

# LA ANALOGÍA EN DERECHO TRIBUTARIO: TÓPICOS, CONTROVERSIAS Y ALGUNAS REFLEXIONES CRÍTICAS

**GLORIA MARÍN BENÍTEZ**

*Abogada. Uría Menéndez*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Extracto:**

LA admisión de la analogía en el Derecho tributario es uno de esos temas recurrentes que nunca terminan de recibir una respuesta acabada: cuestiones como la posibilidad del razonamiento analógico en esta parcela del ordenamiento o la del fundamento y ámbito de las restricciones que se establezcan a su utilización han sido y son objeto de continua controversia entre los que se dedican a esta disciplina.

Alguna de las controversias que suscita la aplicación de esta figura en Derecho tributario traen causa de la concepción de la analogía en la teoría general del Derecho; en la falta de unanimidad doctrinal sobre su naturaleza y en el carácter problemático que ofrece su punto de arranque metodológico: la existencia de lagunas en el Derecho. Otras, en cambio, traen causa de problemas particulares del ordenamiento tributario: la influencia que en esta parcela del Derecho tiene el principio de legalidad y los efectos que este puede tener en la existencia de lagunas, las dificultades de determinar las finalidades de las normas tributarias con fines fiscales que habiliten un razonamiento analógico y el fundamento de las restricciones al razonamiento analógico en esta parcela del ordenamiento jurídico.

En las líneas que siguen, partiendo del concepto, requisitos y naturaleza de esta institución, nos proponemos revisar críticamente los tópicos y las controversias que se han suscitado en torno a las restricciones al razonamiento analógico en materia tributaria para poder ofrecer algunas reflexiones sobre si y en qué ámbito deben esas restricciones desplegar sus efectos.

**Palabras clave:** analogía, Derecho tributario, reserva de ley y principio de legalidad tributaria.

# ANALOGY IN TAX LAW: TOPICS, CONTROVERSIES AND SOME CRITICAL REFLECTIONS

**GLORIA MARÍN BENÍTEZ**

*Abogada. Uría Menéndez*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Abstract:**

**T**HE permissibility of analogous reasoning in tax law is among those recurring topics that never seem to be answered definitively. The legitimacy of reasoning by analogy in tax law and the justification and scope of the limits on its use have been the object of continuous debate among those devoting their academic and professional lives to tax law.

Some controversies surrounding the applicability of analogy in tax law result from the concept of an analogy itself: the inability to reach a unanimous stance on its nature and the problematic character of the methodology's starting point, the existence of legal gaps. In contrast, other problems derive from the special features of tax law: the influence of the rule of law in tax law and the effects it may have in ascertaining whether or not a legal gap exists, the difficulties determining the purpose and spirit of tax rules, and the justification underlying the restrictions on analogical reasoning in tax law.

Following a review of the concept, requirements, and nature of analogical reasoning, we provide a critical review of the topics and controversies concerning the restrictions on the use of analogy in tax law in order to offer some reflections on whether such restrictions should be applicable and, if so, to what extent.

**Keywords:** analogy, tax law and rule of law.

# Sumario

1. Concepto y requisitos.
  - 1.1. Vacío normativo.
  - 1.2. Disposición análoga: analogía *legis* vs. analogía *iuris*.
  - 1.3. Identidad de razón.
2. Naturaleza.
  - 2.1. El carácter innovador de la analogía.
  - 2.2. Analogía e interpretación extensiva.
3. Límites al uso de la analogía en Derecho tributario.
  - 3.1. Límites internos.
  - 3.2. Límites externos.
4. Conclusiones.

Bibliografía.

## 1. CONCEPTO Y REQUISITOS

La analogía es normalmente definida como la aplicación, a un caso que no aparece contemplado por ninguna norma jurídica, la consecuencia jurídica prevista para un caso distinto con el que guarda una relación de semejanza. Así, se ha definido <sup>1</sup> como un «procedimiento argumentativo que permite trasladar la solución prevista para un determinado caso, a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que se asemeja al primero en cuanto que comparte con aquel ciertas características esenciales o bien la misma razón» <sup>2</sup> o como «procedimiento que consiste en la aplicación de los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente contemplado por ella» <sup>3</sup>.

De esta forma es lugar común que son requisitos de aplicación del razonamiento analógico <sup>4</sup> la inexistencia de norma que contemple el caso de forma directa, la existencia de norma que contemple un caso distinto y la semejanza o similitud entre el caso a resolver y el supuesto de hecho normativo de esa otra norma.

### 1.1. Vacío normativo

Se entiende con carácter general que la analogía exige la constatación de la ausencia de una norma jurídica positiva y vigente con la que calificar un supuesto de hecho sobre el que el aplicador del Derecho tenga que decidir <sup>5</sup>. Y esta cuestión se pone en relación con el postulado de la plenitud

<sup>1</sup> Cfr. M. Atienza: Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de un análisis de un razonamiento jurídico, Madrid, Civitas, 1986, pág. 29.

<sup>2</sup> Nos referimos así a la analogía como argumento o posible razonamiento utilizado por los aplicadores del Derecho para fundamentar sus decisiones y que presupone la existencia de analogía en alguno de los otros dos siguientes sentidos: como concepto o como juicio. La analogía se predica de los conceptos cuando el campo de aplicación de estos no se puede definir de manera precisa ya que consta de objetos o entidades de naturaleza distinta pero que guardan entre sí una cierta similitud, esto es, tienen algún elemento en común. La analogía como juicio hace referencia a la relación entre dos pares de conceptos; se predica de la conexión existente entre distintos términos o relaciones como, por ejemplo, cuando se afirma que «lo obligatorio es a lo permitido lo que lo necesario a lo posible». O como cuando se afirma que la analogía es a la interpretación lo que el fraude de ley a la calificación. *Vid.* M. ATIENZA, *op. cit.*, págs. 32-34 y M. SIOTA ÁLVAREZ, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2010, págs. 36-37.

<sup>3</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA: «La admisión de la analogía en los ordenamientos italiano y alemán», *HPE* n.º 86 (1984), pág. 290.

<sup>4</sup> L. Díez PICAZO: *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, Ariel Ensayo, 2.ª reimpresión de la 3.ª edición, Barcelona 2008, pág. 279.

<sup>5</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 39; M. SALGUEIRO: *Argumentación jurídica por analogía*, Marcial Pons, 2002, pág. 31.

del sistema jurídico y, por tanto, con la posición que se adopte sobre la posible existencia de lagunas en una determinada rama del ordenamiento.

### 1.1.1. El problema de las lagunas en Derecho tributario

En las parcelas del ordenamiento jurídico regidas por el principio de legalidad (como es el caso del Derecho tributario), suele predicarse la existencia de una regla de clausura, entendiendo por tal aquella que permitiría calificar deónticamente (como prohibida, permitida, obligatoria o facultativa) todas aquellas acciones que no estuvieran ya calificadas por el sistema en cuestión <sup>6</sup>. La existencia de una regla de clausura en un determinado ordenamiento jurídico lleva implícita la negación de la existencia de lagunas normativas, entendiendo por tales la situación que se produce cuando para un caso concreto no existe una norma jurídica general aplicable <sup>7</sup>. Por ejemplo, los juristas entienden intuitivamente que la regla *nullum crimen sine lege* es un prototipo de regla de clausura que tiene por objeto clausurar el ordenamiento jurídico penal convirtiéndolo en un sistema cerrado donde todo lo que no está penalmente prohibido es porque está (penalmente) permitido <sup>8</sup>.

Se ha entendido en ocasiones que la regla *nullum tributum sine lege* desempeña esta función de clausura en el ordenamiento tributario. Si la regla de clausura del ordenamiento jurídico en general se ha identificado con el «principio de prohibición» (*i. e.*, todo lo que no está prohibido está permitido) <sup>9</sup>, la regla de clausura en el ordenamiento tributario sería entonces el «principio de imposición», que toma como punto de partida el origen legal del tributo: su carácter *ex lege*. En esta tesis, el Derecho tributario sería un sistema jurídico completo: si una laguna es la ausencia de regulación en un supuesto de hecho que es merecedor de ser disciplinado, la existencia de lagunas en el ordenamiento tributario puede ser cuestionada ya que la obligación tributaria se anuda a la realización de los presupuestos determinados por el legislador, sin que haya hechos que por naturaleza o *ab origine* sean merecedores de configurarse como presupuestos de un tributo <sup>10</sup>. De esta forma, si el orden jurídico tributario no estatuye ninguna obligación tributaria a cargo de un individuo es porque esa obligación no existe.

El problema de esta tesis reside en la imposibilidad de extraer conclusiones metodológicas claras de la eventual función de clausura de la regla *nullum tributum sine lege* en el ordenamiento tributario.

Por dos razones:

- En primer lugar, como la regla de clausura solo entra en juego cuando no se infiere del sistema el carácter deóntico de una acción, su uso presupone la existencia de un procedimiento de decisión para identificar las consecuencias normativas de un determinado sistema <sup>11</sup>.

<sup>6</sup> C. ALCHOURRÓN y E. BULYGIN: *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Astea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 190.

<sup>7</sup> H. KELSEN: *Teoría Pura del Derecho*, Porrúa, México, 2009, pág. 255.

<sup>8</sup> Sobre las posibles funciones de la regla *nullum crimen sine lege* y su configuración como regla de clausura, *vid.* C. ALCHOURRÓN y E. BULYGIN, *loc. cit.*

<sup>9</sup> *Vid.* C. ALCHOURRÓN y E. BULYGIN, *ibidem*.

<sup>10</sup> C. GARCÍA NOVOA: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, pág. 102; págs. 128-129.

<sup>11</sup> C. ALCHOURRÓN y E. BULYGIN: *Introducción a la metodología...*, *op. cit.*

Si dentro de un determinado ordenamiento no existe acuerdo sobre ese procedimiento, la aplicabilidad de la regla de clausura se hace sumamente problemática pues no puede determinarse con certeza si el caso a resolver carece de solución en ese ordenamiento (con lo que procedería la aplicación de la regla de clausura) o se trata de un caso que tiene una solución que el intérprete no ha sabido hallar.

- En segundo lugar, aun cuando se admita la vocación de clausura de la máxima *nullum tributum sine lege*, existe la dificultad adicional de determinar el propio alcance que tiene esta regla en el ordenamiento tributario. Dado que el *nullum tributum sine lege* afecta solo a los elementos esenciales del tributo y a su creación *ex novo*, la regla de clausura en el mejor de los casos solo operaría respecto de estos elementos y no con relación a otras cuestiones que también puedan incidir en la obligación tributaria. Respecto de esas otras cuestiones no podría predicarse la completitud o carácter cerrado del ordenamiento tributario y sería plenamente admisible la existencia de lagunas normativas.

No es posible afirmar con certeza, por tanto, que el ordenamiento tributario sea un sistema cerrado en el que el uso de la analogía no sea posible.

