

CODIFICACIÓN TRIBUTARIA: EL CASO ESPAÑOL

GABRIEL MUÑOZ MARTÍNEZ*

Sumario:

1. La codificación en el ámbito del derecho tributario. 2. Las “materias propias” de una codificación de la parte general del derecho tributario. 3. Experiencia codificadora tributaria en España. 4. El ámbito de aplicación de la LGT: la discusión alrededor de la distribución de competencias normativas tributarias entre el Estado y los entes territoriales.

1. La codificación en el ámbito del derecho tributario

Codificación es la acción de reunir un conjunto de disposiciones legales dispersas, relativas a una misma materia, para formar un solo cuerpo metódico y sistemático llamado *Código*. De conformidad con esta idea debemos entender que la codificación se diferencia de otras formas de ordenación legal, como son por ejemplo las compilaciones, por el hecho de que trasciende la mera yuxtaposición de preceptos de derecho, que en ocasiones incluso resultan dispares o contradictorios, para avanzar en el camino de aportar criterios orgánicos que armonicen y vinculen entre sí las disposiciones agrupadas, proporcionando una mejor base para conocer, comprender interpretar y aplicar la legislación.

Desde principios del siglo XIX el movimiento codificador ha sido próspero en la práctica totalidad de sistemas y ramas jurídicas, al punto de que resulta difícil encontrar un sector del ordenamiento que no haya sido codificado total o parcialmente, o que no aspire a serlo. Pero el reconocimiento unánime de que goza en la actualidad la codificación de ninguna manera significa que para la doctrina científica haya sido pacífica su aceptación, de lo cual dan fe célebres debates que han marcado el rumbo del derecho en los siglos recientes, en especial el protagonizado por THIBAUT y SAVIGNI¹; lo que sí es cierto es que hoy día cualquier referencia que se haga a esas discusiones representa más un recuerdo histórico y un

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Gerencia de Impuestos de la misma universidad. Candidato a Doctor en Derecho de la Universidad Carlos III de Madrid. Investigador y Docente de pregrado y posgrados de la Universidad Externado de Colombia.

1. La idea de un derecho civil común para Alemania fluía en las distintas corrientes de pensamiento germánico desde mediados del siglo XVII, pero sólo adquirió verdadera resonancia social tras la publicación en 1814 de la obra de THIBAUT *Sobre la necesidad de un derecho civil general para Alemania*, que tuvo el mérito de reunir íntegra y ordenadamente los argumentos a favor de la unidad de la legislación. Para THIBAUT en ninguno de los territorios alemanes el derecho privado (que en su concepción comprendía también el penal y el procesal) contaba con preceptos claros y exhaustivos, por lo cual entendía que el conjunto del Derecho alemán no era más que un amontonamiento de preceptos abigarrados y contradictorios, que se anulaban unos a otros,

homenaje a la labor de esos juristas, que la necesidad de apoyarse en sus tesis para defender o atacar la codificación, cuyas ventajas son incontestables².

Las causas que dan lugar a la codificación son múltiples y pasan desde la necesidad de simplificar y ordenar un conjunto de reglas jurídicas, hasta la confección de un sistema jurídico unitario para un Estado que con anterioridad contaba con varias legislaciones territoriales (esto ocurre particularmente cuando hay modificaciones en la organización política del Estado debido a procesos de centralización o unificación territorial), pasando en ocasiones por la necesidad de introducir radicales reformas acordes con un nuevo pensamiento social. También son múltiples las ventajas que de la codificación se derivan: permite diferenciar entre textos vigentes y derogados; facilita el proceso de

divulgación del derecho; aporta estabilidad a la legislación gracias a la construcción de criterios y reglas generales con vocación de permanencia en el tiempo que se adaptan a los progresos de la sociedad; y genera nuevos y más significativos desarrollos jurídicos al encausar la jurisprudencia y la doctrina. Por eso se ha dicho que la codificación constituye la *evolución natural* de la legislación³, afirmación que debe compartirse si consideramos el siguiente dato histórico: los conceptos jurídicos y las doctrinas metodológicas adquirieron nuevos rumbos y alcanzaron mayores progresos cuando se generalizó en el derecho el fenómeno codificador, es decir, desde principios del siglo XIX.

En estas condiciones, a pesar de lo arduo que resulta el proceso de elaboración de un Código, es mucho más conveniente la idea de codificación, aunque sólo sea parcial, que

haciendo imposible su conocimiento para ciudadanos, jueces y abogados, lo que producía gran inseguridad jurídica. Propuso entonces la redacción de un código nacional que permitiera, en el aspecto científico, una visión de conjunto de todo el derecho, permitiendo su enseñanza académica y cimentando la *felicidad de los ciudadanos*, al no existir colisión entre las leyes locales.

La propuesta de THIBAUT fue replicada por SAVIGNY en su texto clásico, también de 1814, *De la vocación de nuestra época para la legislación y la ciencia del Derecho*, obra circunstancial en la que expuso por primera vez las ideas que guiaron a la Escuela Histórica del Derecho. Según SAVIGNY, los esfuerzos para unificar el derecho civil se basaban en dos concepciones erróneas mediatizadas por el derecho natural, que eran la dirección ahistórica del periodo de la ilustración y la opinión de que el nacimiento de todo el derecho positivo tiene origen en las leyes, teniendo la ciencia jurídica por objeto exclusivo el contenido de las leyes; y en contraposición a esas ideas expuso que el derecho no tiene una existencia independiente, autónoma de la sociedad, sino que lo construye el pueblo, al igual que el idioma, por lo cual debe rechazarse cualquier búsqueda de un nacimiento causal y arbitrario del derecho y dejar que los movimientos y desarrollos jurídicos se cristalicen en las expresiones del pueblo. En definitiva, a lo largo de su texto demuestra SAVIGNY que la capacidad para las reformas legislativas depende de la formación de los juristas y tras analizar su época, le niega vocación para la legislación, entendida como una codificación de la totalidad del derecho civil, al estilo del Código napoleónico. Realmente los dos autores perseguían el mismo fin, la construcción de un derecho seguro, pero planteaban caminos distintos, para SAVIGNY el mal no residía en las fuentes del derecho, sino en quienes lo aplicaban, motivo por el cual no debía sortearse mediante la implantación de un código, como lo proponía THIBAUT, sino mediante una ciencia jurídica.

2. Además, en el concreto caso que nos interesa es absolutamente cierta la opinión de SAINZ DE BUJANDA (1975, 55), según la cual el problema de la codificación no puede plantearse en el derecho tributario en los mismos términos en los que se discutió el asunto en la órbita del derecho privado en Alemania durante el siglo XIX, entre los partidarios de la ley y los del derecho consuetudinario, debido al predominio exclusivo que en nuestro campo tiene el derecho escrito.

3. Así lo hace RIERA AISA (1981, 234).

la conservación de sistemas de derecho desarticulados. Y destacamos esta posibilidad de que la codificación sólo sea parcial porque precisamente ese es el modelo que se ha acogido con mayor naturalidad en el campo tributario, toda vez que los más destacados esfuerzos codificadores se han circunscrito a la llamada parte general, dejando la regulación de la parte especial a leyes independientes que regulan cada impuesto por separado; situación que consideramos que se debe a que la parte general se caracteriza por tener mayor vocación de permanencia y por estar al servicio de una aplicación unificada de las distintas figuras tributarias, en contraste con la parte especial, que está sometida a numerosas transformaciones, atendiendo a los permanentes cambios en las formas de circulación de la riqueza y en no pocas ocasiones a las necesidades fiscales de los estados.

El esquema codificador tributario ha consistido entonces en regular aquellas circunstancias que se consideran invariables en la relación jurídica tributaria, independientemente de quiénes sean los sujetos activos o pasivos o de cuál sea el tributo del que se trate, para que a la hora de cumplir con una u otra obligación tributaria, al contribuyente le sean indiferentes todos los aspectos relacionados con la aplicación práctica de los tributos, porque las diferencias residirán únicamente en los elementos sustanciales de las figuras tributarias.

La observación de las experiencias comparadas permite concluir, como lo hace

RAMALLO (1993, 101), que la tradición codificadora de la parte general del derecho tributario se circunscribe a dos áreas culturales muy precisas, a saber, la germánica y la hispanoamericana. La experiencia pionera fue la expedición en Alemania de la Ordenanza Tributaria del Reich (RAO, por la abreviatura en alemán de *Reichsabga-bendordnung*) el 13 de diciembre de 1919, y tomándola a ella como ejemplo se elaboraron en Europa la *Bundesabgabenordnung* austriaca del 28 de junio de 1961, en su mismo entorno cultural, y la Ley General Tributaria española (LGT en adelante) del 28 de diciembre de 1963. En los países americanos de tradición cultural ibérica el proceso codificador se desarrolló por cauces distintos y en dos etapas diferenciadas; una primera en la que se expidieron pocos códigos tributarios⁴, influidos indirectamente por la RAO, gracias a las noticias que de esa obra se recibieron provenientes de la doctrina italiana; y una segunda, mucho más vigorosa, determinada por la elaboración, en 1967, por iniciativa de tres organismos multilaterales (OEA, BID y Cepal), de un “Modelo de Código Tributario para América Latina”, que impulsó e inspiró la adopción de nuevos códigos nacionales en al menos siete países⁵.

