

Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas¹

Sumario: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN.—III. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN.—IV. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN FORAL.—V. CONCLUSIONES.—VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

A favor de la aplicación de la nueva Ley General Tributaria² (LGT) en todos los niveles de Hacienda se ha pronunciado mayoritariamente la doctrina que se ha ocupado de la cuestión; significativamente y sin ánimo de ser exhaustivo: Soler Roch³, Sainz de Bujanda⁴, Ferreiro⁵, Ramallo⁶,

* Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la UPCO-ICADE.

¹ El presente trabajo tiene su origen en la ponencia presentada por el autor en la primera sesión del Seminario Interno sobre la Reforma de la Ley General Tributaria, que tuvo lugar el día 21 de octubre en la Facultad de Derecho de la UPCO-ICADE. Agradezco especialmente al profesor Zornoza Pérez las observaciones que realizó sobre esta cuestión en el seno de dicho seminario.

² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre.

³ M. T. Soler Roch, «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», en *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, p. 119; «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 97, 1998, pp. 10-11.

⁴ F. Sainz de Bujanda, «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 106.

⁵ J. J. Ferreiro Lapatza, «Reforma de la LGT. Ámbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, p. 7.

⁶ J. Ramallo Massanet, «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, p. 114.

Olivera Massó⁷, Orón Moratal⁸ y García Martínez⁹; aunque no faltan pronunciamientos en contra, como los de los profesores Palao¹⁰ y Menéndez¹¹.

Mi opinión se encuentra, sin lugar a dudas, entre quienes, con el profesor Ramallo, son «partidarios de que las condiciones del cumplimiento del deber constitucional de contribuir sean las mismas sea cual fuere el tributo que concrete dicho deber —estatal, autonómico o local— y en donde hubiere de cumplirse (...) Consideramos contrario al principio de igualdad el que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir consistente en soportar la carga tributaria (estatal, autonómica y local), sean diferentes dependiendo de quien sea el sujeto activo»¹², aun siendo conscientes de la contradicción existente, señalada por los profesores Palao¹³, Falcón¹⁴ y Menéndez¹⁵, entre el establecimiento de una garantía del tratamiento común de los ciudadanos en aspectos como los regulados en la LGT; fundamentalmente (aunque no exclusivamente) formales, adjetivos, procedimentales o accesorios; y la diferencia acusada entre los tratamientos sustantivos; los relativos a la carga tributaria; en cada Comunidad Autónoma. Como afirma gráficamente el profesor Menéndez¹⁶, bien pudiera decirse a este respecto que «quien puede lo más puede lo menos». No es posible dejar de constatar dicha contradicción, aunque pueda defenderse que «lo que, a nuestro entender, la Constitución posibilita, y, por lo tanto, no puede dejar de amparar, es que las diferencias entre los ciudadanos o los territorios se den en el terreno sustantivo, en el del reparto de la carga tributaria, pero no en el de las condiciones en que dicho deber se tiene que cumplir (...) ahí reside la autonomía y, en consecuencia, las posibles diferencias»¹⁷. No obstante, más allá de la postura del profesor Ramallo, que comparto plenamente, no creo que deba dejar de expresar

⁷ P. Olivera Massó, «Los conceptos constitucionales de Hacienda general, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pp. 101-120.

⁸ G. Orón Moratal, «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas. (Especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)», en *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau* 14, núm. 28, 1997, p. 30.

⁹ A. García Martínez, «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda Autonómica: Posibilidades y límites», en *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, pp. 88 y 89.

¹⁰ C. Palao Taboada, «Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, p. 104; «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pp. 538 y 539.

¹¹ A. Menéndez Moreno, «La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 113, p. 9.

¹² J. Ramallo Massanet, «Estructura...», *op. cit.*, p. 114.

¹³ C. Palao Taboada, «La Ley General Tributaria...», *op. cit.*, pp. 538 y 539.

¹⁴ R. Falcón y Tella, «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», en *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, p. 118: «supone incurrir en una contradicción difícil de justificar, que las Comunidades Autónomas tengan la posibilidad de regular los tipos, incidiendo en la cantidad a pagar, pero en cambio dichas Comunidades hayan de gestionar los aplazamientos y fraccionamientos de acuerdo con la normativa estatal».

¹⁵ A. Menéndez Moreno, «La futura...», *op. cit.*, p. 9.

¹⁶ *Op. cit.*, *loc. cit.*

¹⁷ J. Ramallo Massanet, *op. cit.*, *loc. cit.*

en este punto la completa insatisfacción que, desde la perspectiva de la igualdad como valor superior de nuestro ordenamiento, no pueden dejar de causar las graves diferencias sustantivas de tributación entre las diferentes CCAA.

Confesado mi punto de partida *jacobino*, confesaré también que no se van a fatigar más en este artículo los títulos competenciales que incidirían en la posibilidad de aplicación de la LGT en la Hacienda Autonómica y a los que hace referencia el propio legislador en el artículo 1 de la nueva LGT, cuestión ésta ya examinada extensa e intensamente por la mejor doctrina española, en consonancia con la importancia de la cuestión y las extraordinarias vaguedad, indefinición y contradicciones de nuestra Constitución al respecto. A pesar de la extraordinaria cantidad y calidad de dichas aportaciones doctrinales (o quizás, quién sabe, por este motivo) la cuestión creo que dista muchísimo de estar cerrada¹⁸. El intentar resolverla excedería tanto los límites previstos para este trabajo como la capacidad de su autor. El mismo intenta centrarse en el análisis de la forma, a mi juicio, insatisfactoria, en que el artículo 1 de la nueva LGT esboza la delimitación de su ámbito de aplicación en lo que atañe a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, en el ejercicio, supuestamente, de los títulos competenciales del Estado a los que se refiere el artículo 1.

En lo que sigue a continuación intentaré dar razón de mi insatisfacción por dicho precepto, dividiendo el estudio en tres apartados: El primero dedicado a la aplicación de la Ley a los tributos propios de las CCAA de régimen común, el segundo a su aplicación a los tributos del Estado cedidos a las mismas y el tercero a la aplicación a las CCAA forales.

II. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

El artículo 1 de la nueva LGT; sea cual sea el alcance que el legislador haya querido dar al mismo y que resulta, como se expondrá, difícil de determinar; parecería dirigido exclusivamente a desplazar las normas que cada una de las CCAA pudiera dictar en el futuro y ha venido dictando en el pasado¹⁹ para regular los principios, instituciones y procedimientos para la aplicación de la generalidad de sus tributos propios; pese a que la escasa incidencia cuantitativa de los mismos no parezca propiciar la creación de tales normas, tal y como señalara Ramallo²⁰. El problema, que el legislador no ha afrontado, al menos de forma expresa (quizás por la especial dificultad

¹⁸ Una excelente exposición del estado de la cuestión, además de sus propias conclusiones al respecto, en A. García Martínez, «Los títulos competenciales...», *op. cit.*

¹⁹ Ver al respecto M. T. Soler Roch, «Las posibilidades...», *op. cit.*, pp. 112-116; J. L. Arauz de Robles Villalón y J. L. Pérez-Campanero Fernández, «Ley General Tributaria y Haciendas territoriales en el ordenamiento jurídico vigente», en *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993; J. Ramallo Massanet, «Estructura...», *op. cit.*, pp. 104-109.

²⁰ J. Ramallo Massanet, «Estructura...», *op. cit.*, p. 109.

que entraña), es el problema de si las normas reguladoras de cada uno de los tributos propios de una Comunidad Autónoma pueden establecer previsiones que se aparten de las contenidas en la LGT en el ámbito exclusivo de dicho tributo.

