



CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES
DE CATALUNYA

**D I C T A M E N 8/2017, de 20 de juliol,
sobre la Proposició de llei del Codi tributari de Catalunya
i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a
l'Administració tributària de la Generalitat**

El Consell de Garanties Estatutàries, amb l'assistència del president Joan Egea Fernández, del vicepresident Pere Jover Presa, dels consellers Marc Carrillo i Jaume Vernet Llobet, del conseller secretari Àlex Bas Vilafranca, dels consellers Francesc de Paula Caminal Badia i Carles Jaume Fernández, i de la consellera Margarida Gil Domènech ha acordat emetre el següent

D I C T A M E N

Sol·licitat pel Grup Parlamentari Socialista i pel Grup Parlamentari de Catalunya Sí que es Pot, i per més d'una desena part dels diputats del Parlament de Catalunya, del Grup Parlamentari de Ciutadans, respecte al Dictamen de la Comissió d'Economia i Hisenda sobre la Proposició de llei del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributària de la Generalitat (BOPC núm. 440, de 15 de juny de 2017).

A N T E C E D E N T S

1. El dia 21 de juny de 2017 va tenir entrada en el Registre del Consell de Garanties Estatutàries un escrit de la presidenta del Parlament, de la mateixa data (Reg. núm. 5800), en què es comunicava al Consell la Resolució de la presidència del Parlament, de 21 de juny, per la qual, segons el que preveuen els articles 16.1.b i 23.b de la Llei 2/2009, de 12 de febrer, del Consell de Garanties Estatutàries (LCGE), es van admetre a tràmit dues sol·licituds de dictamen, ambdues de 21 de juny de 2017, sobre l'adequació a l'Estatut i a la Constitució de la Proposició de Llei del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributària de la Generalitat, presentades, la primera, pels grups parlamentaris Socialista i de Catalunya Sí que es Pot i, la segona, per més d'una desena part dels diputats del Parlament de Catalunya, del Grup Parlamentari de Ciutadans.

2. El Consell de Garanties Estatutàries, en la sessió del dia 22 de juny de 2017, després d'examinar la legitimació i el contingut d'ambdues sol·licituds, de conformitat amb els articles 23 a 25, apartats 1 a 3, LCGE, va acordar la seva admissió a tràmit.

3. En la mateixa sessió, segons el que estableixen els articles 19.2 LCGE i 31 del Reglament d'organització i funcionament del Consell, i en vista que ambdues sol·licituds tenien objectes connexos que justificaven la unitat de tramitació i decisió, ja que requeien sobre la mateixa Proposició de Llei, es va acordar obrir el tràmit d'audiència perquè els sol·licitants formulessin les al·legacions que consideressin oportunes sobre la possibilitat d'acumulació, per part del Consell, dels dos dictàmens. Així mateix, es va acordar designar ponent del Dictamen de la primera sol·licitud el conseller senyor Jaume Vernet Llobet i va quedar pendent l'assignació de ponent per al dictamen de

la segona sol·licitud, en espera de la resposta dels sol·licitants sobre la possible acumulació dels procediments.

A l'últim, a l'empara de l'article 25, apartats 4 i 5, LCGE i de l'article 35 del Reglament d'organització i funcionament del Consell, va acordar adreçar-se als sol·licitants, a tots els grups parlamentaris i també al Govern a fi de sol·licitar-los la informació i la documentació complementàries de què disposessin sobre la norma sotmesa a dictamen.

4. En la sessió del dia 29 de juny de 2017, un cop transcorregut el termini per dur a terme el tràmit d'audiència sense que s'hi haguessin fet al·legacions, el Consell va acordar acumular la sol·licitud presentada per més d'una desena part dels diputats del Parlament, del Grup Parlamentari de Ciutadans, a la presentada pels grups parlamentaris Socialista i de Catalunya Sí que es Pot.

Així mateix, es va acordar que el conseller senyor Jaume Vernet, ponent per al Dictamen de la primera sol·licitud, assumís també la ponència de la segona. Seguidament, d'acord amb el que estableix l'article 32 del Reglament d'organització i funcionament del Consell, es va considerar convenient designar ponent, per a l'elaboració del fonament jurídic tercer del Dictamen, el conseller secretari senyor Àlex Bas.

5. En la mateixa data es va rebre en el Registre del Consell un escrit del conseller d'Afers Exteriors, Relacions Institucionals i Transparència que adjuntava com a documentació complementària un informe elaborat per la Secretaria d'Hisenda del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda, de 28 de juny de 2017 (Reg. núm. 5809).

6. Finalment, després de les corresponents sessions de deliberació del Consell, el dia 20 de juliol de 2017 ha tingut lloc la votació i l'aprovació

d'aquest Dictamen, d'acord amb el que preveuen els articles 26.3 LCGE i 38 del Reglament d'organització i funcionament del Consell.

FONAMENTS JURÍDICS

Primer. L'objecte del Dictamen

Els grups parlamentaris i la desena part dels diputats indicats en els antecedents han sol·licitat dictamen del Consell, a l'empara dels articles 16.1.b i 23.b LCGE, sobre l'adequació a l'Estatut i la Constitució de la Proposició de Llei del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributària de la Generalitat (en endavant, la Proposició o la Proposició de Llei, indistintament).

Les peticions de dictamen fan referència, d'una banda, a la Proposició de Llei en el seu conjunt i, d'una altra, amb caràcter específic, al seu article 2.1 i a altres preceptes dels llibres esmentats del Codi tributari de Catalunya aprovats per l'article 5 de la Proposició.

En aquest primer fonament jurídic, a fi de delimitar l'objecte del Dictamen, descriurem breument el contingut i la finalitat de la Proposició de Llei així com el context normatiu general en què s'insereix. A continuació, exposarem, de forma succinta, el contingut dels preceptes qüestionats i els arguments en què cada una de les sol·licituds fonamenta els seus dubtes de constitucionalitat i d'estatutarietat. I, finalment, avançarem l'estructura que seguirà el Dictamen per tal de respondre a les peticions damunt dites.

1. La Proposició de Llei, d'acord amb el seu article 1, té com a objecte establir l'estructura del Codi tributari de Catalunya (en endavant, Codi tributari o CT, indistintament) i aprovar-ne els llibres primer, segon i tercer.

Tal com exposa el preàmbul de la Proposició de Llei, en el seu apartat I, el Codi tributari respon a la necessitat d'evitar els riscos per a la seguretat jurídica i la coherència normativa que comporta la situació d'extraordinària extensió i complexitat de la legislació tributària.

El Codi tributari, seguint l'arquetip del Codi civil de Catalunya, té el caràcter de codi «obert i flexible», i es planteja des d'una «vocació omnicomprensiva» (par. segon). El caràcter obert respon a la necessitat d'incorporar, de forma progressiva, els continguts normatius amb rang de llei que «han de formar el dret tributari de Catalunya», i que s'identifiquen amb les disposicions generals del sistema tributari, l'Administració tributària de la Generalitat i els impostos, les taxes i els altres tributs aplicats per la Generalitat. Conseqüentment, la seva estructura formal està dissenyada de forma flexible, per tal de permetre la dotació de contingut gradual de la norma i la seva adequació «també en extensió i àmbits normatius» a les circumstàncies que tinguin lloc en l'àmbit tributari. En concret, s'estructura en llibres, dividits en títols i aquests en capítols, i adopta el mateix criteri que el Codi civil de Catalunya per a la numeració dels articles, és a dir, aquests duen dos números separats per un guionet (llevat de les disposicions addicionals, transitòries i finals): el primer està format per tres xifres que indiquen, respectivament, el llibre, el títol i el capítol, i el segon correspon a la numeració contínua atribuïda a cada article dins de cada capítol.

Quant a la vocació omnicomprensiva del Codi, es manifesta en l'objectiu de «sistematitzar, ordenar i incloure en un text legal unitari i coherent les normes de rang legal que integren el dret tributari de Catalunya» (par.

tercer, apt. I preàmbul). A més, ha de ser complet i estar permanentment actualitzat (par. quart, apt. I preàmbul).

La Proposició de Llei s'articula en cinc articles, relatius al seu objecte (art. 1), a l'estructura, la numeració dels articles i la tramitació del Codi tributari (art. 2, 3 i 4, respectivament) i a l'aprovació dels seus llibres primer, segon i tercer (art. 5). Així mateix, conté una disposició derogatòria que, entre d'altres, abroga la Llei 7/2007, de 17 de juliol, de l'Agència Tributària de Catalunya, i tres disposicions finals, sobre el desplegament normatiu de la llei (disp. final primera), les modificacions i habilitacions pressupostàries pertinents (disp. final segona) i l'entrada en vigor de la norma l'endemà de la seva publicació en el *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya* (disp. final tercera).

Com hem avançat, la Proposició aprova els tres primers llibres del Codi. El primer, intitulat «Disposicions generals del sistema tributari de Catalunya», es divideix en dos títols, sobre les disposicions preliminars i generals del Codi tributari (títol I) i les disposicions generals relatives a l'Administració tributària de la Generalitat (títol II). Aquestes regulen, entre altres qüestions, l'àmbit d'aplicació de les normes del Codi, els principis fonamentals del sistema impositiu català, les fonts normatives de l'ordenament tributari, la interpretació de les normes tributàries i els objectius, l'estructura i els principis i les disposicions generals de l'actuació dels organismes que integren l'Administració tributària de la Generalitat.

El llibre segon del Codi s'ocupa, en els títols I i II, respectivament, de la regulació de l'Agència Tributària de Catalunya i de la Junta de Tributs de Catalunya, i clou amb dotze disposicions addicionals, dues de transitòries i set de finals.

Finalment, el tercer i últim llibre del Codi regula el Consell Fiscal de Catalunya (títol I) i l'Institut de Recerca Fiscal i d'Estudis Tributaris de Catalunya (títol II), ambdós de nova creació, i incorpora dues disposicions addicionals i dues de finals.

2. Una vegada descrit, de forma sumària, el contingut general de la Proposició de Llei, hem de tenir en compte el context normatiu en el qual s'inscriu, cenyint-nos a les disposicions generals estretament relacionades amb el règim jurídic tributari.

En l'àmbit estatal, deixant de banda la normació específica sobre tributs concrets, cal esmentar la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (en endavant, LGT), que el seu preàmbul mateix defineix com l'eix central de l'ordenament tributari on es recullen els principis essencials i es regulen les relacions entre l'Administració tributària i els contribuents (apt. I). Així, la LGT, que derogà la preconstitucional Llei 230/1963, de 28 de desembre, general tributària, va néixer amb una «vocació codificadora» (apt. VII preàmbul LGT) que es manifestà, entre d'altres, amb la incorporació de preceptes procedents d'altres normes de l'ordenament jurídic tributari, com ara la llei de drets i garanties dels contribuents, la normativa relativa a les bases sobre el procediment economicoadministratiu així com preceptes reglamentaris en matèria de procediment (apt. I preàmbul LGT).

Quant a Catalunya, a més de la normativa reguladora de diversos tributs, cal destacar, en l'àmbit institucional, la Llei 7/2007 esmentada (en endavant, LATC), que va crear l'Agència Tributària de Catalunya com a ens amb personalitat jurídica pròpia, plena capacitat i atribucions per organitzar i exercir les seves funcions, en va regular el règim jurídic, les funcions i els òrgans i va crear nous cossos funcionaris adscrits a aquest organisme. Aquesta norma ha estat modificada posteriorment, entre d'altres, per la Llei 2/2014, de 27 de gener, de mesures fiscals, administratives, financeres i del

sector públic i per la Llei 9/2015, de 12 de juny. En aquest sentit, resulta d'interès per a la nostra tasca consultiva ressaltar que aquesta última norma legal afegí a la LATC els capítols VII i VIII, reguladors dels cossos tributaris d'adscripció exclusiva a l'Agència, les regles per accedir-hi i les disposicions comunes aplicables al personal d'aquests cossos, juntament amb diverses disposicions addicionals que tenien per objecte, entre d'altres, la creació del Cos Superior d'Inspectors Tributaris de la Generalitat de Catalunya (disp. add. divuitena LATC), la supressió de l'escala d'inspecció tributària del Cos Superior d'Inspecció i Tècnica Tributària de la Generalitat de Catalunya (disp. add. dinovena LATC), la supressió del Cos Tècnic de Valoració Tributària de la Generalitat de Catalunya (disp. add. vintena LATC) i el règim d'integració voluntària en els cossos de l'Agència (disp. add. vint-i-unena i vint-i-dosena LATC, declarades inconstitucionals per la STC 238/2015, de 19 de novembre).

La LATC ha estat desplegada pel Decret 279/2007, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Agència Tributària de Catalunya i pel Decret 222/2016, de 15 de març, del règim de personal i dels processos de selecció i provisió en el seu àmbit.

Val a dir que, en els darrers anys, altres comunitats autònomes també han creat les seves pròpies agències tributàries, com és el cas d'Andalusia, Illes Balears, Cantàbria, Illes Canàries, Galícia i Múrcia. Singularment, la Llei 9/2006, d'11 de desembre, tributària de la Comunitat Autònoma de Canàries, modificada posteriorment, entre d'altres, per la Llei 9/2014, de 6 de novembre, estableix els principis i les normes jurídiques generals integrants del règim jurídic del sistema tributari canari (constituït, d'acord amb l'article 1 de la norma, pels tributs propis de la comunitat autònoma, els derivats del règim econòmic i fiscal de Canàries, els tributs estatals l'aplicació dels quals hagi estat cedida per part de l'Estat i els recàrrecs sobre els tributs estatals) així com les especificitats d'aquest règim respecte a la LGT.

3. Per tal de completar la definició de l'objecte d'aquest Dictamen, hem de sintetitzar els preceptes qüestionats i els arguments esgrimits per cada una de les dues sol·licituds presentades (BOPC núm. 448, de 23 de juny de 2017).

A) La sol·licitud presentada conjuntament pels grups parlamentaris Socialista i Catalunya Sí que es Pot dirigeix un retret genèric a la norma perquè considera que, en el seu conjunt, «comporta una greu vulneració del principi de seguretat jurídica», en el seu vessant de certesa del dret i d'interdicció de l'arbitrarietat (art. 9.3 CE).

En aquest sentit, fa referència als antecedents de la Proposició de Llei, que entenen que ha estat presentada pels promotors de la iniciativa, d'una banda, com una de les «lleis de desconexió» per donar compliment a les anomenades «estructures d'Estat» que derivarien de la Resolució 1/XI del Parlament de Catalunya, de 9 de novembre de 2015, sobre l'inici del procés polític a Catalunya com a conseqüència dels resultats electorals del 27 de setembre de 2015, i, d'una altra, com una «mera» proposició de Llei de desenvolupament de l'Estatut, mantenint d'aquesta manera una «buscada, deliberada i volguda ambivalència» en la naturalesa i l'abast de la norma que genera confusió i «greus problemes de seguretat jurídica», ja que ignora i omet la referència directa a la Constitució, l'Estatut i la legislació bàsica estatal en matèria tributària.

A més, qüestiona específicament una sèrie de preceptes del Codi tributari que són:

a) del llibre primer, l'article 111-4 («Fonts de l'ordenament tributari»), atès que no cita com a font del dret tributari de Catalunya la Constitució, l'Estatut ni la legislació bàsica estatal en la matèria, per possible infracció dels articles

9.3 i 149.1.14 CE i 203 EAC, i l'article 111-9.3 («Interpretació»), que determina que l'Administració tributària de la Generalitat ha d'aplicar les normes tributàries d'acord amb la doctrina establerta per la Junta de Tributs de Catalunya i la jurisprudència, ja que podria no respectar les disposicions interpretatives de l'Administració estatal respecte de normes tributàries estatals d'abast general, per possible vulneració de l'article 12.3 LGT i de l'article 149.1.14 CE;

b) del llibre segon, les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena, sobre l'accés a diferents cossos tributaris adscrits a l'Agència Tributària de Catalunya, per possible infracció dels articles 23.2 i 103.3 CE i 136.b EAC, en la mesura que els processos selectius a aquests cossos podrien tenir el caràcter de proves restringides per a l'accés a la funció pública i és «molt difícil de justificar» que aquestes limitacions siguin raonables, proporcionades i no arbitràries a l'efecte de la igualtat en l'accés a la funció pública;

c) del llibre tercer, una sèrie d'articles relatius a la naturalesa (art. 311-2), la composició (art. 311-4) i els òrgans del Consell Fiscal de Catalunya (art. 312-3), perquè considera que l'exclusió de les organitzacions sindicals i empresarials de la composició d'aquest organisme consultiu i assessor de l'Administració tributària de la Generalitat és contrària a l'article 9.3 CE perquè és arbitrària i, a més, vulnera els articles 25.5, 45.5 i 45.6 EAC i els articles 7, 28.1 i 129 CE atès que les dites organitzacions n'han de formar part i han de participar-hi per «mandat estatutari i constitucional».

