

ROBERTO BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ*Abogado***Extracto:**

EN la aplicación de las normas jurídicas surgen en numerosas ocasiones problemas interpretativos. En el Derecho Tributario se viene a dar respuesta a esta situación desde los preceptos contenidos en los artículos 23, 24 y 25 de la Ley General Tributaria, los cuales fueron modificados por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Este artículo analiza los problemas de aplicación de la figura de la analogía en el ámbito tributario, sus fundamentos, límites y otros aspectos siempre interesantes y controvertidos.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. El artículo 23 de la Ley General Tributaria; en especial el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.
 - 1. Los criterios interpretativos admitidos en Derecho.
 - 2. El sentido de los términos de las normas.
 - 3. La analogía en nuestro Derecho Tributario actual.
 - III. Concepto de analogía.
 - IV. Los fundamentos del uso de la analogía en el Derecho Tributario.
 - V. Los límites de la aplicación analógica.
 - VI. La analogía como figura interpretativa o integrativa.
 - VII. La relación entre la analogía civil y la analogía tributaria.
 - VIII. Problemas de interpretación en el Derecho Tributario.
 - IX. La justificación de la modificación de la regulación de la analogía en la Ley 25/1995, de 20 de julio, modificativa de la Ley General Tributaria.
 - X. Interconexión entre la analogía y la interpretación extensiva.
 - XI. Conclusión.
- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La Sección Segunda del Capítulo II de la Ley General Tributaria, que se integra por los artículos 23, 24 y 25, examina los cauces que se proporcionan para la interpretación de las normas tributarias. Los tres artículos que recogen estas normas fueron modificados por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Se intentaba dar respuesta a las exigencias de mayor seguridad que se exigía desde la doctrina científica y desde el ciudadano de a pie, que era quien finalmente tenía que iniciar la aplicación y previa interpretación de las normas fiscales en el día a día, significando un avance en las relaciones jurídicas entre el administrado y la Administración al establecer unos criterios en torno a la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

Y es que la aplicación de las normas tributarias requiere una anterior interpretación por parte del que va a ser sujeto pasivo. Todo ciudadano tiene el derecho y, al mismo tiempo, la obligación de conocer cuándo sus actos van a tener trascendencia fiscal, y de qué modo. El propio sujeto tiene que determinar qué norma es la aplicable para el acto que pretende realizar, la norma que va a regular su relación comercial, y en qué términos lo va a hacer, lo que sugiere sin duda una primera interpretación de la normativa tributaria. Hay que tener presente que el ordenamiento tributario, prácticamente igual que el resto de las esferas del Derecho, se caracteriza por una indudable complejidad. A pesar de los intentos y de las actuales pretensiones del legislador, simplificar el campo jurídico es una tarea muy problemática. Y pese a la amplitud de la legislación, de su grado de profundidad y al esfuerzo del legislador de que todo posible suceso esté presente en las leyes, la vida comercial es mucho más rica, variable y dinámica, con lo que la ley nunca llegará a prever todas las contingencias que puedan tener lugar. Sin embargo, las propias normas obligan a los contribuyentes a conocer la normativa correctamente, así tiene que ser, sin duda, para poder, de este modo, aplicarla en sus relaciones con connotaciones jurídicas sin llegar a ser sancionados.

Se hace necesario concretar, lo máximo posible, criterios que permitan determinar el hecho imponible que supone la actuación del sujeto pasivo en cada momento. A este objetivo se dirigen, entre otros, el artículo 23 de la Ley General Tributaria, que establece las normas que rigen la interpretación del ordenamiento tributario. Pero ni tan siquiera las normas dirigidas a establecer criterios para el resto de las disposiciones son claras ni para la doctrina ni para la jurisprudencia, ni, desde luego, para el contribuyente. Esta dificultad a la hora de clarificar las ideas en el ámbito interpreta-

tivo se extiende al resto del ordenamiento jurídico tributario, que se impregna de la confusión y de las líneas difusas, evitando en numerosas ocasiones la aplicación de la justicia y de la legalidad. Se intenta aportar un granito de arena en la mejor manera de aclarar los términos de la Ley General Tributaria y, con ello, del resto del ordenamiento fiscal.

Un nuevo estudio sobre la analogía se justifica en cualquier momento por la importancia de la figura analizada. Pero la intención es la de añadir algún punto de vista nuevo. Es inevitable, en cualquier caso, acudir a las construcciones doctrinales hasta el momento escritas, pero se trata de indagar algo más en algunos aspectos de relevancia, como puede ser el ámbito de exclusión de la aplicación de la analogía o su relación con la interpretación extensiva.

La interpretación tiene lugar en cualquier momento en el que se pretenda aplicar una norma jurídica, ya sea consciente o inconscientemente, ya se entienda que el sentido de la norma es claro y sin dificultades, o cuando no se conozca exactamente en qué términos se regula una determinada actividad. Por ello, la interpretación impregna todos los ámbitos del Derecho, de ahí su fundamental importancia. En qué consiste exactamente aplicar las normas de acuerdo con los criterios generalmente establecidos en Derecho no es conocido por todos aquellos sujetos pasivos a los que alcanzan las consecuencias de las normas jurídicas, o qué se entiende por sentido técnico, usual, ..., son términos de la ley no tan nítidos, y se plantean numerosas dudas que sorprenden en un artículo creado, el 23 de la Ley General Tributaria, para explicar el resto de los que conforman el ordenamiento tributario.

La adición del apartado tercero al artículo 23, resultado de la enmienda n.º 32 del grupo socialista durante la tramitación de la reforma en el Congreso de los Diputados ¹, supuso la única modificación realizada en este artículo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que copia literalmente el contenido establecido en el apartado 1 del artículo 24 en 1963. La reubicación es importante porque introduce la regulación de la analogía en el Derecho Tributario en el artículo dedicado a la interpretación de las normas. La novedad lo es, por tanto, más por la nueva situación que por el contenido, pues la ley no modifica el alcance de lo que ya preveía el artículo 24.1 anterior. La modificación tiene por objetivo reestructurar y ordenar racionalmente las cuestiones relacionadas con la aplicación e interpretación de las normas tributarias, lo que se desprende también de la modificación de los artículos 24, 25 y 28 de la Ley General Tributaria.

Hay opiniones doctrinales que mantienen la postura de que hubiera sido más adecuado llevar el antiguo artículo 24.1 de la Ley General Tributaria al artículo 28 de la Ley General Tributaria, «completando así las normas dedicadas a delimitar la interpretación y calificación del hecho imponible» ².

¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, 15 de septiembre de 1995, n.º 92-7, pág. 40.

² *La Reforma de la Ley General Tributaria; análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, AA. VV., ed. Cedecs, Barcelona, 1995.

Pero lo que está claro es que la dificultad que entraña la figura jurídica de la analogía es importante. No es fácil encontrar criterios válidos acerca del contenido lógico de la analogía ni de las interpretaciones en torno a su significación.

La analogía es una figura de enorme importancia práctica. Su finalidad es la de adecuar los principios generales del ordenamiento a supuestos no contemplados por el mismo, partiendo de una norma en la que se encuentra una «identidad de razón». Básicamente se pretende que toda acción con relevancia jurídica esté impregnada del principio de la equidad. De la relación equidad y analogía se ocupa extensamente VALLET DE GOYTISOLO en su discurso pronunciado en la sesión inaugural de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación del año 1997. Afirma que «la analogía y la equidad resultan interrelacionadas entre sí, tanto que puede decirse, de una parte, que no existe analogía jurídica si no resulta equitativa y, de otra parte, que una de las características de la equidad es la similitud». En definitiva, la analogía es el intento de aplicación de los principios generales del ordenamiento a todo caso que se presente ante éste. No hay que limitarse en la idea de lo particular, en el sentido de analogía *legis*, que consiste en, de acuerdo con PÉREZ DE AYALA ³, analizar desde lo particular a lo particular, de un supuesto de hecho regulado por una norma jurídica a otro supuesto de hecho no regulado, pero que, en base a las semejanzas que guarda con el que sí lo está, se somete a la norma que rige para este supuesto. La analogía supone un medio para lograr que los principios generales del Derecho abarquen todos los ámbitos requeridos. Éste es el sentido de la analogía *iuris*, por medio de la cual se abstrae de un conjunto de normas la ley tributaria reguladora de los hechos imposables, unos principios que inspiran y motivan los supuestos en ella tipificados como por ejemplo los de igualdad, justicia, seguridad jurídica, etc. En base a estos principios, se interpretan extensivamente aquellos supuestos tipificados como hechos imposables, en contraposición con la analogía *legis*.

II. EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA; EN ESPECIAL EL ARTÍCULO 23.3 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 23 se sitúa dentro del capítulo dedicado a la aplicación de las normas tributarias, en concreto en la Sección dedicada a la interpretación. Aunque la Sección comprende a los artículos 23, 24 y 25 de la Ley General Tributaria, realmente sólo el artículo 23 está dedicado a la interpretación como tal ⁴. Trata de solucionar los problemas que presenta la interpretación de las normas, que son muy numerosos e inevitables.

³ PÉREZ DE AYALA, J.L., «El fundamento "ex lege" de la obligación tributaria en los comportamientos en fraude a la ley (en torno al artículo 24 de la LGT)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, octubre 1995, pág. 92.

⁴ Hay opiniones, como la de FLORES ARNEDEO, A. (en el artículo aparecido en *Crónica Tributaria*, n.º 78, de 1996, titulado «Negocios anómalos jurídico-tributarios»), que entienden que tan sólo los dos primeros apartados de este artículo 23 se dedican a la interpretación de las normas tributarias. TULLIO ROSEMBUJ opina, sin embargo, que también el artículo 24 está dedicado a la interpretación.

Aspecto significativo es que ningún otro texto codificador de otro ámbito del Derecho, salvo el Código Civil, contiene criterios de carácter interpretativo. Se trata sin duda de un tema difícil de abordar. Resulta más conveniente establecer criterios de interpretación en textos con un carácter de significar marco general de un determinado tipo de normas como resulta ser la Ley General Tributaria, y no señalar criterios en cada norma reguladora de una actividad cualquiera. De ahí la escasa aparición de normas interpretativas en el ordenamiento jurídico.