Si se acepta, sin más matices, que cabe una regulación específica en las normas reguladoras de cada tributo autonómico que desplace para el mismo la contenida en la nueva LGT, la aplicación de la misma devendría en la práctica meramente supletoria. A la Comunidad en cuestión le bastaría con cubrir el (ridículo) expediente de reproducir en cada una de las leyes reguladoras de un tributo propio, aquellos aspectos de la regulación *general* en los que quisiera introducir normas diferentes a las estatales, para obtener, *de facto*, una Ley General Tributaria autonómica propia y distinta a la estatal. No creo que éste sea el sentido que el legislador ha querido dar al artículo 1 de la nueva Ley; no se declara aplicable supletoriamente la LGT a todas las Administraciones públicas, sino directamente; ni parece verosímil que de la referencia a la «*virtud*» y al «*alcance*» que pueda derivarse de los títulos competenciales que enumera dicho precepto pueda extraerse un resultado tan modesto como el de la simple aplicación supletoria de la Ley.

La solución alternativa sería la de negar, sin más matices, la posibilidad de que las normas reguladoras de los tributos propios de las CCAA se apartaran en lo más mínimo de los preceptos de la nueva LGT que les resultaran aplicables «*en virtud y con el alcance que se deriva*» de los títulos competenciales que acumula el texto del artículo 1. Si ello fuera realmente así; y creo que esta solución encajaría mejor con el sentido (o sentidos) que pudiera haberse querido atribuir al artículo 1; el problema se desplazaría a la determinación del significado que el precepto tendría para el legislador estatal. ¿Podría el legislador estatal en las Leyes propias de cada tributo establecer excepciones a lo dispuesto en las normas de la LGT que resulten aplicables «*a todas las Administraciones Públicas en virtud y con el alcance que se deriva*» de dichos títulos competenciales?

Si la respuesta a esta segunda pregunta fuera negativa estaríamos dotando a la nueva LGT, o al menos a una parte de la misma, de una prevalencia sobre las leyes particulares de cada tributo que vendría a resolver el problema de su idéntico rango en el orden jerárquico²¹. Resultado atractivo, aunque improbable. Si, como parece realmente más probable, la respuesta fuera positiva, nos encontraríamos con una situación curiosa: Las normas de las CCAA reguladoras de sus propios tributos se verían forzadas a respetar las normas de la LGT «*en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir*», o «*en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general*», o «*en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tra-*

²¹ Sobre esta cuestión, J. Ramallo Massanet, «Crisis y reforma de la LGT», en *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, p. 16.

*tamiento similar ante todas las Administraciones tributarias»*²²; mientras que el Estado podría apartarse sin ningún problema en cualquiera de sus tributos de dicha regulación.

Aunque pueda aducirse que la regulación en una Ley estatal, por su ámbito de aplicación mismo, supone una garantía de la igualdad, parece poco razonable pensar que el Estado pueda, sin más, excepcionar la aplicación de las condiciones *básicas* que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, o de la regulación del procedimiento administrativo común que garantiza a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las administraciones o de los conceptos, principios y normas *básicas* del sistema tributario, que serían aplicadas íntegramente y sin excepciones en el ámbito autonómico y sólo parcialmente en el ámbito estatal. La LGT tendría una virtualidad y efectividad superior en el ámbito autonómico que en el estatal del que procede.

Detrás de este problema subyace, por tanto, el de la prevalencia (imposible, en virtud de su rango de ley ordinaria) del Código sobre las leyes particulares de los tributos y la derogación de principios y normas de carácter general por parte de las mismas²³ mezclado con el de la determinación del contenido de la LGT que realmente se dicta en ejercicio de los títulos competenciales arriba aludidos y puede, en función de ello, imponerse a las CCAA; pasemos a examinar cuál haya podido ser la decisión del legislador estatal a este segundo respecto.

Determinar si la voluntad del legislador ha sido realmente la de que los tributos propios de las CCAA se rijan por la nueva LGT hubiera sido, desde luego, mucho más sencillo si, en lugar de la ambigua redacción del artículo 1.1 se hubiera optado por una fórmula menos ambigua, más clara y decidida, del estilo de la contenida en el artículo 1 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Una fórmula que bien pudiera haber sido ésta: *«Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las administraciones tributarias»*. Una fórmula que, en definitiva, encontramos en la propia Ley sin más que suprimir la referencia a los títulos competenciales del Estado y que, sin duda alguna, dejaría mucho más clara la voluntad del legislador en este sentido que la empleada.

Para los autores del Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, por el contrario, una fórmula más inequívoca *«no sería seguramente recomendable por la mayor complejidad del contenido de la Ley General Tributaria frente al de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y por la diversa eficacia de sus preceptos»*²⁴. Por cierto que, al incorporarse a la nueva LGT; en lo que constituiría, según la exposición de motivos del proyecto, una manifestación fundamental de su *«ánimo codificador»*; el contenido de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de

²² En los términos que emplea la exposición de motivos de la Ley.

²³ Ramallo Masanet, «Crisis...», *op. cit.*, *loc. cit.*

²⁴ P. 27.

Derechos y Garantías de los Contribuyentes²⁵, y derogarse la misma a su entrada en vigor²⁶, dejaría de tener vigencia lo dispuesto en su artículo 1 de forma, a mi entender, más satisfactoria que en la nueva LGT: «*La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias y será aplicable a todas ellas*». Para Botella García-Lastra, una de las justificaciones de la regulación en un texto legal único, diferente al de la LGT, de los derechos y garantías del contribuyente, sería precisamente el que el mismo «*dotaría a los derechos y garantías de una mayor fuerza y eficacia y permitiría la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias sin necesidad de entrar en mayores disquisiciones en cuanto al carácter básico o no de determinados preceptos, en lo que se refiere a su aplicación a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales*»²⁷ y, en función de ello, considera que la parte de la nueva LGT dedicada «*a los derechos y garantías de los contribuyentes debería ser (...) de aplicación común al conjunto de los sistemas tributarios de nuestro ordenamiento*»²⁸. A este respecto el profesor Tejerizo afirmó que, pese a la voluntad del legislador, «*La Ley (1/1998) no es una norma básica, en el sentido estricto del término, dictada al amparo de lo previsto en el artículo 149 de la CE, por lo que es posible que las Administraciones territoriales con competencias tributarias, por ejemplo, las Diputaciones Forales, regulen de manera diferente los mismos extremos ahora disciplinados*»²⁹. Por el contrario, a favor de que la Ley 1/1998 se aplicara a la Administración Autonómica sin matizaciones se pronunciaron Palao³⁰, Fenellós³¹ y Montejo³². Se plantea, en definitiva, la duda de si el ámbito de aplicación de los preceptos hasta ahora contenidos en la Ley 1/1998 cambia al incorporarse los mismos en una nueva LGT que no delimita dicho ámbito en los mismos términos en que lo hacía aquélla.

²⁵ BOE, núm. 50, de 27 de febrero.

²⁶ Disposición Derogatoria única.1.b) de la LGT.

²⁷ C. Botella García-Lastra, «La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000, p. 13.

²⁸ C. Botella García-Lastra, «La incidencia...», *op. cit.*, p. 16.

²⁹ J. M. Tejerizo López, «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (Algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», en *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 9, 1998, p. 18. Interpretan, por el contrario, que la Ley 1/1998 es aplicable a la Administración Autonómica sin matices V. Fenellós Puigcerver, «Consideraciones acerca del Proyecto del Estatuto del Contribuyente (I)», en *Impuestos*, 1997, p. 1071, y S. Montejo Velilla, «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *La nueva regulación...*, *op. cit.*, pp. 54 y 55.