### 1.1.2. La relación bidireccional entre lagunas y analogía y la analogía como método de integración de lagunas no normativas

Aunque la admisibilidad de la analogía en una rama del ordenamiento se vincule a la existencia de lagunas en el Derecho en esa parcela, también se ha afirmado que no es que primero se constate la existencia de una laguna y después, para integrarla, se busque la disposición idónea para la aplicación analógica sino que en ocasiones se afirma la existencia de laguna porque previamente se ha razonado por analogía <sup>12</sup>.

Un ejemplo nos permitirá ilustrar lo acertado de esta apreciación. Con la Ley 61/1978, no existía en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS) sobre ninguna restricción a la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de cartera por razón de que la sociedad participada estuviera acogida al viejo régimen de la transparencia fiscal interna. No obstante, esa deducibilidad fue puesta en entredicho cuando la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) modificó, entre otros aspectos del régimen de transparencia fiscal, el artículo 19 de la Ley 61/1978 que pasó desde entonces a prohibir la imputación directa de las bases imponibles negativas obtenidas por sociedades transparentes. Partiendo de esa prohibición expresa de imputación de bases imponibles negativas la Administración, primero, y los tribunales de justicia, después, concluyeron en la imposibilidad de deducir la provisión por depreciación de cartera dotada por el socio –persona jurídica– de la sociedad transparente que incurre en pérdidas. Se argüía –en un razonamiento claramente analógico– que si la deducción de cartera puede producir en el socio –persona jurídica– el mismo efecto que la imputación de las bases imponibles negativas, al haber quedado prohibida la segunda por ley debía entenderse asimismo prohibida la primera.

<sup>12</sup> K. LARENZ: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, 2001, pág. 396. Vid. M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, op. cit., pág. 40 y M. SALGUERO: *Argumentación por analogía...*, op. cit., pág. 44.

En este caso, la analogía sirvió, por tanto, tanto para encontrar la laguna como para, al mismo tiempo, integrarla. Y es que, en palabras de PALAO TABOADA, «descubrimiento de la laguna y justificación de la analogía son el mismo proceso de pensamiento»<sup>13</sup>.

Esta apreciación enlaza con la afirmación de que la existencia de laguna normativa no siempre es un presupuesto indispensable para la aplicación analógica en la medida en que el método analógico también se utiliza para el descubrimiento e integración de lagunas axiológicas. Recordemos que, frente al concepto de laguna normativa (que se presenta cuando un determinado sistema jurídico no contiene una regla que correlacione el caso con una solución normativa, siendo así que el balance entre los principios jurídicos de ese sistema jurídico exigiría la existencia de tal regla), el concepto de laguna axiológica se presenta cuando el sistema sí contiene una regla que soluciona el caso pero dicha regla no considera como relevante una propiedad que, de acuerdo con las exigencias que derivan del balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico, debería serlo y recibir por ello una solución normativa diferente a la expresada en la regla<sup>14</sup>.

Por tanto, el razonamiento analógico no siempre parte de la inexistencia de solución normativa para un caso concreto: a veces la solución existe pero es rechazada por el aplicador del Derecho que prefiere aplicar la solución prevista en otra norma con la que el caso planteado guarda una relación de semejanza<sup>15</sup>. Así, en el ejemplo anterior, no existía en sentido estricto laguna normativa alguna dado que el artículo 72 del Reglamento del Impuesto regulaba con carácter general la deducción de la provisión por depreciación de la participación en filiales y podía ser perfectamente aplicada al caso en que la filial fuera una sociedad transparente. La laguna en tal caso no era normativa, sino axiológica.

## 1.2. Disposición análoga: analogía *legis* vs. analogía *iuris*

El segundo requisito para el recurso a la analogía es el de existencia de una norma cuyo presupuesto aplicativo guarde identidad de razón con el no regulado, de forma que sea susceptible de extensión por vía analógica. En este sentido, algunas veces se recurre a una única norma (analogía *legis*) mientras que en otros casos es preciso acudir a varias normas positivas para extraer los principios que permitan regular el caso (analogía *iuris*).

<sup>13</sup> C. PALAO TABOADA: «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 36.

<sup>14</sup> J. RUIZ MANERO: «Algunas concepciones del derecho y sus lagunas» en AA.VV. *Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 123.

<sup>15</sup> Así lo han puesto de manifiesto M. ATIENZA [«Algunas tesis sobre la analogía en el Derecho», *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 2 (1985), pág. 226] o M. SALGUERO (*Argumentación jurídica por analogía, op. cit.*, pág. 67). En contra, sin embargo de la posibilidad de utilizar la analogía para la integración de lagunas valorativas o axiológicas, M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, págs. 108-109 o K.H. FRIAUF: «Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el derecho tributario», *HPE*, n.º 86 (1984), pág. 346. Debe hacerse notar, no obstante, que la imposibilidad a la que se refieren estos autores es en sentido deontológico y no en sentido ontológico; esto es, entienden que en casos de lagunas axiológicas es el legislador y no el aplicador del Derecho el que debería llevar a cabo la integración. Pero esta es, en nuestra opinión, una cuestión distinta, cuya respuesta depende de la existencia de límites a la integración en determinadas áreas del Derecho. *Vid.*, en este sentido, epígrafe 3 posterior.

La analogía *legis* surge así cuando una cierta regla tiene un presupuesto aplicativo menor que el que reclaman los principios que constituyen su justificación subyacente <sup>16</sup>; son los principios subyacentes los que exigen que el mandato establecido en la regla se extienda también a otra conducta que no resulta de entrada o *prima facie* subsumible en ella. Por ello la analogía *legis* toma como premisa mayor o punto de partida una única norma jurídica <sup>17</sup>. El caso a decidir no es igual al supuesto de hecho normativo, pero es semejante a él por cuanto la justificación subyacente a la solución normativa adoptada en la regla exige su aplicación a ambos casos.

Por el contrario, la analogía *iuris* no exige la existencia de una norma con un presupuesto aplicativo más reducido que el que reclama su justificación subyacente; en la analogía *iuris* lo que surge del balance de los principios relevantes es una nueva regla prohibitiva que normalmente viene a limitar el ámbito de una regla diferente que abarcaba más casos de los que exigían esos principios relevantes <sup>18</sup>. Por ello, la analogía *iuris* toma como punto de partida una serie de normas de las cuales induce un principio general. El caso a decidir no es igual a ninguno de los supuestos normativos de ninguna de las normas tomadas en consideración, pero es igual al supuesto de hecho del principio general inducido de las normas.

Nótese que el tipo de laguna que encontramos cuando utilizamos la analogía *legis* puede ser normalmente calificado de laguna normativa (existe una norma pero esta no relaciona el caso planteado con la solución normativa en ella establecida), mientras que en los casos de analogía *iuris* responden normalmente a lagunas axiológicas (existe una norma que abarca el supuesto planteado cuando el aplicador, por una propiedad que considera relevante para anudar a ese supuesto la solución normativa prevista en la norma y que no ha sido, en cambio, tenida en cuenta por el legislador, entiende que debería quedar excluida del presupuesto aplicativo de la norma) <sup>19</sup>.

### 1.3. Identidad de razón

#### 1.3.1. La argumentación a pari y a contrario

El requisito esencial y más característico de la analogía es el de la identidad de razón o *eadem ratio* entre el caso regulado y el que no lo está.

El hecho de que un caso (o una propiedad relevante, si nos encontramos ante una laguna axiológica) no se encuentre contenido en una norma puede habilitar al intérprete, bien a proceder analógicamente y aplicar la norma similar (argumento *a pari* o *a simili*), bien a entender que la inclusión

<sup>16</sup> M. ATIENZA y J. RUIZ MANERO (*Ilícitos atípicos*, *op. cit.*, págs. 28-29) utilizan la expresión de «reglas infraincluyentes».

<sup>17</sup> L. DíEZ PICAZO: *Experiencia jurídicas...*, *op. cit.*, pág. 281.

<sup>18</sup> M. ATIENZA y J. RUIZ MANERO (*Ilícitos atípicos*, *op. cit.*, págs. 28-29) se refieren a este caso con el de «reglas supraincluyentes».

<sup>19</sup> Un caso especial se plantea en el de normas de exención que se consideran infraincluyentes. Ahí, en puridad, no existe laguna normativa, dado que el caso que no es regulado en la exención queda incluido en la norma general. En estos casos, en cambio, sí podría existir una laguna axiológica que, sin embargo, podría integrarse mediante analogía *legis* y no *iuris*.

de un supuesto en la norma entraña la exclusión de todos los demás (argumento *a contrario*)<sup>20</sup>. Se afirma así que la aplicación del argumento *a pari* y *a contrario* son excluyentes y siempre que se razona por analogía aparece la posibilidad de hacerlo a contrario, y viceversa<sup>21</sup>. La dificultad del argumento analógico reside, entonces, en identificar la justificación que permita elegir entre uno y otro argumento porque no cabe emplear ambos respecto a un mismo supuesto de hecho<sup>22</sup>.

El fundamento que normalmente se aduce para justificar el argumento *a pari* es el de considerar que tanto el hecho previsto en la norma como el que no están incluidos en una misma razón de derecho (*ratio iuris* o *ratio legis*)<sup>23</sup>. Existiendo una misma razón de derecho, debe existir también una misma disposición concreta: *ubi eadem ratio legi est, ibi eadem iuris dispositio*<sup>24</sup>. Por el contrario, cuando la identidad de razón no se encuentra, en lugar del argumento *a pari* procede el argumento *a contrario*: *inclusio unius, exclusio alterius*.

Delimitar este requisito (identidad de razón, *eadem ratio*) no es nada fácil. María José FALCÓN Y TELLA<sup>25</sup> considera que «identidad de razón» puede entenderse de alguna de las siguientes posibles formas: (i) como finalidad de la ley ya en sentido subjetivo (*voluntas legislatoris*) ya en sentido objetivo (*voluntas legis*), (ii) como principio que sirve de fundamento a la ley o (iii) como objeto o contenido de la ley.

### 1.3.2. La tesis de la ineptitud de las normas tributarias para la analogía

#### 1.3.2.1. Formulación

La dificultad para identificar la *ratio legis* en las normas tributarias ha llevado a algunos autores a postular la ineptitud de estas normas para el razonamiento analógico.

Esta tesis toma como doble punto de partida el carácter *ex lege* e instrumental del tributo:

- Como obligación *ex lege* se entiende, en la expresión de Werner FLUME, que el tributo tiene su origen en un momento de vinculación positivista (*ein positivistsches Anknüpfungsmo-*

<sup>20</sup> L. DIEZ PICAZO: *Experiencias jurídicas...*, *op. cit.*, pág. 282.