El peso que en todos los estudios se le reconoce a la codificación tributaria alemana no se debe únicamente a que haya sido la primera, sino principalmente a que su contenido propició una terminología común y la formación jurídica de conceptos, circuns-

4. Nos referimos al Código mexicano de 1938, que fue el primero; al de la Provincia de Buenos Aires de 1948, fuertemente influido por JARACH; al chileno de 1960; y al ecuatoriano de 1963. No obstante, también hubo importantes anteproyectos que no recibieron aprobación definitiva, como fueron el argentino de 1942 (de GIULIANI FOUNROUGE), el brasileño de 1953 (de GOMES DE SOUSA) y el uruguayo de 1957 (dirigido por VALDÉS COSTA).

5. El proceso de preparación del “Modelo de Código Tributario para América Latina”, bajo la dirección de GIULIANI FOUNRUGE, GOMES DE SOUSA y VALDÉS COSTA, ha sido expuesto detalladamente por VALDÉS COSTA (1982, 95 a 111). Según el mismo autor, el Modelo influyó,

tancias que dieron curso al más espectacular desarrollo doctrinal del derecho tributario de todos los tiempos (los “dorados años veinte del derecho tributario”, como los llama TIPKE), por lo que es considerada el segundo gran hito en la estructuración del derecho tributario como rama jurídica⁶. Dada la trascendencia de esta obra, no deja de ser paradójico que su elaboración haya obedecido a motivos puramente coyunturales, relacionados con la apremiante necesidad del Estado alemán de recabar recursos para pagar las indemnizaciones que le impusieron las potencias vencedoras en la Primera guerra mundial⁷.

Debido a la urgencia, la RAO se preparó en muy poco tiempo, menos de un año, y se fundamentó en la concepción de una sola

persona, el redactor de su proyecto, ENNO BECKER, por lo cual importantes doctrinantes como NAWIASKY (1982) le reprocharon su insuficiente cimentación científica y el contenido de varias de sus disposiciones; pero más allá de las lógicas e inevitables críticas, la valía del contenido de la RAO quedó demostrada con el paso del tiempo, puesto que las posteriores reformas⁸ no modificaron su estructura y, como lo anotó PAULICK (1980, 33), subsistió a varios esquemas constitucionales: la República de Weimar, la Dictadura y por último el Estado social y democrático de derecho fundado tras la Segunda guerra mundial.

En el presente, la codificación alemana de la parte general del derecho tributario es la Ordenanza Tributaria (AO, por la abre-

incluso antes de su terminación definitiva, en los códigos adoptados en Brasil (1966), Perú (1966), Bolivia (1970), Chile (1970), Costa Rica (1971), Uruguay (1975) y Ecuador (1975).

Es de lamentar que este ingente esfuerzo por sistematizar y unificar conceptos en buena parte del continente, no haya redundado en la estructuración de una verdadera doctrina científica tributaria en los países americanos de tradición cultural ibérica, que trascienda los casos excepcionales.

6. El primero fue el establecimiento en Austria en 1893 de la Cátedra de Derecho Tributario dentro del programa universitario de estudio de las facultades de Derecho, como una materia independiente, diferenciada de las lecciones de Ciencia de la Hacienda, lo que le hizo objeto de investigación especial, que se concretó pocos años después, en 1906 en el primer manual sobre la materia, el *Grundriss des Finanzrechts* de MYRBACH-RHEINFELD. Estos antecedentes históricos sobre la ciencia del derecho financiero pueden consultarse en la obra de NAWIASKY (1982, 7 a 29).

7. La situación era la siguiente, según lo expone PAULICK (1980, 33 y ss): En la Constitución del Imperio, promulgada en 1871 y vigente hasta 1918, los *Länder* contaban con mayores poderes tributarios que el *Reich*, razón por la cual el sistema tributario alemán estaba conformado por más de 26 legislaciones, una por cada *Länder* y la estatal, no concordantes entre sí, ni en la regulación de las figuras tributarias, ni en lo atinente al procedimiento. La pérdida de la Primera guerra mundial forzó a alterar este estado de cosas, porque las indemnizaciones que le fueron impuestas al *Reich* por los países vencedores llevaron a que se incrementara radicalmente la carga tributaria a la que estaban sometidos los ciudadanos y a que se trasladaran de los *Länder* al *Reich* el mayor número de fuentes posibles de ingresos. Así, el *Reich* se hizo con toda la administración financiera y creó una administración financiera unitaria, y para fundamentar jurídicamente esta nueva situación se expidieron en 1919 la Ley del Reich sobre Administración financiera y la RAO, la cual buscaba acabar con la dispersión normativa, fijar unas instituciones, unos principios y un procedimiento tributario uniformes para todo el territorio del *Reich* y delimitar las posiciones jurídicas del Estado y de los ciudadanos, identificando los derechos y deberes recíprocos en el procedimiento de imposición.

8. Dentro de las leyes de modificación de la RAO, las más destacadas fueron la de 1931, que consistió en una nueva redacción encaminada a recoger las reformas que se habían efectuado entre 1919 y 1931, y la Ley de Adaptación Impositiva (*StAnpG*, por la abreviatura en alemán de *Steueranpassungsgesetz*) de 1934.

viatura en alemán de *Abgabendordnung*), que fue expedida el 16 de marzo de 1976 e inició su vigencia el 1.º de enero de 1977. Al igual que su antecesora, constituye un permanente punto de referencia de la doctrina internacional, a pesar de que se trata de un cuerpo legislativo que, como lo reconoce TIPKE (1977, 363), no tiene ningún carácter original, habida cuenta de que conservó los lineamientos jurídico-conceptuales trazados por la RAO y sus posteriores reformas⁹. De hecho, las verdaderas diferencias entre esas dos codificaciones residen, más que en la regulación, en las causas que las motivaron y en el procedimiento legislativo seguido en cada caso, porque la AO se elaboró para reagrupar las normas generales que se encontraban dispersas en varias leyes y para depurar la sistemática y la terminología empleada, y fue el resultado de un prolongado debate parlamentario, iniciado en 1963.

En lo que respecta al contenido propiamente dicho de las codificaciones de la parte general del derecho tributario, no tiene sentido esforzarse en identificar todos los temas incluidos en ellas porque es una labor dispendiosa, pero de poca utilidad, cuyo único producto es una extensa lista de asuntos carente de profundidad. Preferimos fijar nuestra atención en las discusiones doctrinales que se han planteado acerca de cuáles son las “materias propias” de una codificación tributaria.

2. Las “materias propias” de una codificación de la parte general del derecho tributario

Esta cuestión es la misma que se planteó SAINZ DE BUJANDA (1975, 56 y ss.) en una conferencia en 1949 al cuestionarse si existía una *base permanente apta para la codificación* en el área fiscal, llegando a la conclusión de que sí existe porque *la unidad lógica del fenómeno tributario impone la unidad de su reglamentación jurídica*. De conformidad con este planteamiento, la codificación debía encargarse tanto de sistematizar los mecanismos de aplicación de los impuestos, haciendo abstracción de las particularidades de cada figura impositiva, como de coordinar las normas tributarias para que cuando el legislador elaborara nuevas tuviera presente las repercusiones que tendrían esas modificaciones en el resto del sistema tributario. Este criterio fue acogido de forma mayoritaria en la literatura especializada española, que entendió que el contenido de una normativa general tributaria debe referirse a aquellos elementos que constituyen *la unidad lógica del fenómeno tributario*, por lo cual debe ocuparse de la regulación de la obligación tributaria sustantiva (estructura general de la relación de crédito y deuda en la que se desenvuelve el tributo) y de la gestión del tributo, la cual comprende las operaciones administrativas de aplicación del mismo¹⁰.

9. Existen comentarios sintéticos sobre el contenido de la AO preparados por TIPKE (1977) y PAULICK (1980); también hay dos traducciones al castellano del texto íntegro de la AO realizadas por PALAO TABOADA (1980) y por SCHUSTER (2001).

10. Son de este parecer reconocidos doctrinantes como RAMALLO (1993, 102 Y SS), FERREIRO (1992, 9) y SOLER ROCH (1992, 22). Adicionalmente, SAINZ DE BUJANDA reiteró el criterio que ya había expresado en 1949: ver SAINZ DE BUJANDA (1992, 109).

