



CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES
DE CATALUNYA

Nota en relació amb el Dictamen del Consell de Garanties Estatutàries 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

Conclusions del Dictamen:

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.

L'article 111-4 del Codi tributari de Catalunya (en endavant, CT), aprovat per l'article 5 de la Proposició de Llei, rubricat «Fonts de l'ordenament tributari», estableix com a tals «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 regulació del marc general del sistema 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). 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 de la Llei general tributària (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.

L'article 7 LGT, igual que el 111-4 CT, se circumscriu 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.

L'article 111-4 CT s'aparta de l'enumeració de fonts que fa l'article 7 LGT que s'ha de considerar d'aplicació a totes les administracions tributàries. Les comunitats autònomes, d'acord amb 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 autònom 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 precedeixen 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.

No obstant això, 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 ara «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, 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. Així doncs, 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 l'article 111-4 CT, 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.

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, 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 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 porta a concloure que l'article 111-4 CT vulnera l'article 9.3 CE.

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.

Les disposicions addicionals sisena, setena i vuitena del llibre segon CT intitulat «L'Agència Tributària de Catalunya i la Junta de Tributs de Catalunya», aprovat per l'article 5 de la Proposició de Llei, fan referència al sistema d'accés als cossos superiors d'inspectors, tècnics i

gestors tributaris de la Generalitat de Catalunya. El seu contingut i la seva finalitat remetent a la matèria de la funció pública, concretament al règim d'accés, i, per tant, a l'esquema configurat pels articles 23.2, 103.3 i 149.1.18 CE, i l'article 136.a i .b EAC.

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'Agència Tributària de Catalunya (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.

La regulació que contenen les disposicions esmentades, 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. L'anterior és així perquè, d'acord amb la jurisprudència constitucional 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'estatut bàsic de l'empleat públic (EBEP), que, pel que ara interessa, són els relatius a la promoció interna i la discriminació positiva emparada per la mateixa legislació.

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.

Els arguments del preàmbul de la Proposició de Llei per justificar l'exclusió 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, si 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'Agència Tributària de Catalunya 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 constitueix 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, com ho fa el preàmbul, 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 aplicable.

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 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, 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.

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.

Es tracten en un primer subapartat (lletra A), els preceptes que, per la regulació o les omissions que contenen, han estat qüestionats per diversos motius entre els quals 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.

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, l'omissió de preceptes constitucionals, estatutaris i altres d'aplicació general no n'exclou la seva observança. Des del vessant de la tècnica legislativa, 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 l'absència d'una explicitació formal d'aquestes normes de capçalera no obsta perquè constitueixin l'únic marc jurídic on té emparament i s'inscriu el Codi.

En la lletra D es tracta l'adequació de l'article 122-10.3 al principi de reserva de llei previst a l'article 133 CE. La intermediació tributària que conté aquest article 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 les qüestions nuclears de la relació tributària. La seva previsió al Codi la dota de garantia legal i, en conseqüència, el seu desenvolupament pot ser per via reglamentària.