B) A continuació fem menció de la sol·licitud presentada per més d'una desena part de diputats del Parlament, integrants del Grup Parlamentari de Ciutadans.

a) Aquesta petició, en el seu apartat primer, formula unes objeccions generals i transcriu un conjunt de preceptes sense identificar els articles

concrets de la Constitució i de l'Estatut que es consideren vulnerats en cada cas, ni argumentar de forma específica els motius concrets de la pretesa contravenció.

Concretament, l'escrit cita l'article 2.1 («Estructura del Codi») de la Proposició de Llei i els articles, tots ells del llibre primer del Codi tributari, 111-1.1.b i .c («Objecte i àmbit d'aplicació del Codi»), 111-2 («Àmbit subjectiu»), 111-3 («Principis fonamentals del sistema impositiu català»), 111-4 («Fonts de l'ordenament tributari»), 111-6 («Capacitat per a exigir tributs»), 111-9.3 («Interpretació»), 111-10 («Codificació i consolidació de la legislació tributària»), 111-11 («Identificació expressa de les modificacions de les normes tributàries»), 121-3 («Exercici de les competències tributàries i de les funcions de recaptació de recursos de dret públic») i 122-9.1 («Col·laboració interadministrativa»). A parer dels peticionaris, es pretén establir un sistema tributari propi, alternatiu i diferent del sistema tributari espanyol, tot desplaçant-lo, cosa que suposa un «burdo intento de desconexión o desplazamiento del sistema tributario unitario de nuestro Estado y, por tanto, una tacha insoslayable de inconstitucionalidad», així com dotar la Generalitat de competències normatives i executives que desborden les seves competències tributàries i d'organització interna.

b) En l'apartat segon de la sol·licitud, malgrat que no s'identifica explícitament el precepte, s'entén, d'acord amb la transcripció literal que se n'efectua, que es qüestiona l'article 122-10.3 («Col·laboració amb els agents del sistema tributari»), relatiu a la remissió al reglament de la regulació de la intermediació tributària, per vulneració del principi de legalitat tributària.

c) En l'apartat tercer, la petició conté objeccions sobre la disposició final cinquena («Règim aplicable a la resolució de reclamacions i recursos en matèria de tributs cedits»), del llibre segon del Codi tributari, perquè considera que conculca els procediments arbitrats en dret per a la revisió del

marc constitucional i que vulnera el principi de lleialtat institucional en la mesura que predetermina el resultat d'un eventual procediment de reordenació competencial entre les administracions estatal i autonòmica.

d) A l'últim, en l'apartat quart de la sol·licitud es formulen dubtes sobre les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena i la disposició transitòria primera del llibre segon del Codi tributari. La petició, en termes semblants als recollits en la primera sol·licitud comentada, critica les restriccions establertes per a l'accés als cossos de funcionaris adscrits a l'Agència Tributària de Catalunya, que considera injustificades i contràries al dret fonamental a l'accés a funcions públiques en condicions d'igualtat.

4. D'acord amb l'exposat, l'objecte del Dictamen se centrarà a determinar si existeix una vulneració de l'Estatut i/o de la Constitució per part dels preceptes de la Proposició de llei i del Codi tributari abans identificats, que seran agrupats, en la seva revisió, per raó de la matèria. Així en el fonament jurídic segon s'analitzaran les disposicions relatives a aspectes tributaris sotmesos al nostre parer consultiu; en el tercer, les proves restringides d'accés als cossos adscrits a l'Agència Tributària de Catalunya, i, finalment, en el quart, la participació social en el Consell Fiscal de Catalunya. En cada un dels fonaments jurídics indicats s'examinarà el paràmetre de constitucionalitat i d'estatutarietat corresponent i es durà a terme la seva aplicació als preceptes qüestionats.

Segon. El marc constitucional i estatutari del poder tributari autonòmic i la seva aplicació al Codi tributari

Com hem indicat en exposar l'estructura dels diferents fonaments jurídics, començarem per examinar el cànon constitucional i estatutari que ha de servir de referència per tal de resoldre els dubtes plantejats. En aquest cas,

el relatiu a l'àmbit tributari, que és precisament on s'enquadra de forma natural la norma objecte de dictamen, des de tres diferents i successives perspectives, tal com es desprèn de les sol·licituds del nostre parer consultiu.

Aquesta part general del cànon la iniciarem amb l'anàlisi de la configuració constitucional del poder tributari estatal i del reconeixement del poder tributari autonòmic, d'acord amb la Constitució, l'Estatut i les normes estatals de distribució de competències (apartat 1). Després, farem esment de la doctrina jurisprudencial sobre la reserva de llei tributària (apartat 2). I, per acabar, clourem amb un recordatori sobre el principi constitucional de seguretat jurídica, aplicable també en l'àmbit tributari (apartat 3).

En la darrera part d'aquest fonament jurídic (apartat 4) resoldrem els anunciats dubtes després d'aplicar el paràmetre de constitucionalitat i d'estatutarietat als preceptes sol·licitats.

1. Amb l'objectiu de descriure el paràmetre relatiu al poder tributari estatal i autonòmic, i en nom de la brevetat, prendrem com a referència el DCGE 2/2013, de 21 de febrer, en el qual vàrem desenvolupar aquestes qüestions, i recordarem la jurisprudència constitucional aplicable.

La potestat constitucional d'establir i exigir tributs es troba en els dos primers apartats de l'article 133 CE. El primer atribueix a l'Estat la potestat «originària» per establir els tributs mitjançant una llei i el segon reconeix la potestat tributària a les comunitats autònomes i a les corporacions locals.

A) En particular, sobre el poder tributari estatal, la jurisprudència constitucional referida a l'article 133.1 CE ha destacat la seva vinculació amb el sistema de distribució de competències financeres entre els ens territorials. D'aquesta manera, el connecta expressament, respecte a l'àmbit competencial, amb els articles 149.1.14 i 157.3 CE (STC 192/2000, de 13 de

juliol, FJ 6), a banda de l'estatut d'autonomia respectiu i de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA).

Aquesta connexió determina que l'Estat disposa d'un títol habilitant per regular «no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario» (STC 192/2000, FJ 6), d'acord amb la competència exclusiva que li reserva la Constitució sobre la hisenda «general» (art. 149.1.14 CE). La dita competència s'ha entès referida tant al conjunt de la hisenda pública com a l'específica de l'Estat central.

Així, el Tribunal Constitucional, des dels seus inicis, ja en la STC 179/1985, de 19 de desembre, entén que l'article 149.1.14 CE «comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales» (FJ 3), mentre l'Estat no decideixi «delegarla al amparo del art. 156.2 CE, o ex art. 157.1.a ceda la gestión del tributo [...], o, en fin, la Comunidad Autónoma ostente otro título competencial que la habilite para ello» (STC 16/2003, de 30 de gener, FJ 10). En aquest sentit, el Tribunal ha relacionat l'article 149.1.14 CE amb els preceptes constitucionals relatius al finançament de les hisendes autonòmiques, les quals s'han de coordinar amb la hisenda estatal (art. 156.1 CE).

Per tant, en virtut de l'article 149.1.14 CE, l'Estat té competència per establir els seus tributs i fer una regulació general del sistema tributari; és a dir, per dictar un conjunt de normes en matèria d'hisenda general «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» (per totes, STC 26/2015, de 19 de febrer, FJ 4.b). En tot cas, el poder tributari (art. 133 CE), això és, el poder de gravar, s'ha d'exercir de conformitat amb els principis, els mandats i les exigències constitucionals, entre els quals hi ha el respecte del principi d'autonomia

financera de les comunitats autònomes (STC 96/2013, de 23 d'abril, FJ 5). Pel que fa als impostos, el Tribunal Constitucional ha subratllat que el legislador, el que pertوقي, gaudeix d'un ampli marge de llibertat en la seva configuració.

D'aquesta forma, l'Estat pot establir tributs respectant els principis constitucionals corresponents, entre els quals hi ha el de la reserva de llei (art. 31.3 i 133.1 CE), al qual ens referirem específicament més endavant, i també d'altres com ara els de generalitat, d'igualtat, de capacitat econòmica i de progressivitat (art. 31.1 CE). Així mateix, hi ha principis relacionats, de forma directa, amb el reconeixement constitucional del poder tributari i de l'autonomia financera de les comunitats autònomes (art. 133.2, 156.1 i 157.1.b CE), que, al seu torn, hauran de respectar també les prescripcions constitucionals, estatutàries i de la LOFCA (art. 133.2, 156.1 i 157.3 CE).

Per la seva banda, el sistema tributari està presidit per un conjunt de principis generals comuns, que regeixen per a totes les comunitats autònomes. Ara bé, aquests principis no són incompatibles amb les competències tributàries de les comunitats autònomes ni amb la seva autonomia financera (STC 116/1994, de 18 d'abril, FJ 5).

La regulació d'aquest marc general s'ha efectuat amb la Llei general tributària (LGT), que constitueix, d'una banda, llei dictada en exercici de les competències exclusives de l'Estat (sobre la hisenda general, art. 149.1.14 CE; sobre les condicions bàsiques que garanteixin la igualtat, art. 149.1.1 CE, i sobre les fonts del dret, art. 149.1.8 CE) i, de l'altra, llei bàsica respecte de les compartides (sobre el règim jurídic de les administracions públiques i el procediment administratiu comú, art. 149.1.18 CE). Els articles de la LGT s'inscriuen en les diferents competències mencionades, tot i que no estan identificats a la Llei respecte de cadascun dels títols competencials. La doctrina del Tribunal relativa a les competències sobre «hacienda general» i

sobre les bases del règim jurídic de les administracions públiques i sobre el procediment administratiu comú se sintetitza en la STC 130/2013, de 4 de juny, FJ 5, 6 i 7 (respectivament).

A l'empara d'aquests títols competencials i amb l'abast que se'n deriva, l'article 1.1 LGT estableix la matèria objecte de regulació (principis i normes jurídiques generals) i l'abast de la seva aplicació (totes les administracions tributàries). Així, diu literalment:

«Article 1. *Objecte i àmbit d'aplicació*

1. Aquesta Llei estableix els principis i les normes jurídiques generals del sistema tributari espanyol i és aplicable a totes les administracions tributàries en virtut de l'article 149.1.1a, 8a, 14a i 18a de la Constitució i amb l'abast que en deriva.»

La LGT disposa els principis i les normes tributàries generals, la seva aplicació i interpretació, els elements bàsics dels tributs, i la gestió i organització tributària estatal. Es tracta d'una norma que té com a finalitat, entre d'altres, regular les condicions bàsiques que garanteixen la igualtat de tots els espanyols en el compliment del deure de contribuir al sosteniment de les despeses generals, així com disposar l'ordenació comuna de diversos procediments d'aplicació dels tributs que corresponen a les comunitats autònomes.

B) A continuació, examinarem el poder tributari reconegut a les comunitats autònomes i els seus límits constitucionals.

El poder tributari autonòmic es fonamenta en els articles 133.2, 156.1 i 157.1 CE i en els preceptes corresponents dels estatuts d'autonomia (pel que fa a Catalunya, fonamentalment en els art. 201 i 203.5 EAC). Aquest poder, que és una manifestació de l'autonomia financera, està limitat per la

referència expressa de l'article 133.2 CE a la Constitució i a «les lleis». Aquestes lleis són específicament la legislació estatal que es dicti per efectuar la cessió de tributs o bé per delimitar les competències financeres de les comunitats. Això és, en aquest darrer cas, la LOFCA, prevista per a aquesta finalitat en l'article 157.3 CE, la qual ha de ser susceptible d'una interpretació harmònica amb els estatuts d'autonomia, tal com ho estableixen la disposició final LOFCA i la disposició addicional dotzena EAC.

En aquest sentit, entre els principis de les finances de la Generalitat, l'article 201.1 EAC recorda que les relacions d'ordre tributari i financer entre l'Estat i aquesta són regulades per la Constitució, l'Estatut i la LOFCA (per la referència que se'n fa a l'art. 157.3 CE).

L'autonomia financera de les comunitats autònomes (art. 156.1 CE) i els seus límits han estat objecte d'examen per part d'aquest Consell de Garanties en els seus DCGE 7/2012, de 8 de juny (FJ 4.2), i DCGE 8/2012, de 2 de juliol (FJ 2), en què es fa una síntesi de la doctrina constitucional, i als quals ens remetem. Aquesta autonomia opera en el vessant dels ingressos i en el de les despeses, i ens centrarem aquí en el primer, objecte de les peticions que porten causa d'aquest Dictamen. Per al Tribunal Constitucional (STC 109/2011, de 22 de juny, FJ 5), el principi d'autonomia financera de les comunitats autònomes s'estableix constitucionalment de forma específica en el mencionat article 156.1 CE, el qual s'ha desenvolupat mitjançant la LOFCA.

Les comunitats autònomes, entre les fonts d'ingressos, tenen la possibilitat de crear tributs propis (art. 157.1.b CE i art. 6 a 9 LOFCA).

Pel que fa a l'article 157.3 CE i a la LOFCA, hem de recordar, segons la doctrina consolidada pel Tribunal Constitucional, que aquesta Llei orgànica és la que estableix els trets generals dels mecanismes de finançament

autonòmic, que possibiliten ensems l'autonomia financera constitucionalment «garantida» (STC 192/2000, FJ 4). D'aquesta manera, l'article 157.3 CE atribueix a la dita Llei orgànica la regulació de l'exercici de les competències financeres de les comunitats autònomes, l'establiment de normes per resoldre els conflictes i la determinació de les fórmules de col·laboració entre les comunitats autònomes i l'Estat (STC 13/2007, de 18 de gener, FJ 7) i, en fer-ho, constitueix una garantia normativa del marc en el qual es pot exercir el poder tributari autonòmic.

A banda d'aquestes normes generals, les lletres *b* i *c* de l'article 17 LOFCA prescriuen que les comunitats autònomes han de regular:

- «b) L'establiment i la modificació dels seus propis impostos, taxes i contribucions especials, així com dels seus elements directament determinants de la quantia del deute tributari.
- c) L'exercici de les competències normatives que estableix la Llei reguladora de la cessió de tributs.»

Així mateix, l'article 19 LOFCA estableix que correspon a la comunitat autònoma l'aplicació i la potestat sancionadora dels propis tributs.

Certament, les comunitats autònomes tenen atribuïda la competència normativa per fixar el règim jurídic dels tributs, siguin propis o cedits.

Sobre els propis, la Generalitat disposa de capacitat normativa plena (art. 203.5 EAC). Igualment, té atribuïda competència normativa limitada en relació amb els tributs cedits totalment (art. 203.2, lletra *a*, EAC) i en pot disposar per als tributs cedits parcialment (art. 203.2, lletra *b*, EAC). En ambdós casos, d'acord amb la Llei estatal de cessió, dictada d'acord amb l'article 150.1 CE (la Llei 16/2010, de 16 de juliol, del règim de cessió de

tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Catalunya i de fixació de l'abast i les condicions de la cessió).

Aquest conjunt de recursos i d'institucions configuren, en els termes que tot seguit exposarem, un sistema tributari de Catalunya, integrat dins del sistema tributari espanyol, que constitueix el marc de la hisenda general.

Pel que fa a la cessió, d'acord amb el Tribunal, «la regulació essencial de la cesión de tributos a la Comunidades Autónomas corresponde también al Estado» (STC 181/1988, de 13 d'octubre, FJ 3). Igualment, la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries (LSF) determina en quins supòsits les comunitats autònomes poden assumir competències normatives per a la regulació dels procediments de gestió, recaptació, liquidació i inspecció dels tributs susceptibles de cessió (art. 45 i seg.). Així mateix, també disposa que si les comunitats autònomes no fan ús d'aquestes competències normatives, s'aplica la normativa de l'Estat (art. 53 LSF), per la qual cosa la LGT no només és, com hem dit, la norma relativa als tributs estatals i la norma bàsica de la hisenda general, sinó que també actua com a norma supletòria, en virtut del precitat article de la LSF. Sobre aquesta qüestió, val a dir que la Generalitat ja exerceix competències normatives amb relació a diversos tributs.

Al poder tributari de la Generalitat també es refereix l'article 202 EAC, quan estableix els recursos de la Generalitat. Aquesta potestat ha estat analitzada pels DCGE 26/2014, de 18 de desembre (FJ 5), i DCGE 18/2014, de 19 d'agost (FJ 2). A més, l'article 203.6 EAC indica que la capacitat normativa de la Generalitat en l'àmbit tributari es basa en els principis d'equitat i d'eficiència i que en el seu exercici promourà la cohesió i el benestar socials, el progrés econòmic i la sostenibilitat ambiental.

Interessa destacar que la competència normativa de la Generalitat també inclou l'organització de la hisenda pròpia autonòmica, que és de la seva competència (STC 14/1986, de 31 de gener, FJ 2), d'acord amb els articles 150, 204 i 205 EAC.