<sup>21</sup> M. ATIENZA: «Algunas tesis...», *op. cit.*, pág. 226; *Sobre la analogía...*, *op. cit.*, pág. 182. En realidad, como señala J.A. GARCÍA AMADO («Sobre el argumento a contrario en la aplicación del derecho», *Doxa*, n.º 24, 2001) el argumento a contrario funciona cuando la falta de regulación expresa en una norma no puede considerarse falta de regulación (laguna normativa) del supuesto de hecho no mencionado, ya que su regulación (implícita) se deduce de la norma. Para ello hay que determinar si la norma puede ser formulada como un bicondicional (si y solo si A, entonces B) lo que requiere llevar a cabo una labor interpretativa previa de la norma.

<sup>22</sup> M. ATIENZA, *loc. op. cit.* Para E. GONZÁLEZ GARCÍA («La admisión de la analogía...», *op. cit.*, pág. 291) el determinar en cada caso lo que debe entenderse por igualdad en lo esencial y diversidad en lo accidental constituye el «centro de gravedad» de la definición de analogía y, simultáneamente, su «punto más problemático».

<sup>23</sup> J.M. LETE DEL RÍO: «Reflexiones sobre la analogía», *AC*, n.º 4, 2003, pág. 106.

<sup>24</sup> Como establece el artículo 4.1 del Código Civil cuando admite la utilización de la analogía en la aplicación de las normas cuando «estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón».

<sup>25</sup> M.J. FALCÓN Y TELLA: *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas, 1991, págs. 89-90.

ment) sin que nada haya en la naturaleza de las cosas que determine su existencia<sup>26</sup>. Como la naturaleza de las cosas es el elemento que, según KAUFMANN<sup>27</sup>, constituye el sentido, *ratio* o fin de la norma y que habilita su interpretación teleológica o su aplicación por analogía, la ausencia en el ordenamiento tributario de una exigencia interna de regulación basada en la «naturaleza de las cosas» determinaría la imposibilidad de una aplicación de las normas tributarias basada en la analogía o en su fin.

- Como obligación instrumental, se entiende que la finalidad preferente de allegar recursos para el sostenimiento del gasto público impide el desarrollo de criterios teleológico-objetivos en el ordenamiento tributario, a diferencia de lo que ocurre con otras normas e instituciones del Derecho administrativo general, que están orientadas a finalidades concretas y últimas<sup>28</sup>.

Esta tesis de la ineptitud ha sido especialmente desarrollada en la doctrina alemana por el profesor KRUSE y sus discípulos<sup>29</sup>. Para KRUSE, las leyes tributarias se proponen distribuir las cargas financieras entre los ciudadanos. No pretenden configurar, regular o dirigir y, por ello, no tienen fin sino motivos: la necesidad de obtención de ingresos<sup>30</sup>.

### 1.3.2.2. Ámbito de aplicación

La tesis de la ineptitud, con todo, no se predica del ordenamiento tributario en su conjunto: las normas extrafiscales, de simplificación y las procedimentales quedan excluidas de esta tesis en la medida en que respecto de ellas puede identificarse fácilmente una finalidad o razón de ser determinada. Así, ninguna objeción encuentran los partidarios de la tesis de la ineptitud a la interpretación teleológica o la aplicación analógica de las normas extrafiscales. En estas normas, en cuanto tienen por finalidad primordial incentivar o desincentivar determinadas conductas de los sujetos pasivos para alcanzar ciertos fines de interés social, es relativamente sencillo (al menos desde un punto de vista teórico-abstracto) determinar cuál es el sentido de la norma y cuál es la conducta que se acomoda o se aparta a lo que en ella se pretende<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Tomamos la cita y la traducción de C. PALAO TABOADA: «Tipicidad y aplicación en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)», en *La interpretación de la norma tributaria...*, *op. cit.*, pág. 74.

<sup>27</sup> A. KAUFMANN: *Analogie und «Natur der Sache»*, 2.<sup>a</sup> ed., R.v.Decker&C.F. Müller, Heidelberg/Hamburg, 1982, pág. 44; la cita está tomada de C. PALAO TABOADA: «Tipicidad y aplicación...», *op. cit.*, en *La interpretación de la norma tributaria...*, *op. cit.*, pág. 74.

<sup>28</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 2009, pág. 99.

<sup>29</sup> Referencias en A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 98, nota al pie 196.

<sup>30</sup> Citado por C. PALAO TABOADA: «Tipicidad y aplicación...», *op. cit.*, pág. 74.

<sup>31</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 100; V. RUIZ ALMENDRAL: *El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, pág. 63; V. RUIZ ALMENDRAL y G. SEITZ: «El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 48. Esa finalidad, con todo, no siempre es tan evidente. A veces la finalidad extrafiscal aparente puede verse cuestionada desde el análisis de la norma a aplicar con otros criterios de interpretación (lógico, sistemático e histórico). En este sentido, y por ejemplo, discrepamos con la interpretación realizada por la DGT sobre la posibilidad de materializar los compromisos de reinversión mediante la adquisición de participaciones en el capital de sociedades antes de la reforma del artículo 42 del TRLIS llevada a término por la LIRPF/2006, cuando condicionaba dicha posibilidad a la existencia de una razón económica, denegándola si la transmisión no respondía a tal razón «sino más bien a conseguir un ahorro fiscal al margen de cualquier efecto jurídico o económico relevante». (Vid. entre otras, contestaciones de la DGT a Consultas números 2180/2004, 0005/2005, 0032/2005 o V0532/2005).

La tesis de la ineptitud se circunscribe, por tanto, a las normas tributarias con fines fiscales o recaudatorios. Y ello porque se entiende que el fin primordial de este tipo de normas (allegar recursos para la financiación del gasto público) no constituye una finalidad operativa para la aplicación del razonamiento analógico: si esa genérica finalidad recaudatoria es la que el aplicador del Derecho debe en todo caso tomar como referencia para determinar el sentido de las normas tributarias con fines fiscales, se corre el riesgo de exceder realmente la voluntad del legislador cuando anudó una determinada consecuencia fiscal a un supuesto de hecho dado y no a otro. Esto es, se asume el riesgo de adoptar posiciones apriorísticas en la interpretación de las normas ya que, si se toma como fin de la norma tributaria fiscal su sentido instrumental recaudatorio, una interpretación de la norma conforme a dicha finalidad sería precisamente aquella que implique un mayor nivel de recaudación, lo que nos llevaría al clásico (y superado) *in dubio pro fisco*<sup>32</sup>.

La adopción de posiciones apriorísticas en la interpretación es algo en sí mismo rechazable. VANONI<sup>33</sup> señalaba al respecto que «las normas tributarias, como todas las otras normas, deben interpretarse con el fin de atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio en la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto: toda apriorística inclinación de la labor interpretativa en favor del fisco o en favor del contribuyente constituye una inadmisibles limitación del proceso lógico representado por la interpretación de las leyes».

### 1.3.2.3. Crítica y reformulación

En sus críticas a la tesis de la ineptitud, nuestra doctrina ha cuestionado la visión del tributo como obligación *ex lege* desapegada de la naturaleza de la cosa que mantienen sus defensores y ha apuntado, asimismo, a la posible existencia de otras finalidades, distintas a la puramente recaudatoria, que pueden servir de fundamento a una aplicación analógica de las normas tributarias con fines fiscales.

Así, en cuanto a la consideración del tributo como un momento de vinculación positivista, PALAO TABOADA<sup>34</sup> ha afirmado que la tesis de la ineptitud exagera la importancia del elemento objetivo, derivado de «la naturaleza de las cosas», en otras ramas del Derecho. Y apunta, en tal sentido, que también en otras ramas del Derecho, incluyendo el Derecho penal en el que el peso de la realidad (óntico) ha sido especialmente destacado, existe una amplia zona sujeta a la libre decisión del legis-

---

Y ello porque, teniendo en cuenta que los beneficios fiscales a la reinversión han tratado tradicionalmente de evitar que la fiscalidad suponga un impedimento a la renovación de equipos empresariales afectados por fenómenos de obsolescencia, parece evidente que cuando se aplican esos incentivos a la venta o adquisición de inmovilizado financiero el fin extrafiscal, de haberlo, no puede ser el mismo. Dicho esto y teniendo en cuenta, además, que: (i) la extensión de las ventajas fiscales a la reinversión a las transmisiones el inmovilizado financiero se llevó a cabo cuando se introdujo en el IRPF el tipo reducido para la tributación de las ganancias de patrimonio; (ii) que en ese momento la reinversión del precio obtenido en la transmisión de determinados activos por sujetos pasivos del IS habilitaba la tributación de las rentas obtenidas al mismo tipo que el de las ganancias en el IRPF; y (iii) que el IS en esa fecha, anterior a la introducción del impuesto dual en el IRPF, estaba configurado como impuesto anticipado del IRPF, cabría preguntarse si, en realidad, la intención del legislador no sería la de, simplemente, facilitar la tributación de las ganancias en el IS al tipo reducido establecido en el IRPF para el mismo tipo de rentas.

<sup>32</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 99, pág. 104.

<sup>33</sup> E. VANONI: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pág. 217.

<sup>34</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, en *La aplicación de las normas tributarias...*, *op. cit.*, pág. 75.

lador. Pero ha de hacerse notar que el acierto de esta crítica reside en la admisibilidad que pueda darse en esas otras parcelas del Derecho, en las que también existen ámbitos abiertos a la libre decisión del legislador, al razonamiento analógico. Y no parece que justamente el Derecho penal sea un buen ejemplo para ello. En tal sentido, más que su invalidez, lo que viene esta crítica a poner de manifiesto es que la tesis de la ineptitud no encuentra un sólido fundamento en la apelación a la realidad de las cosas. Y que, en cualquier caso, el hecho de que en otras áreas del Derecho el peso de la naturaleza de las cosas sea mayor o menor no invalida la afirmación del tributo como obligación *ex lege* y la inicial libertad del legislador en la elección de los hechos que juzgue merecedores de imposición.

El profesor BÁEZ MORENO<sup>35</sup> también ha criticado el postulado de la inexistencia de una lógica objetiva de vinculación al impuesto. Para este autor, los partidarios de la tesis de la ineptitud tienen una concepción del principio de igualdad demasiado formalista de la que, entiende, derivan dos consecuencias lógicas: «que no existe prácticamente ningún hecho que no puede ser gravado» y que, de igual modo, «tampoco puede encontrarse alguno que deba serlo».

Sin embargo, puede aceptarse la validez del postulado de la inexistencia de una lógica objetiva de vinculación al impuesto y rechazar la de alguna de estas dos derivaciones lógicas que no son, a nuestro juicio, igualmente válidas. No es correcto, en particular, que prácticamente cualquier hecho pueda ser gravado dado que, al menos cuando nos referimos a los impuestos, solo aquellos que son reveladores de una cierta capacidad económica pueden ser sometidos a imposición. Como señala FRIAUF<sup>36</sup> no es posible que el establecimiento de los hechos imposables se lleve a cabo en lo esencial de modo arbitrario ya que dicho establecimiento «está encuadrado en el marco de criterios metodológicos de justicia y de equidad basado en el Derecho constitucional».

