



PRESENTACIÓN

■ La ampliación de la LGT a todas las administraciones públicas

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

La publicación de la Ley General Tributaria en el Boletín Oficial del Estado traerá necesariamente un torrente de estudios y comentarios sobre sus contenidos pues la importancia del tema lo justifica, y exigirá que todos los especialistas dediquen sus esfuerzos al examen de la nueva norma hasta la consecución de un cierto consenso sobre los aspectos esenciales en los que se incorporan novedades a nuestro ordenamiento. Nuestra revista no podía ignorar la aparición de la nueva norma ni dejar de sumarse a la reflexión colectiva que ahora, en mayor medida una vez conocido el texto definitivo, se abre para todos nosotros.

Son muchos los temas de los que nos podíamos haber ocupado; en algunos —como el que afecta a las sanciones— incluso se anticipan sus efectos a su vigencia, pero, de todos ellos, creemos que la primera y no poco importante cuestión es la de la propia definición de su ámbito de aplicación, pues dejando al margen su eficacia respecto de los regímenes forales —sobre los que también hay mucho que decir— la Ley, según su artículo primero, “establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y 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”.

Como aclaración de este mandato, también encontramos en la exposición de motivos una referencia a la cuestión, en la que se nos advierte: “La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha manifestado 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 asegurar la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles» (STC 116/94, de 18 de abril), y también que «la indudable conexión existente entre los

artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 de la Constitución determina que el Estado 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, de 13 de julio).

En definitiva, de los títulos competenciales previstos en el apartado 1 del artículo 149 de la Constitución, esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto para las siguientes materias: 1ª, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir; 8ª, en cuanto se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del Derecho Tributario; 14ª, en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general; y 18ª, en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias".

Leído lo anterior, las cosas parecen estar tan claras que no estaría justificado que dedicásemos estas reflexiones al tema propuesto, sin embargo la realidad se nos aparece más compleja como tendremos ocasión de comprobar.

Para comenzar con cierto orden diremos que, en principio, la aplicación de la nueva Ley al sistema tributario de titularidad estatal, gestionado por la Administración del Estado, está fuera de cuestión. Es más, la redacción de la Ley se ha realizado posiblemente pensando en esta Administración (en la estatal), en su organización, en sus medios y posibilidades y en sus procedimientos, pues son muchos los preceptos que se refieren al Ministro de Hacienda, a los Tribunales Económico-Administrativos, etc., que ratifican la anterior afirmación.

En segundo lugar, y respecto del sistema tributario local, regulado en la ley 39/1988, no parecen suscitarse graves dudas, a salvo las previsiones contenidas en los artículos 9 a 14 (ambos incluidos) en los que se recogen algunas medidas de carácter singular que afectan a este sector del ordenamiento tributario.

Pero en donde hemos de detenernos y examinar el tema con detalle, es cuando nos adentramos en la tributación de las Comunidades Autónomas de régimen común y en la aplicación de la nueva Ley a sus respectivas administraciones tributarias.

Una visión histórica del estado de la cuestión nos servirá para esclarecer el problema y apreciarlo en su real dimensión. A este fin hemos de deslindar dos clases de tributos dentro de los que nutren las haciendas autonómicas: los tributos cedidos y los tributos propios.

Respecto de los tributos cedidos, muy pocos problemas se han planteado hasta hoy, pues en las diferentes leyes reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la gestión tributaria que se les atribuía se debería sujetar a las disposiciones de la LGT (230/1963). No obstante ello, en la vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, ya aparecen algunas normas que pueden requerir algún comentario.

Nos referimos en particular a lo establecido en los artículos que citaremos a continuación.

Primero, el artículo 19, relativo a la normativa aplicable a los tributos cedidos, en el que se reconoce, junto a las normas estatales (LGT, LDGC), la aplicación “en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”, añadiendo que “la terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley General Tributaria”.

Pero más precisamente el problema se suscita por cuanto, en segundo lugar, el artículo 40, al definir las competencias normativas de las CCAA en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, declara que “también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación”; el artículo 41, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ordena a su vez, que “también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación”; en el artículo 42, referido a los Tributos sobre el Juego, les atribuye competencia para “regular los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección”; y en el artículo 44, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, se admite que las CCAA regulen “los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección”.

Ahora bien, las sombras que arrojan los citados preceptos son espesas pues tales atribuciones de competencias normativas no siempre se entienden con facilidad si se ponen en conexión con los mandatos de otros preceptos de la misma Ley en los que se ordena que determinadas competencias de gestión, liquidación, inspección y recaudación se ejercerán con sujeción al ordenamiento del Estado. Así: en el artículo 47.1.a); en el artículo 48.3.; o en el 49.2. de la citada Ley 21/2001.