1. Los criterios interpretativos admitidos en Derecho.

El apartado 1 del artículo 23 de la Ley General Tributaria ha sido criticado abundantemente por entender que señala algo obvio. Sin embargo, desde mi punto de vista, es justificable el mantenimiento de este apartado. Hay que conocer que el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria no ha sido modificado por el nuevo texto positivizado con la Ley 25/1995, de 20 de julio. La redacción se mantiene intacta por tanto desde 1963. Señala el artículo 23.1 que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho».

Esta afirmación establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios que rigen el resto del ordenamiento. Hoy en día esta idea es comúnmente aceptada como algo ordinario y lógico. De ahí deriva la fuerte crítica a este apartado en torno a la utilidad o no del enunciado.

La necesidad de que la Ley General Tributaria incorporara o no los criterios de interpretación contenidos en el artículo 23 de la Ley General Tributaria ha sido origen por tanto de discusiones doctrinales llamativas.

Hay que remontarse al momento de la redacción original de la Ley General Tributaria para comprender mejor el porqué de una afirmación en principio obvia. Son dos las causas que pueden otorgar sentido al artículo 23.1 de la Ley General Tributaria.

En 1963, año de la redacción originaria de la actual Ley General Tributaria, los criterios interpretativos generales admitidos en Derecho no se hallaban positivizados, por lo que se recurría a las clasificaciones establecidas por la doctrina y la jurisprudencia. Se hacía entonces necesario una normativa que clarificara con precisión los criterios desde los cuales se interpretarían las normas jurídicas tributarias. Tan siquiera en el Código Civil se podían encontrar criterios de interpretación de las normas, ya que hasta 1974 tan sólo se hacía referencia a la interpretación en el artículo 1.281 y siguientes del Código Civil, en donde se abordaban los criterios de interpretación de los contratos, que no de las normas. En 1974, con la reforma del Título Preliminar del Código Civil, se codificaron los criterios de interpretación aplicables al conjunto del ordenamiento jurídico en el artículo 3 del Código Civil.

La segunda causa de justificación la podemos encontrar en la antigua visión de las normas tributarias como preceptos necesitados de una interpretación y aplicación restrictivas, al considerarlas como normas con un carácter especial, en cuanto restrictivas de los derechos económicos de los ciudadanos, lo que requeriría una aplicación estrictamente literal del precepto jurídico. Tenía, por tanto, en su momento gran significación práctica.

Producto de la remisión a criterios jurídicos generalizados, la doctrina tributaria entiende que será de aplicación lo establecido en el artículo 3.1 del Código Civil, que dispone que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Aparece en este artículo remisión a diversos tipos de interpretación: literal, sistemática, finalista, histórica y según antecedentes y a la realidad social a la que deban ser aplicadas, así como atendiendo a su espíritu y finalidad.

La primera consecuencia que se obtiene de la remisión a los criterios admitidos en el Derecho con carácter general es la aceptación del criterio de la realidad social ⁵ en el Derecho Tributario. El sentido que ha de otorgarse al apartado primero del artículo 23 es la adecuación de las normas a la realidad social de cada momento histórico. Hay que tener presente que el fundamento del que se parte es lo establecido por la letra de la ley, pues es la expresión de la intención del legislador; si la literalidad de la norma se encuentra dentro de lo permitido por el ordenamiento jurídico de rango superior, aun enfrentándose con algunos conceptos sociales, el intérprete del Derecho se tiene que sujetar a esa literalidad para, partiendo de ese punto, adecuar la norma al caso concreto en el momento social e histórico, pero nunca se ha de entender la norma escrita de tal manera que se induzca prácticamente una norma nueva. En este sentido se expresa SIMÓN ACOSTA ⁶ al afirmar que el criterio interpretativo consistente en confrontar la norma con la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada, conocido por método histórico evolutivo, debe ser contemplado con recelo, porque un uso desmedido del mismo puede conducir a la arbitrariedad en la interpretación, haciendo primar los criterios subjetivos sobre la voluntad de la ley. No abogo, como puede parecer en una primera lectura rápida del presente párrafo, por dirigir la interpretación hacia un ámbito restrictivo, en el que la predominancia esté reservada a la letra en detrimento del espíritu. La línea de mi razonamiento lógico otorga mayor importancia al espíritu de la norma, del ordenamiento, en la fase de aplicación de las normas. Pero, al mismo tiempo, la letra es el primer paso, siempre necesario, que nunca se puede obviar. La discusión entre el espíritu y la letra de la ley se resuelve de la siguiente manera, en dos fases aplicativas de la norma:

- Una vez analizado el supuesto de hecho problemático, se aplica la norma correspondiente en función de la letra del texto legal.

⁵ Como ya dijeron MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, en *Derecho Tributario*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 96.

⁶ En *Cuestiones Tributarias Prácticas*, AA.VV., pág. 95.

- Se analiza el resultado obtenido de la aplicación de la norma; ese resultado ha de cumplir los objetivos del ordenamiento jurídico, fundamentalmente, justicia e igualdad. Si se cumplen estos objetivos, no aparece ningún problema. Si, por el contrario, no es así, se ha de hallar una solución que se adecue al espíritu de la norma y que se encuentre dentro del ámbito interpretativo posible de la norma. Esta labor corresponderá a los jueces en su papel de intérpretes del Derecho.

Sin embargo, no eran singulares las opiniones que entendían que el ordenamiento tributario, al ser un campo con numerosas especialidades, también debía tener criterios especiales de interpretación diferentes al resto del ordenamiento. Así lo mantenían los Tribunales en el pasado, al indicar la necesidad de una aplicación más restrictiva que el resto del ordenamiento, más apegada a la formulación del precepto, en la medida que se entendía que eran normas que restringían la libertad del ciudadano en su ámbito de relaciones económicas de manera similar a como ocurre con las normas penales en el ámbito de la libertad del individuo ⁷. Sin embargo, esta posición está ya plenamente superada, desde que el pensamiento científico tributario de VANONI ⁸, con el cual se justificó plenamente el carácter de juridicidad de las normas tributarias, rechazando pensamientos como el de ORLANDO ⁹, el cual defendía la singularidad y especificidad de las normas tributarias. Dejó de tener sentido que la ley tributaria era una norma excepcional sobre la base de los caracteres propios de toda norma jurídica, que son los siguientes:

- a) Existencia de una voluntad, proveniente del o de los órganos a quienes las normas sobre la producción normativa hayan atribuido facultades de creación del Derecho, voluntad que determina:
- b) El nacimiento de una obligación, positiva o negativa, o de una autorización, vinculando tal conducta a una determinada situación de hecho, y
- c) La imposición de una determinada sanción, en el supuesto del incumplimiento del mandato normativo ¹⁰.

Tampoco sería conveniente el otro extremo, en el que los criterios interpretativos finalistas se extiendan más allá de lo permitido y de lo debido como, en ocasiones, a algunos autores parece ocurrirles, al dar casi exclusiva importancia al espíritu legal sin atender a lo que la norma realmente recoge, que desde ahí parte el espíritu de la ley, y es, desde la letra de la norma recogida en el orde-

⁷ Se pasa así del *in dubio pro reo* al *in dubio contra fiscum*, al traspasar los criterios interpretativos de las normas penales al ámbito tributario como consecuencia de las similitudes que entendían que se producían, como señalan ESEVERRI, E. y MARTÍNEZ, J.L., en *Temas prácticos de Derecho financiero, Parte general*, pág. 172.

⁸ VANONI, *Natura de interpretazione delle leggi tributarie*, ed. Giuffrè, Milano, 1961.

⁹ ORLANDO, «Studi giuridici sul governo parlamentare», *Rivista de diritto pubblico*, 1912, I, pág. 478.

¹⁰ Recogido en «La interpretación de las normas tributarias», en *La nueva Ley General Tributaria*, Clemente CHECA GONZÁLEZ, Madrid, 1996, ed. Lex Nova.

namiento, desde donde se ha de interpretar cuál es la finalidad ¹¹. De tal manera, el conflicto entre el espíritu finalista, el cual se encuentra entremezclado con el criterio de la realidad social, ha de ser tomado con precaución, de forma que prevalezca sólo cuando entra en conflicto con la literalidad de la ley. Sin duda, la frontera práctica entre conceptos es difusa, dejando libertad a la arbitrariedad del intérprete, lo cual, en ocasiones, puede ser peligroso. El objetivo ha de ser la adaptación ágil del texto legal y del legislador. No obstante, la aplicación y la interpretación se refieren a la norma que constituye la base.

Lo que el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria formuló en definitiva, como dice PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, «era que las normas tributarias deberían aplicarse conforme a los criterios admitidos en Derecho, es decir, sin las anteojeras de cualesquiera criterios apriorísticos: como normas jurídicas, en suma» ¹².

CAZORLA ¹³ señala que si bien el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria no aporta criterios interpretativos directos, es útil para aplicar en el campo tributario pautas interpretativas dimanantes del conjunto del ordenamiento jurídico, del que forma escalón primero y fundamental la Constitución, con lo que se supera el marco de una mera remisión al artículo 3 del Código Civil, para cobrar así plena vigencia pautas que la tendrían de por sí al emanar de la Constitución, pero cuya presencia en lo tributario es favorecida por la textura abierta del precepto comentado. En definitiva, los principios constitucionales, como el de seguridad jurídica, igualdad o capacidad económica, que son esenciales en materia tributaria ¹⁴, deberán estar presentes en todo momento. No quiere decir esta afirmación que, al tener que tener en cuenta el principio de capacidad económica en la aplicación e interpretación de las normas, haya que dirigirse al ámbito de la interpretación y calificación económica. Son un conjunto de principios que al tenerlos presentes se pretende que las obligaciones tributarias afecten sobre la base de la igualdad a todos los ciudadanos, de tal manera que también hay que prever el potencial económico de cada sujeto. En ningún caso se intenta que lo característico a la hora de calificar un hecho, acto o negocio jurídico, y en la posterior interpretación de los tribunales, sea el resultado económico obtenido en la operación, sino el acto efectivamente realizado, que es lo que determina la aparición del hecho imponible y, por tanto, del hecho gravable.