La STC 31/2010, de 28 de juny, va avalar la dicció de l'Estatut dels articles 204 (FJ 132) i 205 (FJ 133). El primer, referit a l'Agència Tributària de Catalunya, que, segons l'esmentat precepte, permet al Parlament regular la dita Agència amb «plena capacitat» i atribucions per a l'organització i l'exercici de la gestió, la recaptació, la liquidació i la inspecció dels tributs propis i cedits, aquests per delegació de l'Estat, en els termes que aquest estableixi. A banda de regular l'àmbit organitzatiu i funcional de l'Agència, que és instrumental d'allò anterior. El segon, sobre les funcions revisores dels òrgans economicoadministratius de la Generalitat, la qual té competència per establir i revisar els tributs propis, mentre que, respecte dels tributs cedits, pot organitzar els dits òrgans, però la potestat revisora queda subjecta al que dicti la legislació estatal.

En aquest sentit, l'organització de la hisenda autonòmica no és tant una competència que es reconeix a les comunitats autònomes com «una exigència previa o paralela a la pròpia organización autónoma» (STC 14/1986, FJ 2). Aquesta queda subjecta a les bases estatals del règim jurídic de les administracions públiques, especialment quan es refereix a qüestions que «afecten directamente a la actividad externa de la Administración y a los administrados» (STC 50/1999, de 6 d'abril, FJ 3).

En resum, es reconeix la potestat tributària de les comunitats autònomes, que consisteix a dotar-se d'un sistema fiscal propi que els permet organitzar, d'una banda, la seva hisenda privativa i, de l'altra, desplegar una capacitat

normativa, de diferent abast i intensitat, per regular els tributs propis i cedits, sempre respectant els principis constitucionals i estatutaris.

2. El principi de la reserva de llei no implica una prohibició absoluta de remissió reglamentària, sinó que està acotada i té abast divers segons si la matèria concernida disposa d'una reserva més o menys intensa, particularment viva en l'àmbit dels drets fonamentals. Tanmateix, res obstaculitza que la llei estatal o autonòmica habiliti expressament el reglament per concretar o desenvolupar els seus mandats (STC 227/1993, de 9 de juliol, FJ 4.b), sempre que la remissió reglamentària no suposi «deferir a la normación del Gobierno el objeto mismo reservado» (STC 77/1985, de 27 de juny, FJ 14).

En el DCGE 8/2010, de 14 de juny, on se cita doctrina constitucional consolidada i consultiva anterior, es considera necessari que, per determinar la conformitat d'una remissió reglamentària feta en una llei amb una reserva constitucional expressa, la disposició legal fixi clarament uns criteris que orientin el desenvolupament reglamentari (FJ 4.3). Així, la norma legal ha d'establir el marc essencial d'un àmbit material, que guiï la capacitat normativa i l'acció governamentals (DCC núm. 293, de 26 de maig de 2009, F IV).

Una síntesi de la doctrina jurisprudencial la trobem a la STC 139/2016, de 21 de juliol, que parteix del fet que «la reserva de ley es compatible con la colaboración reglamentaria» (STC 111/2014, de 26 de juny, FJ 4), tot i que les habilitacions o remissions de la llei a la potestat reglamentària han de:

«"restringir el ejercicio de dicha potestad 'a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley', criterio 'contradicho con evidencia mediante cláusulas legales ... en

virtud de las que se produce una verdadera deslegalización de la materia reservada, esto es, una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir' (STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 5)".» (STC 139/2016, FJ 9)

Finalment, pel que fa a l'aplicació d'aquest principi constitucional en la matèria tributària, l'article 133 CE estableix fonamentalment la precitada reserva de llei per a la creació de tributs (DCGE 1/2012, de 10 de gener, FJ 3). Igualment, l'article 31.3 CE exigeix el dit principi en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic, el qual «es de carácter relativo, se extiende a la creación *ex novo* de un tributo y a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (por todas, STC 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5)». Doncs bé, la reserva de llei és més estricta quan es tracta d'impostos que no pas de taxes, i el grau de concreció de la llei ha de ser màxim quan regula el fet imposable, mentre que el detall pot ser menor quan regula altres elements com el tipus de gravamen o la base imposable (STC 73/2011, de 19 de maig, FJ 3).

3. El concepte i les limitacions del principi constitucional de seguretat jurídica (art. 9.3 CE), en general, han estat examinats sovint per aquest Consell, amb citació de la jurisprudència constitucional corresponent. Per tots, vegeu la síntesi del DCGE 3/2017, de 9 de març, especialment en el seu FJ 3.

En relació amb els dubtes de constitucionalitat basats en el principi de seguretat jurídica, les sol·licituds d'aquest Dictamen plantegen fonamentalment dues qüestions: d'una banda, la inconstitucionalitat de la repetició en una norma autonòmica de principis o regles establerts a la Constitució, l'Estatut o una norma estatal aplicable i, de l'altra, que s'ometi tota referència expressa a aquests textos legals.

Aquests aspectes són els que es desenvolupen a continuació.

A) Concretament, sobre el qüestionament específic que ara es fa, en el DCGE 17/2010, de 15 de juliol, sobre el Projecte de Llei de règim jurídic i de procediment de les administracions públiques de Catalunya, vàrem advertir de la mala tècnica que suposa reproduir a la legislació catalana preceptes dictats en virtut d'una competència legislativa estatal. Concretament, en el cas esmentat es tractava de reiteracions de la normativa bàsica estatal, algunes expressament assenyalades i d'altres no. Així, dèiem:

«hem de cridar l'atenció sobre la tècnica legislativa que adopta el Projecte de Llei. En aquest sentit, aquesta no sempre permet identificar amb la claredat suficient quins preceptes són reproducció literal de les bases estatals i quins altres són dictats en virtut de la competència de la Generalitat.» (FJ 1)

De manera que, citant el Tribunal Constitucional, sosteníem, en el mateix Dictamen i fonament, que:

«Així, en el cas de la reproducció de normes incloses en la legislació bàsica estatal, ha advertit del risc que suposa que el precepte reproduït perdi la seva vigència o es modifiqui i, en canvi, es mantingui vigent el precepte que el reproduïx (STC 341/2005, de 21 de desembre, FJ 9). I, encara amb més raó, genera efectes nocius i inseguretats quan el legislador autonòmic reformula i integra el contingut dels preceptes estatals (STC 193/1998, d'1 d'octubre, FJ 12).»

Posteriorment, el Tribunal, en les STC 154/2014, de 25 de setembre (FJ 4), i 25/2017, de 16 de febrer (FJ 3), ha reiterat el sentit d'aquesta doctrina insistint en la deficient tècnica legislativa que suposa la reproducció de les normes estatals bàsiques en la normativa autonòmica, tot i que entén que resulta admissible si es donen unes determinades condicions, entre les quals

podem destacar que la comunitat autònoma sigui competent sobre la matèria regulada i que respecti els mínims fixats pel legislador bàsic estatal, a partir dels quals desplega les seves opcions normatives.

En aquest sentit, el Tribunal confirma la STC 341/2005, de 21 de desembre, en la qual va afirmar que «cabe distinguir dos supuestos de reproducción de normas estatales por las autonómicas, de los que se derivan consecuencias distintas» (FJ 9), doctrina reiterada recentment a les STC 102/2016, de 25 de maig (FJ 5), i 127/2016, de 7 de juliol (FJ 2).

En el primer supòsit, es refereix al cas que hi ha una duplicitat de títols competencials sobre la mateixa matèria, per part de l'Estat i de les comunitats autònomes, mentre que en el segon la comunitat autònoma no disposa de títol competencial i, per tant, l'absència de competència conduirà normalment a la inconstitucionalitat de la norma que transcriu la norma estatal.

Així, en aquell primer supòsit, «al margen de reproches de técnica legislativa, la consecuencia no será siempre la inconstitucionalidad, sino que habrá que estar a los efectos que tal reproducción pueda producir en el caso concreto» (STC 341/2005, FJ 9). D'aquesta manera, la «proscripción de la reiteración o 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, de 25 de març, FJ 8; 201/2013, de 5 de desembre, i, més recentment, en sentit similar, 62/2017, de 25 de maig, FJ 7).

El Tribunal Constitucional ha reconegut que aquesta tècnica s'adreça habitualment a propiciar la coneixença de la normativa aplicable per part dels seus destinataris. En paraules d'aquest, en relació amb la normativa bàsica de l'Estat:

«[I]a reproducción por la legislación autonómica de desarrollo de preceptos de la legislación básica puede utilizarse y de hecho se utiliza normalmente como medio para facilitar al operador jurídico el conocimiento de la normativa aplicable, incluyendo en un solo texto el conjunto de la normativa a tener en cuenta, pero su virtualidad no alcanza, como es obvio, a alterar la naturaleza de la legislación reproducida ni para que el legislador autonómico pueda atribuirse potestad alguna de influir en la legislación básica, por mucho que haya sido reproducida en la legislación de desarrollo.» (STC 102/2016, FJ 6, citada també a la STC 127/2016, FJ 2)

A més a més, constatada l'atribució competencial de l'Estat i de les comunitats autònomes, la mera reiteració no produeix, pel que ara ens interessa, la inconstitucionalitat de la norma, ja que el contingut reproduït pot ser absolutament raonable o l'explicitació de principis immanents a la Constitució i a l'Estatut (STC 147/1993, de 29 d'abril, FJ 4), que per definició no variaran fàcilment i no comportaran una inconstitucionalitat sobrevinguda.

D'altra banda, en els casos en què s'ha tractat el principi de seguretat jurídica, la seva orientació ha estat reservar la vulneració per a casos especialment greus. Així, el Tribunal Constitucional declara la no-conformitat amb la Constitució i la vulneració de l'article 9.3 CE en aquest supòsit:

«si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la

conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos.» (STC 156/2004, de 23 de setembre, FJ 9).

En el mateix sentit, destacant el caràcter excepcional del judici d'inconstitucionalitat per raó de la vulneració del principi esmentat, dèiem, en el DCGE 6/2016, d'1 de desembre, que, per tal que una norma esdevingui invàlida per aquest motiu, «cal que la configuració de la seva regulació impossibiliti que els destinataris, de manera insuperable, coneguin les conseqüències que es puguin derivar de la seva aplicació» (FJ 3), essent per regla general la jurisprudència constitucional deferent cap al legislador (DCGE 18/2015, de 26 de novembre, FJ 3).

B) Sobre les omissions del context normatiu en què s'insereix la norma, el fet que no se citin els articles de la Constitució o els de les normes estatals a les quals aquesta remet en virtut de l'exercici d'una competència reservada a l'Estat no constitueix realment un problema de constitucionalitat, ja que, encara que no siguin esmentats expressament, la vigència d'aquests preceptes és present amb independència de la seva menció explícita. Ara bé, si fossin contradits per la norma autonòmica, aquesta darrera esdevindria inconstitucional.

Igualment, no és necessari repetir en la norma autonòmica la legislació estatal, sempre que la seva manca de citació no indiqui inequívocament la seva exclusió deliberada, cosa que s'hauria de deduir de la mateixa norma, en tant que aquesta regulació autonòmica faci impossible l'aplicació de la norma estatal (STC 154/2014, FJ 4, en un supòsit de legislació bàsica estatal, que entenem aplicable també a la duplicitat de competències de l'Estat i la comunitat autònoma sobre una mateixa matèria).

En el marc de la doctrina jurisprudencial sobre la seguretat jurídica, hem afirmat repetidament en els nostres dictàmens que l'apreciació de la inconstitucionalitat és extremadament restrictiva, ja que les omissions de la norma han de generar en els seus destinataris «una incertesa raonablement insuperable sobre la conducta exigible o sobre la previsibilitat dels seus efectes» (DCGE 1/2012, FJ 4), en un sentit similar al que també ha estat afirmat pel Tribunal Constitucional en les sentències 150/1990, de 4 d'octubre (FJ 8), i 248/2007, de 13 de desembre (FJ 5)» (per tots, DCGE 26/2014, FJ 5).

En l'àmbit tributari no hi ha pronunciaments jurisprudencials específics, però la seva doctrina té el mateix sentit, com es diu a la STC 208/2012, de 14 de novembre:

«pues el papel de esta Ley Orgánica [la LOFCA] en el sistema constitucional de reparto del poder tributario deriva, como es lógico, de la propia Constitución (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14), sin que por tanto sea preciso que la competencia del Estado sea reiterada específicamente en cada una de las normas sobre la materia.» (FJ 5)

Arribats en aquest punt, a tall de síntesi, constatem l'existència d'una competència en matèria tributària, reconeguda per la Constitució i assumida per l'Estatut (bàsicament art. 157 CE i art. 201 a 205 EAC), que permet a la Generalitat configurar els tributs propis, regular els tributs cedits, d'acord amb la llei de cessió, i establir l'organització institucional necessària per gestionar-los i fer-los efectius.

4. Procedirem en aquest apartat del fonament jurídic a donar resposta als dubtes dels sol·licitants, d'acord amb el paràmetre que acabem d'exposar. Per fer-ho, en un primer subapartat (lletra A), tractarem els preceptes que, per la regulació o les omissions que contenen, han estat qüestionats per

diversos motius entre els quals, assenyaladament, la pretesa creació d'un sistema tributari alternatiu a l'espanyol; l'eventual omisió de la Constitució, l'Estatut i altres normes estatals de referència obligada, i, com a conseqüència d'allò anterior, la reforma encoberta del marc constitucional tributari vigent. Seguidament, en els subapartats següents (lletres *B*, *C* i *D*) tractarem específicament i correlativa, de manera diferenciada, els articles que han estat sol·licitats individualment pels peticionaris perquè, al seu parer, vulneren el principi de seguretat jurídica de l'article 9.3 CE (art. 111-4), les competències de l'Estat de l'article 149.1.14 CE (art. 111-9.3) o la reserva de llei prevista a l'article 133 CE (art. 122-10.3).

Més d'una desena part dels diputats demanen la nostra opinió consultiva, expressament, sobre la disposició final cinquena del llibre segon del Codi i, a més, sobre una sèrie de preceptes que hem detallat en el fonament jurídic primer i que s'ubiquen, per mandat de l'article 2.1 de la Proposició, en el títol primer del llibre primer («Disposicions preliminars i generals del Codi tributari de Catalunya»). A parer dels peticionaris, el Codi pretén establir un «sistema tributario alternativo y diferente» a l'estatal (que inclou la definició d'un àmbit subjectiu, crea un sistema de fonts i estableix principis aplicables a les fonts normatives del sistema tributari espanyol, al qual desplaça) i atribueix a la Generalitat potestats que sobrepassen les seves competències tributàries i d'autoorganització.

Com ja hem fet palès, a excepció de la disposició final cinquena, que examinarem separatament més endavant, els peticionaris es limiten a fer una transcripció dels preceptes esmentats i a efectuar-ne un qüestionament global, de manera que no es concreten els retrets ni s'al·lega cap norma constitucional ni estatutària que es consideri vulnerada. Per aquesta raó, donarem resposta als retrets que s'efectuen, de forma general, tractant en bloc aquest grup de preceptes.

D'altra banda, la mateixa sol·licitud addueix que el sistema de fonts propi que conté el Codi tributari no segueix els principis de relació entre elles previstos en la normativa tributària relativa al sistema tributari espanyol (jerarquia normativa, caràcter suprem de la Constitució) i, a més, la norma omet que la Generalitat disposa de competències tributàries derivades de la Constitució amb un abast molt determinat.

Adicionalment, qüestiona la reproducció per part del Codi dels principis tributaris estatals, entenent que, d'acord amb la doctrina constitucional sobre la *lex repetita*, constitueix una tècnica legislativa deficient només admissible excepcionalment i quan la comunitat autònoma té competència sobre la matèria, cosa que no succeeix perquè els principis del sistema tributari «unitario, no dejan de ser las bases del mismo y, por tanto, objeto de la competencia normativa exclusiva del Estado».

Per la seva part, la petició dels dos grups parlamentaris afirma que la Proposició de Llei presenta una possible «connexió material» amb l'apartat cinquè de la Resolució 1/XI del Parlament de Catalunya, declarada inconstitucional per la STC 259/2015, de 2 de desembre, i amb la disposició addicional vint-i-dosena de la Llei 3/2015, d'11 de març, declarada inconstitucional per la STC 128/2016, de 7 de juliol, de manera que, si existís la dita connexió, la Proposició podria estar «contaminada per un vici d'inconstitucionalitat».

A l'últim, la petició de més d'una desena part dels diputats qüestiona la disposició final cinquena del llibre segon del Codi, que preveu que la competència relativa a la resolució de les reclamacions economicoadministratives en matèria de tributs cedits es pot exercir un cop transferits els serveis i les funcions corresponents, perquè entén que predetermina el resultat d'un hipotètic procediment de reordenació competencial, cosa que comporta *per se* «una erosión injustificable del

principio de lealtad institucional y un intento fraudulento de vaciar de finalidad y contenido a las vías arbitradas en derecho para el ejercicio de las legítimas expectativas e intereses que las mismas pudiesen tener».