A pesar de cuanto hemos advertido, creemos que la normativa que pudiesen dictar las CC.AA. en relación con los impuestos antes citados, no suscitará problemas especiales, pues no debería ser diferente de la regulación que se contiene en la LIRPF o en la LIS sobre los aspectos de gestión de estos tributos, que no hacen sino adaptar las normas generales de gestión tributaria a las especificidades de cada figura. En lo demás, en lo que afecta a la posición jurídica de la Administración y del contribuyente, la aplicación de la LGT no deja tampoco lugar a dudas.

Donde el tema ofrece mayores dudas, es, sin duda, en relación con los tributos propios de las CC.AA. (tanto los impuestos propios como las tasas que tienen la consideración de propias, ya que las contribuciones especiales son una figura residual en este ámbito).

Comenzaré por señalar que en algunas ocasiones he tenido la oportunidad de indagar sobre la aplicación de la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente, a los tributos propios de las CC.AA., encontrándome con respuestas de difícil comprensión, pues era factible que no se aplicase, como también lo era que sólo se estuviese aplicando desde hace algunos meses. No es preciso recordar que la LDGC también declaraba su aplicación directa a todas las Administraciones tributarias.

Y el problema viene dado por dos razones que, al final, son una sola y que resumo de la siguiente forma. Primero, porque las Comunidades Autónomas ya han dictado leyes reguladoras de sus propias haciendas, en las que se contienen disposiciones aplicables a los recursos propios (entre ellos, sus tributos) y que inciden en materias tan diversas como los intereses de demora tributarios, los plazos de prescripción, la suspensión de efectos de los actos administrativos, etc. En muchos casos estas disposiciones fueron dictadas hace ya bastantes años y originariamente se ajustaban a lo ordenado en la LGT entonces vigente, pero, al cabo del tiempo y por las reformas introducidas en esta Ley, han distanciado sus previsiones. Además, como ya señalaran algunos estudiosos de la materia, cuando en estas leyes autonómicas se enumeran las fuentes del derecho aplicable a sus tributos propios, nos encontramos con bastantes reticencias a mencionar siquiera a la LGT. Es más, se declaran aplicables, además de las normas propias del tributo, las leyes de hacienda o administrativas de carácter general dictadas por cada Comunidad y sólo con carácter supletorio el ordenamiento estatal (normalmente sin más concreción).

En segundo lugar, porque tras veinticinco años de desarrollo constitucional y una vez recorrido el difícil camino de la descentralización financiera (empleo el término “descentralización” porque ese ha sido el proceso), las normas que se dictan en estos momentos por el Estado son leyes que no vienen a cubrir un vacío normativo sino que si dictan sobre otras leyes autonómicas preexistentes. Es decir, ahora hay que pronunciarse sobre la aplicación preferente de una u otra ley, con exclusión de la otra.

En resumen, el Estado no posee una competencia ilimitada en la materia tributaria de las Comunidades Autónomas. El problema estaba ya previsto en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001 (págs. 25 y ss.) y si bien existen sentencias del Tribunal Constitucional que permiten interpretar que los títulos competenciales citados en la nueva Ley son suficientes para cubrir la totalidad de sus contenidos, lo cierto es que el Tribunal todavía no se ha pronunciado de forma clara. Antes al contrario, son más las dudas que las certezas que se deducen de su jurisprudencia pues esta sólo se ha pronunciado con nitidez en relación con algunas materias en concreto para declarar la competencia del Estado sobre las mismas.

La cuestión ha llamado también la atención del Consejo de Estado, quien en su dictamen ha puesto de manifiesto que los títulos competenciales que se citan en el artículo primero de la Ley tienen distinto alcance y no pueden ser unitariamente considerados, sino artículo a artículo, lo cual no parece que sea una solución de fácil ejecución en una ley que trata demasiados contenidos y que, en algunos casos, es minuciosa.

Nuestro propósito en esta presentación no es adentrarnos más allá en el tema indicado, sino señalar la relevancia que puede tener en la práctica, relevancia circunscrita a un conjunto de figuras tributarias que, aunque reducido, no es inexistente.

Ciertamente, el problema ya estaba planteado antes de la promulgación de la nueva Ley, pero con la expresa declaración de su artículo primero no debemos creer que se ha alcanzado su resolución, antes bien, lo que se abre es la necesidad de abordarla, pues no puede gravitar sobre los contribuyentes el conocimiento preciso del Derecho aplicable cuando se trata de un tema complejo. El Estado no ha contribuido a su esclarecimiento, pero las Comunidades Autónomas no deben seguir este camino y mantener en su legislación determinados preceptos que son contrarios a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y otros que sólo arrojan confusión sobre un tema que afecta de forma importante a la seguridad jurídica. ■

Madrid, diciembre de 2003