¹¹ En este sentido se sitúan autores como Tulio ROSEMBUIJ, al señalar en su obra *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria* que, refiriéndose a la conducta en fraude de ley, el propósito no es jurídicamente relevante en términos de intención subjetiva, porque no se sanciona la malicia, sino el incumplimiento de las leyes, mientras que en el artículo 24 de la Ley General Tributaria se dice expresamente que es necesario el propósito de eludir el pago del tributo para que se dé la conducta en fraude de ley. Por tanto, es jurídicamente relevante.

¹² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ed. Aranzadi, 1996, pág. 32.

¹³ CAZORLA, L.M.: «El artículo 23 de la Ley General Tributaria: cauce para una interpretación normativa del Derecho Tributario», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, volumen I, Madrid, 1991, págs. 358 y 359.

¹⁴ Por tanto, está claro que hay que tener en cuenta los principios generales del Derecho a la hora de llevar a cabo la interpretación, y entre ellos el importantísimo principio de capacidad económica tan relevante en materia fiscal. Pero ello no quiere decir que se acepte la metodología económica.

En definitiva, las consecuencias de este apartado se centran esencialmente en la reafirmación del carácter jurídico de las normas tributarias, así como el afianzamiento de criterios interpretativos estrictamente jurídicos, expulsando otro tipo de principios interpretativos, como el de realidad económica, las doctrinas causalistas o la interpretación funcional, lo que supone finalmente la equiparación de las normas tributarias a las del resto del ordenamiento en cuanto a criterios de interpretación. Es correcto el mantenimiento de este apartado, aun tras la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, en cuanto evita equívocos y nuevos problemas interpretativos. Se afianza esta idea si acudimos a la redacción primitiva que contemplaba el proyecto de ley inicialmente remitido a las Cortes, que establecía en su artículo 24.1 que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que la inspiran». Por tanto, «los conceptos económicos pueden tener cabida en el Derecho Tributario. Sin embargo ello no quiere decir que los conceptos que tienen un significado propio en la ciencia deban ser interpretados siempre con ese contenido»¹⁵. En mi opinión, el criterio económico ha de estar presente en la fase de elaboración legislativa de la norma tributaria, como de hecho sucede, pero no en la fase interpretativa, consecuencia del principio constitucional de seguridad jurídica.

Se facilita la entrada en el ámbito tributario de los criterios que rigen la labor interpretativa en el resto del ordenamiento jurídico, aun cuando no deberían existir grandes problemas, ya que, sin duda, la esfera tributaria también está supeditada a lo estipulado por la Constitución al igual que el resto del ordenamiento. Este apartado del artículo 23 de la Ley General Tributaria aspira a aclarar los criterios interpretativos claves en las relaciones jurídico-tributarias, sobre la base de la doctrina de la interpretación de las normas jurídicas elaborada en otros campos del Derecho.

En opinión de PÉREZ ARRÁIZ¹⁶, «el artículo 23 de la Ley General Tributaria tiene gran trascendencia no sólo porque termina con la idea de la interpretación restrictiva de las normas tributarias, sino porque permite al intérprete buscar la intención del legislador sin tener que pararse en la letra de la ley». Esta tesis hay que analizarla en función de lo ya comentado. Si bien no hay que ceñirse a una interpretación excesivamente restrictiva, literal, de la letra del texto jurídico, no considero correcto «no pararse en la letra de la ley», pues es ésta la base sobre la cual se sustenta cualquier interpretación. El espíritu de la ley (determinado por el legislador en cada momento) no puede obviar la letra de la ley hasta el punto de que, como parece expresar PÉREZ ARRÁIZ, no sea necesario olvidarse de ella, perjudicando considerablemente el principio de seguridad jurídica. Ni un extremo ni otro. El término medio en este caso es lo más adecuado, que ha de estar guiado por criterios de racionalidad, tan difíciles como subjetivos, y siempre en función inevitablemente de la apreciación del juez. Si se pudieran evitar, sería lo más beneficioso para la seguridad del Derecho, pero también hay que tener en cuenta la adecuación de las normas, del ordenamiento jurídico en general a la realidad, ya que la norma escrita siempre irá a la zaga.

¹⁵ CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO Y SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edición, pág. 91, ed. La Ley, Madrid, 1990.

¹⁶ PÉREZ ARRÁIZ, J.: *El fraude de ley en Derecho Tributario*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 71. Por este autor fue calificado el artículo 23.1 de esta norma como «superfluo y tautológico».

Hay que recoger, sin embargo, las opiniones contrarias a este artículo, fundamentalmente MARTÍN QUERALT, que afirma que este apartado no supone una gran aportación, acusándolo de «superfluo y tautológico»¹⁷. A su juicio, habría que suprimirlo, pues entiende que induce a confusión y equívocos. Bastaría, según él, acudir a los principios generales de interpretación, recogidos en el Derecho común, con lo que sería suficiente una remisión como la del artículo 9.2 de la Ley General Tributaria¹⁸.

La reflexión de este último argumento sobre la innecesariedad del artículo 23 hay que buscarla en el momento de la promulgación de la Ley General Tributaria en 1963. La afirmación en aquel entonces de la interpretación de las normas tributarias de acuerdo con criterios jurídicos venía a reafirmar el carácter plenamente jurídico de las normas tributarias, por entonces discutido, frente a otros criterios, como, por ejemplo, el criterio económico. Pero, en el momento actual, el carácter jurídico de las normas tributarias está plenamente aceptado, por lo que, en opinión de MARTÍN QUERALT, el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria no es necesario en ningún caso.

El mantenimiento en la actualidad del precepto tiene base fundamentada. Su función aclaratoria y definitoria del ámbito interpretativo de las normas tributarias justifica su presencia. El hecho de hallarse comúnmente, no totalmente, aceptado en la actualidad no es motivación suficiente para su desaparición del texto legal, de ahí que el mantenimiento tras la reforma de 1995 sea adecuado. Y máxime teniendo en cuenta que se mantienen opiniones apuntando el diferente carácter entre la interpretación analógica en el Derecho y en otros campos del Derecho.

2. El sentido de los términos de las normas.

El apartado 2.º del artículo 23 no fue tampoco modificado por la nueva redacción otorgada en 1995, manteniendo la misma redacción que en 1963. La continuidad del texto del precepto parece advertir cierta uniformidad de criterios en el ambiente jurídico, en cuanto no fue necesario la modificación de la regla de interpretación que contiene. Sin embargo, son muy numerosas las críticas que se han vertido sobre este artículo.

El artículo 23, en su apartado 2.º, ordena los criterios de determinación del significado que se han de atribuir a los términos usados en las normas, en el caso de que no se definan concreta y explícitamente en el ordenamiento tributario, es decir, los criterios de interpretación de los términos de las normas tributarias cuando no aparecen precisados conceptualmente en las mismas.

Lo primero que se deduce del texto de la norma es la primacía del criterio elaborado en el seno del propio Derecho Tributario sobre cualquier otro posible definido, incluso con antelación, por otra rama del ordenamiento. Así se desprende de la primera sentencia del segundo apartado, pues seña-

¹⁷ MARTÍN QUERALT, J.: «La interpretación de las normas tributarias y el Derecho Constitucional», *Crónica Tributaria* n.º 64. 1992, pág. 56.

¹⁸ MARTÍN QUERALT, J. Obra citada, págs. 56 y 65.

la que se atenderá a otros posibles criterios si éstos no se hallan definidos en el ordenamiento tributario. Será, cuando no se encuentre definido por el ordenamiento tributario, cuando habrá que acudir a otras pautas de interpretación del término origen del conflicto. La primera parte del artículo 23.2 de la Ley General Tributaria no presenta ningún problema especial. La posibilidad de que el ordenamiento tributario elabore sus propios conceptos jurídicos ha sido, incluso, admitida por el Tribunal Constitucional (Sentencia 45/1989, de 20 de febrero) ¹⁹. Señalar que, como la mayoría de la doctrina afirma, si bien el legislador tributario puede calificar de acuerdo con esta rama del ordenamiento, habrá de tener razones fundadas ²⁰ para ello. No se trata de que se elabore un lenguaje técnico y especializado propio del ordenamiento tributario, desconectado por completo del resto del ordenamiento, lo que supondría oscuridad e inseguridad, aunque a veces sin duda será inevitable cierta especialización lingüística.

En ocasiones, con intención de esclarecer los términos de las normas tributarias, el legislador recurre en numerosas ocasiones a la fórmula de «a los efectos de esta ley se entenderá como...». La Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, delimitaba, por ejemplo, en su artículo 24 el concepto de rendimiento íntegro del trabajo, fijando que «se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales» o cuando en otros artículos, como el artículo 26 de la Ley del IRPF, además de la definición se señalaban una serie de casos específicos sujetos a la norma o, por ejemplo, el concepto de edificaciones que a efectos del IVA señala su ley reguladora en el artículo 6. Se procura, con esta definición, acotar el contenido del concepto de rendimiento del trabajo, o de retribuciones en especie, o de cualquier otra noción. Aun incluso en estos casos surgen problemas, debido a la deficiente labor del legislador en el intento de especificar los conceptos. Así ocurre por ejemplo cuando al definir en la Ley 37/1992 del IVA el concepto de prestación de servicios, dice que quedará sujeto al impuesto «toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes». Como se observa, se trata de una definición negativa, con todos los inconvenientes que conlleva, además de la complejidad que tiene ya inicialmente determinar los otros conceptos claramente, y esto se agudiza para aquella persona no experta en Derecho Tributario.

A pesar de los inconvenientes del tipo de definiciones a las que acabo de hacer mención, pueden aparecer dificultades mayores cuando el legislador no ha tenido en cuenta esta previsión. La ley señala que, en esos casos, el intérprete entenderá la norma «conforme a su sentido jurídico, técnico

¹⁹ En esta sentencia se refería, en relación con la sujeción conjunta al IRPF de los miembros de la unidad familiar, a la posibilidad de que el legislador fiscal no se vea obligado por la legislación civil, determinando el concepto autónomamente. Indudablemente tampoco se puede obviar sin más, sino que, partiendo de lo ya admitido por el ordenamiento, elabore un concepto más adecuado para las pretensiones del Derecho Tributario.