A) Recordant el que hem afirmat abans, el poder tributari de l'Estat i de les comunitats autònomes es vincula a la distribució de competències entre aquests i deriva dels articles 133, 149.1.14, 156.1 i 157 CE. L'Estat regula els seus propis tributs i el marc general de tot el sistema tributari (STC 192/2000, FJ 6), que, com hem assenyalat en l'apartat primer d'aquest mateix fonament, està presidit per un conjunt de principis generals comuns que regeixen per a totes les comunitats autònomes. A aquestes, en canvi, els pertoca establir els seus tributs i l'organització necessària per gestionar-los, així com la capacitat normativa sobre els tributs cedits, cosa que configura el seu sistema tributari (pel que fa a Catalunya, art. 201 a 205 EAC).

Des del principi, les comunitats autònomes han regulat la seva hisenda i els recursos propis mitjançant una normativa general i també singular per a cada tribut. A tall il·lustratiu, dins del primer tipus de regulació podem citar la Llei general 5/1983, de 19 de juliol, de la hisenda pública de la Comunitat Autònoma d'Andalusia; la Llei 12/1983, de 22 de juny, de principis ordenadors de la hisenda general del País Basc, o la 10/1982, de 12 de juliol, de finances públiques de Catalunya, a banda de l'organització de l'Agència Tributària el 2007. Pel que fa a l'ordenació singular, els exemples són nombrosos, com ara, a Catalunya, la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions o la Llei 6/2017, de 9 de maig, de l'impost sobre els actius no productius de les persones jurídiques.

Aquesta proliferació de normes, segons el preàmbul de la Proposició (apt. I), pot confondre el contribuent, per la qual cosa s'opta per la fórmula del codi, encara que de moment només inclou aspectes organitzatius i generals, sense

agrupar els diferents impostos propis i, si escau, ceditos que cal anar introduint successivament.

Tant la regulació dels diferents recursos tributaris com la de l'organització administrativa del sector, en abstracte, són plenament constitucionals d'acord amb la competència normativa de la Generalitat en aquest àmbit.

Per contra, l'ordenació de l'àmbit tributari més en general pot plantejar algun dubte, ja que sovint aquesta regulació serà reiterativa de la normativa estatal, atès que aquesta fa referència indistinta tant a la hisenda de l'Estat com a la de totes les administracions tributàries. Aquesta duplicitat permet a les comunitats autònomes, quan es refereixin a la seva Administració, repetir normes i principis, sempre que, com hem vist abans, sigui imprescindible per donar congruència al text legislatiu (en paraules del Tribunal Constitucional, quan sigui necessari «dotar de sentido o inteligibilidad al texto», diu la STC 47/2004, FJ 8) i evitant, en la mesura que es pugui, emprar una mala tècnica legislativa, mantes vegades criticada pel Tribunal (per totes, STC 25/2017, FJ 3). A més, com hem dit, la LGT, que és la norma de referència en l'àmbit tributari, no distingeix quan els seus preceptes es dicten per raó d'una competència exclusiva o compartida, per la qual cosa el legislador autonòmic ha de respectar, quan legisla i concreta per al seu àmbit territorial, unes bases que no són explícites en la norma estatal. També ha de respectar, com és obvi, els preceptes i les disposicions que són competència exclusiva de l'Estat d'acord amb l'article 149.1 CE.

D'altra banda, és opció del legislador català escollir el mitjà amb què vehicular l'exercici de la seva competència en l'àmbit tributari, en aquest cas a través d'una norma amb forma de codi, com ha fet en altres sectors de l'ordenament, com ara el civil o el de consum.

A més, l'establiment d'un codi té per finalitat disposar d'un text coherent i comprensible per als ciutadans, que reuneixi de forma sistematitzada en un sol text legal tota la legislació tributària. També constitueix un objectiu del Codi la incorporació a la norma catalana de principis aplicables que regeixen en l'àmbit estatal, així com principis de dret comunitari europeu. De la mateixa manera, per evitar incoherències entre els diferents tributs, formula regles generals, com ara la regulació de l'àmbit subjectiu (art. 111-2 CT) o la capacitat de la Generalitat per exigir tributs (art. 111-6 CT). Aquestes disposicions poden estar també recollides en normes estatals, que serveixen de base al règim administratiu i als diferents tributs, per la qual cosa poden ser justificades algunes reiteracions, necessàries per donar sentit al conjunt del Codi i alhora contribuir, també, a emmarcar el sistema tributari català en el sistema general de l'Estat, com estableix l'article 1 LGT, tot facilitant el coneixement de la normativa aplicable (STC 127/2016, FJ 2).

Altrament, sense els principis i les regles de caràcter general o propis, la regulació seria merament un conjunt de tributs i d'organismes juxtaposats, mancat d'un fil conductor que els relligués. Així, es diu al preàmbul que l'objectiu que persegueix el Codi consisteix a sistematitzar, ordenar i incloure en un text legal unitari i coherent les normes de rang legal que integren el dret tributari de Catalunya. I també afirma que, per assolir les finalitats del Codi previstes en el preàmbul, com ara que l'Administració tributària desenvolupi un paper actiu a l'hora de facilitar el compliment de les obligacions tributàries, cal un «ordenament tributari articulat al voltant d'uns principis essencials que garanteixin la certesa del dret, per tal de fer efectiu el principi de seguretat jurídica i l'observança dels drets dels contribuents tant pel que fa a la normativa com a l'aplicació de les normes tributàries» (apt. I).

Adicionalment, pel que fa a la petició dels dos grups parlamentaris sobre la possible connexió material entre la norma dictaminada i la Resolució 1/XI i la

disposició addicional vint-i-dosena de la Llei 3/2015, la qual cosa la podria viciar d'inconstitucionalitat, hem d'afirmar que les previsions del Codi tributari només es poden entendre referides, segons ja hem avançat, a la Constitució de 1978 i l'Estatut de 2006, que és l'únic marc on *de lege data* es pot encabir l'esmentat Codi.

A l'últim, ens referirem succintament a l'al·legació de més d'una desena part dels diputats sol·licitants relativa a la disposició final cinquena del llibre segon, sol·licitada, com hem dit, separadament, sobre la pretesa «conculcación de los procedimientos arbitrados en derecho para la revisión del marco normativo constitucional y el principio de lealtad institucional». Sobre això només direm que, atès que de la regulació continguda en el Codi tributari no es desprèn la pretensió d'efectuar una modificació encoberta de la Constitució per establir un sistema tributari alternatiu, l'al·legació esmentada no deixa de ser una reflexió de caràcter polític o un judici d'intencions que no pertoca examinar a aquest Consell.

Un cop analitzada la crítica sobre la construcció d'un sistema tributari alternatiu al de l'Estat, seguirem amb l'examen del retret d'inconstitucionalitat relatiu a l'omissió de la Constitució, l'Estatut i la normativa bàsica, que ja avancem que no podem compartir. En primer lloc, perquè la menció explícita és innecessària. Així, com és doctrina constitucional consolidada i hem acollit en els dictàmens d'aquest Consell, «el conjunt de l'ordenament jurídic, segons els principis de jerarquia i competència, és aplicable en tot cas, sense que hi tingui cabuda una interpretació diferent per causa d'un possible silenci de la norma, [...] atès que la seva interpretació i aplicació s'ha de dur a terme tenint en compte la integritat de l'ordenament jurídic entès com un sistema unitari interrelacionat (DCGE 6/2016, d'1 de desembre, FJ 6, i STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 39)» (DCGE 7/2017, de 6 de juliol, FJ 3).

En segon lloc, perquè la Constitució se cita directament en l'article 111-6 i perquè l'article 111-4, fa esment del «bloc de constitucionalitat», que s'ha d'entendre que integra almenys la Constitució de 1978, l'Estatut de 2006 i la LOFCA, sens perjudici del que direm després sobre els problemes de constitucionalitat que presenta, per imprecisa, aquesta tècnica legislativa defectuosa en l'àmbit de la determinació de les fonts del dret.

Tampoc s'admet com a causa, *per se*, d'inconstitucionalitat, que no es diferenciïn els tributs propis dels cedits, dotant la norma autonòmica d'unes competències que no li corresponen, tot i que seria recomanable fer aquesta distinció, ja que, per regla general, el Codi tributari es refereix als tributs de la Generalitat, per tant, als tributs propis. Consegüentment, quan el Codi pretengui abastar també els tributs cedits, d'acord amb l'habilitació de la corresponent llei de cessió, ho ha d'indicar expressament.

Així, el Tribunal Constitucional, en la STC 176/1999, de 30 de setembre, relativa a la Llei catalana 12/1993, de 4 de novembre, diu que:

«es contrario al principio de conservación de las normas entender que una norma rebasa el ámbito propio de competencia 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.» (FJ 4)

En aquest sentit, els preceptes d'una llei autonòmica tenen com a únic i exclusiu camp d'aplicació l'àmbit de competència de l'assemblea legislativa de la corresponent comunitat autònoma. Per consegüent, la llei autonòmica s'ha d'interpretar, de forma natural i sense forçar, «como de exclusiva aplicación a los tributos que corresponde establecer a la Generalidad de Cataluña, [...] por lo que no resulta necesario que contenga salvaguardia alguna de competencias del Estado» (STC 176/1999, FJ 4).

Pel que fa al tipus de tributs que pot comprendre el Codi tributari, l'article 2.1 de la Proposició es refereix als tributs aplicats per la Generalitat, per tant, inclou tant els propis com els cedits, tot i que ni els uns ni els altres estan incorporats en la seva redacció actual. Així mateix, l'art. 111-1.1 CT fa referència als tributs de la Generalitat o l'article 111-3 CT al sistema impositiu català. De manera que l'abast de la regulació quedarà emmarcat per la Constitució i l'Estatut, a banda de la legislació tributària d'abast general, respecte als tributs propis, i també per la regulació estatal, respecte als tributs cedits. És per això que, en aquest aspecte, tampoc podem compartir els dubtes de la sol·licitud de més d'una desena part dels diputats.

En conseqüència, d'acord amb el que hem exposat, de la lectura del Codi tributari no es pot treure com a conseqüència la voluntat del legislador de crear un sistema tributari alternatiu i diferent de l'estatal, sinó que troba referència en aquest, de manera que pretén codificar, en un sol text, tota la normativa legal catalana, d'acord amb les competències de la Generalitat sobre la matèria tributària, que inclou la regulació dels seus recursos i de l'organització institucional per gestionar-los, com també les normes de caràcter general que els donen coherència (art. 202, 203 i 204 EAC). Igualment, ja hem fet notar que l'omissió de preceptes constitucionals, estatutaris i altres d'aplicació general no n'exclou la seva observança, ja que la normativa catalana, malgrat no fer-hi referència explícita, forma part d'un únic ordenament jurídic entès com un sistema unitari interrelacionat.

Dit això, cal fer notar, des del vessant de la tècnica legislativa, que l'opció triada pel Codi consisteix a limitar a la mínima expressió la citació de les normes constitucionals, estatutàries i estatals de referència. Aquest capteniment no és incorrecte, des de la perspectiva juridicoconstitucional, ja que, com hem reiterat, l'absència d'una explicitació formal d'aquestes normes de capçalera no obsta perquè aquest sigui l'únic marc jurídic on troba emparament i s'inscriu el Codi. Ara bé, cal tenir present que l'estil

adoptat és poc freqüent i, alhora, singular, per la qual cosa, en una primera lectura, pot suscitar una certa confusió en la seva interpretació i, per tant, pot ser objecte de crítica tècnica, però sense que aquesta circumstància, tal com hem raonat, esdevingui transcendent a l'efecte del seu enjudiciament material, en l'àmbit constitucional i estatutari. En tot cas, considerem necessari fer avinent al legislador aquesta consideració per tal que ho tingui present en l'elaboració i redacció definitiva de l'articulat que ha de ser aprovat pel Ple del Parlament.

En conclusió, l'article 2.1 de la Proposició i els indicats preceptes del títol primer del llibre primer del Codi, pel que fa a l'establiment d'unes disposicions generals del sistema tributari de Catalunya, no són contraris a la Constitució i troben empara en els articles 202, 203 i 204 de l'Estatut. De la mateixa manera, tampoc no és contrària a la Constitució ni a l'Estatut la disposició final cinquena del llibre segon del Codi.

B) Correspon ara analitzar el primer dels preceptes de la Proposició de Llei que han estat qüestionats individualment, l'article 111-4 CT, al qual ja ens hem referit, tot i que de forma indirecta, en la lletra A d'aquest mateix apartat, en tractar el retret general que feia la petició de dictamen sol·licitada per una desena part dels diputats, en el sentit que l'esmentada Proposició de Llei pretén desplaçar el sistema tributari espanyol, establint un sistema alternatiu i diferent d'aquest darrer, «con su propio sistema de fuentes normativas, sin que las mismas tampoco sigan los principios de relación entre ellas».

El tenor literal del precepte qüestionat és el següent:

«Article 111-4. Fonts de l'ordenament tributari

Són fonts del dret tributari el bloc de constitucionalitat, els tractats i convenis internacionals que contenen clàusules de naturalesa tributària, les normes

dictades per la Unió Europea i altres organismes internacionals o supranacionals que tenen atribuït l'exercici de competències en matèria tributària, el Codi tributari, les lleis que contenen disposicions en matèria tributària i els reglaments dictats en desplegament d'aquestes normes.»

La sol·licitud dels dos grups parlamentaris, després de fer un qüestionament genèric de l'adequació del Codi tributari al principi de seguretat jurídica, el projecten, específicament, sobre l'article 111-4 CT. Ho fonamenten en el fet que es produeix una afectació «clara i greu» del principi de seguretat jurídica (art. 9.3 CE), en el seu vessant de certesa en el dret i d'interdicció de l'arbitrarietat, especialment per l'omissió de la Constitució, l'Estatut i la legislació bàsica estatal en les fonts de l'ordenament tributari.

Els peticionaris al·leguen que aquest precepte regulador de les dites fonts no fa cap menció a l'Estatut d'autonomia de Catalunya i conclouen que «[a]quests lapsus o indefinicions en un aspecte clau de la Llei, les fonts del dret tributari, provoquen una greu inseguretat jurídica en els administrats que no és casual». Ans al contrari, segons segueixen afirmant, «[s]ón una deliberada, buscada i volguda ambivalència orientada a presentar aquesta Proposició de Llei com a políticament rupturista del marc constitucional i estatutari i legalment respectuosa amb aquest marc».

Conseqüentment, consideren que és necessari aclarir les fonts de l'ordenament tributari i, per això, la terminologia emprada esdevé clau per evitar que es generi una falsa creença en els ciutadans sobre que aquesta futura llei preveu una eventual assumpció de noves funcions i competències tributàries amb les quals no compta la Generalitat de Catalunya.

Per donar resposta a les anteriors crítiques, hem de partir del paràmetre de constitucionalitat que ha quedat exposat a l'inici del present fonament jurídic, d'acord amb el qual la regulació del marc general del sistema tributari —en

què s'hi inclouen, en els termes que tot seguit veurem, les fonts de l'ordenament tributari— correspon efectuar-la a l'Estat (LGT), la qual cosa no exclou, com és obvi, que les comunitats autònomes tinguin les seves competències tributàries i gaudeixin d'autonomia financera (STC 116/1994, FJ 5). Sense que calgui que ens pronunciem ara sobre si la reserva que l'article 149.1.8 CE fa, en tot cas, a l'Estat en matèria de determinació de les fonts del dret, d'acord amb les normes del dret foral o especial, es refereix tan sols a l'àmbit del dret civil o comprèn també altres sectors de l'ordenament, el cert és que com que, en l'àmbit tributari, l'Estat és titular de la potestat originària per establir tributs (art. 133.1 CE), no pot haver-hi cap mena de dubte sobre que la determinació de les fonts en aquest sector de l'ordenament li correspon en exclusiva. És en aquest sentit que l'article 1.1 LGT estableix que l'esmentada Llei general i amb ella el seu article 7 referit a les fonts del dret és d'aplicació a totes les administracions tributàries, en virtut i amb l'abast que deriva de l'article 149.1.1, .8, .14 i .18 CE.

Dit això i partint del fet que hi ha una identitat substancial entre les fonts de l'ordenament jurídic en general i les del dret tributari, el cert és que tant l'article 7 LGT com el que ara estem examinant se circumscriuen a la llei, atesa la significació especial que en l'àmbit tributari té el principi de legalitat, en contraposició a les altres fonts del dret no escrites, que, com és sabut, en aquest mateix àmbit tenen una presència mínima, per no dir insignificant. Tot l'anterior, amb el benentès que l'autonomia política, entesa com la capacitat dels ens territorials per adoptar les decisions que considerin convenientes, sempre en el marc de la legislació estatal aplicable, comporta que aquest marc hagi de coexistir amb les normes tributàries de les comunitats autònomes (en el nostre cas de la Generalitat de Catalunya), les quals no poden ser considerades com a mers apèndixs del dret tributari estatal, sinó l'expressió, en forma de llei, de l'esmentada autonomia política.