Pero esta constatación no resta validez a las posturas de KRUSE y FLUME cuando concluyen que «no hay deberes tributarios per se». Y en este sentido, la afirmación de que no hay ningún elemento de la realidad que per se deba ser gravado es plenamente consistente, en nuestra opinión, no solo con el postulado de la inexistencia de una lógica objetiva de vinculación al impuesto, sino también con el principio de capacidad económica entendido como lo que es: un mandato al legislador para que busque la riqueza allí donde la riqueza se encuentre, pero no un principio que, por sí solo y sin mediación del legislador, pueda imponer obligaciones a cargo de los administrados.

Por eso, FRIAUF afirmaba que aunque una laguna relevante desde el punto de vista jurídico es posible allí donde el principio de igualdad exige una equiparación, incluso entonces puede plantearse cómo habría de establecerse la igualdad: si mediante la extensión del deber de tributación a hechos hasta ahora no incluidos en la tributación, o, por el contrario, mediante una corrección en los supuestos fácticos regulados hasta ahora<sup>37</sup>. El principio de igualdad tiene una naturaleza negativa, tanto en la tesis de LEIBHOLZ, que proscribía las desigualdades de trato que sean arbitrarias, como en una tesis más fuerte (la del profesor TIPKE a la que se adscribe HERRERA MOLINA), que exige que la desigualdad del trato a una misma capacidad económica tenga una justificación razonable y proporcionada para evitar su proscripción. Y ello significa que la eliminación de una discriminación implica el cese

<sup>35</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 98.

<sup>36</sup> K.H. FRIAUF: «Posibilidades y límites...», *op. cit.*, pág. 351.

<sup>37</sup> K.H. FRIAUF: *Ibidem*, pág. 351.

del trato desfavorable a quien se ve discriminado y no la extensión de dicho trato desfavorable a los que, encontrándose en la misma posición, se ven favorecidos por la discriminación.

En cuanto a la crítica sobre el fin de las normas tributarias, BÁEZ MORENO afirma que en la tesis de la ineptitud «subyace un error de enfoque» dado que «considerando una finalidad de la norma recaudatoria de una manera tan amplia» —se refiere a la finalidad genérica de allegar recursos para financiar el gasto público— «la solución no podría ser distinta»<sup>38</sup>. BÁEZ MORENO, por tanto, supera la tesis de la ineptitud señalando la existencia en las normas tributarias fiscales de otras finalidades secundarias, distintas a las puramente recaudatorias.

En sentido similar, el profesor PALAO TABOADA afirma que «los distintos impuestos y el sistema tributario en su conjunto, por imperfectos que sean técnicamente, se inspiran en principios que pueden servir perfectamente de criterio objetivo para el razonamiento por analogía» y ofrecer una finalidad útil para orientar la actividad aplicativa.

También RUIZ ALMENDRAL apunta a la existencia de otras posibles finalidades (además de la recaudatoria) en las normas tributarias con fines fiscales cuando señala la frecuencia con que, en sistemas tributarios cada vez más complejos, la norma tributaria genera «una especie de efectos secundarios que en muchos casos derivará de que la finalidad de la norma no es clara, o de que (...) ningún impuesto —ni siquiera el más *puramente* fiscal— puede ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de impuestos»<sup>39</sup>. Y la profesora COMBARROS VILLANUEVA<sup>40</sup> descarta la identificación de la finalidad de las normas a efectos interpretativos con el objetivo recaudatorio común a todos los tributos con fines fiscales. Es más, esta autora recuerda<sup>41</sup> que en la doctrina alemana «la interpretación de la ley con arreglo a su finalidad no se entiende con carácter general como una finalidad recaudatoria».

Por tanto, pensamos que la tesis de la ineptitud de las normas tributarias fiscales para el razonamiento analógico no es correcta y que, en nuestra opinión, la tesis de la ineptitud de las normas tributarias para una interpretación teleológica o una aplicación por analogía debería quedar reformulada como la tesis de la ineptitud de la finalidad recaudatoria de las normas tributarias fiscales para orientar la labor del jurista en la aplicación por analogía del Derecho tributario.

La cuestión a dilucidar es cuáles son, entonces, esas otras finalidades secundarias, distintas a las puramente recaudatorias, que pueden orientar la actividad aplicativa del jurista en el ámbito tributario cuando se trata de la aplicación de normas tributarias con fines fiscales.

<sup>38</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 104; «Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 459.

<sup>39</sup> V. RUIZ ALMENDRAL: «El fraude de la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario», Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 44; V. RUIZ ALMENDRAL y G. SEITZ: «El fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», *RCyT*, CEF, núms. 257-258, 53/2004, pág. 48. *Cursivas en el original.*

<sup>40</sup> V.E. COMBARROS VILLANUEVA: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre el Patrimonio)», *REDFC*, n.º 44, 1984, pág. 504.

<sup>41</sup> *Loc. cit.* nota al pie 61.

### 1.3.3. La ratio legis y las finalidades secundarias de las normas tributarias con fines fiscales

La decisión jurídica, también cuando se basa en el razonamiento analógico, no puede determinarse según la apreciación subjetiva del intérprete sino que ha de tenerse en cuenta la teleología legal y la valoración expresada en ella<sup>42</sup>. Por ello se afirma comúnmente que el razonamiento analógico basado en el argumento *a pari* solo es posible cuando el hecho reglado y el que no lo está se asemejan en lo esencial a la luz de lo pretendido por la ley, de su principio subyacente (de la *ratio legis*, en suma); por el contrario, cuando a la luz de esa misma *ratio legis*, las semejanzas se centran en lo accidental y las diferencias en lo sustancial, deberá actuar el argumento *a contrario*<sup>43</sup>.

Esto obliga a investigar en qué reside la *ratio legis* que habilita el razonamiento analógico.

SALGUERO<sup>44</sup> identifica la *eadem ratio* con el elemento común al supuesto de hecho reglado y al que no lo está en la medida que «constituye la razón suficiente por la que al supuesto de hecho reglado se le ha atribuido precisamente esa y no otra consecuencia jurídica» lo que le lleva también a afirmar que «hay que identificar la *ratio legis* con el motivo o fin por el cual se dispuso la norma». En igual sentido se pronuncia BOBBIO<sup>45</sup>, para quien la *ratio legis* es el motivo necesario y suficiente en el que la norma encuentra la justificación de su existencia<sup>46</sup>. GONZÁLEZ GARCÍA recuerda que en la doctrina escolástica el centro de analogía se sitúa en la *eadem ratio*, donde lo que importa no es la semejanza de los supuestos de hecho, sino la razón reguladora o el principio inspirador de la norma<sup>47</sup>. Y para ATIENZA y RUIZ MANERO la razón de derecho que habilita la utilización del argumento *a pari* se encuentra en los principios inmanentes en las reglas del sistema<sup>48</sup>, de forma que el razonamiento analógico bus-

<sup>42</sup> K. LARENZ: *Metodología de la Ciencia...*, op. cit., pág. 384.

<sup>43</sup> M.J. FALCÓN Y TELLA: *El argumento analógico...*, op. cit., pág. 175.

<sup>44</sup> M. SALGUERO: *Argumentación jurídica...*, op. cit. pág. 87.

<sup>45</sup> N. BOBBIO: «Intorno al fundamento del procedimento per analogia», *Giurisprudenza italiana*, 1951, págs. 3-9, citado por M. ATIENZA: *Sobre la analogía...*, op. cit., pág. 52, nota 13.

<sup>46</sup> Lo que nos lleva a entender, en el ejemplo antes puesto de la provisión por depreciación de participaciones en sociedades transparentes que la argumentación (analógica) realizada por la Administración, en primer término, y confirmada, después, por los tribunales de justicia, no es correcta. De la prohibición por la Ley 48/1985 de la imputación de las bases imponibles negativas obtenidas por sociedades transparentes no debía haberse extraído la conclusión de que se prohíba igualmente la deducción de la provisión por depreciación de la inversión en sociedades transparentes porque, analizados los antecedentes de la norma y su sentido, puede constatarse que: (i) la prohibición de imputar las bases imponibles negativas introducidas por la Ley 48/1985 tuvo su razón de ser en la reacción a una práctica abusiva de socios personas físicas de sociedades transparentes (no así de socios personas jurídicas) y la provisión por depreciación solo la pueden dotar socios sujetos al IS; (ii) la provisión por depreciación no comunica al socio que la dota la base imponible negativa obtenida por la sociedad participada sino, simplemente, la pérdida de valor de su inversión; (iii) la reforma de la Ley 48/1985 consistió simplemente en equiparar el régimen de las pérdidas incurridas por sociedades transparentes al régimen general, y (iv) la única razón por la que la prohibición se formula expresamente (mientras que para el resto de sociedades la misma prohibición existe sin estar formulada) es porque antes esa imputación de bases imponibles negativas sí que estaba permitida. Por tanto, de la prohibición de imputar bases imponibles negativas no debía haberse inferido que el tratamiento de las pérdidas incurridas por una sociedad transparente debía ser, para su socio persona jurídica, más restrictivo de lo que hubiera sido si la sociedad no estuviera en régimen de transparencia fiscal. Esto es, no se aprecia una *ratio legis* común que justifique una igual restricción en esos dos órdenes distintos.

<sup>47</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La interpretación de la norma...*, op. cit., pág. 53.

<sup>48</sup> M. ATIENZA y J. RUIZ MANERO: *Ilícitos atípicos*, Trotta, 2000, pág. 28.

ca la justificación subyacente en las reglas para dilucidar si el presupuesto de hecho de las reglas abarca más o menos que los que exige esa justificación.

La identidad de razón, entendida como finalidad o principio subyacente a las reglas del sistema permite concluir si procede la aplicación del argumento *a pari* o, en cambio, que existe ya una regulación implícita en la regla que se manifiesta lógicamente bajo el argumento a contrario. Pero ese razonamiento solo puede hacerse a partir de la finalidad concreta de las normas (reglas) interpretadas. No es posible por ello acudir con carácter general al principio de capacidad económica como ratio *legis* que habilite a la aplicación analógica de todas las normas (reglas) de Derecho tributario, porque no todas las disposiciones concretas e individuales del Derecho tributario encuentran su razón de ser, su motivo, su justificación subyacente, en este principio.

En este sentido, el profesor PALAO TABOADA, en su crítica a la tesis de la ineptitud, hace referencia a la distinción introducida por KAMM entre los «valores y principios del Derecho» y los «principios sistemáticos del Derecho tributario» o «de cada ley tributaria» que son los que, a juicio del profesor, podrían ofrecer una finalidad útil para orientar la actividad aplicativa. Entendemos, no obstante, aunque no sea muy concluyente en este lugar, que el profesor PALAO TABOADA no identifica esos principios con el de capacidad económica por cuanto en otros trabajos ha afirmado que desde una perspectiva estrictamente jurídica «el principio de capacidad tiene, a nuestro juicio, la función relativamente modesta de límite al legislador; una función, por tanto, esencialmente negativa de resistencia frente al poder»<sup>49</sup>, que «la búsqueda de la ordenación más justa, en nuestro caso, del sistema tributario más justo –o más modesta y realistamente, de un mejor sistema tributario– es misión de la política, con ayuda de la Ciencia de la Hacienda y, en su ámbito, del Derecho tributario como disciplina científica. Exigir otra cosa del principio de capacidad contributiva [distinta de la de eliminar las discriminaciones injustas] es pedirle demasiado»<sup>50</sup>, o que «la noción de capacidad contributiva (...) tolera como concepto jurídico un grado de indeterminación que la pone a salvo de las objeciones que desde esta perspectiva se le hacen desde el campo de la ciencia económica»<sup>51</sup>.