²⁰ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO apuntan que las razones a las que me refiero son fundamentalmente dos: por un lado, si la novedad de la institución comporta la ausencia de otras definiciones normativas formuladas en otras ramas del Derecho; y, por otro lado, la función calificadora especial en el Derecho Tributario también se justifica en el caso en el que, por razones estrictamente fiscales, el ordenamiento tributario formule de manera expresa una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados.

o usual, según proceda». Los problemas con los que nos encontraremos, entonces, serán la subjetividad y ambigüedad del precepto legal.

En la calificación de las conductas del sujeto pasivo entran en juego también las numerosas presunciones que el legislador tributario realiza. De ejemplo sirve en esta ocasión el artículo 4 de la Ley 29/1987, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se titula «Presunciones de hechos imposables».

De la lectura del artículo señalado y del apartado 2.º del artículo 23 se observa finalmente que la ley no señala con precisión cuál es el criterio que ha de prevalecer en la búsqueda del sentido de la norma. No hay, por tanto, criterios de preferencia en uno u otro sentido. Será el intérprete el que deberá decidir qué es lo más adecuado en cada momento. Se presenta en muchas ocasiones un problema de calificación de los términos que entran en juego a la hora de determinar la sujeción de un hecho, acto o negocio jurídico al ordenamiento, y de la manera que las normas van a conocer ese hecho^{21 22}.

Tras la primera parte ya analizada se establecen los criterios según los cuales se han de interpretar los términos que las normas contienen, en el caso de que su significado haya creado algún conflicto en la relación jurídica. Dispone, en este sentido, el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria que los términos «se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Dos consecuencias se obtienen a primera vista, relacionadas entre sí:

- No se ordena prioridad entre los criterios posibles de interpretación de los términos contenidos en las normas.

²¹ Un ejemplo conocido para explicar en qué consiste el problema, y numerosas veces citado cuando la doctrina trata el tema, es la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1957, en la que se entendió que los mejillones no estaban sujetos a un tributo (arbitrio sobre la pesca), cuya recaudación se destinaba a las Juntas de los Puertos, al entenderse que los mejillones no eran pescado, sino moluscos. Es decir, en aquel caso se optaba por una interpretación científica de los conceptos de mejillones, pez y molusco, pesca y pescado, lo que determinaba la no sujeción. Posteriormente, sin embargo, el propio Tribunal Supremo, por Sentencia de 28 de noviembre de 1960, mantuvo la posición contraria. En este caso se acogió a la interpretación usual, mediante la que se identifica pesca y pescado, y juzgó que, en aquel caso, el decreto regulador así lo hacía, y éste era su sentido, por lo que quedó sujeto a tributación.

²² Un ejemplo más actual se presenta en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (16 de septiembre de 1996), en donde se debatía la aplicación o exención del IVA a los servicios prestados por un centro de enseñanza a pilotos comerciales. En este caso es esencial determinar qué se entiende por centro docente y si la escuela del caso lo es. En un sentido gramatical o usual del término se trata de un centro docente, puesto que está integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter permanente con la finalidad de prestar de manera continuada ciertos servicios de enseñanza o formación. El problema radica en saber si se trata de un centro de la naturaleza exigida en la Ley 30/1985, de 2 de agosto (Ley del IVA). En el Reglamento del IVA (RD 2028/1985, de 30 de octubre) se hace una interpretación de lo que se entiende por centro docente, estableciendo que se consideran centros docentes los comprendidos en el ámbito de aplicación de la LO 11/1983, de 25 de agosto (Ley de Reforma Universitaria), y de la LODE. En este caso el centro de enseñanza estará autorizado o reconocido por la autoridades competentes en materia de navegación aérea, pero si no lo está por quien la tiene por razón de la materia educativa (Ministerio de Educación y Ciencia y Comunidades Autónomas), ni está comprendido dentro de sus planes de estudios oficiales, no será un centro educativo y sus servicios de enseñanza no estarán exentos del IVA. Esta interpretación estará conforme con la regla contenida en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, puesto que el centro educativo está definido por el ordenamiento tributario y debe entenderse conforme al mismo se indica.

- La apostilla «según proceda» deja abierto el campo para la decisión que el intérprete del Derecho crea más conveniente en cada caso.

Cuando no sea posible interpretar el término conforme a criterios jurídicos, habrá que atender a otras pautas, que se conocerán en función de cada caso concreto. Es lógico que no se pueda obtener un criterio válido para todo momento, por lo que se hace necesario recurrir a diferentes posibilidades en cada ocasión. Es oportuno, por tanto, que la ley contemple tal situación. La incertidumbre se plantea con el uso que del «según proceda» hiciera la Administración Tributaria. Si bien es necesario permitir libertad de actuación a la Administración para poder aplicar el precepto, de manera que pueda determinar el criterio más conveniente en cada circunstancia, como bien dice ESEVERRI «la libertad de actuación que se deja en manos del intérprete, se ha ido transformando en una perversidad que se vuelve en contra del contribuyente (...), pues ese "según proceda", se aplica en clave recaudatoria y por los órganos de la Administración se emplea el sentido jurídico, técnico o usual, de las palabras según que del mismo resulte una mayor o menor recaudación por el tributo de que se trate». Ejemplo de este comportamiento se sucede en numerosas ocasiones. Así sucede, por ejemplo, en el caso del IVA, que grava el consumo de bienes sobre la base de tres tipos impositivos, el general, el reducido y el superreducido, que se aplica, entre otros, a bienes de primera necesidad, entre los que se considera el pan común. El conflicto se presenta a la hora de determinar qué se considera por pan común, pues existen gran cantidad de variedades de panes. En función del sentido que se use como criterio determinante, se puede considerar variedades de pan, como, por ejemplo, el pan de chapata, como pan común, con lo que se aplicaría el tipo superreducido y no el reducido. Según el sentido usual, el pan chapata es pan, pan común, pero según el sentido técnico, no es estrictamente pan común, de acuerdo con el Código Alimentario, que califica por pan común el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda, y distingue variedades de pan, al pan sin sal, pan tostado, panecillos para aperitivos, pan payés, pan de viena, pan integral, pan de centeno, pan chapata, El criterio seguido por las Resoluciones de la Dirección General de Tributos que, sobre la base de las diferencias de panes establecidas en el Código Alimentario, sólo estima aplicable el tipo superreducido a las variedades que el referido Código califica por pan común y que son el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda ²³. Ejemplos, en este sentido, se pueden encontrar sin dificultad.

Por otro lado, el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina desde hace bastantes años, reseñando su innecesariedad. Así, ya en 1964, MARTÍN RETORTILLO ²⁴ lo calificaba de superfluo, escribiendo al respecto: «Dice, en efecto, la Ley que a falta de definición, las palabras empleadas se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Este "según proceda", que se incluye al final del precepto es el que nos demuestra que la regla recogida no sirve para nada. Es, en efecto, una remisión a la interpretación que en cada caso concreto haya de producirse, dado que, como decíamos antes, se trata realmente de un problema *de*

²³ ESEVERRI, pág. 173.

²⁴ En «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 54, 1964, pág. 362, tomado de «La interpretación de las normas tributarias», del libro *La Reforma de la Ley General Tributaria*, por Clemente CHECA GONZÁLEZ, pág. 54, ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.

facto. Pero esto es algo claro, evidente, y que entre nosotros nadie discute, al menos que nos conste, por lo que parece indudable que la formulación del segundo párrafo del artículo 23 no tiene ningún sentido y se hubiera podido prescindir de ella, con toda naturalidad, una vez que no se aceptaba la regla inicial formulada por el texto del Proyecto».

Esta sensación en torno al artículo 23.2 de la Ley General Tributaria es mantenida por un amplio sector de la doctrina, entre otros, CAZORLA PRIETO, PASTOR RIDRUEJO, MARTÍN RIDRUEJO, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ. En definitiva, entienden que no existen criterios apriorísticos para llevar a cabo la interpretación de las palabras de las normas tributarias, ya que dependerá en cada caso de las circunstancias que lo rodeen, en virtud de lo más adecuado para resolver la controversia. Clemente CHECA GONZÁLEZ aporta en apoyo de esta tesis dos pronunciamientos jurisprudenciales recientes, como son la Sentencia del TSJ de Cataluña 78/1994, de 14 de febrero, y las Sentencias del TS de 7 de mayo de 1991 y de 1 de diciembre de 1993.

Una explicación a la existencia de este artículo la encuentra Simón ACOSTA²⁵ que si bien opina que no dice nada, ya que deja a juicio del intérprete determinar si procede utilizar uno u otro significado, halla su explicación en lo que no dice, en relación con el Proyecto de la Ley General Tributaria de 1963, en el que se pretendía dar mayor importancia al sentido usual por encima de cualquier otro. Con la redacción actual del artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, todos los criterios interpretativos de los términos de las normas tributarias se sitúan en el mismo nivel. Esta justificación ha sido rebatida en el sentido de que, si bien era necesario en 1963, en la actualidad está totalmente superada la idea presentada por el Proyecto de 1963.

El mantenimiento del artículo 23.2 encuentra su significación en la necesidad de establecer unos criterios interpretativos de las palabras que el ordenamiento jurídico tributario emplea cuando su significado pueda ser origen de controversias. La ley establece que primero se ha de acudir a la significación acuñada en el propio ámbito tributario, con lo que queda claro la posibilidad de que el propio Derecho Tributario elabore conceptos de los que valerse. Si no se da este supuesto, la ley deja abierta la elección al intérprete del Derecho, de acuerdo con los cánones que el artículo 23.2 otorga, es decir, acudiendo al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda a la vista de las circunstancias propias de cada caso. Debe ser así, ya que es impensable un criterio válido para cualquier caso, pues las posibilidades son infinitas. La objeción de la obviedad no parece suficiente para justificar la eliminación del precepto, pues lo que a uno le puede parecer obvio a otro no.