³⁰ C. Palao Taboada, «Lo blando y lo duro del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 38, 1997, p. 7, «se atribuye en bloque el carácter de norma básica en el sentido del artículo 149.1 de la Constitución (...) De este modo, la eficacia del Proyecto de Ley resulta reforzada incluso respecto de la Ley General Tributaria, cuyo contenido no tiene necesariamente carácter básico en su totalidad, sin que pueda inferirse lo contrario de su artículo 1.º».

³¹ V. Fenellós Puigcerver, «Consideraciones acerca del Proyecto del Estatuto del Contribuyente (I)», en *Impuestos*, 1997, p. 1071.

³² S. Montejo Velilla, «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *La nueva regulación...*, *op. cit.*, pp. 54 y 55.

Por lo que se refiere a la mera enumeración acumulativa de los títulos competenciales del Estado que contiene el artículo 1.1, creo que la misma ha de calificarse, en primer lugar, de completamente superflua³³. Tal y como afirma el Tribunal Constitucional y resulta, por otra parte, obvio: «*las competencias son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas; operan ope constitutionis, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas*»³⁴. Ciertamente, tal y como afirma su exposición de motivos, «*La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española*»; no tiene otro remedio, puesto que su rango es inferior al de la Constitución. También la anterior LGT se adecuaba, forzosamente, a dichas reglas; en lo que no se adecuara a las mismas no sería aplicable por las CCAA.

La enumeración creo que es, en segundo lugar, completamente ambigua; puesto que impide determinar si el legislador quiere o no realmente aplicar «*a todas las Administraciones Tributarias*» la totalidad de la Ley o sólo parte de la misma. Lo único que parece claro es que sí quiere que en alguna (brumosa e indeterminada) medida, sea aplicable más allá del ámbito estatal. Aunque, a la vista de lo dispuesto en el artículo 5.3 de la Ley, podría ponerse en duda que realmente pretenda tan siquiera esto: «*Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes*». Dicho precepto, a la vista del artículo 1, provoca cierta perplejidad ¿No son «*las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora*» las que regula la nueva LGT? ¿No es la nueva LGT «*la normativa que resulta aplicable*» «*a todas las Administraciones Tributarias*»? ¿No es la misma LGT la que regula en su artículo 7 las «*Fuentes del Sistema Tributario*»? ¿No es competencia exclusiva del Estado «*la determinación de las fuentes del Derecho*», según el artículo 149.1.8.^a, título competencial que expresamente se invoca en el artículo 1.1 de la LGT? Por otra parte, al estar tan absolutamente desprovisto de todo mandato o consecuencia jurídica, podría llevar al intérprete a la conclusión de que su única finalidad sería precisamente la de oscurecer aún más, si ello fuera posible, el ambiguo mandato del artículo 1.

En numerosas disposiciones de la Ley parecería que se da por supuesto que la misma se aplicará a otras Administraciones tributarias distintas de la estatal. En este sentido hay que entender las disposiciones de la Ley que específicamente circunscriben su aplicación «*En el ámbito de competencias del Estado*» o «*de la Administración General del Estado*»³⁵; con lo que estarían esta-

³³ En sentido contrario, en relación con el artículo 1.1 de la Ley 1/1998 que no contiene referencia alguna a ningún título competencial, se defendió que debería haberse previsto la circunstancia de que las Comunidades Autónomas no sean excesivamente proclives a aplicar dicha Ley y «*hacer referencia como fundamento de la competencia de las Cortes Generales a los artículos 149.1.1.14 ó 18 del texto constitucional*», J. Martín Queralt, «Estatuto del contribuyente», en *Tribuna Fiscal*, núm. 90, 1998, pp. 11 y 12.

³⁴ STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.º

³⁵ Artículos 5.2, 7.1, 12.3, 98.4, 217.5 y 218.4.

bleciendo una salvedad que se hace necesaria sólo en la medida que sus preceptos sean aplicables fuera de dicho ámbito. Aún más claras son las disposiciones que hacen referencia a la «Administración tributaria competente»³⁶, «actuante»³⁷, «que corresponda»³⁸, «que hubiera dictado el acuerdo»³⁹, «que hubiera impuesto la sanción»⁴⁰, a «cada Administración»⁴¹ o a «una Administración»⁴². La definición misma de Administración tributaria del artículo 5.1 seguida de la atribución general de competencias al Ministerio de Hacienda «En el ámbito de competencias del Estado» permite interpretar que todas las referencias a la Administración tributaria no hay que entenderlas necesariamente como referidas exclusivamente a la Administración tributaria del Estado. Pese a ello, considero que ni siquiera de estas previsiones se puede extraer la consecuencia inequívoca de que la Ley (o, al menos, los preceptos o partes de la Ley en las que se contienen estas previsiones) sean sin más aplicables a las CCAA. Desde el momento en que la Ley puede estarse refiriendo en las mismas exclusivamente a las Administraciones tributarias estatal y locales⁴³, no habría que entender necesariamente incluidas a las autonómicas. Tan sólo en muy contadas ocasiones, la Ley hace referencia expresa a las CCAA junto con las Entidades Locales para establecer la aplicación de un precepto en los tres niveles territoriales. Ello no resultaría necesario si la Ley es aplicable indistintamente a las mismas, y lo cierto es que la Ley parece hacerlo así tan sólo en los casos en que no puede referirse sin más a la Administración tributaria por diferencias terminológicas⁴⁴.

Volviendo al texto del artículo 1.1, sería la expresión «con el alcance que se deriva del artículo 149, etc...» la que enturbia la determinación de cuál haya sido la voluntad de la Ley de que la misma se aplique total o parcialmente a las Comunidades Autónomas. Dicha frase puede entenderse en dos sentidos distintos:

El primero de dichos sentidos sería el de entender que no la totalidad de la Ley es aplicable a todas las Administraciones tributarias, sino sólo aquella parte que se entienda dictada bajo el amparo («con el alcance que se deriva») de los títulos competenciales enumerados, más allá de cuya cobertura sólo será aplicable por el Estado. Ciertamente, como he señalado, la nueva Ley

³⁶ Artículos 41.5, 62.3, 88.6, 135.3 y 179.2.

³⁷ Artículos 96.3, 99.2, 134.1, 4 y 5, y 171.1.

³⁸ Artículo 48.3.

³⁹ Artículo 91.5.

⁴⁰ Artículo 186.

⁴¹ Artículos 48.4, 83.4 y 90.1.

⁴² Artículos 2.1 y 63.4.

⁴³ En consonancia con lo dispuesto en los artículos 10, 11 y 12, 13 y 14 de la LRHL.

⁴⁴ Excepto en el artículo 78, en el que dicha especificación sí que resultaría realmente superflua si la regulación de la totalidad de las «Garantías de la Deuda Tributaria», «Hipoteca legal tácita» incluida, fuera de aplicación a todas las Administraciones tributarias; en el artículo 112 «Notificación por comparecencia», la referencia se hace a la publicación en el *Boletín Oficial del Estado* o en los *Boletines de las Comunidades Autónomas o de las Provincias*, y en el artículo 211.5.b) «Terminación del Procedimiento sancionador en materia tributaria», «Al Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las Entidades Locales»; supuestos ambos en los que no existe una denominación homogénea en los tres niveles territoriales.

sólo será aplicable, con independencia de las afirmaciones del legislador estatal, en la medida en que su contenido se corresponda con materias para cuya regulación el Estado tiene atribuidas constitucionalmente competencias. El problema es que la voluntad del legislador de que sólo una parte de la Ley se aplique a las Comunidades Autónomas, debería haberse necesariamente completado con la identificación de cuál es la parte en cuestión; y esta tarea, pese a las recomendaciones en tal sentido del Consejo de Estado⁴⁵ y del Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria⁴⁶, no se aborda por la Ley⁴⁷. No creo, en cualquier caso, que éste sea el sentido que el legislador ha querido dar al precepto.