Entendemos asimismo que el profesor BÁEZ MORENO tampoco se refiere al principio de capacidad económica cuando identifica la finalidad secundaria de las normas tributarias con fines fiscales con los criterios de reparto de las cargas públicas. Y ello pese a que el principio de capacidad económica represente, a la postre, el principal criterio de reparto en cuanto que constituye la concreción en materia tributaria de la medida para dar un trato igual a iguales situaciones y para hacer posible así el ideal de la justicia distributiva aristotélica. Entendemos que el profesor BÁEZ MORENO no equipara «los criterios de reparto de las cargas públicas» a los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE por dos razones. La primera, por la crítica que hace a la posición de BIRK (y a la de la profesora RUIZ ALMENDRAL cuando se adscribe a ella<sup>52</sup>) por sustituir la búsqueda de la finalidad de la nor-

<sup>49</sup> C. PALAO TABOADA: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* 124 (2004), pág. 769.

<sup>50</sup> C. PALAO TABOADA: *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>51</sup> C. PALAO TABOADA: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV.AA.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro (II)*, Tecnos, 1976, *op. cit.*, pág. 423.

<sup>52</sup> *Vid.* V. RUIZ ALMENDRAL (*El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, pág. 44) cuando concluye que «la única solución para interpretar las normas tributarias con fines fiscales es realizar una interpretación conforme a la Constitución, y en concreto con apoyo en el principio de igualdad en la capacidad económica». También V. RUIZ ALMENDRAL y G. SEITZ: «El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 19.

ma por la de una solución justa dentro del tenor literal de la norma y que le lleva a concluir<sup>53</sup> que «sustituir determinadas finalidades de las normas tributarias –en ocasiones muy claras– por la concepción de justicia que ostenta el aplicador de dicha norma no parece reportar beneficio o ventaja alguna». La segunda, porque en el ejemplo que pone para ilustrar la posibilidad de finalidades secundarias en las normas fiscales (*i.e.*, la interpretación de la expresión «terrenos en curso de urbanización» del art. 20.Uno.20.º de la LIVA) no acude al principio constitucional de capacidad económica para orientar su labor hermenéutica sino a la concreta finalidad que, en el puzle que componen las distintas normas sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), vislumbra para la norma interpretada: la del gravamen del valor añadido que se produce en cada una de las fases del proceso de edificación<sup>54</sup>.

No parece, por tanto, que el principio de capacidad económica habilite la aplicación del razonamiento analógico. Y es que, para que la aplicación de las normas resulte medianamente previsible para los destinatarios de las mismas, el espíritu y finalidad de las normas tributarias concretas (que son las que son objeto de aplicación) no pueden, o al menos no con carácter general, identificarse con el principio de capacidad económica como tampoco podían hacerlo con una genérica finalidad recaudatoria.

Tampoco puede identificarse la *ratio legis* de la norma concreta que se pretende aplicar analógicamente con la finalidad de la figura tributaria globalmente considerada. Esta afirmación, empero, no está pacíficamente aceptada en la doctrina. Así, la profesora COMBARROS VILLANUEVA<sup>55</sup> considera esencial determinar cuál es la finalidad del impuesto a la hora de la interpretación de sus normas reguladoras e identifica esa finalidad con el objeto del tributo entendiendo por tal el concepto jurídico que describe la realidad sobre la que recae el impuesto que hace referencia a la concreta manifestación de riqueza descrita por el legislador para un tributo en particular. Y cita en este sentido las palabras de

<sup>53</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 112.

<sup>54</sup> *Vid.* A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, págs. 108-110. Recordemos que la disyuntiva que en la interpretación de este precepto se había planteado radicaba en si era necesario o no que se hubiera iniciado la transformación física del terreno (las obras físicas de urbanización) para poder considerar que los terrenos se encontraban «en curso de urbanización». A. BÁEZ MORENO entiende que en la medida en que la generación de valor añadido se inicia antes de la transformación física de los terrenos (puesto que «la mera incorporación del terreno al proceso urbanizador –desde una perspectiva jurídica– ya implica esa creación») es el concepto formal de terrenos en curso de urbanización el que mejor se coherencia con la finalidad de la norma. A igual conclusión llegamos nosotros (G. MARÍN BENÍTEZ: «Los particulares y el proceso urbanizador: Asimetrías en la consideración empresarial de los urbanizadores de terrenos a efectos del IVA y del IRPF», *RCyT*. CEF, n.º 283, 2006) teniendo en cuenta los antecedentes legislativos de la norma [arts. 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva] que hacen referencia a las entregas de terrenos «edificables». Y también teniendo en cuenta la finalidad que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) [Sentencia de 28 de marzo de 1996 *Gemeente Emmen v. Belastungsdienst Grote Ondernemingen*, C-468/93 (NFJ004366)] atribuyó al precepto que no se expresa, curiosamente, como la del gravamen del valor añadido sino, de una forma mucho más precisa, como «la de eximir del pago del impuesto únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción» (las cursivas son nuestras). En la misma sentencia, el TJCE aclara, además, que «para esta disposición son indiferentes las transformaciones que puedan haber sufrido los terrenos de que se trate» (la cursiva también nuestra). Que sea el destino previsible del terreno y no el inicio de las obras el que marque la diferencia es consistente, además, con la vocación de neutralidad fiscal del IVA y con su pretensión de generalidad vertical que justamente quebraría si la primera fase del proceso de edificación (el aprovisionamiento del suelo) quedara excluido de tributación para someterse al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) que, como sabemos, nada tiene de neutral. Por todo ello, entendemos que no es acertada la interpretación que hasta ahora ha prevalecido en el TS (*vid.* SSTS de 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004 –NFJ018545 y NFJ019302–, 29 de noviembre de 2006 –NFJ034842–, 22 de octubre y 23 de diciembre de 2009 –NFJ037389 y NFJ037386– y, recientemente, para descartar el argumento comunitario en la Sentencia de 24 de octubre de 2011) sobre el concepto en curso de urbanización en cuanto considera indispensable a tal efecto la existencia de obras de preparación física y material del terreno.

<sup>55</sup> V.E. COMBARROS VILLANUEVA: «La interpretación económica como criterio...», *op. cit.*, pág. 505.

TIPKE<sup>56</sup> cuando afirmaba que si en la interpretación de las normas penales se pregunta por el bien jurídico protegido, en las normas impositivas hay que cuestionarse la especial capacidad que, como bien impositivo, quiere someterse a gravamen. También RUIZ ALMENDRAL se detiene en esta perspectiva del dato teleológico cuando afirma que «la finalidad de las normas tributarias se encuentra, no en el objetivo recaudatorio sino en la manera en que someten a imposición determinados hechos, teniendo en cuenta que las normas tributarias acotan una parte de la realidad económica o riqueza susceptible de ser gravada (...) y a partir de ahí se construye su hecho imponible. En suma, cada tributo cumpliría una *función* dentro del sistema tributario, a partir de la cual puede deducirse sus fines»<sup>57</sup>.

En nuestra opinión, sin embargo, la finalidad del tributo podría resultar útil para la interpretación de las normas tributarias que delimitan el ámbito material del hecho imponible, en cuanto que el hecho imponible es, precisamente, revelador de la capacidad económica que el legislador pretende someter a gravamen. Puede ser útil, también, para la interpretación de las normas reguladoras del elemento personal del hecho imponible, en cuanto estas regulen la relación entre el obligado al pago del impuesto y la capacidad económica que pretende ser gravada. Menos utilidad ofrece, en nuestra opinión, la finalidad genérica del tributo como figura impositiva y la función que este desempeña en el sistema tributario en la interpretación de las muchas otras normas, distintas a las delimitadoras del ámbito material hecho imponible, que son necesarias para determinar la obligación tributaria: base imponible, tipos, normas de imputación temporal, criterios de sujeción, etc.

Por ello, sin perjuicio de que los principios de justicia tributaria y la función que desempeña el tributo en el sistema tributario puedan tener un carácter auxiliar en las labores de interpretación, la finalidad a la que debe atenderse en la aplicación de las normas tributarias es, a nuestro juicio, la concreta de cada una de ellas que se deriva de la función que desarrollan en el complicado andamiaje del Derecho tributario. Así, GASSNER afirmaba que la finalidad debe estar fundamentada en la propia disposición y que el «método teleológico trata de la finalidad especial de la disposición *individual*»<sup>58</sup>. Y la propia profesora COMBARROS VILLANUEVA entiende que «se trata de descubrir el fin de la *concreta* disposición normativa, es decir, las valoraciones que han fundamentado la norma *concreta*»<sup>59</sup>.

#### 1.3.4. Las dificultades del método analógico en Derecho tributario

Precisamente, si la utilización de la analogía supone identificar reglas cuyo presupuesto de hecho abarca menos (analogía *legis*) o más (analogía *iuris*) en relación con su principio justificativo, o el motivo necesario y suficiente de la existencia de esa regla, la dificultad de utilizar este método de integración en Derecho tributario radica en el hecho de que no siempre es posible identificar esos principios justificativos o motivos necesarios y suficientes en reglas concretas. Sobre todo en determinados ámbitos en los que la exhaustividad y complejidad de las reglas dificulta, si no imposibilita, cualquier intento de encontrar una explicación coherente para cada una de ellas.

<sup>56</sup> En *Steuerecht*, págs. 92 y 126.

<sup>57</sup> Cursiva en el original. *Vid.* V. RUIZ ALMENDRAL: *El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, págs. 44-45 y V. RUIZ ALMENDRAL y G. SEITZ: «El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 20.

<sup>58</sup> Cursivas añadidas. Tomamos la referencia y la traducción de V.E. COMBARROS VILLANUEVA: «La interpretación económica como criterio...», *op. cit.*, pág. 498, nota 49.

<sup>59</sup> V.E. COMBARROS VILLANUEVA: «La interpretación económica como criterio...», pág. 504. Las cursivas son nuestras.

En esta línea, CALVO ORTEGA <sup>60</sup> ha señalado que la posibilidad de aplicación analógica de una norma está necesariamente condicionada por su estructura; a medida que la determinación y concreción de la regla se incrementa, la posibilidad y el sentido de su extensión a otro supuesto no previsto en ella se va haciendo menor hasta tornarse imposible. Y GONZÁLEZ GARCÍA<sup>61</sup>, tras apuntar que la analogía solo puede admitirse cuando el presupuesto de la norma así lo permite, afirma que esto no es demasiado fácil en los ordenamientos tributarios actuales, cada vez más casuísticos y donde la *ratio legis* se agota en la propia disposición.