3. La analogía en nuestro Derecho Tributario actual.

La analogía es un procedimiento lógico que tiene como finalidad la de averiguar el sentido de la norma, en relación con una situación concreta, y sólo con ella, en el supuesto de lagunas legales, de tal manera que se determine la norma aplicable a un supuesto no previsto por el legislador. Mediante

²⁵ En *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, pág. 325, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 341 (tomado de *La interpretación de las normas tributarias*, de Clemente CHECA GONZÁLEZ, pág. 53).

el uso de la analogía se aplica la legislación ya vigente al caso en concreto, para el supuesto determinado. Tras eso no queda nada, más que la experiencia de la cuestión analizada. Mediante el proceso interpretativo en que consiste la analogía se extraen los principios ordenadores susceptibles de ser aplicados al caso semejante no expresamente regulado. Éste es el sentido que ha de dársele a la analogía, en contra de otras ideas, como la del carácter creador de la figura, si nos atenemos a la ubicación actual del precepto, reformada por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

De la lectura del apartado 3.º del artículo 23 («No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones»), se deriva la siguiente consecuencia, en relación con el artículo 4.1 del Código Civil, como derecho supletorio, que establece la admisión de la interpretación analógica para supuestos semejantes, salvo en el caso de leyes penales, excepcionales o de ámbito penal: en el Derecho Tributario estará admitido el uso de la analogía con carácter general, salvo las excepciones que se impongan con carácter específico, que es este caso, por medio del artículo 23.3 se limitan al hecho imponible, a las exenciones y a las bonificaciones. En el resto de los casos, por tanto, estará admitida la analogía como medio interpretativo. Así hace referencia, entre otros, CHECA GONZÁLEZ²⁶ al escribir que, atendiendo al tenor literal y al espíritu de este mandato legal (art. 23.3 de la LGT), se ha de concluir que «la analogía en materia tributaria se puede aplicar en todos los aspectos esenciales o formales del Derecho Tributario, salvo específicamente en aquellos que aluden o tienen una directa vinculación con el hecho imponible», así como de las exenciones y bonificaciones, e incluso, en los supuestos de delimitación negativa del hecho imponible. En cualquier caso, esta opinión no es pacíficamente admitida, sino que existe un sector de la doctrina que entiende que, si bien la prohibición de la analogía no es absoluta, en la esfera tributaria la admisión de la analogía está restringida en los elementos del tributo cubiertos por el principio de reserva de ley como, por ejemplo, la base imponible o los tipos de gravamen.

La analogía ha de entenderse, por tanto, en el sentido que la ley expresa, es decir, limitada exclusivamente a aquellos ámbitos que la ley prohíbe, que son, en este caso, los que hagan referencia al hecho imponible, a las exenciones y a las bonificaciones. En el resto del Derecho Tributario, en caso de dificultades aplicativas se podrá hacer uso de la analogía si mediante este proceso se obtienen los resultados pretendidos por el legislador.

III. CONCEPTO DE ANALOGÍA

En la doctrina se discute en torno al problema de la prohibición o no de la interpretación analógica. Para llegar a una conclusión interesante debemos conocer cuál es el concepto y el ámbito de la analogía.

²⁶ CHECA GONZÁLEZ, C., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 58.

La analogía en el Derecho Tributario está regulada en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, el cual se expresa de la siguiente manera: «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». Este artículo recibió nueva redacción en la Ley 25/1995, de 20 de julio, modificadora de la redacción originaria de nuestro texto fundamental en materia fiscal y tributaria, que data de 1963. El cambio consistió en trasladar el antiguo artículo 24.1 de la Ley General Tributaria introduciéndolo como tercer párrafo en el artículo 23 de la Ley General Tributaria, manteniendo la redacción anterior del resto del artículo.

La figura de la interpretación analógica se desarrolla con la necesidad de regular situaciones que se pretenden sean conocidas por el Derecho y que no se encuentran, en principio, reguladas explícitamente. Así, el artículo 1.7 del Código Civil impone al órgano jurisdiccional el deber inexcusable de resolver todos aquellos asuntos de los que tenga conocimiento («Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido»). Los Tribunales tienen, por tanto, el deber de aplicar la ley, para lo cual se requerirá su interpretación y, en el caso de oscuridad, habrán de completarla y suplirla. De esta obligación no resultan exentos los Tribunales que conocen sobre las normas tributarias, en cuanto no se encuentra ninguna especialidad que diferencie sustancialmente el Derecho Privado del Derecho Tributario. Por ello, en el Derecho Tributario no se admiten espacios vacíos, es decir, lagunas, de tal manera que resulta necesario elaborar un procedimiento de razonamiento lógico que permita resolver las controversias no solventadas explícitamente por las normas positivas. En torno al tema de las lagunas, en el Derecho hay opiniones doctrinales recientes que afirman que no existen en el Derecho Positivo, pues cuando aparece alguna situación no regulada, es porque no se ha tenido intención de regularla. En este sentido se expresa GONZÁLEZ GARCÍA al decir que «el Derecho no tiene por qué regularlo todo, sino que regula lo que quiere regular y lo no regulado no son lagunas, sino ámbitos que el Derecho no ha querido regular»²⁷.

La analogía, originariamente de carácter civil, supone un instrumento jurídico para llenar las lagunas de la ley, sobre la base de la semejanza con otro supuesto sí contemplado positivamente. Para la posibilidad de aplicar analógicamente es necesario la existencia de un vacío, oscuridad o insuficiencia que haya de suplirse, no encontrándose en el ordenamiento normas que regulen la situación de posible aplicación analógica, y una identidad de razón entre el supuesto específico y la norma susceptible de aplicación. La finalidad es la aplicación, al supuesto no contemplado en la ley, de los principios generales del Derecho, de tal manera que el espíritu de la ley abarque todas las posibilidades, protegiendo la igualdad de todas las situaciones iguales, así como el de seguridad jurídica e, incluso, en este sentido, el de reserva de ley. En definitiva, la aplicación analógica del Derecho debe cumplir los fines que la Constitución consagra.

²⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 51.

IV. LOS FUNDAMENTOS DEL USO DE LA ANALOGÍA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

No existe problema en aceptar la posibilidad de que la letra de la ley y su espíritu pueden no estar coordinados. La mala redacción por parte del legislador, la evolución histórica, social, legal, la aparición de nuevos campos, hasta ahora desconocidos, y otros aspectos pueden influir. La interpretación pretende solventar toda esta problemática. Queda, por tanto, aceptada la necesidad de la interpretación de las normas a cada caso y en cada momento, con el fin de garantizar determinados principios rectores del ordenamiento contenidos constitucionalmente.

Se parte de la concepción de la analogía como criterio interpretativo del Derecho. No se trata de un proceso integrativo o creador, en el sentido de ser fuente del Derecho, a pesar de poder entender que toda interpretación contiene algo de creador, pero desde luego, como ya he dicho, no en el sentido de fuente. Desde estos dos puntos de partida, que son la necesidad de la interpretación y del carácter interpretativo, no creador, se ha de concluir la general admisión de la analogía para, posteriormente, en el campo del Derecho que sea requerido, si se decide así, limitar alguna posibilidad. El artículo 23.1 de la Ley General Tributaria establece que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho». De acuerdo con esta afirmación, se establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios que rigen el resto del ordenamiento, entre ellos la analogía, como se desprende del Código Civil. Esto nos lleva de inicio a la general aceptación de la analogía como método interpretativo útil. GONZÁLEZ GARCÍA así lo señala, al decir que «lo que no puede hacerse es admitir la interpretación y prohibir determinado resultado interpretativo. Es decir, no se puede prohibir la interpretación extensiva ni la restringida, no la estricta, que, en último término, no son otra cosa que los posibles resultados a los que puede conducir la interpretación. [...] Admitida la interpretación, hay que admitir todos sus posibles resultados, y aquí entra en juego el problema de la analogía, dado que la analogía es un criterio interpretativo admitido en Derecho»²⁸. Hay que rechazar la antigua visión de las normas tributarias como preceptos necesitados de una interpretación y aplicación restrictivas, al considerarlas como normas con un carácter especial, en cuanto restrictivas de los derechos económicos de los ciudadanos, lo que requeriría una aplicación estrictamente literal del precepto jurídico, alejando así la posibilidad del uso de la analogía. En este sentido, adquiere importancia el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria, a pesar de las continuas críticas que sobre él se han vertido como consecuencia de su supuesta obviedad, al entender que lo contenido en él era generalmente aceptado y conocido.

La aplicación de cualquier rama del Derecho, incluido desde luego el Derecho Tributario, se debe guiar por criterios de justicia e igualdad, fundados en el Derecho Constitucional. La existencia de normas de carácter interpretativo en el Derecho significa la aceptación por parte del propio legislador de que es posible que, por diversas causas, el texto no se adecue a lo realmente pretendido, que es, siguiendo a la Constitución, la consecución de criterios de justicia, igualdad, etc. El papel fundamental de las normas de carácter interpretativo consiste en adecuar la letra de la ley a esas pretensiones.

²⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 48.

¿Cuáles son los principios que pueden justificar el uso de la analogía? La doctrina tradicional recurre normalmente al principio de igualdad y al de justicia. El principio de igualdad exige que las necesidades financieras sean tratadas de manera justa. En el ámbito tributario, «la igualdad supone un trato equitativo ante la ley fiscal, lo que implica que el reparto de la carga tributaria se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales»²⁹. Cómo valorar individualmente cada una de las situaciones, su igualdad o su justificada desigualdad, resultaría imposible sin ayuda de métodos interpretativos, que permiten adecuar las normas legales a cada caso concreto. La analogía, como uno de ellos, tiene su papel en determinados momentos. El fin para ello puede justificar algunos inconvenientes, como la seguridad jurídica inmanente al hecho de incertidumbre. Pero hay que tener en cuenta que se trata el tema de la analogía desde el punto de vista de su correcto uso, es decir, sin el ánimo de lucro o afán recaudatorio que en determinados momentos la Administración pudiera darle.