El segundo sentido atribuible a aquellos términos sería el de que toda la Ley es aplicable a todas las Administraciones tributarias, porque toda la Ley se dicta «*en virtud*» de los títulos competenciales del artículo 149 de la Constitución a los que la Ley hace referencia, pero dichos títulos tienen distinto «*alcance*»; lo que haría que la aplicación de la Ley a las Comunidades Autónomas sea distinta en razón del título competencial «*en virtud*» del cual se entienda dictada cada parte de la misma⁴⁸. En los términos empleados por el Tribunal Constitucional en la sentencia 233/1999: «*no todos (los títulos competenciales) poseen la misma naturaleza ni permiten, por consiguiente, la utilización de las mismas potestades normativas por parte de los órganos políticos implicados*»⁴⁹. Ciertamente, no tiene el mismo «*alcance*» el título competencial «*Hacienda general*» del 149.1.14.^a; que permite al Estado regular con carácter exclusivo la materia cubierta por el mismo, que el título competencial «*bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas*» del 149.1.18.^a; que implica la naturaleza compartida de las competencias que poseen el Estado y aquellas CCAA que han asumido facultades en orden al desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas. De nuevo, resultaría necesario que el legislador aclarara qué preceptos ha dictado «*en virtud*» de cada título competencial para determinar el «*alcance que se deriva*»

⁴⁵ «Debe hacerse un esfuerzo por identificar cuál es el contenido de la Ley que ha de ser de aplicación común en todo el territorio o que en todo caso ha de revestir el carácter de legislación básica. (...) debe delimitarse con mayor precisión el carácter de los distintos artículos del anteproyecto. Esta labor resulta especialmente necesaria a la vista del contenido de la futura Ley: como se ha visto, en ella se regulan los pilares fundamentales del sistema tributario español, cuya concreción corresponde a la competencia exclusiva del Estado; ello sin perjuicio de que se reconozca un espacio adicional de desarrollo normativo por parte de las Comunidades Autónomas, aunque referido a unos ámbitos muy concretos y que, en todo caso, no afecten a la regulación de la Hacienda general.»

⁴⁶ «Se estima que es necesario identificar cuál es la parte del contenido de la LGT que debe ser de aplicación común en todo el territorio, incorporándose dicha prescripción en una disposición adicional de la LGT como solución considerada más satisfactoria», p. 27.

⁴⁷ Nada se dice a este respecto, lo que encuentro significativo, en el Informe sobre el borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria.

⁴⁸ Es claro que cabe un tercer sentido, combinando los dos anteriores, sólo parte de la Ley es aplicable a las Comunidades Autónomas y es en dicha parte aplicable en la que habría que determinar el «alcance» que tendría cada título competencial. Éste parece el sentido que Comisión y Consejo de Estado parecen atribuir al precepto, pero mi opinión es que no es ésta la voluntad del legislador.

⁴⁹ FJ 4.º

de cada uno de ellos en lo relativo a la aplicación de cada precepto de la Ley a las Comunidades Autónomas.

En cuanto a los títulos competenciales «regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» del 149.1.1.^a y «bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas» del 149.1.18.^a, la determinación de los preceptos que se han dictado en desarrollo de los mismos, no sólo es necesaria, sino que es una exigencia ineludible desde la perspectiva constitucional. El Tribunal Constitucional, desde la STC 69/1988, ha establecido «lo que desde ese momento se ha venido conociendo como el concepto formal de bases, complementario del concepto material (...) manteniendo el concepto material de lo básico como núcleo sustancial de la doctrina de este tribunal, procede exigir con mayor rigor la condición formal de que la norma básica venga incluida en ley votada en cortes que designe expresamente su carácter de básica (...) Esta exigencia del elemento formal en las bases estatales, sin matices relevantes de ningún tipo, se ha seguido manteniendo invariablemente desde entonces hasta hoy (SSTC 80/1988, FJ 5.º; 227/1988, FJ 32; 13/1989, FJ 3.º; 15/1989, FJ 3.º; 141/1993], FJ 3.º; 203/1993, FJ 4.º; 385/1993, FJ 6.º; 213/1994, FJ 10; 96/1996, FJ 32; 197/1996, FJ 5.º; 133/1997, FJ 6.º; 206/1997, FJ 7.º; 66/1998, FJ 2.º, y 118/1998, FJ 16). El cumplimiento de este requisito de identificación de las normas básicas por parte del legislador estatal no plantea mayores problemas cuando éste indica de forma clara y precisa en la propia ley qué disposiciones de la misma poseen ese carácter»⁵⁰.

No creo que pueda afirmarse, en absoluto, que la nueva LGT indique de forma clara y precisa las disposiciones de la misma que poseen el carácter de normas básicas. Sería suficiente a este respecto, tal y como señala el Tribunal Constitucional, que se produjera «la natural inferencia de su carácter básico, por lo cual habrá de examinarse la estructura de la norma, su contexto y los demás datos que permitan descubrir, con naturalidad, la decisión del legislador»⁵¹, pero tampoco esto es posible en la LGT.

El antecedente inspirador, a este respecto, del artículo 1.1 de la nueva LGT es el artículo 1.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales: «1. Tienen la consideración de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.^a de la Constitución (RCL 1978, 2836), los preceptos contenidos en la presente Ley, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y a efectos de lo previsto en el artículo 5.E).a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril (RCL 1985, 799 y 1372), Reguladora de las Bases del Régimen Local, y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución». El problema es que; mientras en el artículo 1.1 de la LRHL se realiza «una delimitación residual de lo básico» (al

⁵⁰ STC 233/1999, FJ 4.º

⁵¹ STC 233/1999, FJ 4.º En el mismo sentido SSTC 15/1989, fundamento jurídico 3.º, y 96/1996, fundamento jurídico 32.

menos según la STC 233/1999⁵²) que permitiría dar por cumplido el requisito de identificación de las normas básicas contenidas en el articulado de dicha Ley; en el artículo 1.1 de la LGT no se incluye una explícita declaración general del carácter básico de los preceptos de la misma y una correlativa excepción de ese carácter básico para los amparados en los restantes títulos competenciales. La Ley se limita a enumerar conjuntamente los cuatro títulos competenciales exactamente al mismo nivel. De hecho, el Consejo de Estado parece entender que la mayor parte de los preceptos se dictan al amparo del artículo 149.1.14.^a y sólo excepcionalmente se acudiría al 149.1.18.^a. De cualquier forma, aunque lo hubiera hecho así, aunque hubiera establecido como regla general el carácter básico de sus preceptos, ello no hubiera sido suficiente para dar por identificadas las normas básicas de la Ley; puesto que, a diferencia de lo que sucede en la LRHL, no es en absoluto posible identificar en la LGT qué preceptos se dictan, como excepción a lo que pasaría a ser la regla general, en ejercicio de los restantes títulos competenciales. Sería, en todo caso, ineludible que la Ley especificara cuáles son para poder establecer «residualmente» los que constituyen normas básicas.

En definitiva, la Ley parece seguir en este punto la recomendación que en su día hiciera Olivera Massó⁵³ y que no me resisto a reproducir íntegramente porque creo que revela, con más de diez años de anticipación, el espíritu del precepto que estamos comentando: *«en esta materia se ha de ser especialmente consciente de la inexistencia actual de límites concretos y claros»*.