Significa esto que deben regularse aspectos sustanciales y de procedimiento tributario, incorporando definiciones de las estructuras conceptuales y dogmáticas en las que se fundamenta la aplicación de los tributos, con el propósito de que tales definiciones adquieran un carácter universal y sean acatadas incluso por el legislador cuando se encarga de elaborar disposiciones tributarias de la parte especial.

Esta tesis, que podríamos llamar tradicional, fue controvertida de manera certera por PALAO TABOADA (1998, 545 y ss.), quien, con referencia a la LGT, ha señalado que la pretensión de dotar de un ámbito general a la codificación tributaria fuerza a que su contenido sea exclusivamente procedimental. Según expone, esto es así porque en lo sustancial están las particularidades que distinguen a cada tributo y, más específicamente, porque los únicos aspectos sustanciales que son comunes a todos los tributos, que son los elementos estructurales de la teoría del tributo, se encuentran ubicados en un nivel de abstracción tan elevado que hace que respecto de ellos se puedan aportar definiciones conceptuales, pero no normas de contenido jurídico que se encarguen de ordenar coactivamente las conductas. De lo anterior resulta que si los aspectos sustanciales comunes a todos los tributos son abordados por una codificación, ésta se transformará en un glosario de términos jurídico-tributarios y dejará de ser un verdadero un cuerpo normativo¹¹, en tanto

que los procedimientos administrativos tributarios sí merecen regulación jurídica y ella puede ser común a todos los tributos, gracias a que la moderna organización administrativa tributaria se basa en funciones y no en tributos, como ocurría antaño.

Bajo nuestro criterio, le asiste razón a PALAO TABOADA y no a la doctrina tradicional y mayoritaria, toda vez que la función de la legislación es adoptar regulaciones normativas que permitan determinar consecuencias jurídicas y no establecer categorías didácticas, destinadas en el caso que nos ocupa a explicarle la teoría impositiva al legislador, a los funcionarios de la Administración, a los estudiosos de la materia y a los ciudadanos en general. Por lo mismo, las codificaciones generales tributarias deben restringirse a regular las materias comunes necesitadas de ordenación jurídica, absteniéndose de elaborar teorías y definiciones académicas carentes de contenido normativo.

Las elaboraciones teóricas deben ser construidas por la doctrina en los estudios científicos y no por el legislador en el *Diario Oficial*. Desatender este orden de las funciones resulta erróneo porque, en aras de lograr la uniformidad terminológica –la que por demás se puede alcanzar mediante la simple coherencia en el empleo del léxico en los textos positivos¹²– se cae en el absolutismo de congelar los debates académicos referentes a la teoría general del tributo, restándole posibilidades al desarrollo de la

11. La comprobación de este aserto se encuentra en algunas normas de la LGT, que se caracterizan por su estilo abstracto y doctrinal, carente de contenido normativo. Así ocurre por ejemplo con las normas que definen los tipos de tributos (art. 2.2), la base imponible (art. 50.1), la base liquidable (art. 54), el tipo de gravamen (art. 55) y el hecho imponible (art. 12 aunque es de advertir que en este caso además de la definición sí se incorpora un elemento normativo consistente en disponer que su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria).

12. Por ejemplo, absteniéndose de utilizar indiscriminadamente términos como tributo, impuesto, contribución, gravamen, carga arbitrio, etc.

rama jurídica y produciendo distorsiones en la técnica legislativa. Valiéndonos de las palabras empleadas por NAWASKY (1982, 17) en su crítica a la RAO, podemos decir que *una ley que se dedica a hacer teoría corre el riesgo de estrellarse contra los límites de su propia capacidad.*

Nadie discute que la inclusión de definiciones en las primeras codificaciones tributarias fue de utilidad para que el derecho impositivo se ganara su espacio y pudiera diferenciarse de la ciencia de la Hacienda Pública, pero en la medida en que ese propósito se encuentra sobradamente cumplido, es de desear que este tipo de legislación reduzca sus disposiciones a las materias que tienen sentido por sí mismas, que no son mera abstracción derivada de las leyes de los tributos en particular, y esas materias son principalmente los aspectos procesales de aplicación de los tributos.

Además del anterior aspecto objetivo o contenido propio de las codificaciones tributarias, en los estados que no corresponden a una organización territorial centraliza, debe ser objeto de consideración el aspecto subjetivo o ámbito de aplicación territorial de la codificación, teniendo en cuenta los poderes normativos que les han sido reconocidos en materia impositiva a los distintos entes subcentrales de gobierno.

Con la aguda percepción que le caracteriza, RAMALLO (1993, 102) planteó que en los estados compuestos, concebidos como aquellos en los que bajo una única constitución se estructura un orden jurídico pluralista con diferentes fuentes de pro-

ducción del derecho, la relación que existe entre los aspectos objetivo y subjetivo de la codificación tributaria es inversa, porque cuanto mayor es el ámbito subjetivo pretendido, menor termina siendo el ámbito objetivo. Esta relación inversa explica que en las experiencias comparadas los códigos tributarios se apliquen esencialmente a los tributos estatales, puesto que resulta difícil compatibilizar la existencia de una legislación única y homogénea, que garantice la igualdad de los ciudadanos ante las distintas administraciones territoriales, con el ejercicio de las competencias materiales tributarias constitucionalmente reconocidas a las entidades territoriales, que las habilitan para establecer tributos, fijar sus elementos cuantitativos y para regular el procedimiento administrativo respectivo¹³.

En definitiva, siguiendo las posiciones fijadas en la doctrina española por PALAO TABOADA y por RAMALLO que acabamos de comentar, entendemos que teóricamente el contenido de todas las codificaciones generales tributarias se encuentra sometido a una doble delimitación: de un lado, las materias que se aborden serán principalmente de carácter procedimental, y de otro, la profundidad con la que se regularán esas materias dependerá de la previa definición que se haga del ámbito territorial de aplicación de la normativa.

3- Experiencia codificadora tributaria en España

En España el propósito codificador de

13. A este respecto es un ejemplo significativo lo dispuesto en el • 1 AO, según el cual dicha ley es aplicable a todos los impuestos reglamentados por el Derecho de la federación o de las Comunidades Europeas, siempre que sean administrados por las autoridades fiscales federales o por las autoridades fiscales provinciales.

las normas fiscales se hizo patente desde 1895¹⁴, pero sus frutos se alcanzaron en el derecho presupuestario antes que en el tributario, toda vez que en 1911 se expidió la primera normativa general presupuestaria, la “Ley de Administración y contabilidad de la Hacienda Pública”¹⁵, en tanto que fue necesario esperar hasta 1963 para que la primera LGT viera la luz. Se trató de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre¹⁶, que tornó en realidad una vieja aspiración de los primeros tribu-taristas españoles¹⁷, y que tras cuatro décadas de vigencia fue sustituida enteramente por un nuevo cuerpo normativo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En su versión primigenia, la LGT se concibió como un cuerpo de normas que suministraría los conceptos en los que se fundaría la reforma tributaria de 1964¹⁸, propósito que fue logrado más que suficientemente si consideramos que se le reconoce de manera indiscutida a la LGT un impacto positivo en la estructuración de conceptos jurídicos que en adelante serían empleados por el legislador, los jueces y también la doctrina.

A pesar de las puntuales críticas de que fue objeto¹⁹, la LGT ofreció una regulación bastante amplia de aspectos sustanciales y procesales tributarios, marcados por una tendencia ideológica muy clara, dirigida a

14. De acuerdo con el recuento histórico preparado por AGUIRRE DE LA HOZ (1982, 12), el Real Decreto de 15 de agosto de 1895 creó, en el Ministerio de Hacienda, una comisión codificadora de la legislación de Hacienda Pública, para eliminar contradicciones y dudas generadas por la abundancia de disposiciones legales y reglamentarias carentes de enlace y coordinación. Sin embargo, el propósito de redactar un Código no se alcanzó, por lo cual el Real Decreto del 4 de junio de 1903 volvió a insistir en esta necesidad, creando una junta encargada de preparar un proyecto de Código General de la Hacienda, que tampoco cumpliría su cometido.

15. Este texto legal fue sustituido por la Ley General Presupuestaria (Ley 11/1977, del 4 de enero). En la actualidad la LGP se encuentra contenida en el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la LGP.

16. Los detalles relacionados con la elaboración y promulgación de la LGT en 1963 se encuentran en el número 50 de la revista *Crónica Tributaria*, conmemorativo del vigésimo aniversario de la LGT.