Por otro lado, la Constitución Española, en el artículo 31.1 («Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»), consagra la aspiración a un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Ésta es la consagración constitucional del principio de justicia, el cual debe servir de guía para el resto del ordenamiento e, incluso, de los principios constitucionales. El problema fundamental que se observa es que es tan genérico que en multitud de ocasiones resulta vago, consecuencia de la amplitud del concepto, pues queda su apreciación difusa en virtud del momento, en definitiva, de la interpretación que, tanto de la actitud del sujeto pasivo como de la ley, el intérprete del Derecho realice. La analogía puede ser útil en determinados momentos para lograr el objetivo deseado y consagrado. Ello convierte en admisible el recurso a la analogía, en función de la necesidad que el intérprete del Derecho estime como necesario para lograr el objetivo pretendido. Aparece desde este marco, en función correctora de la ley, que no creativa, guiada por criterios de igualdad y equidad. La justicia convierte al Derecho en cercano al desarrollo diario, lo cual, de otro modo, sería un logro difícil de alcanzar. La analogía aparece como un medio para permitir la movilidad y el dinamismo necesario. VALLET DE GOYTISOLO afirma³⁰ que «el juego de la *aequitas* permite, y ha permitido históricamente en gran medida, atender a las nuevas necesidades sin acudir al camino espinoso de una revolución o transformación legislativa».

Por otro lado, gran parte de la doctrina, ya en el campo de la aplicación, fundamenta la analogía en la *eadem ratio* o relación de semejanza entre el supuesto normado y el que no lo está. PÉREZ ROYO afirma³¹ que «la analogía [...] es un procedimiento de aplicación de la norma jurídica que

²⁹ AGUIRRE DE LA HOZ, J., *Adecuación de la Ley General Tributaria a la Constitución*, Presidencia del Gobierno, Dirección General de Estudios y Documentación, Subdirección General de Documentación, Madrid, 1982, pág. 17.

³⁰ VALLET DE GOYTISOLO, J., *El razonamiento jurídico: la analogía y la equidad*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1997, pág. 100.

³¹ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 34.

persigue la integración del ordenamiento, corrigiendo los casos de lagunas en el mismo, mediante la aplicación del mandato de una norma a casos no contemplados expresamente en el presupuesto de hecho de la misma pero que guardan con él una razón de semejanza o identidad de razón». Pero esto no es comúnmente compartido. GONZÁLEZ GARCÍA por su lado, rechaza la idea de que la analogía consista en buscar en un supuesto análogo regulado lo no regulado («la analogía nunca opera sobre la semejanza de los supuestos de hecho objeto de comparación»³²). Según él, lo que interesa realmente no es tanto la identidad de razón como el principio inspirador, la razón reguladora. Como ya he mencionado en párrafos anteriores, la analogía tiene su fundamento en significar un medio con el que hacer que el Derecho logre los objetivos para los que está construido, de tal manera que no se desvirtúen las normas por su literalidad. El uso de la analogía no está justificado en cuanto una situación semejante es regulada de una manera determinada, sino en cuanto regularlo de otro modo sería injusto.

V. LOS LÍMITES DE LA APLICACIÓN ANALÓGICA

El método de interpretación analógico resulta, en opinión de parte de la doctrina, incompatible con algunos principios generales del Derecho, consagrados positivamente desde textos fundamentales como la Constitución Española, fundamentalmente con el principio de legalidad o de tipicidad. Hay que dejar claro que, en cualquier caso, el principio de legalidad y el de tipicidad no son equivalentes, aunque puedan partir del mismo fundamento, al delimitar que determinadas materias requieren un proceso de elaboración específico. Sin embargo, mientras que el principio de legalidad implica la determinación de las materias que no pueden ser reguladas más que por normas de rango legal, el principio de tipicidad conlleva la regulación previa de hechos, pero no obligatoriamente por ley, sino que también se puede contemplar por normas de otro rango como, por ejemplo, en disposiciones reglamentarias.

El choque entre la analogía y el principio de tipicidad se origina en la idea mantenida por parte de la doctrina que consideraba al procedimiento de integración analógica como un proceso creador, incompatible en este sentido con el principio de legalidad tributaria, lo que implicaría una intromisión en el proceso de producción normativa. La prohibición de la analogía se fundamenta en el desarrollo del principio de tipicidad, lo que se traduce en la aceptación de una interpretación estricta, apegada a la letra de la ley, consecuencia de la tradición positivista de las normas de gravamen.

Muy interesante resulta la opinión de Klaus TIPKE³³ en torno al principio de tipicidad. Afirma que la analogía no contradice los principios constitucionales de legalidad y democrático, sino que es conforme con ellos, pues da cumplimiento a la voluntad del legislador expresada de manera incompleta y con lagunas en el texto de la ley. La analogía realiza, mediante una formulación acabada del

³² GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 53.

³³ TIPKE, K., «Límites de la integración en el Derecho Tributario», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 34, abril-junio 1982, pág. 183.

principio, más igualdad, mientras que la prohibición de la analogía entra con frecuencia en conflicto con el principio de igualdad. Se trata, en definitiva, como continúa diciendo, del perfeccionamiento de una ley defectuosa y con lagunas, adecuándolo a lo señalado por el principio de igualdad, acto que supone «en el Estado de Derecho material un acto de obediencia reflexiva».

PALAO TABOADA encuentra, en cambio, justificaciones para limitar la analogía en función del principio de legalidad, aun compartiendo la opinión de TIPKE de que la cuestión de la prohibición de la analogía es una cuestión constitucional y no de método. Para PALAO, sin embargo, esto parece suponer adecuar el uso de la analogía al principio de legalidad, aun cuando él mismo afirma que la tesis positivista radical que exige una interpretación estricta de las normas tributarias está ampliamente superada. Olvida, a mi parecer, los principios de justicia y de igualdad ³⁴.

Distanciándose de otras posiciones, como la de GONZÁLEZ GARCÍA o la mía propia, PALAO TABOADA señala el carácter creativo tanto de la interpretación como de la analogía, diferenciándose entre ellas en virtud del grado, empezando la analogía allí donde termina la interpretación. Encuentra, por tanto, una identidad material entre la interpretación y la analogía. Acepta el sentido literal posible como límite de la interpretación y, por tanto, excluye la analogía como posible medio.

No sólo el principio de tipicidad presenta problemas. El principio de igualdad y el de seguridad también juegan un papel relevante en el estudio de la analogía. Mientras que el principio de igualdad se ve reforzado por el uso de la analogía, no ocurre lo mismo con la seguridad jurídica. Cuál de los dos principios ha de prevalecer es origen de discusiones. El uso de la analogía provoca una inseguridad jurídica cierta. Julio BANACLOCHE dice ³⁵ que «la analogía no interpreta lo regulado, sino que lo contempla en una función más que extensiva, integradora».

El principio de seguridad tiene como función evitar la arbitrariedad en la aplicación del Derecho, así como obtener, en la medida de lo posible, normas jurídicas claras y unívocas. En la Ley General Tributaria no existe una específica formulación que fundamente el principio de seguridad, pero sí podemos encontrar varias normas que se basan en este principio como límite de la actuación administrativa. En este sentido se enmarcan, por ejemplo, los artículos 7, 16 ó 19 de la Ley General Tributaria, pero, en lo que a nosotros nos interesa, destaca el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. Mediante la prohibición de la analogía se pretende conseguir que los hechos imposables sean conocidos por todo sujeto pasivo, garantizando, de este modo, la seguridad del Derecho.

³⁴ PALAO TABOADA, C., *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en el Derecho tributario)*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1997, pág. 232.

³⁵ BANACLOCHE, J., *La LGT reformada (ensayo histórico y práctico)*, ed. La Ley - Actualidad, Madrid, 1995, pág. 14.

VI. LA ANALOGÍA COMO FIGURA INTERPRETATIVA O INTEGRATIVA

De todo lo visto hasta ahora destaca la necesidad de delimitar claramente en qué categoría se incluye la interpretación, si supone un criterio interpretativo más o, por el contrario, es un método de integración en el Derecho de nuevos hechos imponderables, de tal manera que se le atribuiría un carácter creador, en contra, desde cualquier punto de vista, del principio de legalidad o cualquier otra especificación del mismo, como el de reserva de ley o el de tipicidad. Las consecuencias de una u otra subsunción son importantes ya que, si la analogía fuera un método interpretativo, habríamos de partir de su general aceptación, pues como tal estaría admitido por el Derecho como medio necesario para lograr el dinamismo necesario que exige el desarrollo social con el fin de lograr cumplir el objetivo primordial de justicia. En cambio, la integración no se podría admitir, pues supondría abrir a los intérpretes del Derecho una potestad reservada al poder legislativo. La prohibición de la analogía supone establecer amplios límites a la integración jurídica, debido al mantenimiento de la regla de una interpretación estricta, orientada al tenor literal. Así, del principio de legalidad resulta la prohibición de la integración jurídica por medio de procesos fuera de lo contemplado por la ley.

Karl LARENZ formuló de la siguiente manera las diferencias en el aspecto terminológico entre interpretación e integración. La interpretación supone un proceso que se mantiene dentro de los límites del sentido literal posible, mientras que la integración está especialmente destinada a rellenar las lagunas de la ley, rebasando dichos límites ³⁶.