Por ello, considero que es absolutamente imprescindible que las sucesivas leyes estatales en materia financiera o tributaria comiencen a invocar en los casos en que sea procedente el título competencial de Hacienda General (...).

Por otro lado, y en los primeros supuestos de utilización de este título para elaborar determinadas normas estatales, parece que se habría de ser sustancialmente prudente, por ello es aconsejable que en las referidas normas se hiciera uso simultáneamente del amparo competencial que supone el artículo 149.1.14.^a y 18.^a CE, pues la materia del procedimiento y régimen administrativo financiero y tributario, o pertenece a un título competencial o pertenece a otro. Esta doble cobertura competencial dará una mayor seguridad al Legislador estatal de no ver impugnada o anulada su norma financiera común, y, por otro lado, permitirá consolidar paulatinamente una doctrina jurisprudencial en torno al significado de la Hacienda General». Resultan también sumamente esclarecedoras a este respecto las recomendaciones del Informe⁵⁴: «aunque desde un punto de vista doctrinal puedan oponerse ciertos reparos, desde una perspectiva práctica no parece que exista inconveniente en invocar los diversos títulos competenciales que pueden justificar la aplicación de parte de la LGT a todas las Haciendas. Así, tras enumerar tales preceptos, podría precisarse que tienen la consideración de normas básicas del régimen jurídico tributario, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.^a de la CE (las CCAA podrán elaborar regulaciones adicionales respetando tales bases), sin perjuicio de las competencias exclusivas del Estado sobre

⁵² FJ 4.º

⁵³ P. Olivera Massó, «Los conceptos...», *op. cit.*, pp. 118 y 119.

⁵⁴ P. 26.

la regulación de instituciones comunes a diversas Haciendas territoriales y de medidas de coordinación en virtud del artículo 149.1.14.^a. Puede recordarse que el TC ha admitido la constitucionalidad de un precepto semejante en el ámbito local (art. 1.1 de la LRHL) precisando la irrelevancia de una hipotética selección errónea del título invocado, siempre que se haya cumplido la exigencia del principio de Ley formal en la determinación de las bases [STC 233/1999, FJ 4.º, a), con referencia a la STC 133/1985, FJ 6.º]».

Por último, creo que no está de más señalar que en la Disposición Derogatoria única del Proyecto no se hace referencia alguna a las normas de las CCAA, *generales* o reguladoras de cada uno de los tributos propios, que quedarían derogadas con la entrada en vigor de la nueva LGT por apartarse de la regulación que les resulta aplicable «*en virtud y con el alcance que se deriva*» de los títulos competenciales del Estado, con lo que estaría incumpliendo lo previsto en el artículo 4.2 de la vigente Ley 1/1998, reproducido literalmente por el artículo 9.2 de la nueva LGT: «*Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas*».

III. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

En opinión de los redactores del Informe sobre la Reforma de la Ley General Tributaria sería precisamente la nueva configuración de los tributos cedidos a las CCAA de régimen común que resulta de las modificaciones operadas por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, en la LOFCA y de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas; al suponer la atribución a estas últimas de competencias normativas limitadas sobre aquéllos; la que obligaría a reconsiderar la importancia de la cuestión de la aplicación de la Ley General Tributaria a las mismas, por encima de la que pudiera tener la aplicación sus tributos propios, dada su escasa entidad como recurso de las Haciendas autonómicas⁵⁵.

En la Disposición Derogatoria única del Proyecto no se hace referencia expresa al artículo 19 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía⁵⁶, en virtud del cual: «*Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, (...) los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria (...), las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos*

⁵⁵ Pp. 23 y 24. En este mismo sentido, M. T. Soler Roch, «Reflexiones...», *op. cit.*, p. 11.

⁵⁶ BOE, núm. 313, de 31 de diciembre; rect. BOE, núm. 122, de 22 de mayo de 2002.

previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.

La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley General Tributaria». Con lo que creo que cabe entender que la voluntad del proyecto es mantener su vigencia.

Aceptando que esto sea así, la LGT estaría desaprovechando la oportunidad de establecer los límites precisos del alcance de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas de régimen común para «regular los aspectos de gestión y liquidación» del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (arts. 40.2 y 41.2 de la Ley de cesión) y «los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección» de los Tributos sobre el Juego (art. 42.2 de la Ley de cesión). Estas competencias normativas podrían incidir en las materias reguladas en la LGT y entrar en conflicto con dicha normativa. El problema se derivaría, en definitiva, del hecho ya señalado de que, mientras el Estado no está vinculado por la LGT, una ley ordinaria, y puede apartarse de sus previsiones cuanto lo desee en la normativa sectorial de los diferentes tributos, las CCAA sí estarían vinculadas por la misma en el ejercicio de las competencias normativas cedidas, en virtud de las condiciones impuestas por la Ley de cesión. Estas condiciones impuestas por la Ley de cesión en el artículo 19 pueden entenderse de dos formas extremas, ninguna de las cuales entiendo que sería correcta.

La primera de dichas interpretaciones extremas sería considerar que en el mismo se impide por completo a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de dichas competencias normativas apartarse de las normas de gestión, liquidación, inspección y recaudación contenidas en la LGT, reglamentos generales de desarrollo, normas generales y disposiciones interpretativas estatales; entender que las normas autonómicas no podrían sino «adaptar (...) al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa»; en los términos en que; para esta misma materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales; se autoriza (por decir algo) en el artículo 12.2⁵⁷ de la Ley Reguladora de Haciendas Locales⁵⁸ la regulación a las entidades locales de dichas cuestiones «A través de sus Ordenanzas Fiscales».

Esta interpretación privaría, en mi opinión, de sentido a lo dispuesto en los artículos 40.2, 41.2 y 42.2 de la Ley de cesión. No creo que a esta actividad normativa se la pudiera denominar realmente «regular»; como se afirma en tales preceptos; la gestión de dichos tributos. A diferencia de lo dispuesto en el artículo 12 de la LRHL, no se condiciona expresamente en esas normas de la Ley de cesión el ejercicio de tales competencias nor-

⁵⁷ Redactado por el artículo 18.8 de la Ley 50/1998, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, de 30 de diciembre. BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 1998; rect. BOE de 7 de mayo de 1999.

⁵⁸ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, regula las Haciendas Locales (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre; rect. BOE, núm. 193, de 14 de agosto de 1989).

mativas a la no contravención del contenido material de lo dispuesto en la legislación estatal.

La segunda de las interpretaciones extremas sería la de entender que la referencia a las «normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo» del artículo 19 exceptúa absolutamente el mandato de aplicación de la normativa estatal que el mismo contiene, de forma que las Comunidades Autónomas podrían libremente regular la gestión, en sentido amplio, de dichos tributos cedidos, apartándose cuanto quisieran de los mandatos de la LGT. Para el profesor Calvo, tal cesión no sería siquiera posible⁵⁹. Quizás, sólo quizás, la tesis, defendida por Agulló Agüero⁶⁰ y Quintana Ferrer⁶¹, acerca de la asunción por parte de las CCAA de un poder tributario originario respecto de las competencias normativas asumidas sobre los tributos cedidos, en virtud de la utilización de la vía de la atribución estatutaria de dicha competencia, podría apoyar una interpretación como la expuesta; no obstante, considero más acertada la tesis contraria, que defiende que el cauce constitucional utilizado para dicha atribución ha sido el de las leyes marco previstas en el artículo 150.1 de la Constitución y defiende, por tanto, la titularidad estatal de estas competencias⁶².