La tipificación cuidadosa, a través de concreciones sucesivas, que las leyes tributarias hacen de los distintos elementos esenciales del hecho imponible dificulta la utilización del procedimiento analógico en su interpretación e integración. La excesiva minuciosidad de la norma se opone a la claridad del mandato que en ella se encierra y a la coherencia del conjunto en que esa norma se integra <sup>62</sup>. Riesgos de los que ya daba cuenta el Informe Carter cuando afirmaba que «las disposiciones demasiado minuciosas de una ley acaban por velar la voluntad del legislador, a la vez que deja sin respuesta todos o al menos la mayoría de los problemas que tales disposiciones sugieren» <sup>63</sup>.

Estas dificultades no deben llevar a concluir que el argumento *a simili* sea impracticable en materia tributaria pero sí a postular la necesidad de identificar con claridad el principio subyacente de las reglas que se pretenden aplicar analógicamente cuando se utiliza la analogía en Derecho tributario. Por ello, hasta autores que son claramente favorables a la aplicación del método analógico en Derecho tributario recomiendan prudencia en su aplicación. Así, TIPKE, firme partidario del recurso a la analogía como medio para garantizar la igualdad y, por tanto, la justicia impositiva, termina concluyendo que la «seguridad jurídica exige que la analogía solo sea admisible cuando la laguna y el principio susceptible de aplicación analógica sean reconocibles con seguridad» <sup>64</sup>.

## 2. NATURALEZA

### 2.1. El carácter innovador de la analogía

Se ha discutido si la analogía es un modo de aplicación o de producción de Derecho y, relacionado con esto, si el razonamiento analógico puede predicarse del proceso de interpretación jurí-

<sup>60</sup> CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, 2007, pág. 57.

<sup>61</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA: «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 200.

<sup>62</sup> J.J. FERREIRO LAPATZA: «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Crónica Tributaria* n.º 68/1993, pág. 51.

<sup>63</sup> Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad, tomo 2, pág. 140. La cita está tomada de J.J. FERREIRO LAPATZA: «El principio de seguridad jurídica...», *op. cit.*, pág. 49.

<sup>64</sup> K. TIPKE: «Límites a la integración en el Derecho Tributario. Reunión de la Asociación Alemana de Derecho Tributario (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft) y resultados de la misma», trad. de C. PALAO TABOADA, *Civitas REDF* n.º 34 (1982), pág. 184.

dica o debe calificarse en todo caso más propiamente como integración, que excede de los límites de aquella, al presentarse necesariamente en caso de insuficiencia de una norma ya interpretada.

Es lugar común la afirmación de que la interpretación es un proceso lógico por medio del cual se trata de determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada, mientras que la analogía consiste en un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta<sup>65</sup>. Así, se afirma, la interpretación tiene por fin revelar el sentido de aquello que el legislador realmente quería y pensaba, mientras que la analogía se aplica a casos que el legislador no ha pensado, y en los que se encuentra una norma nueva inspirándose en la reglamentación de casos semejantes<sup>66</sup>.

Pero ambas operaciones, interpretación e integración, forman parte, tanto estructural como funcionalmente, de un proceso unitario: el de aplicación del Derecho. Y en este sentido, aunque a priori parece que los presupuestos de aplicación de uno y otro proceso son contrarios (existencia de la norma en la interpretación e inexistencia en la integración) en realidad la analogía toma como punto de partida, junto con la existencia de una laguna a integrar, de una norma que se debe interpretar precisamente para la integración de aquella. De ahí que se haya afirmado también que el procedimiento analógico es una técnica integrativa de las lagunas de la ley que opera a través de la interpretación<sup>67</sup>.

Por ello, puede entenderse que el razonamiento analógico constituye una actividad creadora de carácter parcial: la norma existe pero el hecho semejante al que se va a extender estaba fuera de su ámbito de aplicación<sup>68</sup>. Con todo, es evidente que la faceta creadora del razonamiento analógico no es comparable a la del acto de creación legislativa: la «creación» de normas por analogía no supone una creación *ex nihilo* sino que tiene su origen en otras normas<sup>69</sup>. Por ello se ha afirmado también que con el procedimiento analógico solo se hace patente algo que ya formaba parte del ordenamiento jurídico<sup>70</sup> y esto impide la consideración de la analogía como fuente de Derecho.

Se ha entendido que la norma o principio (la «máxima de decisión», en expresión de María José FALCÓN Y TELLA<sup>71</sup>) que surge a través del razonamiento analógico no puede ser fuente de Derecho porque al ser de creación judicial tiene necesariamente «carácter individual quedando limitada al ámbito de la singular decisión sobre el caso controvertido», mientras que las fuentes del derecho son «el fundamento de una norma jurídica que pretende validez normativa vinculante» y de carácter «universal, por cuanto tienden a disciplinarse una multiplicidad de casos iguales en modo igual»<sup>72</sup>.

<sup>65</sup> F. PÉREZ ROYO: «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en: (AA.VV.): *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, volumen i, madrid, ief, 1991, pág. 369. m. SIOTA ÁLVAREZ: *analogía e interpretación...*, op. cit., pág. 52.

<sup>66</sup> J.M. LETE DEL RÍO: «Reflexiones sobre la analogía», *AC*, n.º 4, 20 al 26 de enero de 2003, pág. 108.

<sup>67</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, op. cit., pág. 52.

<sup>68</sup> CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., pág. 57.

<sup>69</sup> M.S. GIANNINI: «La interpretación y la integración de las leyes tributarias», *Hacienda Pública Española*, n.º 86, 1984, pág. 344.

<sup>70</sup> E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, págs. 366-368. *Vid.* también, con mayores referencias, M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, op. cit., págs. 55-56.

<sup>71</sup> M.J. FALCÓN Y TELLA: *El argumento analógico...*, op. cit., pág. 84.

<sup>72</sup> *Vid.* M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, op. cit., págs. 56-58.

Es verdad que la norma analógica no tiene validez normativa ya que los órganos aplicativos del Derecho podrían apartarse de esa máxima de decisión si entendieran que el razonamiento analógico del que surge no es correcto. Y en este sentido, únicamente una reiterada aplicación de una máxima de decisión analógica por el Tribunal Supremo (TS) podría, al sentar jurisprudencia, convertirse en fuente real de Derecho dentro de las limitaciones, eso sí, que tiene la jurisprudencia a estos efectos. La máxima de decisión que surge del razonamiento analógico solo tendrá pretensión de validez vinculante y universal respecto de otros órganos aplicativos cuando reúna los requisitos de la jurisprudencia.

Ahora bien, dejando al margen ese aspecto indiscutible de la eficacia de la máxima de decisión que surge por analogía, entendemos que cuando se afirma su carácter creador es porque se entiende que su proyección (su validez material) no se circunscribe al caso individual, caracterizado por unas determinadas circunstancias de tiempo y lugar, sino al caso genérico <sup>73</sup>.

La analogía no es fuente formal de Derecho como tampoco lo son los criterios de interpretación que suministran reglas o máximas de decisión a partir de la ley <sup>74</sup>. Pero la validez material de la máxima de decisión que surge del razonamiento analógico se proyecta más allá del caso individual para cuya resolución esa máxima es formulada; se proyecta sobre el caso genérico que presente las mismas propiedades relevantes que se tuvieron en consideración para la elaboración del razonamiento analógico en el caso individual. Es en este sentido en el que, pensamos, puede afirmarse la faceta creadora del procedimiento analógico de aplicación del Derecho.

## 2.2. Analogía e interpretación extensiva

La analogía es, por tanto, un procedimiento intermedio entre interpretación y producción del Derecho <sup>75</sup>. Y puede afirmarse que se acerca más a aquella la analogía *legis* y a esta la analogía *iuris* dado que, en efecto, la analogía *iuris* crea realmente una nueva regla que no era aplicable mientras que en la analogía *legis* la regla existe ya solo que, por resultar sus términos infraincluyentes con relación a sus justificaciones subyacentes, se amplía su ámbito de aplicación para abarcar casos no previstos en sus términos pero sí en su justificación. De esta forma la analogía *legis* es frecuentemente confundida con la interpretación extensiva y se afirma de forma generalizada (ATIENZA <sup>76</sup>, BOBBIO <sup>77</sup>, FALCÓN Y

<sup>73</sup> M. ATIENZA: «Algunas tesis...», *op. cit.*, pág. 227; *Sobre la analogía...*, *op. cit.*, pág. 184.

<sup>74</sup> Y que, sin embargo, también pueden perfeccionar el ordenamiento. Sobre la faceta creadora de la interpretación *vid.* K.H. FRIAUF: «Posibilidades y límites...», *op. cit.*, págs. 346-347.

<sup>75</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA («La admisión de la analogía...»), *op. cit.*, pág. 291) afirmaba sobre el problema de la naturaleza interpretativa o creadora de la analogía que esta es «una de esas cuestiones tan frecuentes, por otra parte, en el mundo del derecho, en la que, bien por no habernos puesto previamente de acuerdo en el significado de las palabras, o bien por involucrar en la discusión varios temas diferentes, el hecho cierto es que nos encontramos muchas veces... con afirmaciones formalmente antagónicas, que, sin embargo, no responden a planteamientos sustancialmente distintos».

<sup>76</sup> M. ATIENZA: «Algunas tesis sobre la analogía...», *op. cit.*, pág. 227, afirma así que entre la interpretación extensiva y la analogía «existe un continuo que se prolonga hacia arriba hasta la creación arbitraria del Derecho, y, hacia abajo, hasta la interpretación denominada declarativa».

<sup>77</sup> N. BOBBIO: «L'analogia nella logica del diritto», en *Memorie dell'istituto giuridico dell'Università di Torino*, Turín, 1938, págs. 144-149. Cita tomada de MOSCHETTI: «Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica», *Hacienda Pública Española*, n.º 86 (1984), pág. 332, nota 25.

TELLA M.J.<sup>78</sup>, FRIAUF<sup>79</sup>, GONZÁLEZ GARCÍA<sup>80</sup>, HERRERA MOLINA<sup>81</sup>, LARENZ<sup>82</sup>, MOSCHETTI<sup>83</sup>, PALAO TABOADA<sup>84</sup>, SIOTA ÁLVAREZ<sup>85</sup>) que entre ellas solo existe una diferencia de grado.