De la anterior afirmación se concluye que LARENZ concede un sentido amplio a la expresión «sentido literal posible», en contra de otras opiniones que entienden que la citada expresión está limitada al ámbito de la pura literalidad de la ley. El objetivo que se pretende alcanzar con la defensa de la postura estricta es el afianzamiento de la seguridad, evitando la arbitrariedad de la ley. Pero se olvida que el propio texto legal puede producir arbitrariedad en su aplicación si con ello no se logra la justicia de las distintas situaciones. El sentido literal no se debe ceñir exclusivamente a analizar palabra por palabra su significado, sino al significado que en conjunto el artículo tenga, el cual no será en todo caso el mismo, sino que habrá que adecuar o modular en función de cada caso. Ésta es la misión que queda reservada a los jueces como intérpretes máximos del Derecho. En esta dirección hay que entender la expresión «sentido literal posible», de tal manera que el texto legal se pueda adaptar a la realidad social. Incluso las lagunas, que son campos del Derecho que se tendrían que haber regulado en cuanto que si no se contemplaran, supondría la generación de situaciones claramente injustas y, por tanto, arbitrarias y en contra de cualquier principio en el que se pueda basar nuestro actual ordenamiento. Del texto de una norma puede ser que no se desprenda que un determinado comportamiento esté incluido en ella. Sin embargo, ello puede suponer injusticia en relación de unas situaciones a otras. El sentido de la norma quiere gravarlo, pero el análisis estricto de la letra de la misma no nos lo permitiría. En mi opinión, hay que atender al sentido de la norma en su conjunto, o lo que algunos dicen, al espíritu, el cual también se ha de incluir en la expresión «sentido literal posible», y no quedarnos tan sólo en la superficie de la letra de la ley. La interpretación en este sentido de la

³⁶ TIPKE, K., «Límites de la integración en el Derecho Tributario», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 34, abril-junio 1982, pág. 182.

norma sí garantizaría la seguridad del ordenamiento, pues sería posible conocer de antemano que la actuación en un determinado sentido va a quedar gravada o no, de tal manera que interpretaciones interesadas del precepto no permitan ampararse en resquicios de los que aprovecharme en perjuicio del resto.

Se trata, por tanto, de distinguir entre «sentido literal posible» y letra de la ley. En el sentido literal posible se incluye la extensión al espíritu, a lo realmente querido y no correctamente formulado. La letra de la ley tan sólo es la superficie, lo cual no puede servirnos de fundamento o justificación para la aplicación injusta, incorrecta, de las normas tributarias en este caso.

VII. LA RELACIÓN ENTRE LA ANALOGÍA CIVIL Y LA ANALOGÍA TRIBUTARIA

En la determinación del contenido de la analogía en el Derecho Tributario tiene gran importancia lo establecido por el Código Civil, que regula la figura de la analogía en el artículo 4.1. Dice así: «Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón». Este precepto se encuentra plenamente vigente en el ámbito del Derecho Tributario, fruto del carácter de Derecho supletorio del Derecho Civil con respecto a la ley tributaria, tal y como se establece en el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria.

Aspecto importante es el ámbito de exclusión de la aplicación analógica de las normas. En el Derecho Civil, el artículo 4.2 del Código Civil desecha el uso de la analogía en las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal. Las normas tributarias no pueden considerarse ni como normas penales ni limitativas de derechos, salvo las normas tributarias de carácter represivo, como son las infracciones y sanciones tributarias, de las que quedará excluida la posibilidad del recurso a la interpretación analógica, y las Leyes de Presupuestos, al poder considerarse normas de carácter temporal.

No existiría por tanto, de este modo, limitación al uso de la analogía en casos de lagunas legales tributarias, excepto las salvedades mencionadas. Sin embargo, el artículo 23.3, y con anterioridad el antiguo artículo 24.1, de la Ley General Tributaria, ponen freno a esta posibilidad, en el ámbito del hecho imponible o en el de las exenciones o bonificaciones. Respecto del resto de aspectos, tanto esenciales como formales, el uso de la analogía será perfectamente admisible.

La analogía, por tanto, no es admitida en la esfera tributaria en determinados casos, pero es indudable que se parte de la general aceptación de su resultado, salvo prohibición expresa en contrario. Sin embargo, no abarca todos aquellos campos protegidos por la reserva de ley, sino tan sólo a las normas que definen el hecho imponible y los presupuestos de aplicación de beneficios fiscales, lo que en ciertos casos ha sido origen de críticas por parte de la doctrina. Este problema no se producirá, ya que la analogía no es un modo de creación o una fuente del Derecho, sino un medio

para averiguar el sentido de una norma. Es, por tanto, un modo de aplicación del Derecho, por lo que no entraría en colisión con el principio de legalidad. Y, en cualquier caso, la prohibición expresa contenida en la última parte del artículo 23.3 se refiere a algunos aspectos protegidos por el principio de reserva de ley, pero no todas las materias que se encuentran en el campo de protección de la reserva de ley resultan excluidas de la posibilidad de aplicación analógica. La analogía, en definitiva, estará prohibida cuando está expresamente señalada su imposibilidad de aplicación. Todo ello consecuencia de la admisión en Derecho Tributario de los criterios generales del Derecho, de acuerdo con el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria. Así lo afirman numerosos autores doctrinales como PÉREZ ROYO, que señala que la prohibición del actual artículo 23.3 de la Ley General Tributaria ha de ser entendida en sus términos estrictos, afirmando, por tanto, que el problema de la integración analógica se sitúa en terreno distinto de aquel en el que opera el principio de reserva de ley, o MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, o Clemente CHECA GONZÁLEZ. Es así, ya que la fase de integración analógica tiene lugar en el momento de aplicación de la norma, mientras que el principio de reserva de ley opera en la fase de producción.

VIII. PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Los problemas de interpretación aparecen en todos los ámbitos del Derecho y, también, por supuesto, en el Derecho Tributario. Sobre el hecho de si existe alguna diferencia en el análisis de la solución de problemas con respecto a otras ramas, hay que partir del punto comúnmente aceptado de la misma naturaleza jurídica de las normas tributarias en relación con el resto del ordenamiento jurídico. Está ya plenamente superada la visión coercitiva, atentatoria de derechos de los ciudadanos del Derecho Tributario. La regulación de los impuestos deja de ser un hecho singular, apartado de la concesión de derechos que supone el resto del ordenamiento para el ciudadano, otorgándose al Estado, cuya superioridad le permitiría ejercer su poder coercitivamente. Ello motivó la aparición de la teoría de interpretación literal de las normas, justificada por la visión negativa de las normas tributarias. De igual modo, nace la teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención, la cual sigue estando plenamente vigente ³⁷.

³⁷ En este sentido se expresa la reciente Sentencia del TS de 12 de marzo de 1997. Señala que la jurisprudencia ha dejado sentado que no procede la tesis de la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, asentada, en esencia, en el Real Decreto 2640/1981, de 30 de octubre (constitución y estatutos de la Sociedad Estatal de Promoción y Equipamiento del Suelo), que estableció los estatutos de tal sociedad, en cuyo artículo 6 sólo indica que será aplicable a dicha Sociedad el mismo régimen tributario que el Organismo Autónomo Instituto Nacional de Urbanización, al que sustituye, en el momento de su extinción. Pero ni la Ley 41/1975 (Bases del Estatuto de Régimen Local), ni el Real Decreto 3250/1976, ni la LRL regulan la exención de las sociedades estatales y, como sólo están exentos, en su calidad circunstancial de contribuyentes, el Estado y sus organismos autónomos, está claro que dicha sociedad, aunque sustituya a un organismo autónomo, entiende la sentencia, que no lo es. Según el juez, lo contrario conculcaría la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones. Otras Sentencias en el mismo sentido son, por ejemplo: TS 5 de noviembre de 1994, 8 de abril de 1995, 1 de noviembre de 1996 ó 23 de mayo de 1997.

Por tanto, el Derecho Tributario no es más que una parte más de nuestro ordenamiento jurídico y, al igual que el resto, fundamentado en las directrices marcadas por el texto fundamental en que consiste la Constitución. El Derecho Tributario ha de estar guiado por los mismos principios y fundamentos que el resto del Derecho, como son el de justicia, igualdad, legalidad, etc.

La admisión del carácter común con el resto del ordenamiento de las normas tributarias conduce a extraer la siguiente conclusión: «no existen criterios interpretativos específicos de las leyes tributarias; no hay principios sólo de interpretación aplicables a estas leyes que no puedan utilizarse en cualquier rama del Derecho»³⁸.

La importancia de estas afirmaciones es mayor de la que la generalidad de la aceptación parece darle. Supone aceptar que, al igual que la analogía es utilizada en el resto del ordenamiento, también lo ha de ser en el Derecho. Por tanto, ha de ser aceptado el hecho de su posibilidad de uso y de su resultado. No es más que consecuencia de una prohibición específica el hecho de que para determinados aspectos específicos esté vedado el uso de la analogía. Pero, en principio, y para lo no mencionado, es un método perfectamente utilizable.

IX. LA JUSTIFICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA ANALOGÍA EN LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, MODIFICATIVA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El trasvase del antiguo artículo 24.1 al actual artículo 23 de la Ley General Tributaria tras la Ley 25/1995, supuso dejar el artículo 24 en exclusiva para la regulación de la figura del fraude de ley tributario.

Como ya se ha repetido en varias ocasiones, la analogía ha quedado prohibida para el ámbito de los hechos imposables, de las exenciones y de las bonificaciones. Sin embargo, el fraude de ley se combate fundamentalmente mediante el proceso lógico que es la analogía, aunque también se puede recurrir a la interpretación extensiva. ¿Cuál es la razón por tanto que lleva a parte de la doctrina a criticar el cambio de ubicación del precepto que es objeto de análisis? Según Marta GÓMEZ VERDESOTO³⁹, la separación entre el fraude de ley y la analogía no era necesaria, además de ser técnicamente incorrecta, pues era el procedimiento analógico el que permitía luchar contra el fraude mediante la extensión analógica del hecho imponible.

³⁸ ROMERO GARCÍA, F., «La interpretación de las normas tributarias: artículo 23.1.º y 2.º de la LGT», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 35, octubre - diciembre 1996, pág. 112.

³⁹ GÓMEZ VERDESOTO, M., «El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario», en «Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Vicente Arche - Domingo», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, 1996.

En la lucha contra el fraude se puede recurrir a dos medios, íntimamente relacionados, y de difícil distinción en la mayoría de las ocasiones, que son la interpretación extensiva y la analogía. Con la actual redacción no se limita ninguna de ellas, sino que el medio de lucha sigue quedando del mismo modo, ya sea por medio de la interpretación extensiva o de la analogía.