En fi, la sol·licitud centra els seus retrets en el fet que la terminologia emprada per a descriure les esmentades fonts normatives genera inseguretat jurídica, que és el que tot seguit passarem a examinar.

Sobre la conculcació del principi de seguretat jurídica, hem dit que, per tal que aquesta es produeixi, ha d'implicar que els destinataris de la norma, en el cas que ens ocupa, els contribuents, pateixin una «incertesa raonablement insuperable» que faci imprevisibles els seus efectes (DCGE 10/2015, d'1 de juliol, FJ 2). Per tant, hem de veure si la previsió que el Codi fa de les fonts del dret tributari crea aquesta incertesa inadmissible.

En primer lloc, cal advertir que l'article 111-4 CT s'aparta de l'enumeració de fonts que fa l'article 7 LGT que, segons ha quedat dit, s'ha de considerar d'aplicació a totes les administracions tributàries, en virtut de la competència exclusiva que l'article 149.1.14 CE reserva a l'Estat en matèria d'hisenda general i de la potestat originària per establir tributs que també li correspon (art. 133.1 CE). A banda d'això, hem de recordar també que les comunitats autònomes, d'acord amb el que hem dit en exposar la jurisprudència constitucional en matèria de *lex repetitae* (en especial la STC 47/2004, FJ 8), poden reproduir la legislació estatal sense que esdevingui materialment inconstitucional ni produeixi l'efecte no desitjat d'incertesa jurídica. Però perquè això sigui així cal justificar que és necessària la seva previsió per donar coherència al text on s'insereix. Cosa que, d'altra banda, no treu que l'enumeració de les fonts que en fa l'ordenament autonòmic pugui ser completada per l'especificació sistemàtica de les fonts normatives que té reconegudes la Generalitat de Catalunya per a l'exercici de les competències que li corresponen en l'àmbit tributari.

En efecte, tant la reiteració dels principis propis de l'ordenament tributari, com la repetició d'altres disposicions generals estatals —com ho és la referida a les fonts del dret— que precedeixin els diferents tributs i les

institucions que els gestionen, aconsegueix l'objectiu de donar major congruència al conjunt de recursos i òrgans, amb vista que puguin ser compresos pels contribuents de forma clara i precisa.

Passa, però, que, com ja hem avançat, l'article 111-4 CT no se circumscriu a projectar literalment en el Codi tributari el sistema de fonts previst a la LGT, sinó que empra termes, com l'abans al·ludit «bloc de constitucionalitat», de significació fonamentalment competencial, que pot ser freqüent en el discurs jurídic i fins i tot polític, però que és completament impropri d'una norma jurídica. En efecte, tot i que, *prima facie*, és una expressió que es podria assimilar a «Constitució i Estatut», el cert és que no es correspon amb una categoria normativa perfectament delimitada, ni tampoc amb un conjunt de normes clarament identificables. De fet, la mateixa jurisprudència del Tribunal Constitucional, en les vegades que l'ha usat, no permet identificar quin és el contingut específic o l'element definidor d'aquest bloc per a les diferents matèries competencials. En efecte, a cada sector se li dóna un contingut diferent, ampliant la Constitució i l'Estatut, que en principi constituïrien el contingut fix, amb les normes de distribució de competències relatives al sector material al qual es refereix. En el nostre cas, un examen d'aquesta doctrina constitucional permet deduir que, en el sector tributari, integraria, a més de les dues normes superiors esmentades, la LOFCA i, per als tributs cedits, les lleis de cessió de tributs (art. 201.1 EAC).

A banda de l'anterior, cal tenir en compte que, en una norma tributària que vol ser més entenedora per als ciutadans en general i per als contribuents en particular, la utilització d'expressions que no són d'ús comú no és la tècnica més clarificadora ni pertinent. I això amb més raó encara tractant-se d'un precepte relatiu a les fonts del dret tributari, que s'ha de limitar a incorporar a l'ordenament tributari de Catalunya el règim de fonts fixat per l'Estat, que ja està previst a la Llei general tributària i que deriva directament de la Constitució de 1978.

Així, doncs, la Constitució és de citació ineludible en el precepte que estem examinant, ja que és la norma en la qual es basa l'ordenament jurídic i, en conseqüència, l'ordenament tributari en la seva integritat. En aquest sentit, hom pot afirmar que de la Constitució en deriven, precisament, la resta de fonts de l'ordenament, la jerarquia i l'ordre de prelación entre elles.

Paral·lelament, caldria haver inclòs també una referència expressa a l'Estatut, així com a la legislació tributària d'aplicació general a totes les administracions tributàries. Tot això, a banda, òbviament, de la possibilitat de completar-ho (com ja fa la Proposició dictaminada) amb una referència expressa a les fonts normatives específiques de l'ordenament tributari català, com són el mateix Codi tributari, les altres lleis que contenen disposicions en matèria tributària i els reglaments que els desenvolupen. L'anterior, amb el benentès que no deixa de ser una enumeració merament enunciativa, és a dir, que no fixa cap ordre de prelación entre les fonts de l'ordenament tributari, ja que la dita prelación deriva directament de la Constitució. De fet, el mateix article 7 LGT, que ara l'article 111-4 CT pretén parcialment reproduir, ubica els tractats internacionals a la lletra *b*, quan la Constitució els atorga la mateixa eficàcia normativa que la llei (que s'esmenta a la lletra *d* i els situa per davant també de determinades normes europees (com ara els reglaments), que, en virtut del principi d'eficàcia directa del dret comunitari, s'apliquen amb caràcter prevalent al dret intern.

A partir de les consideracions anteriors i seguint la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional relativa a la reproducció de normes incloses en la legislació estatal, considerem que es compleixen els pressupòsits que aquesta determina perquè s'entengui vulnerat el principi de seguretat jurídica. I això és així perquè la previsió del sistema de fonts que fa l'article 111-4 CT no es limita a la repetició de l'article 7 LGT i a incorporar, legítimament, les fonts normatives específiques de l'ordenament tributari

català, sinó que el reformula, ja sigui perquè empra termes o expressions que considerem que no són propis d'una norma legal o bé perquè omet també el marc tributari estatal, generant confusió sobre quin és el marc normatiu aplicable. Per tant, tal com està redactada la norma produeix els efectes nocius i la incertesa que, com hem vist a l'inici d'aquest fonament, exigeix la jurisprudència constitucional perquè s'entengui vulnerat el principi de seguretat jurídica (STC 193/1998, d'1 d'octubre, FJ 12).

Tot l'anterior ens porta a concloure que l'article 111-4 CT vulnera l'article 9.3 CE.

C) A continuació, examinarem l'apartat 3 de l'article 111-9 CT. Aquest precepte s'inscriu dins d'un article dedicat a la interpretació de les normes tributàries i fa referència a la doctrina elaborada per la Junta de Tributs de Catalunya, per la qual cosa, abans de res, farem una referència breu a la seva naturalesa i al seu funcionament, d'acord amb el títol II del llibre segon del Codi.

La Junta de Tributs substitueix l'actual Junta de Finances, tribunal economicoadministratiu de la Generalitat de Catalunya creat a partir del Decret 73/2003, de 18 de març, de creació de la Junta de Finances.

Aquesta Junta, que forma part de l'estructura general de l'Administració tributària de la Generalitat (art. 121-5 CT), és un òrgan col·legiat, especialitzat en el coneixement i la resolució de les reclamacions economicoadministratives i els recursos en matèria tributària i de recaptació d'ingressos de dret públic que s'interposin contra actuacions fetes per l'Administració tributària de la Generalitat i de les entitats de dret públic vinculades a aquesta o que en depenen (art. 221-1.1 CT).

Segons l'article 221-1.4 CT, «[e]ls criteris que de manera reiterada estableixi la Junta de Tributs vinculen els òrgans de l'Administració tributària i de recaptació d'ingressos de dret públic de la Generalitat de Catalunya i les entitats de dret públic, vinculades a aquesta o que en depenguin».

El Ple de la Junta, quan escau, dicta resolucions en unificació de criteri, amb efectes vinculants per a la resta d'òrgans de la Junta i per a l'Administració tributària i de recaptació de la Generalitat (art. 223-1.5 CT).

Finalment, el qüestionat article 111-9.3 CT disposa que l'Administració tributària de la Generalitat ha d'aplicar les «normes tributàries d'acord amb la doctrina establerta per la Junta de Tributs de Catalunya i la jurisprudència dels tribunals».

A parer de la sol·licitud dels dos grups parlamentaris, l'ús del terme «normes tributàries», de forma genèrica, s'ha d'interpretar en el sentit que integra la normativa dels tributs cedits a la Generalitat, que quedaria així inclosa dins el «cercle interpretatiu de la Junta de Tributs de Catalunya». Fet aquest raonament, els grups sol·licitants consideren que si aquesta previsió del Codi impliqués l'exclusió de l'aplicació de les disposicions interpretatives de l'Administració estatal sobre normes tributàries d'abast general, comportaria una vulneració de l'article 12.3 LGT i, per tant, de l'article 149.1.14 CE.

Tanmateix, en la nostra opinió, el precepte se circumscriu als tributs propis, d'acord amb una interpretació sistemàtica de l'article 111-9.3 amb el títol II del Codi. Així, les normes tributàries a les quals al·ludeix el precepte que dictaminem no es refereixen a la normativa dels tributs cedits, respecte dels quals els òrgans economicoadministratius corresponents resolen els conflictes sobre la instrucció del procediment tributari o sancionador.

D'aquesta manera, la norma fa referència exclusivament als tributs propis de la Generalitat, com es corrobora amb la menció continguda en altres preceptes del Codi, a l'hora de regular les funcions de la Junta, a la Generalitat i a les entitats de dret públic vinculades a aquesta o que en depenen, com indiquen els apartats primer i quart de l'article 221-1 CT. A més, les resolucions de la Junta de Tributs vinculen fonamentalment els òrgans de l'Administració tributària de la Generalitat. Així, l'article 223-1.5 CT circumscriu les resolucions en unificació de criteri a l'Administració tributària de la Generalitat, circumstància que també es dona en el caràcter vinculant de les resolucions de fixació de criteri de la Junta per a l'Administració tributària de la Generalitat, segons prescriu l'article 223-2.3 CT. Convé recordar aquí que l'article 111-1.c disposa que el Codi regula el «règim jurídic dels tributs de la Generalitat».

Ultra això, la dicció de la disposició final cinquena del llibre segon CT ens indica que la competència relativa a la resolució de les reclamacions economicoadministratives en matèria de tributs cedits només serà efectiva quan es transfereixin els serveis i les funcions adscrits a aquesta competència.

En aquest mateix sentit, a partir de l'article 20 LOFCA, l'article 59.1 LSF estableix que les comunitats autònomes poden assumir la competència per a la revisió dels actes dictats per elles en relació amb els tributs cedits l'aplicació dels quals els correspongui. En el cas de Catalunya, aquesta competència ha estat assumida per la Generalitat d'acord amb la Llei 16/2010 (art. 2.1), si bé es preveu que l'assumpció efectiva es produirà amb el traspàs dels serveis i les funcions que hi siguin adscrits (disp. trans. segona).

Finalment, també resulta d'interès fer menció que la Llei general tributària, quan regula els òrgans economicoadministratius, preveu que correspon a

cada comunitat autònoma determinar la seva estructura administrativa per a l'exercici de la funció revisora en l'àmbit de les reclamacions economicoadministratives, «sin perjuicio de la labor unificadora del Estado que será ejercida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina» (art. 228.4 LGT).

El Codi tributari en aquest punt, com en d'altres, s'ha d'entendre en el marc de les competències de la Generalitat que estableixen la Constitució, l'Estatut i les altres normes de distribució de competències.

Conseqüentment, pel que fa al dubte de si la Junta resoldrà sobre els tributs cedits, siguin parcialment o totalment cedits, ens hem d'atenir a la llei de cessió, que regula la capacitat normativa de la Generalitat, com ha estat dit abans, la qual no permet que l'òrgan economicoadministratiu autonòmic en faci una interpretació vinculant.

Per tant, en el moment d'aprovació d'aquest Codi, que és quan ha de ser dictaminat aquest precepte, la Generalitat ha d'instruir els tributs propis d'acord amb la doctrina establerta «per la Junta de Tributs de Catalunya i la jurisprudència dels tribunals». I això, sens perjudici que ho pugui arribar a fer respecte dels tributs cedits o que «lo sean en su momento» (STC 31/2010, FJ 132), sempre d'acord amb la normativa de cessió.

En conseqüència, l'article 111-9.3 CT, en la mesura que es refereix als tributs propis, no vulnera la competència de l'article 149.1.14 CE i troba empara en l'article 205 EAC.

D) En aquest subapartat analitzarem l'article 122-10.3 CT d'acord amb el qüestionament que fan més d'una desena part de diputats del principi constitucional de la reserva de llei tributària (art. 133 CE).

L'article 122-10.3 CT disposa que la intermediació tributària es regula per reglament i que «ha d'incloure els requisits i el procés de registre oficial d'assessors fiscals de Catalunya i de publicació d'aquest registre, i també la creació del codi de conducta i de bones pràctiques dels intermediaris».

La sol·licitud de més d'una desena part dels diputats del Parlament aprecia una vulneració del «principio de legalidad tributaria» en la remissió al reglament de l'ordenació de la intermediació tributària que efectua aquest precepte. L'escrit afirma que comporta una habilitació reglamentària en blanc, atès que pretén delegar en el reglament «la completa regulació del estatuto jurídico de la intermediación tributaria» i es limita a indicar l'abast de la dita regulació, sense disposar de «criterio legal alguno para el ejercicio de tal habilitación». D'aquesta sol·licitud entenem que el dubte que manifesten, sobre la «legalidad tributaria», és el relatiu a la figura de la reserva de llei en l'àmbit tributari, que és on centrarem la nostra anàlisi.

Com hem advertit abans, el principi constitucional de reserva de llei, en l'àmbit tributari, és estricte i es refereix a la creació de tributs (DCGE 1/2012, FJ 3) o a la determinació dels seus elements essencials o configuradors (STC 121/2005, FJ 5). A més, de manera general, també hem afirmat que la reserva de llei no suposa un veto absolut a la remissió reglamentària i que es pot graduar segons la matèria concernida.

En aquest sentit, a títol exemplificatiu, pel que ara interessa, el mateix Codi tributari, en l'article 111-5, determina expressament l'abast de la reserva de llei que inclou la creació dels tributs i la delimitació dels seus elements essencials (els que els identifiquen i els relatius a la seva quantificació); l'establiment de l'obligació tributària i el seu contingut; els procediments tributaris, el sancionador i de revisió administrativa d'actes tributaris, com també els relatius a la prevenció o resolució de conflictes o controvèrsies tributàries; l'abast de les obligacions fiscals, i la creació dels ens amb

personalitat jurídica pròpia que integren l'Administració tributària de la Generalitat.

Tanmateix, si fem abstracció de la reserva de llei en l'àmbit tributari (art. 133 CE), la reserva de llei s'amplia, ja que, de forma general, és la llei la norma habilitada per regular els diferents àmbits, deferint al reglament la concreció i el desenvolupament dels seus mandats (STC 227/1993, FJ 4.b). Per tant, del que hem dit es desprèn que es podran reformular per reglament aquells elements no essencials del tribut que estiguin configurats pel Codi a través de criteris fixats legalment que orientin la capacitat normativa del Govern (DCGE 8/2010, FJ 4.3).

La intermediació tributària que conté l'article 122-10.3 CT no és una institució cabdal de la matèria tributària, en la mesura que, per la naturalesa mateixa de la figura de la intermediació, aquesta té un caràcter coadjuvant, accessori i voluntari. Conseqüentment, la seva regulació no està subjecta a la reserva de llei, que aixopluga, com hem dit, les qüestions nuclears de la relació tributària. La seva previsió al Codi la dota de garantia legal i entenem, en conseqüència, que el seu desenvolupament pot ser per via reglamentària.

L'article 122-10 CT, on s'inscriu l'apartat 3 qüestionat, s'intitula «Col·laboració amb els agents del sistema tributari», de manera que la regulació que esperàriem trobar en aquest article seria circumscrita als esmentats agents, però els apartats 3 i 4 es refereixen també a: els intermediaris (art. 122-10.3 CT), els intermediaris fiscals (art. 122-10.3 CT), els intermediaris tributaris registrats (art. 122-10.4 CT) i els assessors fiscals (art. 122-10.3 CT).