No creo, tampoco, que ésta sea la voluntad de la Ley de cesión. Dicha interpretación privaría casi por completo de sentido al artículo 19 de la misma. Los tributos en relación con los cuales se ceden competencias normativas para regular la gestión, en lugar de estar verdaderamente *regidos* en dichos aspectos por la LGT, lo estarían por las normas autonómicas, con lo que la LGT tendría en la práctica una aplicación estrictamente supletoria, tan sólo en lo no regulado por aquellas normas. No se declara de aplicación supletoria la LGT en el artículo 19 de la Ley de cesión, sino directa.

⁵⁹ «Tampoco puede ser objeto de cesión ni atribuidas competencias sobre las normas de configuración y aplicación de los tributos en general. En este sentido hay que excluir la atribución de capacidad normativa en relación con los conceptos tributarios. Estos elementos conceptuales pertenecen al depósito fiscal general pero sobre todo constituyen una garantía para los sujetos pasivos y un cimiento científico del Derecho tributario que ha de ser necesariamente conservado (...) No puede ser objeto de cesión, tampoco, lo que llamaríamos el bloque de legalidad que se concreta en las normas de aplicación con (*sic*) tributos y decisión de pretensiones, en relación con la misma. La razón es esencialmente la misma que hemos visto con anterioridad. R. Calvo Ortega, «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 53, núm. 268, p. 268.

⁶⁰ A. Agulló Agüero, «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal, *Quaderns de Treball*, núm. 50, Institut d'Estudis Autònoms, Barcelona, 1997, pp. 19 y ss.

⁶¹ E. Quintana Ferrer, «Tributos cedidos y legislación autonómica», en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, 1999, p. 133.

⁶² Sobre esta cuestión, J. J. Zornoza Pérez, «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en *El estado de las autonomías*, vol. IV, Ceura, Madrid, 1997; J. García Morillo, P. Pérez Tremps y J. J. Zornoza Pérez, *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998; A. García Martínez, «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», en *Revista Española de Derecho Financiero. Civitas*, núm. 112, 2001, pp. 705-725, y «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», en *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, pp. 39 y ss.

Por otra parte, el mandato del artículo 19 sólo tiene sentido si se entiende referido a los tributos cedidos en los que la Comunidad Autónoma asume competencias normativas por vía de cesión, de otro modo resultaría redundante, puesto que la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas⁶³, ya establece en su artículo 10⁶⁴ que los tributos cedidos son «establecidos y regulados por el Estado». Tan sólo en tanto en cuanto las CCAA pueden, por vía de cesión, regular aspectos de la gestión, tiene sentido declarar aplicable la LGT a los mismos.

En la misma Ley de cesión se rechaza la aplicación meramente supletoria de la LGT en dichos tributos cedidos, cuando se modifica lo dispuesto en el artículo 56.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁶⁵ y el artículo 34.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁶, dando a los mismos idéntica redacción: «Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto, según lo previsto en la Ley 21/2001 (...). Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley». No las establecidas en la LGT, que serán de aplicación directa, sino las establecidas en la Ley estatal del tributo serán de aplicación supletoria en defecto de regulación autonómica⁶⁷.

Son estas últimas normas las que, en mi opinión, determinan los límites de la aplicación de la LGT a los que han de sujetarse las CCAA de régimen común a la hora de ejercer las competencias normativas cedidas para la regulación de los aspectos de gestión y liquidación de estos tributos, aunque sólo lo haga de forma implícita. Si son las normas sobre gestión y liquidación previstas en las Leyes estatales de dichos tributos las que han de aplicarse supletoriamente si la norma autonómica no realiza esa regulación, parece evidente que la cesión de competencias normativas se pretende limitar por la Ley de cesión a la regulación de los aspectos de gestión que se regulan en la Ley estatal de cada tributo y no otros regulados en la LGT, que no podrán ser alterados por la norma autonómica. En definitiva, la LGT será aplicable a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas exactamente en los mismos términos en los que sería aplicable al Estado en relación con dichos tributos si no se hubiera producido la cesión.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regula en su Capítulo XI bajo el título «Gestión del Impuesto», en la Sección 1.^a del mismo «Liquidación», lo relativo a las «Liquidaciones par-

⁶³ BOE, núm. 236, de 1 de octubre.

⁶⁴ Redactado por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, BOE, núm. 313, de 31 de diciembre.

⁶⁵ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, BOE, núm. 251, de 20 de octubre.

⁶⁶ BOE, núm. 303, de 19 de diciembre.

⁶⁷ Sobre la cuestión de la supletoriedad de las normas estatales que regulan los impuestos cedidos me remito al excelente trabajo de V. Ruiz Almendral, «La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los Impuestos Cedidos», en *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 75-100, cuyas conclusiones comparto íntegramente. Sobre esta cuestión también A. García Martínez, «La asunción autonómica...», *op. cit.*, pp. 44 y 45.

ciales a cuenta» (art. 35), las materias reguladas en el Reglamento del Impuesto⁶⁸ en el Título II «*Gestión del Impuesto*», Capítulo I «*Normas generales*» y Capítulo II «*Régimen de presentación de documentos*», son las relativas a «*Documentos a presentar*» (Sección 1.^a), «*Plazos de presentación, prórroga y suspensión*» (Sección 2.^a), «*Lugar de presentación*» (Sección 3.^a), «*Tramitación*» (Sección 5.^a) y «*Liquidaciones parciales*» (Sección 6.^a).

Por lo que se refiere al Real Decreto Legislativo 1/1993, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regula en su artículo 56, bajo el título «*Gestión y liquidación del Impuesto*» lo relativo al pago, presentador del documento y domicilio de los no residentes. Las materias reguladas en el Reglamento del Impuesto⁶⁹ en el Título V «*Gestión del Impuesto*», Capítulo I «*Normas generales*», Capítulo II «*Plazos y lugar de presentación*», Capítulo III «*Tramitación*» y Capítulo IV «*Obligaciones formales*», son las relativas a «*Competencia funcional*» (art. 97), «*Presentación de documentos*» (art. 98), «*Autoliquidación*» (art. 99), «*Presentador del documento*» (art. 100), «*Declaraciones-liquidaciones*» (art. 101), «*Plazo de presentación*» (art. 102), «*Reglas de competencia territorial*» (art. 104), «*Atribución de rendimientos*» (art. 105), «*Cuestiones de competencia*» (art. 106), «*Ingreso de auto-liquidaciones*» (art. 107), «*Actuaciones posteriores*» (art. 108), «*Carácter de las liquidaciones*» (art. 110), «*Remisión de fallos e índices*» (art. 114) y «*Otras obligaciones*» (art. 115).

Son estas materias (y ningunas otras, a mi modo de ver) las que la Comunidad Autónoma podrá regular como consecuencia de la cesión de competencias normativas para regular «*los aspectos de gestión y liquidación*» de estos impuestos. El «*Aplazamiento y fraccionamiento*», además de ser una cuestión relativa a la recaudación, no a la gestión y liquidación, se regula en una sección diferente, la Sección 3.^a, del Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, pese a regularse en el mismo Título II del reglamento. En el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no se hace referencia a esta cuestión, sí lo hace el reglamento en su artículo 112, pero al limitarse a remitir su regulación a la contenida en el Reglamento General de Recaudación, desarrollo de la Ley General Tributaria, no establece una normativa estatal específica que se aparte de la prevista en la misma. El resultado es el mismo que si no estableciera ninguna previsión al respecto: se aplicaría lo dispuesto en la citada normativa igualmente. Lo mismo sucede con el artículo 111.1, en el que se remite al régimen general sobre plazos de ingreso en los supuestos de liquidación administrativa. Son supuestos, por tanto, en los que no cabe regulación autonómica distinta a la dispuesta en la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo, puesto que el Estado no ha establecido una normativa específica diferente a la misma. El problema se plantea con

⁶⁸ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones. *BOE*, núm. 275, de 16 de noviembre.