17. Aspiración que quedó documentada en la obra de SAINZ DE BUJANDA (1975, 47 a 67), autor que proclamó que *la codificación de la legislación fiscal española es la tarea más urgente que incumbe actualmente al Estado español en el campo de la política financiera* (p. 50).

18. Incluso desde mucho antes de su elaboración se proponía que así debería ser. En efecto, SAINZ DE BUJANDA (1975, 67) manifestó que para poder acometer en España una reforma fiscal de fondo, *la tarea preparatoria debe consistir en sistematizar los principios generales de la imposición, porque de ese modo, cuando la reforma apuntada se produzca, el instrumental jurídico estará preparado, será apto para que los cambios tributarios que sobrevengan puedan alcanzar plena efectividad*.

De otra parte, SOLER ROCH (1998, 7 y ss.) explicando la relevancia de la LGT dentro del sistema tributario español, es bastante insistente en señalar que para poder comprender el verdadero sentido de la LGT es necesario considerar su conexión con las normas que posteriormente fueron expedidas en 1964, y adicionalmente aboga por que se mantenga esa conexión entre las normas generales y la parte especial, acudiendo a reforma de la LGT cuando sea necesario para ponerla a tono con los cambios introducidos por las leyes de cada uno de los impuestos, criterio éste último que es fuertemente criticado por PALAO TABOADA (1998, 546), quien estima que más que en restablecer la conexión con la parte especial cuando ésta se rompa, la LGT debe reducir su contenido a la regulación de materias que tengan sentido en sí mismas, es decir, procurar que la codificación general tenga vida propia y no que cuente con una prestada por la parte especial del derecho tributario.

19. Algunas de las primeras se encuentran recogidas en el texto de SAINZ DE BUJANDA: *La gran paradoja de la LGT* (1967, 265 a 311).

establecer mediante normas de derecho positivo las garantías jurídicas con las que hasta entonces no contaban los administrados, debido a que España no tenía una constitución que se ocupara de los principios rectores del ordenamiento tributario. Era por tanto muy marcado el empeño de la LGT por instaurar la igualdad en la posición jurídica de las partes y el sometimiento de las potestades administrativas al imperio de la ley²⁰.

Por la misma razón, cuando en 1978 se promulgó la Constitución española (CE), el contenido de la LGT se vio afectado en al menos tres aspectos. Primero porque la CE adoptó un nuevo esquema territorial mucho más complejo, que abandonaba el modelo centralizado y les otorgaba potestades tributarias a las entidades territoriales, especialmente a las Comunidades Autónomas (CCAA) cuya creación autorizó, situación que abrió un enconado debate jurídico acerca de si el Estado central contaba con el título competencial suficiente para expedir una codificación general tributaria cuyo contenido fuera aplicable incluso dentro de la esfera de competencias normativas tributarias de las CCAA; segundo porque al consagrar el

sistema de fuentes del derecho y los principios rectores del sistema tributario, las garantías de los contribuyentes venían dadas ahora directamente por el texto constitucional, con lo cual no sólo perdió relevancia la LGT, sino que ya no hacían falta muchas de sus normas que habían sido redactadas para preservar el principio de legalidad y para limitar la actuación administrativa en un régimen que no estaba establecido como un Estado de Derecho²¹; y por último porque al no haber sido incluida la codificación general tributaria dentro de los temas reservados a ley orgánica por el artículo 81 CE, se reavivaron las dudas acerca de cuál era la concreta jerarquía de la LGT dentro del sistema de fuentes del derecho, máxime cuando muchas de sus disposiciones tenían la pretensión de que fueran acatadas incluso por el mismo legislador al elaborar leyes tributarias especiales.

En resumidas cuentas, por acción de la CE manaron dudas respecto de la naturaleza y contenido de la LGT, así como del título competencial con que contaba el Estado para imponerla a las demás entidades territoriales. Esta crisis del modelo codificador se vio

20. A este respecto destaca GARCÍA AÑOVEROS (1996, 213 y ss.) que en el seno de un Estado autocrático, la LGT de 1963 manifestó el espíritu de la tradición jurídica liberal española.

21. No ha sido un asunto pacífico determinar si los principios constitucionales de la tributación deben ser regulados en una ley como la LGT. En particular, GARCÍA AÑOVEROS (1991, 17 y ss.) ha señalado tajantemente que no debe ser así. Su tesis se fundamenta en que las disposiciones constitucionales no son normas programáticas que necesiten de un desarrollo legal para su efectividad, a menos que el propio texto constitucional indique que hace falta, cosa que no ocurre con los preceptos constitucionales de contenido tributario (con la excepción de lo referente a las potestades financieras de las CCAA y las Corporaciones Locales, que sí se difieren a lo regulado por ley, según los arts. 133, 156 y 157 CE), de manera que si el legislador se ocupa de tales principios no añade ningún plus de positividad (a diferencia de lo que ocurría antes de la expedición de la CE), en tanto que sí se corre el riesgo de limitarlos, porque al definirlos se restringe el alcance del contenido del principio.

Consideramos completamente acertado el criterio expuesto de GARCÍA AÑOVEROS. La reiteración legal de las normas constitucionales no sólo es completamente inútil, sino que además debe repudiarse por dos causas significativas, a saber, que la Constitución reclama la exclusividad de los temas que aborda, salvo en los casos en que ella misma invoca la intervención del legislativo; y que uno de los motivos que inspiran y justifican la preparación de codificaciones precisamente es el de suprimir las reiteraciones existentes en el derecho positivo.

agravada además por el hecho de que a partir de 1978 se adelantó una significativa reforma de la parte especial del sistema tributario español, que entre otras cosas incorporó nuevas figuras y categorías de conceptos no previstas en la LGT, con lo cual ésta se convirtió en una codificación insuficiente²², especialmente para asumir la evolución en los procedimientos de gestión, que abandonaron el esquema tradicional basado en la primacía de la actuación administrativa, para acoger uno fundado en el protagonismo del contribuyente desarrollado mediante la autoliquidación del tributo.

Dadas estas circunstancias, el espíritu

codificador de la LGT se vio erosionado significativamente²³; sin embargo, inicialmente no se pensó en derogar o remplazar enteramente la LGT para afrontar las carencias surgidas, sino que se acudió al camino más expedito de brindarles soporte a los nuevos conceptos mediante normas reglamentarias²⁴ y en algunos casos legales²⁵, que vaciaron de contenido a la codificación y aumentaron la conflictividad jurídica, porque en el caso de las normas reglamentarias se discutió ante los tribunales su insuficiente cobertura legal, situación que a su vez forzó a que se expedieran leyes de modificación parcial de la LGT²⁶ (concretamente las leyes 10/1985²⁷,

22. En efecto, los nuevos conceptos como la retención, el ingreso a cuenta y la repercusión trastocaron la regulación de los sujetos pasivos contenida en la LGT. Del mismo modo, se encontraban por fuera del marco conceptual de la LGT la tipología de beneficios tributarios de las leyes de la parte especial y la posición acreedora del contribuyente en situaciones como las devoluciones.

23. Esta circunstancia fue advertida de manera unánime por los autores especializados. Por todos, nos remitimos a la evaluación que de la crisis de la LGT efectuó NAVAS VÁSQUEZ (1992, 625 y ss.).

24. En la esfera reglamentaria las principales actuaciones normativas estuvieron contenidas en los reglamentos generales de los procedimientos de inspección (RD 412/1982, de 12 de febrero) y de recaudación (RD 1684/1990, de 20 de diciembre).

25. En el campo legal se expedieron dos leyes con disposiciones que competían con el espacio normativo de la LGT. Fueron la Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989, de 13 de abril) y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998, de 26 de febrero). La primera modificó el concepto de "tasa" que contenía la LGT original, a favor de la categoría no tributaria de "precio público"; en tanto que la segunda contenía preceptos referidos a materias ya reguladas por la LGT, por lo cual resultó superflua en muchos sentidos, lo que llevó a que respetados estudiosos de la materia tacharan a ese cuerpo normativo de mero acto propagandístico, como por ejemplo lo hizo PALAO TABOADA (1998, 534).

26. El siguiente es un ejemplo ilustrativo: en materia de inspección, el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, otorgó a los inspectores actuarios la facultad para formular propuestas de liquidación como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, disposición que fue declarada nula en sentencia del Tribunal Supremo del 24 de abril de 1984, porque carecía de cobertura en la LGT; por esto, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, consagró la función liquidadora de la inspección y posibilitó una ingente reforma del procedimiento, reflejada en el Reglamento General de Inspección (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), que robustecía las potestades administrativas en materia de investigación, comprobación y obtención de información. Sobre la constitucionalidad de esta reforma de la LGT se pronunció favorablemente el TC en la STC 76/1990, de 26 de abril.