El precepte precitat defineix qui actua com a agent del sistema tributari (art. 122-10.2 CT). La disposició addicional primera del llibre tercer, en relació

amb la creació del Registre d'assessors fiscals, en el seu apartat primer, indica qui té la condició d'assessor fiscal. Tanmateix, ni en els apartats 3 i 4 de l'article 122-10 ni en cap altre precepte es diu qui pot ser intermediari fiscal. De fet, tampoc no es diu en què consisteix aquesta nova figura de la intermediació tributària, més enllà del coneixement que es desprèn de l'ús comú d'aquesta expressió, ni tampoc es pot deduir el seu significat de la resta de l'articulat. Per tant, del Codi tributari no es pot escatir si els intermediaris es poden equiparar amb els assessors fiscals, que en una anàlisi sistemàtica serien els subjectes més propers.

L'article 122-10.3 CT preveu l'existència d'un registre oficial d'assessors fiscals (que el mateix Codi crea a la disposició addicional primera del llibre tercer) i l'elaboració d'un codi de conducta i de bones pràctiques dels intermediaris, que generalment es regula per norma infralegal, i respecte al qual també es marquen dos objectius: el principi de la responsabilitat social i el de coresponsabilitat en el compliment de les obligacions fiscals (art. 122-10.3 primer par. CT).

No obstant això, i arribats a aquest punt, com ja hem fet en altres ocasions (DCGE 20/2013, de 19 de desembre, FJ 3) convé fer la consideració següent. És sabut que determinats tipus de dictamen del Consell, els que es refereixen a l'adequació a la Constitució i a l'Estatut d'autonomia dels projectes i proposicions de llei sotmesos a l'aprovació del Parlament, tenen per objecte textos que encara no constitueixen normes jurídiques, sinó que són dissenys de norma acabats, però no aprovats definitivament. Per aquest motiu, excepcionalment, el Consell, mitjançant el dictamen sol·licitat, pot incloure recomanacions al legislador, per si aquest considera oportú, en el tràmit d'esmenes subsegüents al Dictamen (art. 111 del Reglament del Parlament de Catalunya), introduir algun canvi de millora. Per això, d'acord amb el que acabem de dir, i per tal de contribuir a la comprensibilitat del precepte, considerem que cal aclarir els termes relatius als conceptes

d'intermediació i d'intermediari tributaris. Aquests es podrien definir en un article subsegüent al 122-10 CT, o bé, si es vol mantenir la regulació conjunta amb els agents del sistema tributari, s'hauria de canviar la intitulació de l'article 122-10, que només es refereix a aquests darrers.

La voluntat del legislador s'ha inclinat per incloure la intermediació tributària, figura jurídica accessòria que no forma part de la reserva de llei tributària, però convindria, no només mencionar-la, sinó definir-la o configurar-ne els seus trets característics en el Codi, conjuntament amb la remissió reglamentària, que no és inconstitucional en aquesta matèria.

En conseqüència, d'acord amb les consideracions anteriors, l'article 122-10.3 sol·licitat no vulnera el principi constitucional de la reserva de llei tributària prevista a l'article 133 CE.

Tercer. El marc constitucional i estatutari sobre el règim d'accés a la funció pública i la seva aplicació a les disposicions addicionals sisena, setena, vuitena i transitòria primera del Codi tributari

En aquest fonament jurídic examinarem els dubtes de constitucionalitat i d'estatutarietat que han expressat els diputats i els grups parlamentaris sobre les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena, relatives al sistema d'accés als cossos superiors d'inspectors, tècnics i gestors tributaris de la Generalitat de Catalunya, i la transitòria primera, referida al trànsit de la situació actual a la nova, quant a l'exercici provisional de les funcions atribuïdes a la suprimida escala tècnica tributària del Cos Superior d'Inspecció i Tècnica Tributària de la Generalitat de Catalunya, totes elles del llibre segon del Codi tributari, «L'Agència Tributària de Catalunya i la Junta de Tributs de Catalunya», aprovat per l'article 5 de la Proposició de llei en tramitació.

1. Respecte del contingut de les precitades disposicions addicionals, les dues sol·licituds s'expressen de manera similar. Així, tot i que no fan esment de cap títol competencial específic, al·leguen que correspon al legislador estatal establir els casos excepcionals en què els processos selectius per accedir a la funció pública tenen caràcter restringit. I, a més, entenen que en el supòsit qüestionat tampoc no es justificaria la dita excepcionalitat, pel fet que els sistemes d'accés que es regulen a les normes objecte de crítica no obeeixen a una raó objectiva, ni proporcionada, ni legítima, i vulneren, per tant, els articles 23.2 i 103.3 CE. Quant a la disposició transitòria primera, la petició de més d'una desena part dels diputats considera que participa de la mateixa tatxa que les anteriors normes.

2. Una vegada hem resumit succintament els retrets plantejats, a continuació, com és habitual, identificarem i descriurem el paràmetre de constitucionalitat i d'estatutarietat aplicable a les disposicions sol·licitades, per tot seguit projectar-l'hi amb la finalitat d'obtenir la conclusió que ha de sintetitzar el nostre parer.

En primer lloc, doncs, hem d'enquadrar competencialment les tres disposicions addicionals que ens pertoca examinar i, quant a aquesta operació, no hi ha cap mena de dubte que el seu contingut i la seva finalitat ens remet a la matèria de la funció pública, concretament al règim d'accés. Igualment, la disposició transitòria primera s'ocupa del règim provisional de compliment de les funcions pròpies dels cossos funcionaris afectats. Això anterior ens situa, per tant, en l'esquema configurat pels articles 23.2, 103.3 i 149.1.18 CE, i l'article 136.a i .b EAC.

Quant a l'article 23.2 CE, hem de recordar, com ja hem fet en altres ocasions (DCGE 5/2010, de 20 d'abril, FJ 5), que conté, pel que ara ens interessa, un dret fonamental d'accés a la funció pública en condicions d'igualtat per part

de tots els ciutadans de l'Estat, amb la corresponent garantia constitucional pel que fa als llocs de treball que es caracteritzen per una prestació de serveis administrativa o estatutària. És a dir, en altres paraules, de relació funcional, inclosos els dels òrgans constitucionals i estatutaris. En relació amb la naturalesa d'aquesta, la doctrina constitucional ha declarat que la persona que ingressa a l'Administració pública se situa en una posició jurídica objectiva, definida legalment i reglamentària, que comprèn un conjunt de drets i deures, que integren el règim estatutari dels empleats públics, el qual, tot i la seva inherent estabilitat, és susceptible d'evolucionar i de ser modificat al llarg del temps mitjançant els instruments normatius pertinents (STC 99/1987, d'11 de juny, FJ 6; 104/2015, de 28 de maig, FJ 12).

El dret d'accés a les funcions i els càrrecs públics, tal com ha dit la jurisprudència constitucional des dels seus orígens, és una concreció especial, per raó de la matèria, del principi d'igualtat i del dret a la no-discriminació garantits en l'article 14 CE, el qual, quan es trasllada a l'Administració pública, es concreta en l'article 23.2 CE i en la legislació que es derivi del seu desenvolupament, ja sigui en l'àmbit estatal o autonòmic. Així, l'esmentat dret, de configuració legal, preserva la possibilitat d'accedir als llocs funcionaris de l'Administració pública de tots els ciutadans sense discriminació, la qual cosa comporta la igualtat davant la llei a l'hora de fixar les regles selectives d'accés (STC 80/1994, de 14 de març, FJ 3).

Sobre el dit dret d'accés a la funció pública en condicions d'igualtat, no resulta sobrer recordar que aquesta premissa constitueix un dels elements essencials i constitutius de les democràcies constitucionals nascudes a partir de la segona meitat del segle XVIII. De manera que l'estat de dret, que naixia en aquella època i s'estendria al conjunt de l'Europa occidental, fixava com un dels elements distintius del nou model de societat i el seu sistema de govern —basat en la separació de poders i en el reconeixement dels drets i les llibertats individuals— l'eliminació dels privilegis estamentals, entre els

quals destacava l'accés per raó de naixement, per designació discrecional o per compra a determinades magistratures o càrrecs públics.

El reconeixement de la rellevància del nucli essencial d'aquest principi es pot trobar, de forma reiterada, en l'extensa jurisprudència del Tribunal Constitucional «puesto que nada permite al legislador estatal o autonómico transgredir los límites que la Constitución impone a su libertad de configuración normativa y menos cuando está en juego un derecho con rango de fundamental como es la igualdad de acceso de todos los ciudadanos a las funciones públicas (art. 23.2 de la Constitución). Igualdad de trato que en el Estado de Derecho constituye, desde la perspectiva institucional, uno de los fundamentos objetivos del orden jurídico que aquél reclama, en cuanto es un ineludible corolario de la igualdad ante la Ley, frente a los sistemas vigentes en organizaciones históricas anteriores, donde eran frecuentes toda clase de restricciones por diversas causas e, incluso, la compraventa y patrimonialización de los oficios públicos» (STC 302/1993, de 21 d'octubre, FJ 2, i 111/2014, de 26 de juny, FJ 5).

Dit això, podem afirmar, sense marge per a l'error, que el desenvolupament legal d'aquest dret, i alhora principi, s'ha dut a terme i s'ha interpretat per la jurisprudència en el sentit que les proves selectives d'accés als llocs de treball públics, en els diversos nivells administratius i en els òrgans constitucionals i estatutaris, han de ser obertes al conjunt de la ciutadania, segons la previsió normativa que correspongui en cada cas.

D'acord amb l'anterior i recollint l'extensa doctrina preexistent, l'Estatut bàsic de l'empleat públic, refós pel Reial decret legislatiu 5/2015, de 30 d'octubre, va establir ex article 149.1.18 CE, amb caràcter bàsic per al conjunt de les administracions públiques de l'Estat, que tots els ciutadans tenen dret a l'accés al treball públic d'acord amb els principis constitucionals de mèrit i

capacitat, en els termes que es prevegin en aquesta llei i en la resta de l'ordenament jurídic (art. 55, principis rectors, EBEP).

Seguint aquest principi d'igualtat, derivat dels ja esmentats articles 23.2 i 103.3 CE, la regla general són les convocatòries de processos de selecció als llocs de treball públics en règim obert, és a dir, per al conjunt de ciutadans que compleixin els requisits legals preestablerts en la corresponent legislació de la funció pública i concretada en les bases específiques de cada supòsit. Així ho prescriu de manera clara i indubtable l'article 61 EBEP quan diu: «Els processos selectius han de tenir caràcter obert i garantir la lliure concurrència, sens perjudici del que està establert per a la promoció interna i de les mesures de discriminació positiva que preveu aquest Estatut». En el mateix sentit, en l'àmbit català, el Decret legislatiu 1/1997, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova la refosa en un text únic dels preceptes de determinats textos legals vigents a Catalunya en matèria de funció pública, declara que: «[d]'acord amb els principis enunciats per l'article 103.1 de la Constitució, l'Administració de la Generalitat selecciona tot el seu personal amb criteris d'objectivitat, en funció dels principis d'igualtat, mèrit i capacitat dels aspirants, i mitjançant convocatòria pública» (art. 42).

Val a dir que el Tribunal Constitucional ha reconegut expressament com a normes de caràcter bàsic, dictades legítimament per l'Estat a l'empara de les seves competències sobre règim estatutari dels funcionaris públics, els tot just citats articles 55.1, 66 i, connectades amb aquest darrer, les disposicions transitòria segona de l'EBEP i sisena de la Llei 30/1984, de 2 d'agost, de mesures per la reforma de la funció pública (STC 238/2015, de 19 de novembre, FJ 3, 6 i 7).

En conseqüència, totes les administracions públiques, en els processos de selecció per a l'accés a la funció pública han de regir-se, per mandat constitucional, pel principi d'igualtat i el dret de no-discriminació, la qual cosa

implica, quant a la convocatòria i la realització de les proves, que aquestes han de ser obertes per al conjunt de persones que compleixin els requisits predeterminats normativament, i han de respondre als principis de mèrit i capacitat. En coherència, les convocatòries *ad personam* o restringides, és a dir, aquelles que acoten els procediments a determinats col·lectius, excloent-ne la participació d'altres persones per motius generalment diferents al de la titulació acadèmica exigida, únicament troben empara legal si són excepcionals i responen a una causa legítima des del punt de vista constitucional.

D'aquesta manera, una determinada pràctica de processos restringits que tingué lloc en els anys vuitanta i noranta, amb motiu de la reforma democràtica de les administracions i de la creació d'altres de nova planta, com les autonòmiques (STC 27/1991, de 14 de febrer, FJ 5), en l'actualitat està molt més restringida i, podríem dir, fins i tot, que ja no troba l'empara per part de la jurisprudència constitucional en els termes en què va ser validada per raó de l'excepcionalitat circumstancial de l'època i dels supòsits afectats (STC 16/1998, de 26 de gener, FJ 5).

Així, el test de l'excepcionalitat (per un sol cop, per a una situació especial i amb previsió legal) i de la proporcionalitat (finalitat legítima, absència de mesures alternatives menys lesives i resultat raonable), a data d'avui, i segons el Tribunal Constitucional, tal com ho ha establert precisament en la Sentència sobre la Llei de l'Agència Tributària de Catalunya, només troba concreció i validesa en els dos supòsits vigents que preveu l'article 61 EBEP i en els altres dos de tipus transitori: «De todo ello resulta que el legislador básico establece que el carácter abierto de los procesos selectivos de acceso a la función pública (art. 61.1 del texto refundido de la Ley del estatuto básico del empleado público) y prevé, como únicas modulaciones del mismo, aparte "de lo establecido para la promoción interna y de las medidas de discriminación positiva previstas en este Estatuto" (art. 61.1 del texto

refundido), solo dos supuestos excepcionales, que son los regulados en la disposición transitoria sexta de la Ley 30/1984 y en la disposición transitoria segunda del texto refundido» (STC 238/2015, FJ 6).

3. Exposat succintament el paràmetre que hem d'aplicar, a continuació analitzarem els preceptes que són objecte de la sol·licitud.

A) En primer lloc, tractarem les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena, les quals transcrivim a continuació per a la seva millor anàlisi:

«Disposició addicional sisena. Accés al Cos Superior d'Inspectors Tributaris de la Generalitat de Catalunya

L'Agència Tributària de Catalunya ha de convocar entre el 2017 i el 2024, amb caràcter excepcional, fins a tres processos selectius, d'acord amb els principis d'igualtat, mèrit i capacitat, per a accedir al Cos Superior d'Inspectors Tributaris de la Generalitat de Catalunya, en què poden participar exclusivament els membres del Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya i els membres del Cos Superior d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que estableix l'article 217-2 d'aquest Codi.

Disposició addicional setena. Accés al Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya

L'Agència Tributària de Catalunya ha de convocar entre el 2017 i el 2024, amb caràcter excepcional, fins a dos processos selectius, d'acord amb els principis d'igualtat, mèrit i capacitat, per a accedir al Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya, en què poden participar exclusivament els membres del Cos Superior d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit, en la data de publicació de la convocatòria, durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que estableix l'article 217-2 d'aquest Codi.

Disposició addicional vuitena. Accés al Cos Tècnic de Gestors Tributaris de la Generalitat de Catalunya

L'Agència Tributària de Catalunya ha de convocar entre el 2017 i el 2024, amb caràcter excepcional, fins a tres processos selectius, d'acord amb els principis d'igualtat, mèrit i capacitat, per a accedir al Cos Tècnic de Gestors Tributaris de la Generalitat de Catalunya, en què poden participar exclusivament els membres del Cos de Gestió d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que té atribuïdes el Cos Tècnic de Gestors Tributaris de la Generalitat de Catalunya i els funcionaris de l'escala administrativa del Cos Administratiu de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit durant un mínim de dos anys funcions de suport directe en l'àmbit tributari, d'acord amb el que determinin les bases de la convocatòria.»

Com es pot comprovar, en tots tres casos, el seu contingut és equivalent en el sentit que estableix un mandat adreçat a l'Agència Tributària de Catalunya per tal que convoqui, en el període 2017-2024, un seguit de processos selectius d'accés als cossos d'inspectors (fins a 3), tècnics (fins a 2) i gestors tributaris (fins a 3), en els quals «poden participar exclusivament»: a) «els membres del Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya i els membres del Cos Superior d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que estableix l'article 217-2 d'aquest Codi» (disp. add. sisena); b) «els membres del Cos Superior d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit, en la data de publicació de la convocatòria, durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que estableix l'article 217-2 d'aquest Codi» (disp. add. setena), i c) «els membres del Cos de Gestió d'Administració de la Generalitat de Catalunya que hagin exercit durant un mínim de dos anys, per mitjà d'habilitació temporal, les funcions que té atribuïdes el Cos Tècnic de Gestors Tributaris de la Generalitat de Catalunya i els funcionaris de l'escala administrativa del Cos Administratiu de la Generalitat de Catalunya que

hagin exercit durant un mínim de dos anys funcions de suport directe en l'àmbit tributari, d'acord amb el que determinin les bases de la convocatòria» (disp. add. vuitena).