SIMÓN ACOSTA<sup>86</sup> definió la interpretación extensiva como aquella que nos conduce a pensar que la voluntad de la ley va más allá del texto literal de sus palabras. Aunque en sentido propio, el calificativo «extensivo» solo puede predicarse del resultado del proceso interpretativo y no del proceso en sí: la interpretación tiene como único objetivo declarar cuál es el mandato contenido en la norma, vaya este más allá de lo que la norma dice (interpretación extensiva) o quede más acá de lo que en ella se parece ordenar (interpretación restrictiva). Pero no constituyen formas distintas de razonar: en ambas se pretende desvelar cuál es el sentido de la norma que se esconde detrás de una determinada formulación lingüística con independencia de que se concluya que la norma *minus dixit quam volit* (interpretación extensiva) o, contrariamente, *plus dixit quam volit* (interpretación restrictiva)<sup>87</sup>.

La distinción entre interpretación extensiva e integración (forzada desde el punto de vista dogmático) parece obligada en el ámbito tributario por cuanto el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) 2003 dispone la prohibición de utilizar la analogía para «extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales» y es común el entendimiento de que dicha prohibición solo afecta a la integración analógica; no así a la interpretación extensiva. Así, existe un amplio consenso doctrinal en el sentido de que, si bien pueden existir en Derecho tributario restricciones a la integración analógica, esas restricciones no resultan aplicables a la interpretación extensiva<sup>88</sup>. Y ello, en principio, obliga ineludiblemente a distinguir entre una y otra<sup>89</sup>.

<sup>78</sup> M.J. FALCÓN Y TELLA: *El argumento analógico...*, *op. cit.*, pág. 129.

<sup>79</sup> K.H. FRIAUF («Posibilidades y límites...»), pág. 349) se refiere de forma expresiva a la confusión de los ámbitos «de lo que es (todavía) interpretación y lo que es (ya) analogía».

<sup>80</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA: «La admisión de la analogía...», pág. 294; *La interpretación de las normas...*, *op. cit.*, pág. 51.

<sup>81</sup> P.M. HERRERA MOLINA: «Metodología del Derecho Financiero y Tributario», *Doc IEF*, n.º 26, 2003, págs. 25-26.

<sup>82</sup> K. LARENZ: *Metodología...*, *op. cit.*, págs. 359-360.

<sup>83</sup> F. MOSCHETTI: «Las exenciones fiscales como "normas límite" ...», *op. cit.*, pág. 332. Señala el autor que la jurisprudencia italiana admite «interpretar extensivamente la norma que establece beneficios fiscales si ello es acorde con la ratio *legis* de la misma. En estos casos, la interpretación "extensiva" se refiere a la "extensión" a casos análogos. Pues bien, ¿qué es la extensión a casos análogos justificada por la identidad de sus respectiva ratio sino una interpretación analógica?».

<sup>84</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad...», *op. cit.*, pág. 72, págs. 77-78. A esta opinión se unen J. MARTÍN FERNÁNDEZ y P.M. HERRERA MOLINA: «El fraude a la ley tributaria en el Derecho español» en la obra colectiva dirigida por M.T. SOLER ROCH y F. SERRANO ANTÓN: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 32.

<sup>85</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 139.

<sup>86</sup> E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho Financiero y la Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 365.

<sup>87</sup> E. VANONI: *Naturaleza e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 335.

<sup>88</sup> En este sentido, el Informe de la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, 2003, pág. 16, señalaba que la «prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias». Para mayores referencias *vid.* V. RUIZ ALMENDRAL y J. ZORNOZA PÉREZ: «Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en VV.AA.: «Estudios de Derecho judicial. La reforma de la Ley General Tributaria», CGPJ, Madrid, 2004, págs. 34-35; T. ROSEMBUJ: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 110.

<sup>89</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA («La admisión de la analogía...»), *op. cit.*, pág. 294) se refiere así a la «atormentada distinción entre interpretación extensiva e integración analógica» y M.L. CARRASQUER CLARÍ (*El problema del fraude a la ley en el Dere-*

En el criterio de delimitación formulado por LARENZ<sup>90</sup> la interpretación supone un proceso que se mantiene dentro de los límites del sentido posible de las palabras de la ley, mientras que la integración está especialmente destinada a rellenar las lagunas de la ley rebasando dichos límites<sup>91</sup>. Partiendo de la distinción entre expresión literal (*Wortlaut*) y sentido posible de la expresión literal (*Wortsinn*) y del hecho incontestable de que a una misma expresión literal (*Wortlaut*) pueden corresponderle varios sentidos posibles (*möglichen Wortsinns*) entiende LARENZ que la expresión literal tiene una doble misión: la de ser punto de partida para la averiguación del sentido de la norma y la de trazar los límites de la actividad interpretativa del aplicador del Derecho<sup>92</sup>.

Esta distinción entre interpretación extensiva e integración analógica basada en el sentido posible de la expresión literal reduce considerablemente el ámbito de la primera a favor de la segunda y ha sido, quizá por ello, criticada por PALAO TABOADA que considera este criterio de delimitación difícil de precisar y cargado de positivismo<sup>93</sup>. En realidad, el sentido posible de las palabras solo puede ser un límite claro entre interpretación e integración si por sentido posible de las palabras de la ley se entiende cualquiera de los sentidos que admite su interpretación literal. La distinción se torna nebulosa, hasta resultar totalmente ineficaz como criterio delimitador entre uno y otro mecanismo de aplicación del Derecho, cuando «sentido posible de las palabras de la ley» se identifica con sentido posible de la norma (o del mandato) que se encuentra detrás de la formulación lingüística. Así, se afirma que «la integración solo es posible más allá del sentido posible de las palabras (*möglichen Wortsinns*), mientras que la interpretación naturalmente se circunscribe a este», de forma que mediante la analogía «puede ampliarse el ámbito de aplicación de la norma, extendiéndolo a supuestos no incluidos en su dicción literal, pero sí en su finalidad» o puede, en su modalidad de reducción teleológica, operar en sentido contrario: «de acuerdo con el significado y sentido de la norma en cuestión (*Wortsinn*), se reduce el ámbito de aplicación que resulta de su significado literal»<sup>94</sup>. Pero si determinar a partir de la finalidad de las normas cuál es su sentido, resulte este extensivo o restrictivo, se enmarca dentro de la aplicación analógica de la ley ¿cuál es entonces el ámbito que se deja a la interpretación extensiva o restrictiva en cuanto que algo diferente a la integración o reducción analógica? Quizá por ello algunos autores partidarios del «sentido posible de las palabras» como límite de la actividad interpretativa acaban concluyendo que «los conceptos de interpretación extensiva o restrictiva carecen de cualquier utilidad»<sup>95</sup>.

*cho tributario*, Tirant lo Blanch, Monografias n.º 213, Valencia, 2002, págs. 80 y ss.) subraya la necesidad de no confundirlas en ordenamientos, como el tributario, en el que una está permitida y la otra prohibida.

<sup>90</sup> K. LARENZ: *Metodología...*, *op. cit.*, págs. 422 y ss.

<sup>91</sup> Se muestran partidarios de este criterio de delimitación E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La interpretación...*, *op. cit.*, pág. 25; K.H. FRIAUF: «Posibilidades y límites...», *op. cit.*, pág. 349.

<sup>92</sup> K. LARENZ: *Metodología...*, *op. cit.*, pág. 318 (haciéndose eco de la expresión de MEIER-HAYOZ en *Der Richter als Gesetzgeber*, pág. 42) y en pág. 341.

<sup>93</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, pág. 78.

<sup>94</sup> V. RUIZ ALMENDRAL: *El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, pág. 60. Nótese como aquí se utiliza ya el término alemán *Wortsinn* tanto como para referirse al sentido de las palabras (y por tanto límite de la actividad interpretativa) como para referirse al sentido de la norma (que habilitaría a la integración).

<sup>95</sup> A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pág. 117. Es muy revelador de su entendimiento el siguiente párrafo: «Obviamente, este par de conceptos [integración/interpretación] adquieren una relevancia muy distinta si se desvinculan del supuesto sentido literal o, con mayor corrección, del sentido posible de las palabras. En este sentido, sería interpretación extensiva aquella que, conforme a la finalidad de la norma, abarcara más supuestos que el sentido posible

Para algunos autores <sup>96</sup> la diferencia reside en el carácter innovador de la integración analógica: mientras que la interpretación (extensiva o restrictiva) pretende determinar cuál es el sentido del mandato contenido en la norma, a la analogía se recurre cuando no hay norma que regule la situación; el proceso no tiene por objeto establecer el sentido de la norma que regula el caso semejante sino, una vez establecido, proyectar su solución sobre otro caso. En la interpretación, por tanto, no se da entrada a ningún elemento normativo nuevo, mientras que sí se produce esta cierta innovación en la integración analógica.

Por último, hay autores que, partiendo de la identidad sustancial del razonamiento analógico en la interpretación extensiva y en la integración analógica, entienden que la delimitación se encuentra en el distinto ámbito en el que despliegan sus efectos. En este sentido, DÍEZ PICAZO entiende que la interpretación extensiva despliega sus efectos en el ámbito de una misma institución, mientras que en la analogía *legis*, la regla se aplica a una institución distinta <sup>97</sup>. El mismo razonamiento ha sido utilizado por MORILLO MÉNDEZ <sup>98</sup> cuando entiende que la diferencia radica en que en la interpretación extensiva «los casos se refieran al mismo instituto jurídico, es decir, el mismo concepto o figura estructural o básica», mientras que la «analogía desenvuelve sus efectos cuando en un campo de cuestiones o concepto estructural (por ejemplo, la base de un tributo) no existe regulación de un supuesto que se plantea, debiendo recurrirse por ello a los principios reguladores de casos semejantes (por ejemplo, las que se deducen de la regulación de la base de otro tributo distinto del anterior)».

Como razonaremos más adelante, la necesidad de esta delimitación entre interpretación extensiva e interpretación analógica en Derecho tributario debe ser revisitada.

### 3. LÍMITES AL USO DE LA ANALOGÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

Los límites a la aplicación analógica en una determinada parcela del ordenamiento pueden clasificarse en dos grandes tipos: los internos, que derivan de las dificultades para apreciar los requisitos de la lógica interna del razonamiento *a simili* en ciertos tipos de normas, y los externos, que derivan de límites específicos, bien por una prohibición expresa contenida en una norma, bien por una prohibición tácita derivada de la acción de ciertos principios constitucionales en esa parcela del ordenamiento <sup>99</sup>.

de las palabras más amplio atribuible a la expresión literal de la ley... Pero obviamente, esta actividad, al quedar al margen del sentido propio de las palabras, no merecería el calificativo de interpretativa sino que se trataría más bien de una operación de integración analógica (...).

<sup>96</sup> E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho Financiero y la Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 366. En similar sentido, J. MARTÍN FERNÁNDEZ y P.M. HERRERA MOLINA entienden que con el más amplio sentido de las palabras no se alude a una interpretación al pie de la letra sino al sentido de las palabras correspondientes a la finalidad de la norma y a su control de forma que nos encontramos en el marco de la interpretación cuando se trata de averiguar el sentido de una norma, mientras que la analogía pretende ir más allá cuando tal sentido resulta involuntariamente contradictorio con el plan de un instituto jurídico (J. MARTÍN FERNÁNDEZ y P. M. HERRERA MOLINA: «El fraude a la ley tributaria en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 32).