⁶⁹ Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *BOE*, núm. 148, de 22 de junio.

respecto al régimen de pago de las autoliquidaciones del artículo 111.1 y el supuesto especial de fraccionamiento del artículo 113, al emplear el Reglamento el término «Gestión» en un sentido amplio, comprensivo de la recaudación, que no es el empleado en la Ley de Cesión⁷⁰, que no comprende la misma y que debe prevalecer.

IV. LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN FORAL

De la lectura del número 2 del artículo 1 de la nueva LGT: «2. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco»; se puede concluir con facilidad, demasiada facilidad quizás, que no es voluntad del legislador aplicar la nueva Ley en las CCAA de régimen foral. En el articulado de la LGT de 1963 no existía ninguna referencia a los regímenes forales, lo que se interpretó como expresión de la voluntad del legislador de que la misma fuera aplicada en todo el territorio nacional.

Según el principio o criterio de armonización fiscal previsto, respectivamente, en el artículo 7.a) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra⁷¹, y en el artículo 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco⁷², «En la elaboración de la normativa tributaria: Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos; sin perjuicio de las especialidades establecidas en el presente convenio (o concierto) económico». Según los redactores del Informe sobre la reforma de la Ley General Tributaria, la vigencia de dicha cláusula no plantea problemas por la aprobación de la nueva LGT⁷³.

Ciertamente, dicha cláusula no resulta modificada por la nueva LGT, y es precisamente por ello por lo que, si dicha terminología y conceptos son modificados en la nueva LGT, dicha modificación está llamada a tener efectos en la normativa tributaria foral. Estos efectos se producirían en dos ámbitos, el primero el de las Normas Forales Generales Tributarias que desarrollan la LGT. La utilidad de estas normas, en cuanto que se limitan a reproducir literalmente e incluso con la misma numeración el articulado de la LGT, es puesta en entredicho por Soler⁷⁴, aunque admite la interpretación que hacen las Diputaciones Forales de la LGT como norma de

⁷⁰ Ni tampoco en la nueva LGT, que sustituye el término «Gestión Tributaria» en el sentido amplio que se le daba en el encabezamiento del Título III de la Ley anterior, por el de «Aplicación de los tributos» del nuevo Título III, restringiendo el concepto de «gestión tributaria» al contenido del nuevo Capítulo III de dicho Título.

⁷¹ BOE, núm. 310, de 27 de diciembre; rect. BOE, núm. 23, de 26 de enero 1991.

⁷² BOE, núm. 124, de 24 de mayo, rect. BOE, núm. 143, de 15 de junio.

⁷³ P. 23.

⁷⁴ M. T. Soler Roch, «Las posibilidades...», *op. cit.*, p. 115.

armonización que requiere dicho desarrollo foral. A favor «*sin lugar a dudas*» de la aprobación por las correspondientes instituciones forales, de sus propias disposiciones generales en materia tributaria, con el límite constituido por LGT en cuanto a terminología y conceptos, se pronuncian Arauz de Robles y Pérez Campanero⁷⁵ y en contra de la competencia de los territorios forales para regular la terminología y conceptos del sistema tributario foral Herrera⁷⁶.

Pudiera pensarse que los conceptos tributarios no varían por el hecho de que se apruebe una nueva LGT, puesto que, como señalara el maestro Sainz de Bujanda⁷⁷, «*Las categorías mentales no cambian cada mañana; las categorías mentales se mantienen, perduran*»; pero, como señalara también, es «*necesario, naturalmente, adaptarlas, matizarlas, puntualizarlas*». La LGT no se limita a trazar un plano del cielo de las ideas jurídico-tributarias y a dar un nombre a las constelaciones que en el mismo encuentra. Los términos y los conceptos de la LGT no son simples *flatus vocis*, sino que consisten en un régimen jurídico establecido en la propia Ley, régimen del que no se puede prescindir absolutamente sin vaciarlos de contenido, sin transformarlos en un instituto diferente. No basta, por tanto, con que la normativa foral se limite a utilizar nominalmente las denominaciones previstas en la normativa estatal, asociándolas a un régimen jurídico que no tiene que ver en absoluto con el previsto en ésta, sino que ha de respetar los elementos de ese régimen estatal que constituyen los rasgos definidores del concepto en cuestión. La norma foral, a mi modo de ver, podría separarse de la estatal, tan sólo los aspectos adjetivos, en el sentido de no definitorios o esenciales, cuya alteración no suponga transformar el concepto mismo⁷⁸.

Si ello es así, se plantea el problema de los límites (si existen o no y, de existir, cuáles son) a los que el Estado debe someterse al modificar unilateralmente, con posterioridad a la aprobación del Concierto o Convenio «*de común acuerdo*»⁷⁹ con las Comunidades Autónomas de régimen foral de unas normas a las que las mismas han de someterse en virtud de lo dispuesto en el concierto o convenio.

Las Disposición Adicional tercera del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra: «*En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente convenio a las modificaciones que hubieran experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma*»

⁷⁵ J. L. Arauz de Robles Villalón y J. L. Pérez-Campanero Fernández, «Ley General Tributaria...», *op. cit.*, p. 11.

⁷⁶ P. Herrera Molina, «Hacienda General...», *op. cit.*, p. 574.

⁷⁷ F. Sainz de Bujanda, «Conmemoración de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, p. 43.

⁷⁸ Lo que sería predicable, en los mismos términos, de la normativa autonómica reguladora de los tributos cedidos, sometida también, junto a los límites arriba examinados, a este mismo condicionante.

⁷⁹ Exposición de motivos tanto de la Ley 28/1990 como de la Ley 12/2002.

no parece resolver esta cuestión, puesto que su alcance se limita a modificaciones en los tributos estatales convenidos que supongan una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico del Estado; no a modificaciones en la Ley General Tributaria; salvo que se entienda que una modificación en dicha Ley supone una modificación sustancial que afecta al régimen jurídico de la totalidad de tributos estatales, incluidos los convenidos.

En cambio, el tenor literal de la Disposición Adicional segunda del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su número 2⁸⁰: *«En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento»*, no parecería limitar su alcance a las modificaciones experimentadas específicamente en los tributos concertados, sino que lo refiere, en términos más vagos, a cualquier reforma que afecte a la concertación.

No parece probable, en cualquier caso, que se vaya a proceder a la adaptación, pertinente o no, del convenio o concierto con motivo de la aprobación de la nueva LGT⁸¹, adaptación que bien pudiera despejar las dudas en cuanto a la aplicación de la misma en el ámbito foral. Queda encomendado, por tanto, al menos en primera instancia, al legislador foral determinar cuál es el mandato contenido en la nueva LGT que le está dirigido y darle cumplimiento⁸². A este respecto, al legislador foral le caben tres soluciones:

La primera sería interpretar que quedan sin más derogadas las normas forales que se opongan o aparten de la nueva terminología y nuevos conceptos que introduce el legislador estatal⁸³. Si ésta fuera realmente la voluntad del legislador estatal, el mismo debería haber mencionado expresamente en su Disposición Derogatoria única las normas forales que resultan derogadas por la nueva Ley, para dar cumplimiento a lo dispuesto por la misma en su artículo 9.2. Por otra parte, el tenor literal de las cláusulas de armonización contenidas en el concierto y en el convenio no parece compatible

⁸⁰ Dos. *En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento.*

La correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.