D'acord amb l'anterior, s'articula, per tant, un sistema de proves d'accés a la funció pública, concretament als tres precitats cossos en l'àmbit tributari, creats originàriament per la Llei de l'ATC (actualment, art. 24 a 30), de naturalesa restringida, atès que les convocatòries s'adreçaran de manera exclusiva a determinats col·lectius de funcionaris de la Generalitat, específicament als membres dels corresponents cossos d'Administració general en els tres nivells de grup segons la titulació (tècnics superiors, A1; de gestió, A2, i administratius, C1), que comptin amb una experiència de 2 anys en l'exercici de determinades funcions vinculades a la matèria tributària (i també, als del Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya, en el cas de la disp. add. sisena).

No hi ha dubte que es tracta de fins a 8 processos de selecció d'ingrés a cossos de l'Administració pública que, per raó d'un pretès motiu d'excepcionalitat, al·legat pel legislador, restarien, durant un període que pot arribar a 8 anys, fora de la regla general de la lliure concurrència. Si atenem al preàmbul de la norma, es pot llegir que la justificació de l'esmentada exclusió respon al fet que:

«Aquest desenvolupament competencial requereix un desplegament territorial molt important de l'Agència arreu de Catalunya i un increment considerable de personal funcionari de cossos tributaris en els propers exercicis. Atesa la dificultat tècnica de l'aplicació dels tributs, cal disposar de personal especialitzat, però aquest personal no és fàcil de seleccionar a curt i mitjà termini pels procediments habituals de concursos i oposicions oberts, perquè no hi ha prou candidats idonis. Per aquests motius, i per tal que l'Agència Tributària de Catalunya pugui desenvolupar adequadament les seves funcions

i els seus serveis, són necessaris els processos selectius restringits de caràcter excepcional que estableixen les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena del llibre segon.»

Doncs bé, dit això, si apliquem a les tres disposicions addicionals el paràmetre que hem descrit en l'apartat 2 d'aquest fonament jurídic, hem d'arribar a la conclusió que la regulació que contenen, quant a la naturalesa restringida dels processos de selecció que preveuen, no troba empara possible en l'ordenament constitucional i estatutari, atès que és contrària al principi d'igualtat en l'accés a la funció pública que garanteix l'article 23.2 CE.

I l'anterior és així perquè, tal com hem dit en el paràmetre, d'acord amb la jurisprudència actual, els únics supòsits que permeten exceptuar la regla general del principi d'igualtat, és a dir, de lliure accés, a les proves per ingressar a la funció pública són els que preveu l'EBEP, relatius a la promoció interna i la discriminació positiva emparada per la mateixa legislació, a banda dels dos supòsits transitoris referits al personal laboral que, pel que ara estem examinant, no vénen al cas.

Fins i tot, quan el legislador recorre a la promoció interna o a l'afavoriment de determinats col·lectius, com seria el cas de persones amb discapacitat o que es trobin en situacions d'especial vulnerabilitat social, ho ha de fer de manera raonada i proporcionada, en la mesura que el constrenyiment del principi d'igualtat implica una afectació del dret constitucional de tot ciutadà a l'accés als cossos i llocs de treball del sector públic, mitjançant les corresponents oposicions i segons els principis de mèrit i capacitat.

Així, els arguments del preàmbul de la Proposició de Llei del Codi tributari no s'adeqüen als tipus ni de la promoció interna ni de la discriminació positiva, i, en conseqüència, no troben acolliment en aquestes modulacions de la regla

general, previstes a l'article 61.1 EBEP, tal com exigeix el Tribunal Constitucional (STC 238/2015, FJ 6 i 7). I, a més, hem d'afegir, que si aquells els contrastem amb la doctrina de l'excepcionalitat, vigent en gran part fins a les sentències dictades en aplicació de la nova normativa bàsica de l'EBEP, tampoc s'adequarien a les condicions requerides, és a dir, l'existència d'una situació extraordinària que, per raó de l'interès públic i davant de l'absència d'altres mesures alternatives menys lesives del principi d'igualtat ho fes necessari i, per tant, susceptible de ser emparada per l'ordre constitucional.

La creació de l'ATC data de l'any 2007 i es realitzà, ara fa ja deu anys, en un entorn institucional de la Generalitat normalitzat, un cop deixada enrere l'etapa de la transició democràtica i de la creació dels nous poders i administracions autonòmiques. En l'actualitat, el creixement accelerat d'aquest organisme tributari, el qual es desplegarà quantitativament i qualitativament, amb la finalitat d'assumir la integritat dels tributs propis i cedits de la Generalitat, és una decisió política i administrativa legítima i suportada per les competències del Parlament i del Govern català (art. 136.a i .b i 204 EAC), però que de cap manera considerem que constitueixi un supòsit d'excepcionalitat que justifiqui l'incompliment de la regla general de les convocatòries d'oposicions en règim de lliure concurrència.

Els cossos d'inspectors, tècnics i gestors tributaris poden requerir un increment dels seus membres per raó de les noves tasques que els seran encomanades, però la planificació del seu desplegament, la qual correspon al Govern i que ha de dur a terme segons la legislació administrativa, inclosa la de la funció pública, no pot actuar com a argument per configurar, sobre la base de la justificació d'un ritme i d'un calendari marcats per ell mateix, un cas d'excepcionalitat que s'aparti del principi d'igualtat i del dret a la no-discriminació.

El fet de prendre com a punt de partida, i alhora de justificació, la premissa que «no és fàcil de seleccionar a curt i mitjà termini pels procediments habituals de concursos i oposicions oberts, perquè no hi ha prou candidats idonis» per a la realització d'unes tasques de «dificultat tècnica de l'aplicació dels tributs», a banda de ser una afirmació empíricament no provada, resulta evident que no resisteix l'escrutini jurídic, d'acord amb el paràmetre de validesa constitucional que acabem d'exposar a bastament.

En aquest sentit, si l'opció del legislador és atreure candidats amb experiència tècnica, ho pot fer a través de la valoració dels principis de mèrit i capacitat en la corresponent fase de concurs que pot formar part del sistema d'accés per concurs oposició, d'acord amb les possibilitats que ofereix la mateixa normativa de la funció pública, tant a l'EBEP (art. 61.3 i .6) com a la legislació catalana (art. 46 i 49 Decret legislatiu 1/1997). D'aquesta manera, la valoració d'una experiència prèvia, en el sector públic i/o privat, en l'àmbit de la gestió tributària o en d'altres de connexos, pot ser legítimament prevista en les bases de les futures convocatòries, i puntuada segons els criteris prefixats normativament en el cas que els aspirants ho acreditin convenientment. Això sí, amb els límits i les condicions que ha establert la jurisprudència, en el sentit que la fase de concurs ha de comptar amb un pes proporcionat i no determinant en el conjunt del procés selectiu (art. 126 Decret legislatiu 1/1997). Per tant, sempre que no esdevingui un requisit que exclogui la possibilitat de concurrència de tercers ni tingui una dimensió quantitativa que superi el límit d'allò que és tolerable (STC 67/1989, de 18 d'abril, FJ 3 i 4; 185/1994, de 20 de juny, FJ 6; 73/1998, de 31 de març, FJ 3.b, i 86/2016, de 28 d'abril, FJ 4).

En conseqüència, d'acord amb l'argumentació que acabem d'exposar, les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena del llibre segon del Codi tributari, en la mesura que estableixen convocatòries restringides d'accés a determinats cossos tributaris, a les quals només hi poden concórrer els

funcionaris de la Generalitat dels cossos d'Administració general (i en un dels casos, del Cos Superior de Tècnics Tributaris) que comptin amb una experiència de 2 anys exercint funcions en l'àmbit tributari, vulneren el principi d'igualtat en l'accés a la funció pública garantit per l'article 23.2 CE i no troben empara en els supòsits d'excepcionalitat de l'article 61.1 de la legislació bàsica de l'EBEP ni en la jurisprudència del Tribunal Constitucional aplicable a la matèria.

B) En darrer lloc, examinem la disposició transitòria primera, intitulada «Compliment de funcions de cossos tributaris per part de membres d'altres cossos de l'Administració de la Generalitat o d'altres administracions públiques», la qual complementa allò que prescriuen les disposicions addicionals cinquena i vuitena del mateix llibre segon del Codi tributari i disposa qui durà a terme provisionalment les funcions dels cossos d'adscripció a l'ATC als quals fan referència explícita.

Així, l'apartat 1 es connecta directament amb la disposició addicional cinquena, que crea el Cos Superior de Tècnics Tributaris de la Generalitat de Catalunya, integrat pels membres de l'escala tècnica tributària del Cos Superior d'Inspecció i Tècnica Tributària, suprimida al seu dia per la Llei 9/2015, de 12 de juny, de modificació de la Llei de l'ATC (disp. add. dinovena). Concretament, atribueix les funcions de la dita escala, transitòriament i fins que no hagi finit el termini de dos mesos des de la integració dels membres en el nou cos, als funcionaris del Cos Superior d'Administració de la Generalitat de Catalunya i de cossos i escales del subgrup A1 d'altres administracions públiques, que hagin estat habilitats, en entrar en vigor la norma examinada, per mitjà d'una resolució del director de l'ATC.

Quant a l'apartat 2, s'ocupa de l'assignació de les funcions del Cos Tècnic de Gestors Tributaris de la Generalitat durant tot el temps que durin els tres

processos selectius a què fa referència la disposició adicional vuitena. Per tant, de manera semblant, preveu que les dites funcions corresponguin als funcionaris del Cos de Gestió d'Administració de la Generalitat de Catalunya i dels cossos i escales del subgrup A2 d'altres administracions públiques, sempre que estiguin habilitats pel director de l'ATC, d'acord amb procediments objectius que garanteixin els principis de mèrit, de capacitat i d'igualtat.

Finalment, l'apartat 3, aplicable als dos anteriors, declara que el personal que ha d'exercir transitòriament les funcions dels dos esmentats cossos d'àmbit tributari les ha de complir en règim de dedicació exclusiva, restant subjecte al mateix règim d'incompatibilitats que correspon als seus membres.

Els dubtes expressats per la sol·licitud responen a la seva connexió amb els plantejats amb motiu de les disposicions addicionals que acabem d'examinar. Respecte d'aquests, però, ens hem de pronunciar en el sentit que considerem que el contingut de la disposició transitòria primera no evidencia cap problema d'adequació ni a la Constitució ni a l'Estatut.

El seu objecte es limita a establir un mecanisme administratiu a manera d'encàrrec de funcions temporals (art. 105 Decret 123/1997, de 13 de maig) envers un col·lectiu de funcionaris de la Generalitat que formen part d'altres cossos de l'Administració de la Generalitat o d'altres administracions públiques mentre no s'hagi completat la constitució dels corresponents cossos tributaris. Aquesta habilitació temporal, a més, es duu a terme respectant la tipologia de les funcions segons els grups de titulació dels funcionaris (A1, A2 i C1) i en el marc dels procediments que permet la legislació administrativa en matèria de règim jurídic de les administracions públiques i de la funció pública.

Per tant, la disposició transitòria primera del llibre segon del Codi tributari no és contrària a la Constitució ni a l'Estatut.

Quart. La participació social en el Consell Fiscal de Catalunya

1. La sol·licitud dels dos grups parlamentaris dirigeix els seus retrets d'inconstitucionalitat i d'antiestatutarietat als articles 311-2, 311-4 i 312-3 CT, incorporats en el títol I del llibre tercer del Codi, relatiu al Consell Fiscal de Catalunya.

L'article 311-2 CT crea el Consell Fiscal de Catalunya, com a ens de dret públic amb personalitat jurídica pròpia i com a alt organisme consultiu i d'assessorament del conjunt d'organismes i entitats públiques que integren l'Administració tributària de la Generalitat. Així mateix, es configura com «l'òrgan de participació en el desplegament de les bases del sistema fiscal de Catalunya» de determinades entitats i personalitats: a) col·legis professionals, entitats, organismes o associacions més representatives dels assessors fiscals, en llur condició d'interlocutors entre l'Administració tributària i els ciutadans i les empreses; b) entitats socials de trajectòria reconeguda en l'àmbit del foment de la conscienciació fiscal, de la defensa dels contribuents i de la vindicació dels principis fonamentals de la imposició, i c) experts de prestigi acadèmic i professional reconegut.

Quant a la composició concreta del Consell Fiscal, l'article 311-4 CT disposa que en formen part:

«a) Els organismes i les entitats públiques que integren l'Administració tributària de la Generalitat [...].

- b) Una representació dels col·legis professionals, entitats, organismes o associacions més representatives dels assessors fiscals que exerceixen llurs funcions a Catalunya [...].
- c) [...] una representació d'experts de prestigi acadèmic o professional reconegut [...].
- d) [...] una representació d'entitats socials de reconeguda trajectòria en l'àmbit del foment de la conscienciació fiscal, de la defensa dels contribuents i de la vindicació dels principis fonamentals de la imposició [...].»

A l'últim, l'article 312-3 CT conté la regulació del Ple del Consell Fiscal, com a òrgan col·legiat competent per exercir les funcions corresponents a aquest organisme i, entre d'altres, i pel que ara interessa, en detalla el nombre de vocals que corresponen a cadascuna de les entitats, institucions i administracions esmentades a l'article 311-4 CT, així com l'òrgan que els designa.

2. A parer dels dos grups peticionaris, la decisió de crear el Consell Fiscal forma part de la «discrecionalitat política» dels poders públics però, un cop creat, la seva composició no pot ser arbitrària i s'ha de sotmetre als criteris establerts en l'Estatut i la Constitució. En aquest sentit, afirmen que les organitzacions sindicals i empresarials, «per la seva especial rellevància constitucional i estatutària i pels mandats als poders públics, establerts en la Constitució i en l'Estatut d'Autonomia, tenen dret a formar part d'aquest Consell Fiscal».

Per tant, consideren que l'exclusió de les organitzacions sindicals i empresarials de la composició del Consell Fiscal, alhora que s'hi inclouen els assessors fiscals, de forma «totalment intencionada», comporta una «clara arbitrietat prohibida expressament pel nostre ordenament constitucional» (art. 9.3 CE). D'acord amb aquesta argumentació, els grups afirmen que els

preceptes ara dictaminats són contraris als articles 7, 28.1 i 129 CE i 25.5, 45.5 i 45.6 EAC.

3. La Proposició de Llei, en el seu preàmbul (part V dedicada al Consell Fiscal), declara, en referir-se a la composició del Consell, que aquest ha de desenvolupar un «paper d'interlocució permanent» i ha de ser «punt de trobada» entre l'Administració tributària de la Generalitat i les entitats, els organismes o les associacions que representen els col·lectius professionals dedicats a l'assessorament fiscal a Catalunya. D'aquesta manera, entén que aquests constitueixen els interlocutors més adequats per trobar l'equilibri necessari entre la defensa de l'interès general i el respecte als interessos particulars, que permeti aconseguir un «nivell elevat de confiança recíproca que ajudi a crear la consciència fiscal indispensable per a assolir una taxa òptima d'eficiència recaptatòria».

La seva creació es contextualitza, en el preàmbul, en les tendències internacionals i les recomanacions de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) i la Comissió Europea sobre el denominat «compliment cooperatiu» (*co-operative compliance*) del dret tributari. Aquesta expressió és emprada per fer referència a un nou paradigma de relació entre el sector privat i les administracions tributàries basada en els principis de transparència i confiança recíproca, per tal de reduir la litigiositat en la interacció entre les administracions i els contribuents i augmentar la recaptació tributària. L'OCDE s'ha referit a la relació cooperativa com aquella que afavoreix la col·laboració sobre la confrontació i que es basa més en la confiança mútua que en el compliment forçós de les obligacions tributàries (*enhanced relationship*). Així mateix, l'OCDE també recomana que s'estableixin relacions de caire cooperatiu amb els consultors tributaris (*tax advisers*), atès que aquests desenvolupen un paper essencial en ajudar els seus clients a entendre i complir les seves obligacions tributàries.

En l'àmbit estatal, la recepció d'aquest sistema ha estat minsa, si bé podem esmentar-ne alguns exemples, com ara la creació de mecanismes específics de comunicació amb empreses i assessors fiscals en els anomenats Fòrum de Grans Empreses i Fòrum d'Associacions i Col·legis de Professionals Tributaris i el denominat Codi de bones pràctiques, sorgit en l'àmbit del primer. Així mateix, la LGT preveu que la col·laboració social s'ha d'articular específicament amb els col·legis i les associacions professionals de l'assessoria fiscal amb l'objectiu de facilitar el desenvolupament de la seva tasca a fi de potenciar el compliment cooperatiu de les obligacions tributàries (art. 92.2 *in fine*).