La expresión contenida en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que dice «no se entenderá extensión del hecho imponible» es plenamente acertada. No supone, como dice GÓMEZ VERDESOTO, una excepción a la regla general del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria para los casos de fraude de ley. El fraude de ley supone la realización del hecho imponible que realmente se grava y no el que las partes pretenden que se grave, de tal manera que no hay que extender nada, como así dice el propio artículo 24 de la Ley General Tributaria («no se entenderá extensión del hecho imponible»), pues realmente se ha realizado el hecho imponible, sólo que está enmascarado, por la voluntad de las partes, con la apariencia de otro acto.

El cambio de ubicación en este sentido está plenamente justificado, pues la relación entre la analogía y el fraude de ley no es exclusiva, sino que la analogía es un método interpretativo que se refiere a todo el Derecho Tributario, en este caso, por lo que se ha de encuadrar en el artículo referido a la interpretación de las normas tributarias que, en nuestro texto legal, es el artículo 23 de la Ley General Tributaria.

X. INTERCONEXIÓN ENTRE LA ANALOGÍA Y LA INTERPRETACIÓN EXTENSIVA

El procedimiento mediante el cual se incluyen como efectivamente reguladas por el Derecho Tributario determinadas actuaciones se puede realizar, entre otros medios, por medio de analogía o de interpretación extensiva. La importancia de la diferenciación radica en que, mientras que el legislador puede prohibir la analogía, no así el resultado obtenido mediante la interpretación extensiva. Para ayudarnos a entender la importancia de la distinción será útil en este caso acudir a un ejemplo ⁴⁰. En un país sudamericano, los rotuladores no se encontraban incluidos en su Ordenanza Aduanera. En ella tan sólo existía una relación de objetos de escritorios gravados, en la cual no se encontraban los rotuladores. El motivo de esta exclusión no era otro que, en el momento de la redacción de la mencionada Ordenanza Aduanera, aún no se habían inventado. Pero no existía ninguna intención por parte del legislador de excluir los rotuladores. Aunque siendo estrictos, tampoco se puede asegurar que se querían gravar. Sin embargo, para someterlos a imposición existen dos vías, o por medio de la interpretación extensiva, o por medio de interpretación analógica. La cuestión es que si entendemos que la relación de objetos gravados es enumerativa o ejemplificativa, a través de la interpretación extensiva podemos incluir a los rotuladores como objetos gravados. Por el contrario, si entendemos que la lista es cerrada o exhaustiva, y que sólo se gravan los objetos de escritorio expresamente mencionados, la integración de los rotuladores habría que hacerla por vía analógica. Y, de acuerdo como por ejemplo con nuestro artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, la analogía está prohibida con respecto al hecho imponible, por lo que los rotuladores no podrían ser gravados.

⁴⁰ Tomado de GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 48-49.

El problema es que estos dos métodos de interpretación están íntimamente relacionados, del tal modo que en muchas ocasiones no es posible interpretar analógicamente más que después de haber extendido el significado.

Quedó dicho que entendíamos la analogía como un criterio interpretativo, sin carácter creador y, por tanto, alejado de las fuentes del Derecho y del principio de tipicidad o cualquier otra expresión o especificación del mismo. Al ser un proceso interpretativo, y por tanto con un resultado inicialmente aceptado, en cuanto se admite la interpretación como medio para la adecuación del Derecho Positivo al espíritu para el cual fue creado, la analogía presenta problemas de distinción con otras figuras con las que comparte numerosos aspectos. La más problemática, en este sentido, es la caracterización de la analogía con respecto de la interpretación extensiva.

El profesor GONZÁLEZ GARCÍA ⁴¹ afirma que la analogía es un proceso interpretativo que se distingue de la interpretación extensiva por razones de grado, por razones cuantitativas y no cualitativas. Estas diferencias son muy difíciles de apreciar y, sin embargo, su importancia es grande, pues la interpretación extensiva no se puede prohibir, mientras que la analogía en determinados ámbitos del Derecho Tributario está efectivamente limitada.

XI. CONCLUSIÓN

El problema de la analogía se centra sobre dos aspectos. Por un lado, sobre la distinción entre la identidad del método analógico como un proceso interpretativo o un proceso integrativo o creador y, por otro, en el otorgamiento de prevalencia al principio de seguridad jurídica sobre el principio de justicia o igualdad.

PALAO ⁴² lo expresa desde dos puntos de partida: por un lado, principios generales del Derecho, consagrados constitucionalmente y, por otro, una «decisión política del legislador», en el sentido de oportunidad jurídica.

Si fundamentáramos la prohibición de la analogía en principios generales del ordenamiento, no sería necesario la existencia de normas en ese sentido, como ocurre con el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, sino que la prohibición resultaría aplicable incluso en ausencia de normas de este carácter. Los principios generales que sirven de base para esta argumentación son, fundamentalmente, el principio de tipicidad y el de seguridad jurídica, cuya respuesta es la referencia continua al sentido literal posible.

⁴¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 51.

⁴² PALAO TABOADA, C., *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en el Derecho tributario)*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1997.

La decisión política del legislador tiene representación en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria en cuanto limitación explícita de la analogía en determinados momentos. Sin esta referencia, la analogía sería perfectamente aplicable al Derecho Tributario, pues la prohibición contenida en el artículo 4.2 del Código Civil, en cuanto Derecho supletorio, no tendría efecto al no ser las normas tributarias normas excepcionales, ni desde luego penales.

La base para la admisión de la analogía la encontramos en principios de carácter constitucional, como es el principio de justicia o el de igualdad. Sería complicado garantizar la igualdad y la justicia sin recurrir a métodos interpretativos que adecuen y adapten la ley al espíritu para el que fue creada. Mientras que la letra de la ley es fija, constante durante un cierto tiempo, y que no es posible obtener definiciones válidas en todo momento, es necesario estructurar métodos que nos permitan confiar en la legislación como criterios de justicia. A ello contribuye el proceso de interpretación analógica, configurándose como un instrumento para la mejor realización del Derecho.

El problema se centra en el conflicto entre principios de carácter formal, como el de seguridad o tipicidad, y principios de carácter material, como el de igualdad o de justicia. Cuál de entre ellos prevalecerá determinará la aceptación de la analogía e, incluso, de otros resultados interpretativos como la interpretación extensiva.

Una interpretación en la que se vede el uso de la analogía a los elementos que estén cubiertos por el principio de reserva de ley o de tipicidad supondría manifestar un acusado positivismo. Entre el principio de reserva de ley y la analogía no existe conexión en materia tributaria, pues el principio de reserva de ley hace referencia a la fase de la producción de las normas, mientras que la analogía se sitúa en el momento de la aplicación de las normas, esto aun entendiendo que la analogía tenga un cierto carácter creador, pero nunca en el sentido de fuente del Derecho, que sería lo necesario para que lo afectara el principio de reserva de ley.

El razonamiento lógico es un concepto indeterminado y, como tal, opinable y susceptible de ser discutido. Pero atendiendo al sentido común y a los fines para los que el Derecho se creó y se ha ido desarrollando, la justicia es el criterio que debe guiar la aplicación del Derecho, y no la literalidad o la seguridad jurídica. Es indudable que el mantenimiento del sentido literal posible de la ley en la concepción habitual no es sostenible como límite de aplicación del Derecho. La analogía es expresión de la equidad que debe regir toda actuación jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, Ángel y PÉREZ ROYO, Fernando. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Aranzadi, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César. «Ficciones, presunciones y realidades tributarias». *Revista Tapia*, n.º 88, mayo-junio, 1996.
- AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene. Nápoles, 1965.
- APARICIO PÉREZ, José. «El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal». *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995.
- DE ÁNGEL YAGÚEZ, Ricardo. *La doctrina del levantamiento del velo*. Ed. Civitas, Madrid, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Calificación del hecho imponible y simulación». *Quincena Fiscal* (Editorial). N.ºs 17 y 18, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción». *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, octubre, 1995.
- FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Ed. UTET, Torino, 1994.
- FLORES ARNEDO, Agustín. «Negocios anómalos jurídico-tributarios». *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. «Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales». *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «El fraude a la ley general tributaria a la luz de su nueva regulación». *Revista Española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 246, octubre-diciembre, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1993.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara. «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas». *Crónica Tributaria*, n.º 77, 1996.
- LAMELA FERNÁNDEZ, Manuel. «Aproximación a la reforma de la LGT». *Crónica Tributaria*, n.º 75, 1995.
- ESTUDIOS FINANCIEROS núm. 196

- LARRAZ, José. «Metodología interpretativa del derecho tributario». Ed. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1952.
- LUPI, Raffaello. *Diritto tributario (parte generale)*. Ed. Giuffrè, Milán, 1995 (3.ª edición).
- MARÍN BARNUEVO, Diego. «La distribución de la carga de la prueba en derecho tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 94, 1997, Ed. Civitas.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Tributario*. Ed. Tecnos, 8.ª edición, Madrid, 1997.
- MARTÍN QUERALT, Juan, FERREIRO LAPATZA, Juan José, CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, PÉREZ ROYO, Fernando, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Tributario*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- NAVARRO FERNÁNDEZ, José Antonio. *El fraude de ley: su tratamiento jurisprudencial*. Ed. Montecorvo, Madrid, 1988.
- NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «El problema de la calificación tras la reforma de la LGT». *Quincena Fiscal*, marzo, 1996.
- NIETO MARTÍN, Adán. *Fraudes Comunitarios (derecho penal económico europeo)*. Ed. Praxis, Barcelona, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA, Miguel. *Fundamentos de derecho impositivo estatal (principios constitucionales e interpretación y aplicación de las normas tributarias)*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1995.
- RAMALLO MASSANET, Juan. «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias». *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995.
- ROSEMBUJ, Tulio. *La simulación y el fraude de ley en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons, 1996.
- SOLER ROCH, María Teresa. «La tributación de las actividades ilícitas». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 85, 1995, Ed. Civitas.
- VILLAR EZCURRA, Marta. «Las disposiciones aclaratorias en el derecho tributario». *Crónica Tributaria*, n.º 77, 1996.
- XAVIER, Alberto. «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 225 - 226, mayo-agosto, 1993.