27. Esta reforma afectó la inspección de los tributos y el régimen de infracciones y sanciones, que fue agravado.

28. Con esta ley se introdujeron cambios en la regulación del fraude de ley, en la liquidación provisional y en el procedimiento ejecutivo de revisión. Más que reestructurar la LGT lo que se hizo fue retocarla para darle cobertura legal a las modificaciones al procedimiento introducidas por vía reglamentaria y solucionar problemas que constituían preocupaciones concretas de la Administración, como era el de la elusión impositiva.

de 26 de abril y 25/1995²⁸, de 20 de julio) y a que se incluyeran disposiciones tributarias generales en algunas leyes anuales de presupuestos, encaminadas a darles soporte legal a las disposiciones reglamentarias carentes de él²⁹.

Entrados en los años noventa se forjó un consenso, tanto en la administración como en los doctrinantes, acerca de la necesidad de *recodificar* la parte general del derecho tributario, para volver a hacer de la LGT un texto actualizado, encargado de reunir ordenadamente las disposiciones comunes a todos los tributos³⁰. Fruto de esta idea, se redactó y tramitó la nueva LGT, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que inició su vigencia el 1.º de julio de 2004, sustituyendo enteramente la LGT de 1963 y las leyes que la reformaron. Esta nueva LGT cuenta con 249 artículos ordenados en 5 títulos, 16

Disposiciones Adicionales, 5 transitorias, una derogatoria y 11 finales.

Según se señala en su propia exposición de motivos, la nueva LGT estaba guiada por el propósito de instaurar una nueva codificación general tributaria, en la que se eliminaran todas las referencias preconstitucionales; se incorporaran los desarrollos constitucionales y legales acontecidos; se coordinara el marco de relaciones administrativas tributarias con las generales, establecidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; se adaptara la normatividad para dar cabida al cumplimiento de los deberes tributarios por medios telemáticos; se reforzaran los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad en el procedimiento sancionador; se reestructurara el modelo de lucha contra la

29. Así ocurrió con el procedimiento de recaudación: como se cuestionaron algunos de los preceptos del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre), se buscó darles cobertura legal mediante la modificación de los artículos 111 y 128 de la LGT a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, reforma que fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional (TC) en la STC 195/1994, porque se consideró que la Ley de Presupuestos era un vehículo impropio para reformar la LGT, habida cuenta de que la Ley de Presupuestos es un cuerpo normativo con una función específica y constitucionalmente definida (a saber, aprobar los Presupuestos Generales del Estado, incluyendo la totalidad de gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado) y el principio de seguridad jurídica impide que ella contenga más disposiciones de las que corresponden a su función constitucional, extrañas a la materia presupuestaria, como son las modificaciones de la LGT que se efectuaron; esta declaratoria de inconstitucionalidad provocó que las normas retiradas del ordenamiento fueran reexpedidas mediante su inclusión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

30. El interés por parte de la Administración de *recodificar* las disposiciones generales del ordenamiento tributario se manifestó durante los años noventa a través de la organización de varios eventos académicos en los cuales se debatió acerca de si debía ser remplazada la LGT y cómo debería ser el texto de la nueva LGT que se elaborara. Ya en el año 2000 se expidió una Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, el 15 de junio, en la que se destacó la necesidad de una revisión en profundidad de la LGT y se constituyó una comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la ley, comisión que estuvo integrada por académicos y expertos en la materia y que elaboró un informe sobre las líneas rectoras de la reforma de la LGT, informe que dio pie a la redacción del proyecto de ley que se presentó ante las Cortes para la deliberación y aprobación parlamentaria. El informe de esta comisión fue publicado por el Ministerio de Hacienda (2001).

En la doctrina fueron permanentes los llamados para expedir una nueva LGT, acorde con las vigentes necesidades del sistema tributario. Así puede observarse en los escritos de SAINZ DE BUJANDA (1992), ESCRIBANO (1992), FERREIRO (1992), NAVAS VÁSQUEZ (1992), SOLER ROCH (1998) y PALAO TABOADA (1998).

elusión y el fraude tributarios; y se redujeran los niveles de conflictividad existentes en materia tributaria. Evaluar la consecución de estos loables propósitos es una labor exigente que sólo podrá adelanta una vez que haya transcurrido un plazo razonable para observar las consecuencias prácticas de la nueva normativa. Por lo pronto, nosotros preferimos dedicar nuestros esfuerzos a un debate de orden constitucional, iniciado antes de la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, pero que consideramos que esta ley no zanja de manera definitiva y por lo tanto merece ser objeto de comentario. Se trata de la discusión acerca de si el Estado cuenta con el título competencial suficiente para extender la aplicación de la LGT a los demás niveles de gobierno, debate que por demás resulta de interés también para ordenamientos políticos distintos del español en los que también se les ha reconocido autonomía financiera a los entes territoriales (estados compuestos).

4. El ámbito de aplicación de la LGT: la discusión alrededor de la distribución de competencias normativas tributarias entre el Estado y los entes territoriales

En su primera época de vigencia, nadie discutía que la LGT fuera aplicable a todos los tributos en todo el territorio español, pero una vez que en 1978 la CE modificó el esquema de organización del poder territorial y de reparto de competencias entre entidades, la doctrina comenzó a preguntarse con bastante frecuencia si el Estado contaba con el título competencial suficiente para expedir

una regulación general tributaria que fuera aplicable en todos los ámbitos territoriales³¹. Se inauguró por tanto un debate en el que se ven enfrentados en la escena tributaria los beneficios derivados de la homogeneidad jurídica propia de la codificación, con la autonomía territorial, como valor constitucionalmente otorgado y protegido, la que da lugar a una pluralidad de ordenamientos jurídicos.

Identificar los términos exactos del problema no es sencillo, en la medida en que tampoco lo es el modelo territorial adoptado por la CE. De acuerdo con el Título VIII del texto constitucional, la organización territorial del Estado está estructurada en CCAA y en Corporaciones Locales (CCLL, que comprenden municipios y provincias), y en cada uno de estos niveles territoriales el asunto que nos ocupa se presenta en distintos términos.

En el caso de las CCLL, su autonomía y la suficiencia de los recursos que garantizan el ejercicio de sus funciones están previstas en los artículos 140 a 143 CE y dentro de tales fuentes de recursos se encuentran los tributos, los que podrán establecer y exigir de conformidad con la Constitución y las leyes (art. 133.2 CE). Estos mandatos constitucionales han llevado al entendimiento de que el principio de legalidad tributaria, aplicado al ámbito local, exige que sea la ley estatal la que regule los tributos de las CCLL, dejándoles a ellas un margen muy limitado de acción para que desarrollen su autonomía. Actualmente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), se encarga de consagrar el

31. La inquietud puede constatarse entre otros en los escritos de SOLER ROCH (1989 y 1998), NAVAS VÁZQUEZ (1992) ESCRIBANO (1992), FERRERIRO (1992) GARCÍA TORRES (1992), RAMALLO (1993) ARAUZ DE ROBLES y PÉREZ-CAMPANERO (1993), OLIVERA MASSÓ (1994), PALAO TABOADA (1998) y MENÉNDEZ MORENO (2002).

sistema de recursos de las CCLL estableciendo, en lo que toca a los procedimientos de aplicación de los tributos, una remisión generalizada a la normativa estatal³². Por esta vía, la aplicación de la LGT en los tributos de las CCLL se ha fijado por mandato expreso del legislador, que demuestra su especial preocupación por fijar una legislación uniforme en los distintos procedimientos de gestión de los tributos locales, aspecto que es indiscutido en la doctrina y en la jurisprudencia.

Más complejo se presenta el asunto en el caso de las CCAA. Dentro de estas es menester distinguir entre las CCAA de régimen común y las de régimen foral (País Vasco y Navarra). En estas últimas, en virtud de vicisitudes históricas que forjaron derechos que fueron amparados por la Disposición Adi-

cional Primera de la CE, se ha establecido el modelo de concierto (en el País Vasco) y de convenio (en Navarra), que sustituye con normas propias el sistema tributario estatal³³. Bajo esta configuración de la autonomía en las comunidades de régimen foral, ellas pueden expedir sus propias disposiciones generales en materia tributaria, sin que sea posible jurídicamente que desde el Estado se les imponga la aplicación de la LGT³⁴, lo que no ha sido inconveniente para que en el Concierto con el País Vasco se efectúe un llamamiento expreso a la LGT como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos y para que el Convenio con Navarra declare la necesidad de que los preceptos de la Comunidad Foral se adecuen a la LGT en cuanto a terminología y conceptos.

32. Concretamente, la LRHL remite a la normativa estatal los intereses de demora y el recargo de apremio (art. 10.º); las infracciones y sanciones (art. 11); la gestión, liquidación, inspección y recaudación (art. 12); la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales y de hecho (art. 14).