4. Per tal de donar resposta a la petició de dictamen i abans de pronunciar-nos sobre els preceptes expressament criticats, cal que fem prèviament unes consideracions sobre la competència de la Generalitat per crear el Consell Fiscal de Catalunya, els fonaments constitucionals i estatutaris de la participació social i l'abast del principi d'interdicció de l'arbitrarietat (art. 9.3 CE).

A) Com hem indicat, els sol·licitants no qüestionen el fet mateix que la Generalitat pugui crear l'esmentat Consell. Sobre aquest punt només recordarem que l'article 150 EAC atribueix a la Generalitat la competència exclusiva, en matèria d'organització de la seva Administració, sobre «a) L'estructura, la regulació dels òrgans i directius públics, el funcionament i l'articulació territorial». En conseqüència, la projecció d'aquesta potestat instrumental sobre la competència material de la Generalitat en l'àmbit tributari (art. 201 a 205 EAC) l'habilita per configurar el Consell com a «alt organisme consultiu i d'assessorament [...] i òrgan de participació» (art. 311-2 CT) i establir-ne la composició (art. 311-4) i les funcions (art. 311-5 CT). Quant al significat i l'abast d'aquesta potestat, ens remetem a la doctrina

continguda en els nostres dictàmens, en concret, i molt recentment, en el DCGE 5/2017, de 29 de juny (FJ 2).

B) Respecte de la participació social, són diversos els preceptes constitucionals i estatutaris que hi fan referència amb diferent finalitat i abast.

Amb caràcter general, la Constitució reconeix el paper rellevant dels sindicats de treballadors i de les associacions empresarials en el primer incís del seu article 7, quan diu que «contribueixen a la defensa i a la promoció dels interessos econòmics i socials que els són propis».

A aquest efecte, en l'àmbit de les organitzacions sindicals, i malgrat que la Constitució no conté una referència explícita del concepte de participació institucional, aquesta s'ha definit com la integració d'aquelles en els organismes o les entitats públiques (STC 39/1986, de 31 de març, FJ 4; en el mateix sentit, DCC núm. 277, de 8 d'agost de 2006, F III.4) per a la defensa dels interessos generals dels treballadors i no dels propis de l'organització que en té la representació (STC 7/1990, de 18 de gener, FJ 4).

D'aquesta manera, la doctrina constitucional ha considerat que la participació esmentada és una facultat complementària al dret fonamental a la llibertat sindical (art. 28.1 CE). Igualment, ha entès que és de configuració legal (STC 183/1992, de 16 de novembre, FJ 5; STC 17/2005, d'1 de febrer, FJ 2) si bé, un cop l'ha establerta el legislador, passa a integrar el dret a la llibertat sindical protegit constitucionalment, tot i que no forma part del seu nucli essencial (STC 9/1988, de 25 de gener, FJ 2, i DCGE 11/2012, de 22 d'agost, FJ 2.7.B). Això implica que la dita facultat addicional, de creació «infraconstitucional», pot ser alterada o suprimida per la norma legal que l'ha creada, «no estando su configuración sometida a más límite que el de no

vulnerar el contenido esencial del derecho de libertad sindical» (STC 281/2005, de 7 de novembre, FJ 3).

Amb una visió més àmplia, dins del títol VII de la Constitució dedicat a «Economia i finances», l'article 129.1 afirma que la llei preveurà les formes de participació dels interessats en l'activitat dels organismes públics, la funció dels quals afecti la qualitat de vida o el benestar general, cosa que s'aplica també a les organitzacions professionals (art. 52 CE) d'acord amb el DCGE 2/2009, de 3 de desembre (FJ 4.1). Aquestes organitzacions contribueixen a la defensa dels interessos econòmics que els són propis (STC 132/1989, de 18 de juliol, FJ 10). Interessa recordar que, segons el Tribunal i la nostra doctrina consultiva, l'article 129 CE no crea cap dret subjectiu (STC 39/1986, FJ 3.B, i DCGE 2/2009, FJ 4.1) a disposar d'una representació singular.

Per la seva part, l'article 131 CE, relatiu a la planificació de l'activitat econòmica general per atendre les necessitats col·lectives, estableix en el seu apartat 2 que «[e]l Govern elaborarà els projectes de planificació d'acord amb [...] l'assessorament i la col·laboració dels sindicats i de les altres organitzacions professionals, empresarials i econòmiques. Amb aquesta finalitat es constituirà un Consell, la composició i les funcions del qual desenvoluparà una llei». En l'àmbit de Catalunya, aquest òrgan consultiu i d'assessorament és el Consell de Treball, Econòmic i Social (CTESC), previst a l'article 72.2 EAC. Per llei, afirma l'Estatut, se'n decidirà la composició i les funcions (actualment, el CTESC està regulat en la Llei 7/2005, de 8 de juny).

A més, la Constitució i l'Estatut dirigeixen un mandat genèric als poders públics perquè facilitin la participació de tots els ciutadans en la vida política, econòmica, cultural i social (art. 9.2 CE i 4.2 EAC). Mandat del qual no es deriva el dret a formar part dels òrgans de l'Administració pública, ja que és «ésta una medida más entre las posibles que corresponderá decidir a los

“poderes públicos”, sin que pueda deducirse un derecho concreto a participar» (STC 39/1986, de 31 de març, FJ 4).

Finalment, hi ha dues mencions estatutàries específiques, en els articles 25.5 i 45.6 EAC, que preveuen la participació de les organitzacions sindicals i empresarials.

El primer és formulat com a dret en l'àmbit laboral d'aquestes organitzacions a complir les seves funcions respecte de la participació. Aquesta previsió, com també succeeix en altres drets estatutaris, necessita, però, una concreció legislativa per fer-se efectiva.

El segon (art. 45.6 EAC) es manifesta com a principi rector de l'àmbit socioeconòmic, segons el qual les organitzacions sindicals i empresarials han de participar en la definició de les polítiques públiques que els afectin. I, més en general, també en l'àmbit dels principis rectors, l'Estatut preveu addicionalment el foment de la participació social en l'elaboració, la prestació i l'avaluació de les polítiques públiques (art. 43 EAC). A aquests principis rectors d'àmbit estatutari els és d'aplicació la doctrina constitucional formulada pels principis rectors de la política social i econòmica, establerts en el capítol III del títol I de la Constitució, en el sentit que tot i que no disposen de «las notas de aplicabilidad y justiciabilidad inmediatas que caracterizan a los derechos constitucionales aunque tienen, sin duda, el valor constitucional expresado respecto de todos los poderes públicos [...], orientando sus respectivas actuaciones» (per totes, STC 247/2007, de 12 de desembre, FJ 13).

Es tracta, doncs, de principis que no creen *per se* drets subjectius, encara que sí que vinculen els poders públics «en la mesura que orienten i determinen la seva actuació en els diversos àmbits a què es refereixen. Conseqüentment, són aquests poders públics, particularment el legislador,

els que configuren i concreten aquells mandats» (DCGE 11/2014, d'11 de març, FJ 2).

C) Seguidament, examinarem succintament el principi d'interdicció de l'arbitrarietat (art. 9.3 CE), que els peticionaris entenen vulnerat pels preceptes que se'ns sotmeten a escrutini.

En diversos dels nostres parers consultius hem recordat la insistència del Tribunal Constitucional en el fet que «cal extremar la cura a l'hora d'al·legar un principi indeterminat i genèric com és el d'arbitrarietat, ja que això podria suposar la restricció indeguda del poder legislatiu (STC 206/2013, de 5 de desembre, FJ 8; 13/2007, FJ 4)» (per tots, DCGE 2/2017, de 2 de març, FJ 3.1). Així, segons hem recollit (DCGE 2/2015, de 24 de febrer, FJ 3), la jurisprudència constitucional ha exigít un examen de la disposició discutida per tal de determinar si «carece de toda explicación racional, [...] sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» (STC 206/2013, FJ 8).

En aquest sentit, ha afirmat que, un cop configurada per llei una determinada matèria, «no es suficiente la mera discrepancia política para tachar a la norma de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales» (STC 13/2007, de 18 de gener, FJ 4).

Per tant, no s'infringeix el principi d'interdicció de l'arbitrarietat si la mesura es fonamenta en «criterios objetivos, legítimos y razonables» (STC 197/2016, de 28 de novembre, FJ 3).

5. En darrer terme, pertoca que, a partir d'aquests referents jurisprudencials i consultius, ens pronunciem sobre els preceptes expressament sol·licitats. D'acord amb el cànon de constitucionalitat i d'estatutarietat que acabem

d'exposar, podem avançar que correspon al legislador català decidir la creació d'un organisme com el Consell Fiscal i preveure'n la seva configuració (art. 150 EAC), com també concretar els mandats constitucionals i estatutaris relatius a la possible participació en el seu si de les organitzacions sindicals i empresarials.

Com hem vist, d'acord amb l'article 129.1 CE, el legislador té un marge de discrecionalitat per decidir la creació i composició dels òrgans de participació, sempre que no incorri en arbitrietat, atès que aquest article no fixa un «cuadro de derecho indisponible» (STC 39/1986, FJ 4). D'altra banda, l'esmentat precepte constitucional reconeix una participació àmplia, amb la menció que efectua als «interessats» i que, per tant, a més de les organitzacions sindicals i empresarials, pot incloure també altres associacions i entitats, com les ciutades en l'article 311-2.2 CT.

Com ha dit el Tribunal Constitucional, «[s]i el legislador (estatal o autonómico) estima conveniente la colaboración en funciones públicas de una representación de intereses sociales, a él le corresponde precisar los términos de esa colaboración» (STC 132/1989, de 18 de juliol, FJ 9).

En conseqüència, pertany a la discrecionalitat del legislador decidir, en el cas que ens ocupa, la composició del Consell i, per tant, les entitats i els organismes que en formen part, d'acord amb l'interès més o menys directe que tinguin aquests, tenint en compte les funcions que exerceix el dit organisme i les finalitats que es persegueixen amb la seva regulació.

En vista dels objectius del Consell Fiscal, expressats en el preàmbul del Codi, aquest «ha de desenvolupar un paper d'interlocució permanent entre els organismes i les entitats públiques que integren el sector públic de la fiscalitat i les entitats i col·lectius que, en la mesura en què representen tots els professionals que, amb llurs serveis, ajuden els contribuents a

comprendre i a complir les normes en què es regula el deure de contribuir, integren el sector privat de la fiscalitat». Així mateix, té encomanada, entre d'altres, la missió de «participar activament en la definició de les estratègies que cal aplicar per a reduir el frau fiscal i promoure les bones pràctiques, tant per part dels contribuents i col·laboradors socials com per part de les administracions tributàries».

És evident que la fiscalitat interessa en primer lloc als contribuents, però també, de forma particular, als que professionalment intervenen en el compliment de les obligacions tributàries, com ara els assessors fiscals, les associacions contra el frau fiscal o els investigadors que fan recerca en aquest camp. A banda de l'Administració tributària, que gestiona i recapta els tributs, dels quals deriven els recursos que revertiran en el sosteniment de les despeses públiques.

El preàmbul del Codi fonamenta àmpliament les raons que fan convenient la participació dels representants d'aquests sectors implicats, de manera que queda justificada la seva integració al Consell Fiscal. En especial, als efectes de la sol·licitud, interessa reproduir l'argumentació relativa als assessors fiscals:

«La complexitat tècnica de les lleis i dels reglaments que articulen la fiscalitat en un sistema fiscal modern, la dificultat de definir en categories jurídiques els fets d'una realitat social i econòmica en transformació constant i el desconeixement general dels procediments i criteris d'actuació que apliquen els organismes que integren l'Administració tributària fan de l'assessor fiscal el punt de connexió més habitual entre els contribuents i les autoritats fiscals.»

L'article 45.7 EAC indica que les organitzacions professionals han de ser consultades en la definició de les polítiques públiques que els afectin. En

aquest sentit, en el DCGE 2/2009 (FJ 4.1), vàrem afirmar que correspon a la llei la regulació de la funció consultiva d'aquestes organitzacions, com a mecanisme de col·laboració i de representació institucional.

El legislador opta per la representació d'uns determinats col·lectius en el Consell Fiscal, sense menystenir la participació general que les organitzacions sindicals i empresarials tenen en un altre òrgan.

En aquest sentit, la seu natural de la participació d'aquestes darreres organitzacions es troba en el si de la planificació de les polítiques públiques de l'àmbit socioeconòmic, entre les quals, pel que ara interessa, es troben les de caràcter fiscal (art. 131.2 CE). A aquest efecte, hem de posar en relleu que, en l'àmbit de Catalunya, el CTEESC, com a òrgan consultiu i d'assessorament del Govern en l'àmbit de les polítiques esmentades (art. 72.2 EAC), preveu la participació dels sindicats i les organitzacions empresarials. En aquest sentit, entre les funcions que li atribueix l'article 2.1.a de la Llei 7/2005 es troba la d'emetre dictamen sobre els avantprojectes de llei que regulen matèries socioeconòmiques, dins de les quals, com hem indicat, s'inclouen sense dificultat les de caràcter tributari. Així, a títol il·lustratiu, es constata que els dictàmens del CTEESC han versat, entre d'altres, sobre avantprojectes de lleis de mesures fiscals, que han incorporat la regulació de diversos tributs (dictàmens 11/2016, de 28 de novembre; 4/2016, de 17 de maig, o 11/2015, de 24 d'abril, entre els més recents).

A més, entre les funcions del Consell Fiscal, predominen les de caràcter estrictament tributari i tècnic, per la complexitat de la matèria fiscal. A tall d'exemple, l'article 311-5.1 CT estableix, entre les funcions del Consell Fiscal de Catalunya: proposar estratègies d'actuació a mitjà i llarg termini per millorar l'eficiència del sistema fiscal de Catalunya, promoure la consciència fiscal, el compliment de les obligacions tributàries i evitar l'evasió i l'elusió

fiscals (lletra *a*); avaluar l'activitat d'aplicació dels tributs de l'Agència Tributària de Catalunya (lletra *g*); emetre dictàmens que tinguin per objecte la interpretació, l'explicació o la clarificació de les normes tributàries (lletra *k*), o proposar la revisió dels criteris fixats per interpretar o aclarir la normativa tributària pròpia (lletra *m*).

Singularment, l'atribució al Consell Fiscal de la funció d'«informar preceptivament les propostes normatives en matèria tributària» (lletra *d*) i, per tant, que se li sol·liciti l'opinió sobre política tributària, no és obstacle perquè aquesta qüestió també es pugui debatre en altres òrgans com és el cas del CTEESC on, com hem dit, participen les organitzacions sindicals i empresarials.

En definitiva, d'una banda, la Constitució i l'Estatut (art. 129.1 CE i art. 45.6 EAC) exigeixen que els organismes de participació, com ara el Consell Fiscal, s'estableixin per llei, que, en el nostre cas, és el Codi tributari (art. 311-2 CT). Els dits preceptes permeten que hi participin entitats professionals o associacions interessades directament (art. 52 i 129.1 CE, així com art. 45.7 EAC), com es preveu als articles 311-4 i 312-3 CT. En canvi, no prescriuen la presència obligatòria de les organitzacions sindicals i empresarials en qualsevulla òrgans de participació (art. 25.5 i 45.6 EAC), llevat d'aquells que planifiquen les polítiques públiques en l'àmbit sociolaboral, com succeeix en el CTEESC, on participen aquestes organitzacions (art. 131.2 CE i 72.2 EAC). En conseqüència, no queden contradits els preceptes constitucionals i estatutaris al·legats per la sol·licitud.

D'altra banda, de la lectura del preàmbul (part V) i dels preceptes que regulen el Consell Fiscal es beslluma que la previsió del Codi sobre la composició d'aquest organisme està justificada i és raonable, per la qual cosa no és arbitrària i no contraduï l'article 9.3 CE.

Per tant, l'article 311-2 CT, que crea el Consell Fiscal com a òrgan de participació, i els articles 311-4 i 312-3 CT, que n'estableixen la composició, no són contraris a la Constitució ni a l'Estatut.

Atesos els raonaments continguts en els fonaments jurídics precedents, formulem les següents

CONCLUSIONS

Primera. L'article 111-4 del Codi tributari de Catalunya, aprovat per l'article 5 de la Proposició de Llei del Codi tributari de Catalunya, vulnera l'article 9.3 CE.

Adoptada per unanimitat.

Segona. Les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena del llibre segon del Codi tributari de Catalunya, aprovades per l'article 5 de la Proposició de Llei, vulneren l'article 23.2 CE.

Adoptada per unanimitat.

Tercera. La resta de preceptes examinats de la Proposició de Llei no són contraris a l'Estatut ni a la Constitució, en els termes indicats en el fonament jurídic segon, apartat 4, subapartats A i D.

Adoptada per unanimitat.

Aquest és el nostre Dictamen, que pronunciem, emetem i signem al Palau Centelles en la data indicada a l'encapçalament.