivos de acceso a la función pública que imponen las normas básicas estatales arriba mencionadas, y que lo hacen sin encontrar apoyo en ninguna de las previsiones normativas mediante las cuales el legislador básico ha modulado el alcance de dicha regla básica. Los destinatarios de los procesos restringidos de acceso a determinados cuerpos de funcionarios que contemplan los preceptos impugnados son funcionarios de carrera, por lo que los procedimientos controvertidos no pueden hallar cobertura en los supuestos excepcionales antes mencionados.

D) Por todo ello, debemos declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los apartados 3.d) y 3.e) del art. 217-3, y del apartado 3.c) del art. 217-5.

Esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad no requiere pronunciamiento alguno sobre una posible modulación de efectos, pues los apartados declarados inconstitucionales y nulos no han podido producir efecto alguno en virtud de la suspensión acordada en su día como

consecuencia de la invocación expresa del art. 161.2 CE que realizó el presidente del Gobierno al promover el presente recurso de inconstitucionalidad, y cuyo mantenimiento fue acordado por este Tribunal en el ATC 11/2018, de 7 de febrero.

33. *Conclusión.* Por todo cuanto antecede, debemos estimar parcialmente este recurso de inconstitucionalidad.

Es obligado, en efecto, concluir que diversos artículos, apartados e incisos del Código Tributario de Cataluña introducidos por el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, infringen la Constitución, por vulnerar el “marco general de todo el sistema tributario” cuya competencia corresponde al Estado *ex* art. 149.1.14 CE [por todas, SSTC 192/2000, FJ 6; y 33/2018, FJ 5.a)] o bien los arts. 149.1.8 CE y 149.1.18 CE que reservan al Estado la competencia para dictar, por un lado, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y, por otro, las normas de procedimiento administrativo común y las bases del régimen estatutario de los funcionarios públicos.

La constatación de que así ha sido debe llevar a la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los preceptos, apartados e incisos que se especifican en el fallo.

El Código Tributario de Cataluña contiene también, en otros de sus preceptos, apartados e incisos impugnados, regulaciones que hemos juzgado constitucionales, siempre que sean interpretadas en el sentido que se indica en los fundamentos jurídicos en los que han sido enjuiciados. Esos preceptos, apartados e incisos, así como los fundamentos jurídicos correspondientes, se especifican igualmente en el fallo.

Por último, debemos descartar, sin necesidad de interpretación conforme alguna, los motivos de inconstitucionalidad alegados respecto a los demás preceptos y apartados impugnados: se trata, en concreto, de los arts. 111-2 (salvo el inciso “aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno”, declarado inconstitucional), 111-3, 111-4 apartado 1, 111-5, 111-6 apartado 1 a) y b) [en cuanto al inciso “los plazos de suspensión”], 111-8 apartado 3, 122-1, 122-2 [en cuanto a las letras a), b), l), m) y n)], 122-5, 122-6 [salvo el inciso “de acuerdo con lo dispuesto en este Código”] y 122-7, todos ellos del Libro Primero, así como el art. 221-1 apartado 4 y la disposición adicional tercera, apartado 1, ambos del Libro Segundo.

Fallo

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso de inconstitucionalidad promovido por el presidente del Gobierno contra el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código Tributario de Cataluña y de aprobación de los Libros Primero, Segundo y Tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalitat y, en consecuencia:

1º Declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los siguientes preceptos, apartados o incisos que aprueba el art. 5 de la referida Ley 17/2017: el inciso “aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno” del art. 111-2; los apartados 2 a 5 del art. 111-4; los incisos “de prescripción y” y “las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción” del apartado 1.b) del art. 111-6; el art. 111-7; el apartado 1 del art. 111-8; las letras c), d), e), f), g), h), i) y j) del art. 122-2; el apartado 1 y el apartado 2 del art. 122-4; el apartado 6 del art. 122-10, con los efectos establecidos en el FJ 17; los apartados 3.d) y 3.e) del art. 217-3; y el apartado 3.c) del art. 217-5.

2º Declarar que son conformes a la Constitución, siempre que se interpreten en los términos establecidos en el fundamento jurídico que se indica en cada caso, los siguientes preceptos, apartados o incisos que aprueba el art. 5 de la referida Ley 17/2017: el art. 111-1 [FFJJ 8.B) y 8.C)]; el apartado 1.a) del art. 111-6 CTC [FJ 31.C)]; los incisos “Los plazos de [...] caducidad” y “los plazos de [...] caducidad de los procedimientos tributarios” del apartado 1.b) del art. 111-6 [FJ 31.C)]; el apartado 5 del art. 111-8 [FJ 12.C)]; la letra o) del art. 122-2 (FJ 14); el inciso “de acuerdo con lo establecido por el presente Código” del art. 122-6 [FJ 13.D)]; el apartado 1.c) del art. 122-3 CTC [FJ 18 D)]; el apartado 1 del art. 221-1 [FJ 21.B)]; el apartado 4 del art. 221-1 [FJ 23.A)]; los apartados 1.d) y 1.f) del art. 221-2 [FJ 22.B)]; el art. 222-4 (FJ 29); el art. 222-5 (FJ 30); el art. 223-1 [FJ 28.A)]; y el art. 223-2 [FJ 28.B)].

3º Desestimar el recurso de inconstitucionalidad en todo lo demás.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a dieciocho de junio de dos mil veinte.