33. Los acontecimientos que determinan las particularidades fiscales del País Vasco y de Navarra son narrados de la siguiente manera en el manual de MARTÍN QUERALT et ál. (2003, 233): "Tanto los territorios que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco como los de Navarra han conocido históricamente muy diversas vicisitudes en su régimen hacendístico. Como consecuencia de su incorporación a la Corona de Castilla se mantuvo su régimen foral. Con posterioridad, y con motivo de las guerras carlistas, el régimen foral atravesó diversas fases. Así al firmarse el Convenio de Vergara se mantuvo dicho régimen, pero años más tarde, en 1876, y como consecuencia de haber defendido nuevamente la causa del pretendiente carlista al trono, se derogaron sus especialidades forales y se sujeta a todos los vecindados en tales territorios al régimen común. Un año más tarde se establece el denominado régimen de concierto económico, vigente hasta que el Decreto-Ley de 23 de junio de 1937 lo deroga en las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, declarándolo subsistente en Álava y Navarra. Con posterioridad el Real Decreto-Ley de 30 de octubre de 1976 derogó el anterior, al tiempo que declara subsistente en Guipúzcoa y Vizcaya el régimen común, y dejó abierta la puerta en Álava y Navarra del tradicional sistema de concierto económico, lo que efectivamente se hizo de inmediato. Por último, la Disposición Adicional 1ª de la Constitución estableció el amparo y respeto del nuevo texto constitucional a los derechos históricos de los territorios forales".

Las particularidades del funcionamiento del régimen foral y del cupo que se pacta con el País Vasco y Navarra, así como las diferencias que existen en materia fiscal entre las comunidades autónomas de régimen foral y las de régimen común se encuentran documentadas en el siguiente documento: VIOLETA RUIZ ALMENDRAL. "The asymmetric distribution of taxation powers in the Spanish State of autonomies: The common system and the foral tax regimes", en *Regional and Federal Studies*, 2003, vol. 13, N.º 4, pp. 41 a 66.

34. Debido a que la cuestión no ofrece ninguna duda, el propio legislador ha dispuesto en el artículo 1.2 LGT que ese cuerpo normativo será aplicable en el territorio español, *sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.*

Pero si existe claridad jurídica acerca de la aplicación e inaplicación de la LGT en las CCLL y en las CCAA de régimen foral respectivamente, no puede decirse lo mismo cuando de lo que se trata es de determinar si la LGT es aplicable por derecho propio en las CCAA de régimen común³⁵; discusión que consideramos que persiste a pesar de que el legislador realizó una declaración expresa en el artículo 1.1 LGT indicando que sí cuenta con el título competencial suficiente para que esa ley sea aplicable en las CCAA, título que ubica en las materias 1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a del artículo 149.1 CE. Las dudas al respecto se fundan en que no hay ninguna disposición, ni en la CE, ni en las normas interpuestas, que de manera inequívoca le otorgue al Estado o a las CCAA la función de proferir las normas generales tributarias correspondientes a los tributos que son propios de las CCAA³⁶, con lo que cualquier posición que se adopte se encuentra sujeta a la particular interpretación que se haga

del reparto constitucional de competencias normativas entre el Estado y las CCAA.

En todo caso, el sentir mayoritario en la doctrina es el de que el Estado sí cuenta con el título competencial para legislar sobre los procedimientos que deben gobernar la aplicación de todos los tributos, incluidos los propios de las CCAA³⁷, pero se ha discutido largamente en dónde se encuentra ubicado, es decir, en cuál de las concretas materias enlistadas por el artículo 149.1 CE está. Comparando este parecer de la literatura especializada con el artículo 1.1 LGT vemos que son coincidentes en el resultado, la existencia del título competencial del Estado, pero la norma, para obviar el debate de cuál es ese concreto título, optó por acoger todos los que se han postulado como posibles³⁸.

Sin embargo, tras leer los comentarios de la doctrina, llegamos a la conclusión de que su posición se fundamenta en motivos de conveniencia antes que jurídicos, que se concretan en que es mejor contar con una

35. En adelante, por pura economía del lenguaje, las llamaremos CCAA, habida cuenta de que constituyen la regla general y de que ya especificamos la situación a la que se encuentran sometidas las CCAA de régimen foral.

36. Dentro de los diversos recursos de las CCAA, los tributarios pueden ser por impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, por recargos sobre impuestos estatales y por impuestos propios. El debate que nos ocupa se restringe a los impuestos propios, a los que destinaremos nuestro análisis. Sin embargo, no está de más indicar que en los tributos cedidos es clara la aplicación de la LGT, porque en ellos lo que cede el Estado es el producto de las fuentes tributarias y no la titularidad y las potestades normativas de los tributos y sus procedimientos de gestión, aspecto que ha sido reiterado por las leyes de cesión de tributos (así lo hace la actual Ley de Cesión de Tributos, Ley 2/2001, de 27 de diciembre, en su art. 19, al igual que lo hicieron sus antecesoras, la Ley 14/1996 en el art. 4.1 y la Ley 30/1983 en el art. 3.1); y en los recargos se aplican la LGT y la normativa estatal porque operan sobre los impuestos estatales, de donde al ser algo accesorio, se ven sometidos al complejo normativo tributario del Estado, lo que por demás es lógico porque no tendría ningún sentido someter a un régimen el impuesto y a otro su recargo. Al circunscribirse la discusión a los tributos propios de las CCAA, se ha afirmado en la literatura especializada que se trata de un problema de escasa importancia en términos cuantitativos, es decir de recaudo, pero trascendente desde el plano de los principios. Así lo hacen PALAO TABOADA (1998, 537) y RAMALLO (1993, 109).

37. Se destacan como los únicos autores que ponen en duda la existencia de ese título GARCÍA AÑOEROS (1991, 29 y ss.) y PALAO TABOADA (1998, 539 y ss.).

38. A decir verdad, algunos autores adoptan posiciones similares a la del legislador de acudir a todos los posibles títulos competenciales al tiempo, como lo hace FERREIRO (1992, 8), mientras que otros se decantan por alguno de esos títulos, pero aceptan subsidiariamente los demás.

única legislación en lugar de tener varias con alcance regional³⁹, y a nuestro entender no deben primar en el juicio esas razones de conveniencia, porque de lo que se trata no es de establecer si la aplicación de la LGT en los tributos propios de las CCAA es deseable desde el punto de vista de la técnica legislativa, sino si es un imperativo jurídico según el texto constitucional o las normas que a él se integran. Por lo tanto, nos empeñaremos en construir una posición, absteniéndonos de asumir posiciones de principio que preconfiguren la respuesta.

Pues bien, partiendo de la CE, debemos decir que ella reconoce la autonomía de las CCAA (arts. 2.º y 143), la que se desarrollará de acuerdo con la ordenación de competencias que se pacte en los Estatutos de Autonomía entre el Estado y cada CCAA, ordenación para la cual la CE ha previsto un *máximo* de materias que pueden ser asumidas por las CCAA (arts. 148 y 149.3), y un *mínimo* de competencias que le corresponden al Estado (art. 149.1)⁴⁰. Para garantizar el real ejercicio de las tareas que les son asignadas a las CCAA la CE dispone igualmente la autonomía financiera de estas entidades territoriales (art. 156.1), que se concreta en una serie

de recursos (art. 157.1), que son regulados mediante una Ley Orgánica (art. 157.3) que en la actualidad es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Atendiendo a esta arquitectura competencial, para afirmar que la LGT es aplicable por disposición estatal a los tributos propios de las CCAA es necesario demostrar, bien que la expedición de normas sobre los procedimientos y funciones tributarias es una de las materias de competencia exclusiva del Estado, y por tanto intransferibles a las CCAA aunque se quisiera, o bien, que no siendo una materia intransferible, no hace parte de las funciones que la Constitución y la LOFCA han previsto para que sean desarrolladas por las CCAA. Por ser el camino más expedito para sus propósitos, los interesados en promover la existencia de una normativa tributaria universal se han empeñado en la primera parte de la anterior ecuación, es decir, en demostrar que se trata de una competencia exclusiva del Estado, a pesar de las muchas dudas que existen a nivel teórico y jurisprudencial sobre el concreto significado de las materias previstas en el artículo 149.1 CE, en lo que a la expedición de normas tributarias respecta.