⁸¹ De la que, por cierto, ya existía un borrador de anteproyecto en el momento de aprobarse la Ley de Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁸² Salvo que entienda que no hay en la misma ningún mandato que se dirija a él, considerando que el compromiso asumido por el Concierto y el Convenio de respetar la terminología y conceptos de la LGT ha de entenderse referido a la Ley General Tributaria vigente en el momento de aprobación de los mismos y no a las sucesivas modificaciones que el Estado realiza de las mismas de forma unilateral. Interpretación, a mi juicio, disparatada pero que resultaría de alguna manera congruente con la naturaleza del régimen foral.

⁸³ A favor de esta interpretación, en la medida en que las normas forales son ilegales por carecer de competencias para regular esta cuestión, Herrera Molina, *op. cit.*, *loc. cit.*

con esta interpretación; puesto que el mandato que contiene parece estar referido a un momento de elaboración de la normativa tributaria por parte del legislador foral que, se diría, se presume posterior al de la acuñación por parte del legislador estatal de su terminología y conceptos. De ser realmente ésta la voluntad contenida en el concierto y en el convenio se hubiera establecido, sin más, su vigencia o aplicación directa en el ámbito foral.

La segunda (creo que más razonable, en la práctica) sería la de entender que sólo las normas forales posteriores a la nueva Ley han de adaptarse a los nuevos conceptos y terminología, lo que permitiría a los territorios forales mantener los de la Ley anterior indefinidamente, en tanto no decidiera modificar sus normas vigentes.

La tercera, que es la que ha prevalecido hasta el momento en la práctica de la legislación foral en la regulación de las Normas Forales Generales Tributarias⁸⁴, sería entender que, además de vincular a las normas posteriores, las normas forales anteriores a la nueva Ley han de ser adaptadas a dicha terminología y conceptos por las propias instituciones forales, lo que sigue planteando el problema del plazo que tienen los territorios forales para realizar dicha adaptación.

Por último, cabe preguntarse si los preceptos hasta ahora contenidos en la Ley 1/1998, una vez incorporados a la nueva LGT, dejan de ser aplicables a las Comunidades forales, salvo «*en cuanto a terminología y conceptos*». La citada Ley 1/1998 no establece, a diferencia de la nueva LGT, salvedad alguna en su artículo 1 en relación con la aplicación de la Ley a las Comunidades forales⁸⁵ y declara en su exposición de motivos que «*La regulación en un texto legal único (...) permitirá su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias...*», sin hacer tampoco ninguna salvedad en cuanto a las Comunidades forales. Tampoco en la Disposición Adicional Única de la Ley 1/1998; en la que se dispone que las referencias relativas a la aplicación de la LGT contenidas en las normas reguladoras de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas⁸⁶ se entenderán realizadas también a dicha Ley; se hacía ninguna alusión a las Leyes de Concierto y Convenio, lo que podría interpretarse tanto en el sentido que el legislador está dando por supuesto que la Ley 1/1998 es aplicable en el ámbito foral como en las restantes Administraciones Públicas, como afirma el artículo 1.1, y no sólo en cuanto a terminología y conceptos; como en sentido contrario, entendiendo que el legislador no ha querido extender la aplicación de la Ley 1/1998, ni siquiera en cuanto a terminología y conceptos, a las Comunidades forales.

⁸⁴ M. T. Soler Roch, «Las posibilidades...», *op. cit.*, p. 115.

⁸⁵ Tampoco la Ley 12/2002, Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, posterior (evidentemente) a la Ley 1/1998, hace ninguna referencia a la aplicación de la misma en dicha Comunidad.

⁸⁶ Ley 30/1983, de 28 de diciembre, Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

V. CONCLUSIONES

Pese al punto de partida *jacobino* confesado al comienzo del trabajo, creo que no han dejado de manifestarse en el mismo los problemas y los inconvenientes que plantea la aplicación de la nueva LGT a las CCAA, problemas que creo que, no es que no sean ya solventados, sino que ni siquiera son afrontados por el artículo 1 de la Ley, que, según la exposición de motivos, pretendería delimitar el ámbito de aplicación de la misma.

Parecería más bien que el legislador se conformara con establecer, de forma vaga e imprecisa, la aplicación de la Ley a todas las Administraciones tributarias, evitando al tiempo cuidadosamente pronunciarse acerca de cuál sea exactamente el ámbito de dicha aplicación; como si quisiera evitar dar pistas a las CCAA que pudieran estar disconformes con el ejercicio de los títulos competenciales que permitirían al Estado decidir acerca de los límites de la misma.

Como consecuencia de ello, se ha producido, por un lado, una incorrecta utilización formal de alguno de dichos títulos competenciales; al no cumplir con la exigencia de delimitar cuáles son las normas básicas contenidas en la Ley; que bien pudiera afectar a la validez misma de la delimitación de dicho ámbito, y, por otro lado, una indefinición que, *de facto*, remite a las CCAA, en primera instancia, y (mucho me temo) al Tribunal Constitucional, en segunda, la tarea de determinar en la práctica cuál ha de ser la aplicación de los preceptos de la nueva LGT más allá del ámbito estatal.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal, *Quaderns de Treball*, núm. 50. Institut d'Estudis Autònoms, Barcelona, 199?, pp. 19 y ss.
- ARAUZ DE ROBLES VILLALÓN, P., y PÉREZ CAMPANERO FERNÁNDEZ, J. L., «Ley General Tributaria y haciendas territoriales en el ordenamiento jurídico vigente», en *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, pp. 7-20.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., «La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes», en *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000, pp. 11-29.
- CALVO ORTEGA, R., «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 53, núm. 268, 2003, pp. 261 y ss.
- CONSEJO DE ESTADO, *Dictamen núm. 1.403/2003, de 25 de abril de 2003, relativo al «Anteproyecto de Ley General Tributaria»*.
- FALCÓN Y TELLÁ, R., «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», en *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, p. 118.

- FENELLÓS PUIGCERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto del Estatuto del Contribuyente (I)», en *Impuestos*, 1997.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «Reforma de la LGT. Ámbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pp. 7-12.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda Autónoma: Posibilidades y límites», en *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, pp. 59-91.
- «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112, Civitas, 2001, pp. 705-725.
- «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», en *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, pp. 75-100.
- GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P., y ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1988.
- MARTÍN QUERALT, J., «Estatuto del contribuyente», en *Tribuna Fiscal*, núm. 90, 1998, pp. 10-18.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 113, pp. 5-18.
- MONTEJO VELILLA, S., «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Estudios de Derecho Judicial, núm. 9, 1998, pp. 49-66.
- OLIVERA MASSÓ, P., «Los conceptos constitucionales de Hacienda general, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pp. 101-120.
- ORÓN MORATAL, G., «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas. (Especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)», en *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 28, 1997, pp. 28 y ss.
- PALAO TABOADA, C., «Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, p. 104.
- «Lo blando y lo duro del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 38, 1997, pp. 3-38.
- «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 100, 1998, pp. 533-547.
- QUINTANA FERRER, E., «Tributos cedidos y legislación autonómica», en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, 1999.
- RAMALLO MASSANET, J., «Crisis y reforma de la LGT», en *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, núm. 8, 1990, pp. 13-19.
- «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, pp. 101-121.

- RUIZ ALMENDRAL, V., «La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los Impuestos Cedidos», en *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 75-100.
- SAINZ DE BUJANDA, F., «Conmemoración de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, pp. 43 y ss.
- «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pp. 103-112.
- SOLER ROCH, M. T., «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», en *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, pp. 111-121.
- «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 97, 1998, pp. 10-11.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (Algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», en *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública. Estudios de Derecho Judicial*, núm. 9, 1998, pp. 11-48.
- VVAA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, julio de 2001.
- YUDEGO ORTIZ, J. M., *Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra*, pp. 137-147.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en *El estado de las autonomías*, vol. IV, Ceura, Madrid, 1997.