39. El único autor que rompe esta opinión generalizada sobre la conveniencia de una normativa unificada para todos los impuestos en todo el territorio español es PALAO TABOADA (1998, 538 y ss.). Este autor señala que no son por sí mismos evidentes los pretendidos beneficios de la codificación universal, debido a que no es necesario garantizar el tratamiento de común de los ciudadanos en aspectos procedimentales cuando el tratamiento difiere en lo sustancial, que es la carga tributaria; y entiende que, si por ejemplo se establecen distintos términos de prescripción de las deudas tributarias de las CCAA y del Estado, ello no impone ningún problema para los ciudadanos, salvo el de información que le impone a los afectados conocer el plazo especial, mientras que por el contrario, el contar con diferentes legislaciones puede servir como campo de pruebas para ensayar distintos esquemas de procedimiento que más adelante pueden adoptarse en el ámbito nacional.

40. La fórmula que emplea el texto constitucional es la de enlistar en el artículo 148 las materias que "podrán asumir" las CCAA, y en el 149.1 las materias sobre las cuales "el Estado tiene competencia exclusiva". Por su parte el artículo 149.3 contiene una cláusula de cierre a las anteriores dos disposiciones, según la cual "las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos estatutos".

En primer lugar refirámonos al artículo 149.1.1ª CE. Según esta norma, le corresponde al Estado de manera exclusiva regular las “condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”; a partir de aquí, y considerando que la tributación es un deber constitucional previsto en el artículo 31.1 CE, un sector de la doctrina, encabezado por SOLER ROCH (1989, 111), ha planteado que es este un título válido para imponer la LGT en la regulación de los tributos propios de las CCAA, porque sus normas disponen la ordenación de los procedimientos con los cuales se cumple con ese deber, los que deben ser inalterables, indiferentemente de que la actividad se vaya a desarrollar en el marco de una u otra Hacienda.

Esta argumentación corresponde a una adecuada lógica jurídica que debe ser aceptada; sin embargo, también debe advertirse que no se trata de un título amplio y suficiente, toda vez que la legislación estatal que permite emitir para que le sea impuesta a las CCAA en la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos propios es apurada. En efecto, este título se encuentra afectado por el hecho de que se trata de una competencia estatal limitada a la fijación de las bases a las que se debe atender, y ese concepto de legislación básica debe ser entendido, tal y como nos lo recuerda RAMALLO (1993, 113), de conformidad con la doctrina que sobre él ha fijado el Tribunal Constitucional (TC), resultando que a la luz

de esa doctrina (sentencias 32/1981, 1/1982, 32/1983, 42/1982, 29/1986, 137/1996 y 214/1989), el Estado no puede agotar la materia y debe dejar espacio para la regulación autonómica, lo que supone la existencia de una competencia compartida en la que las CCAA pueden desarrollar complementariamente las normas básicas, en este caso, mediante códigos tributarios autonómicos en desarrollo de la LGT básica.

Bajo estas circunstancias, la LGT como ley de bases estaría encaminada a armonizar la materia, pero no podría impedir la normativa propia autonómica en función de sus respectivos intereses, con lo cual quedaría inconcluso el deseo de contar con una regulación universal de los procedimientos tributarios.

Adicionalmente, haría falta concretar qué se entiende por condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir. El punto de partida fijado para efectuar esa definición es el señalamiento hecho por el TC en el sentido de que el legislador es el único sujeto a quien le corresponde la competencia para apreciar qué es lo básico; pero avanzando ya en la identificación material de los términos que proveen de igualdad a los ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir, es necesario poner de presente que es bastante precaria la igualdad que aporta la unificación de los procedimientos de gestión, debido a que los verdaderos motivos de diferencias entre sujetos pasivos se encuentran en la carga tributaria que deben soportar, es decir, en las normas sustantivas,

41. En este sentido PALAO TABOADA (1998, 542) y FERREIRO LAPATZA (1992, 8), aunque en este último el comentario parece algo contradictorio, habida cuenta de que al final termina admitiendo como un título competencial válido el artículo 149.1.1ª CE, junto a todos los demás que se han propuesto.

aspecto que ha sido observado ya por parte de la doctrina⁴¹.

Otros autores⁴² han preferido defender como título competencial el artículo 149.1.14^a, que establece la competencia exclusiva del Estado sobre “la Hacienda General” y, de hecho, el TC ha avalado éste como título competencial a la hora de fundamentar competencias estatales en materia tributaria (SSTC 181/1988, 96/1990, y 13/1992). No obstante, este título se encuentra afectado por la ambigüedad e imprecisión de la expresión Hacienda General, y si por algo se ha destacado la jurisprudencia constitucional, ha sido por abstenerse de fijar doctrina sobre la definición y contenido de la expresión indicada⁴³, tornándola en un concepto sin límites, en un título expansivo, como lo denunció el voto particular de la STC 163/1994.

Las interpretaciones doctrinales sobre el alcance de la Hacienda General han sido

igualmente conflictivas, porque la Hacienda Pública puede ser entendida en al menos tres sentidos: en un sentido subjetivo es la Administración pública como titular de derechos y obligaciones fiscales; en un sentido funcional es el conjunto de procedimientos para hacer efectivos los derechos y obligaciones fiscales; y en un sentido material se refiere a los derechos y obligaciones de que es titular un ente y los instrumentos jurídicos con que los impone. Y dada esta significación polisémica de la Hacienda General la expresión termina no significando nada en concreto⁴⁴ y en no pocas ocasiones termina confundiéndose con conceptos relacionados⁴⁵.

En nuestro entender, cuando la CE señala que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la Hacienda General y la deuda del Estado, lo que está consagrando es el monopolio en la dirección de la economía pública, esto es, en la toma de decisiones que afecten a los agregados macroeconómicos, conjunto

42. SAINZ DE BUJANDA (1992, 107), RAMALLO (1993, 115 y ss.) y GARCÍA TORRES (1992, 43).

43. A pesar de que la STC 179/1985 se refiere a las Haciendas locales y no a las autonómicas, nos sirve de ejemplo para indicar cómo el TC ha evadido definir qué es la Hacienda General, a pesar de acudir en su juicio de constitucionalidad al artículo 149.1.14^a. En el FJ 1 se consignó lo siguiente: “El título competencial que más claramente ampara la decisión estatal en este caso es, sin duda, el contenido en el artículo 149.1.14^a. *Sea cual fuere el contenido que al concepto Hacienda General se atribuya*, no parece discutible, en efecto que haya de incluirse dentro del mismo una medida que tiene por objeto directo la relación entre Hacienda estatal y las Haciendas locales” (la cursiva es nuestra).

44. Son notoriamente insustanciales los esfuerzos de la doctrina dirigidos a definir la Hacienda General. SOLER ROCH (1989, 117) por ejemplo, entiende que son aquellos aspectos de la actividad financiera que la Constitución establece con carácter general, sin referencia a un ente público determinado, por lo que deben tener una regulación armonizada en el territorio del Estado; y SAINZ DE BUJANDA (1992, 107) ha dicho que se trata de el conjunto de principios y de instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero con eficacia sobre todo el territorio de la Nación. Desde luego se trata de definiciones que nada aportan ni aclaran y que son valiosas más por quienes las expresaron, que por su contenido.

45. Los sentidos subjetivo y funcional de la Hacienda Pública terminan confundiendo su concepto con el de “régimen jurídico de las administraciones públicas”, al que se refiere el artículo 149.1.18^a, tal y como le ocurrió al TC en la sentencia 14/1986. En este caso, se acusó de inconstitucionalidad a una normativa autonómica por violar el artículo 149.1.1^a al establecer una regulación sobre intereses de demora y garantías de la deuda tributaria, distinta de la estatal y el TC resolvió la cuestión declarando la inconstitucionalidad, pero con fundamento en el artículo 149.1.18^a, absteniéndose de diferenciar en dónde radica la distinción en el contenido material de las dos normas.

temático con el que en principio nada tienen que ver los procedimientos que han de seguirse para cumplir con las obligaciones tributarias. De esta suerte, no consideramos que exista en el artículo 149.1.14^a un título competencial que justifique extender la regulación de la LGT a los tributos propios de la CCAA.

Uno más de los títulos competenciales alegados, es el artículo 149.1.18^a CE, de conformidad con el cual le corresponde al Estado fijar las “bases del régimen jurídico de las administraciones públicas [...] que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas [...]”. Tal y como ya hicimos mención marginal, a esta norma acudió el TC en la sentencia 14/1986 para declarar que era contraria a la CE una normativa autonómica que había establecido una tasa de interés de demora diferente a la estatal consagrada en la LGT, argumentando que es necesaria “una regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la nación, con lo cual se asegura en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma un común denominador normativo” (FJ 11).

La adecuación de ese criterio jurisprudencial es criticable si consideramos que las “bases del régimen jurídico de las administraciones públicas” son un tipo de cuestiones cuyo contenido pertenece al ordenamiento administrativo, del cual no hace parte el régimen jurídico general de los tributos, que se encuadra dentro del ordenamiento financiero; por lo cual el establecimiento general y unitario del interés de demora en las deudas tributarias es algo que afecta a

las Haciendas Públicas y no a las Administraciones Públicas. Y en cualquier caso, por mucha validez que se le otorgue a esta norma como título competencial, es necesario tener en cuenta que por tratarse de una legislación de base, se encuentra afectada por las mismas limitaciones a las que ya hicimos alusión cuando nos referimos al artículo 149.1.1^a CE.

En resumidas cuentas, no existe en el texto constitucional una disposición de conformidad con la cual el Estado pueda reclamar la potestad exclusiva para regular los procedimientos de gestión relativos a los tributos propios de las CCAA, pero sí cuenta, como es obvio y como lo hemos visto, con la competencia para expedir una normativa básica, con todo lo que ello implica relativo al respeto del poder normativo correspondiente a las CCAA; y este es un dato importante porque la identificación de un título competencial no está relacionado únicamente con la búsqueda de un anclaje constitucional para la LGT, sino que del título que se halle dependerá cuál sea el contenido posible de la codificación, como ocurre en este caso.

Al no estar prohibida constitucionalmente la transferencia de competencias normativas financieras a las CCAA en lo que respecta a sus tributos propios, sólo quedarían dos opciones para que la LGT fuera aplicable infaliblemente en la gestión de esos tributos, que son que la LOFCA así lo haya previsto directamente, o que, subsidiariamente de lo anterior, no le otorgue a las CCAA potestades normativas para la ordenación de los procedimientos relativos a sus tributos propios. La primera, aunque es una posibilidad válida, no ha ocurrido aun en Derecho español.

Sobre la segunda puede plantearse una discusión. En criterio de RAMALLO (1993,

115) las CCAA no cuentan con ese tipo de potestades normativas porque los artículos 17, 19 y 20 de la LOFCA les otorgan competencias para legislar y reglamentar los aspectos sustanciales de los tributos propios, así como para ejecutar la función administrativa para la aplicación de los mismos y para resolver las reclamaciones que sean del caso, pero no potestades para regular procedimientos administrativos tributarios.

Nosotros no compartimos esa opinión de RAMALLO, sino que profesamos la contraria. La LOFCA se encarga de fijar en los artículos 17 a 22 las competencias financieras otorgadas a las CCAA y dentro de ellas se encuentra, en el artículo 19.1, “la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos, la cual 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”. El texto de la norma no deja lugar a dudas. No existe ninguna razón que lleve a pensar que esas potestades de autoorganización de la gestión, liquidación y recaudación de los tributos propios no incluye competencias legislativas, las que no se pueden dissociar del concepto organización de la Administración, por el simple hecho de que no se incorporó una mención expresa a la expedición de normas. En este sentido es de valía la aclaración efectuada en la STC 227/1988 (FJ 32), según la cual los procedimientos administrativos especiales, dentro de los que se encuentra el tributario según la Disposición Adicional 5.ª de la Ley 30/1992, no se encuentran reservados cons-

titucionalmente al Estado, razón por la que “hay que entender que es una competencia conexas a la que respectivamente el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración”, de donde deducimos que si las CCAA pueden regular sus tributos propios, igualmente pueden regular el procedimiento aunado a la aplicación de ellos.

Así las cosas, para nosotros es inevitable concluir que las CCAA sí cuentan con potestades normativas para regular los procedimientos de aplicación y gestión de los tributos propios, circunstancia que impide la aplicación universal de la codificación tributaria estatal española. En el plano hipotético, la aplicación de la LGT a todos los tributos en todo el territorio español sólo podría conseguirse en un futuro si la LOFCA así lo impusiera en desarrollo del artículo 157.3 CE.

Y considerando el señalado panorama, no es de extrañar que en la práctica, la regulación que hacen las CCAA de los impuestos y recargos propios, así como de las tasas, huya con frecuencia de la LGT, porque consideran que cuentan con una competencia propia para expedir las normas correspondientes. Concretamente, las CCAA han optado por hacer una remisión a institutos concretos de la LGT de manera esporádica y con carácter asistemático; o por hacer una indeterminada invocación de la ley estatal como normativa supletoria, supletoriedad que no hace falta establecer porque ya se encuentra prevista en el artículo 149.3; o por último, también existen casos en los que abiertamente se ignora a la LGT en la leyes autonómicas⁴⁶.

46. En este punto nos remitimos al estudio efectuado por RAMALLO (1993, 103) de los distintos esquemas de relación que existen entre la LGT y las Haciendas locales en los Estatutos de Autonomía. El mismo autor también se ocupó de analizar las concretas leyes de las CCAA que

Hemos visto entonces cómo la LGT ha estado afectada por numerosas dudas acerca de cuál debe ser su contenido y ámbito territorial de aplicación, dudas que se acrecentaron significativamente al promulgarse la CE. Sin embargo, si bien las dificultades constitucionales impiden que esta ley se imponga por pleno derecho en la totalidad de las relaciones jurídico-tributarias, nada impide que una ley ordinaria se constituya en vertebradora de todo el sistema, gracias a la racionalidad de sus normas y a la adhesión social que genera; el ejemplo perenne es el código civil y a ello puede aspirar válidamente la LGT.

Bibliografía

- AGUIRRE DE LA HOZ, JAVIER. *Adecuación de la Ley General Tributaria a la Constitución*, Madrid, Presidencia del Gobierno, 1982.
- ARAUZ DE ROBLES VILLALÓN, PIEDAD y PÉREZ-CAMPANERO FERNÁNDEZ, JOSÉ LUIS. “Ley General Tributaria y Haciendas territoriales en el ordenamiento jurídico vigente”, en *Crónica Tributaria*, 1993, n.º 65.
- ESCRIBANO, FRANCISCO. “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, en *Civitas REDF*, 1992, n.º 76.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. “Reforma de la LGT. Ámbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)”, en *Crónica Tributaria*, 1992, n.º 64.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME. “Comentario al artículo 1.º de la Ley General Tributaria”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF, 1991.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME. “Una nueva Ley General Tributaria: problemas constitucionales”, en *Civitas REDF*, 1996, n.º 90.
- GARCÍA TORRES, JESÚS. “Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes de Derecho en la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 1992, n.º 61.
- MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. “La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”, en *Civitas REDF*, 2002, n.º 113.
- Ministerio de Hacienda (España). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, IEF, 2001.
- NAVAS VÁZQUEZ, RAFAEL. “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *Civitas REDF*, 1992, n.º 76.
- NAWIASKY, HANS. *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, JUAN RAMALLO MASSANET (trad.), Madrid, IEF, 1982 (Título original: *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Dr. FRANZ A. PFEIFFER VERLAG, 1926).
- OLIVERA MASSÓ, PABLO. “Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”, en *Crónica Tributaria*, 1994, n.º 71.
- PALAO TABOADA, CARLOS. “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, en *Civitas REDF*, 1998, n.º 100.
- PAULICK, HEINZ. “La ordenanza tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario”, en PALAO TABOADA, CARLOS (trad). *Ordenanza Tributaria alemana*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

regulan los tributos propios, en las que también se observan fórmulas bastante heterogéneas de adhesión a la LGT: puede ocurrir que no se haga ninguna referencia a la legislación estatal o que se invoque la LGT como norma subsidiaria en lo no regulado por la ley de tributos propios, o que se hagan remisiones a bloques temáticos de la LGT, como son el régimen de infracciones y sanciones, los sujetos pasivos o la estimación indirecta.

RAMALLO MASSANET, JUAN. “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 1993, n.º 63.

RIERA AISA, LUIS. “Voz: Codificación”, en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, t. IV, BUENAVENTURA PELLISÉ PRATS (dir.), Barcelona, Francisco Seix, 1981.

RUBIO GUERRERO, JUAN JOSÉ. “La nueva Ley General Tributaria: génesis, objetivos y principales modificaciones”, en *Crónica Tributaria*, 2004, n.º 110.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “La codificación fiscal”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, 2.ª reimpresión de la 1.ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “La gran paradoja de la Ley General Tributaria”, *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 1992, n.º 62.

SOLER ROCH, MARÍA TERESA. “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *Crónica Tributaria*, 1989, n.º 59.

SOLER ROCH, MARÍA TERESA. “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, en *Civitas REDF*, 1998, n.º 97.

STERN, JACQUES. *La codificación: una controversia programática basada en obras de Thibaut y Savigny*. JOSÉ DÍAZ GARCÍA (trad.), Madrid, Aguilar, 1970.

TIPKE, KLAUS. “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”, en *Civitas REDF*, 1977, n.º 14.

VALDÉS COSTA, RAMÓN. “La codificación tributaria en América Latina”, en *Civitas REDF*, 1982, n.º 33.