<sup>97</sup> L. DÍEZ PICAZO: *Experiencias jurídicas...*, *op. cit.*, pág. 280.

<sup>98</sup> A. MORILLO MÉNDEZ: «La analogía en la aplicación de las normas tributarias», *Impuestos*, tomo II, 1996, pág. 1.006.

<sup>99</sup> *Vid.* M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 206.

### 3.1. Límites internos

#### 3.1.1. El artículo 4.2 del Código Civil y la naturaleza de las normas tributarias

El artículo 4.2 del Código Civil (CC) prohíbe la utilización de la analogía (o, más exactamente, la aplicación a supuestos o en momentos distintos a los expresamente previstos en su presupuesto de hecho) de las normas penales, excepcionales y temporales. Aunque esta restricción a la analogía puede verse como un límite externo (por cuanto aparece expresamente recogida en una norma del ordenamiento), es lugar común que la interdicción del uso de la analogía en las normas penales, excepcionales y temporales encuentra su fundamento en la propia naturaleza de este tipo de normas que impide el desarrollo del razonamiento analógico.

Así, en las leyes penales es la propia naturaleza del derecho regulador del *ius puniendi* del Estado, caracterizado por los principios de tipicidad y legalidad y por la necesidad de garantizar la seguridad jurídica en una parcela del ordenamiento que incide directamente en la libertad personal, la que excluye el razonamiento analógico cuando la analogía es *in malam partem*<sup>100</sup>. En las leyes excepcionales, en cuanto estas suponen una derogación del Derecho general para determinadas materias, se entiende que faltan los requisitos para admitir el recurso a la analogía: es discutible, por un lado, la existencia de laguna (dado que lo no expresamente integrado en la norma excepcional debe quedar atendido por la norma general) y puede cuestionarse, por otro, la existencia de *eadem ratio* con casos no regulados ya que la finalidad de las normas se agota en ellas mismas. Y por último, en las leyes temporales, la excepcionalidad de su delimitación temporal impide la aplicación en otros momentos aunque, en este caso, la cuestión es más propiamente de vigencia de las normas que de analogía.

Pero las normas tributarias no son excepcionales, ni penales, ni temporales. Tampoco hay nada en la naturaleza de las normas tributarias que permita postular una aplicación del artículo 4.2 del CC a este tipo de normas, siquiera por analogía<sup>101</sup>.

En este sentido, si la ordinariedad y la juridicidad del Derecho tributaria está, desde VANONI y su *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, pacíficamente admitida, ello no es óbice para mantener que el Derecho tributario sea, como el Derecho penal, un derecho de injerencia: la norma tributaria no *ataca*<sup>102</sup> la libertad ni el patrimonio individual pero sí impone obligaciones que les afectan; sí *injere*<sup>103</sup> en esos ámbitos<sup>104</sup>. Ahora bien, que las normas tributarias compartan con el Derecho penal la circunstancia de que se trate en ambos casos de derechos de injerencia, de la inje-

<sup>100</sup> En sentido crítico, no obstante, con la posibilidad de utilizar la analogía *in bonam partem* en Derecho penal, *vid.* J. GÓMEZ LANZ: *La interpretación de la expresión en perjuicio de en el Código Penal*, Dykinson, 2006.

<sup>101</sup> En todo caso M.J. FALCÓN Y TELLA (*El argumento analógico...*, *op. cit.*, págs. 111-113) entiende que el artículo 4.2 del CC no es susceptible de aplicación analógica porque constituye una excepción a la regla general contenida en el artículo 4.1 del CC y ello, según el propio artículo 4.2 del CC debería llevar a concluir en su carácter excepcional que no puede extenderse a supuestos distintos a los expresamente contenidos en él.

<sup>102</sup> DRAE: Atacar: 1. Acometer, embestir con ánimo de causar daño (...). 3. Actuar contra algo para destruirlo. 4. Perjudicar, dañar o destruir...

<sup>103</sup> DRAE: Injerir: ... 2. Meter una cosa en otra... 4. pñl. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

<sup>104</sup> En igual sentido, E. SIMÓN ACOSTA: «Del fraude de ley al conflicto...», *op. cit.*, pág. 832 y, con especial contundencia, en «Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad...», *op. cit.*, pág. 300, nota al pie 2.

rencia que el tributo supone en la esfera de propiedad no cabe deducir el carácter odioso de la norma tributaria en la medida en que esa injerencia se fundamenta en la función social que el derecho de propiedad debe cumplir en un Estado Social del Derecho y en el hecho de que el resultado de esa injerencia (la contribución a los gastos comunes) está encaminada al bien común.

Por otro lado, atribuir carácter excepcional a las normas tributarias es insostenible cuando estas no se fundan en principios propios o específicos que se separan de los del resto del ordenamiento sino que, antes bien, se basan en principios ordinarios a los cuales se añaden, además, algunos principios propios<sup>105</sup>.

Las normas tributarias no son, por tanto, ni excepcionales ni odiosas, y por ello se puede utilizar para su aplicación los mismos criterios y métodos que se usan en el resto de las normas<sup>106</sup>.

### 3.1.2. *Los fines de las normas tributarias*

Tampoco es correcta, como hemos apuntado previamente, la tesis de la ineptitud de la norma tributaria para la analogía fundada en el carácter *ex lege* del tributo y en la pretendida ausencia de criterios teleológicos operativos que habiliten la aplicación de las normas tributarias en atención a su finalidad. Las normas tributarias tienen fines que permiten llevar a cabo un razonamiento analógico. En algunos casos (normas extrafiscales, procedimentales o de simplificación) esa finalidad puede ser fácilmente discernible y el razonamiento analógico, en ausencia de un límite externo, no debería plantear mayor dificultad. Más problemático resulta el recurso a la analogía en las normas con fines fiscales en las que no sea identificable una finalidad secundaria. En estos casos, en los que el único principio subyacente que podría habilitar una interpretación analógica sería el principio de capacidad contributiva, además de verificar que no existen restricciones externas al recurso a la analogía sería preciso justificar que la finalidad recaudatoria inherente a las normas fiscales permite el argumento *a simili* y no *a contrario* en la norma aplicada.

## 3.2. Límites externos

### 3.2.1. *La prohibición del artículo 14 de la LGT/2003*

#### 3.2.1.1. Distinción entre analogía e interpretación extensiva a efectos de la prohibición

En algunos ordenamientos tributarios la analogía en materia tributaria se prohíbe expresamente. En el ordenamiento español, como hemos ya apuntado, el artículo 14 de la LGT/2003 dispone que

<sup>105</sup> Vid. M.S. GIANNINI: «La interpretación y la integración...», *op. cit.*, pág. 336.

<sup>106</sup> Cuestión esta que quedó despejada con E. VANONI y su *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias* y que está pacífica y unánimemente aceptado en la doctrina. Cfr. M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 201; F. PÉREZ ROYO: «Comentarios al artículo 24...», *op. cit.*, pág. 371; E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 13.

«no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»<sup>107</sup>. Hemos ya señalado que es lugar común en la doctrina la afirmación de que este precepto prohíbe el recurso a la analogía respecto de las normas reguladoras del hecho imponible, exenciones y beneficios fiscales para extender el ámbito de aplicación de estas normas más allá de sus términos estrictos, pero que no impide que el resultado de la interpretación de la norma sea justamente ese: la extensión del ámbito de dichas normas más allá de sus términos estrictos.

Dado el tenor literal de la norma, la posibilidad de que el artículo 14 de la LGT/2003 prohibiera tanto la integración como la interpretación extensiva fue planteada por algunos autores con la redacción original del artículo 24 de la LGT/1963<sup>108</sup>. Pero esta primera posición fue pronto superada y de forma mayoritaria se entendió que lo que la LGT impedía era la utilización del argumento analógico y no la de la interpretación extensiva<sup>109</sup>.

Para alcanzar esta conclusión se afirmaba<sup>110</sup>, en primer lugar, que cuando el legislador prohíbe «extender más allá de sus términos estrictos» está haciendo referencia a una actividad que solo puede llevarse a cabo a través de la integración analógica. Pero esta crítica, más que llevar a admitir la posibilidad, al amparo del artículo 14 de la LGT/2003, de un resultado extensivo en la interpretación de las normas reguladoras del hecho imponible, exenciones y beneficios fiscales lo que viene a señalar es que el proceso lógico que lleva a ese resultado debería calificarse de integración analógica y quedar, por tanto, incluido en la prohibición establecida en el precepto.

En segundo lugar, también se afirmaba que cuando el legislador prohíbe el recurso a la analogía sabe que «analogía» no es lo mismo que «interpretación extensiva» y, por tanto, debe entender que la prohibición no abarca a esta última. No obstante, la admisión de una interpretación extensiva fundamentada en la pretendida claridad dogmática de la distinción entre interpretación y analogía no parece convincente cuando dicha claridad, como hemos podido constatar, dista mucho de ser tal, no existe un mínimo acuerdo doctrinal sobre cuál es el criterio de delimitación adecuado y la mayoría de la doctrina apunta a que la diferencia es tan solo de grado<sup>111</sup>.

Y en tercer y último lugar, se ha apuntado que la interpretación no puede ser restrictiva o extensiva; lo será el resultado de dicha interpretación y una vez que se admite la posibilidad de interpretar las normas en un ordenamiento jurídico, no puede vedarse uno de sus resultados<sup>112</sup>. Sobre este último argumento para defender la distinción entre interpretación extensiva e integración analógica a los

<sup>107</sup> Esta prohibición aparecía ya en la redacción original del artículo 24.1 de la LGT/1963; de ahí se traslada al artículo 23.3, en la reforma introducida por la Ley 25/1995.

<sup>108</sup> A. MORILLO MÉNDEZ: «La analogía en la aplicación...», *op. cit.*, pág. 1.009.

<sup>109</sup> Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF (Aranzadi)*, n.º 8 (2001), pág. 9; F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*, pág. 97; E. GONZÁLEZ GARCÍA: «Comentarios al artículo 23 LGT», *op. cit.*, pág. 196; F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993, 8.ª edición, pág. 71.

<sup>110</sup> Para una exposición detallada, *vid.* M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 141.

<sup>111</sup> Así, M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 331.

<sup>112</sup> En este sentido, con especial contundencia: E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La interpretación de las normas...*, *op. cit.*, págs. 47-49.

efectos del artículo 14 de la LGT/2003, que es el que juzgamos más convincente de los tres considerados, es preciso realizar no obstante algunas observaciones.

Por un lado, la afirmación de que el legislador no puede prohibir un resultado extensivo en la interpretación de las normas debería estar más sólidamente justificada cuando no hay acuerdo ni doctrinal ni jurisprudencial sobre cuándo ese resultado extensivo es meramente interpretativo y cuándo adquiere carácter integrativo. En este sentido, se ha afirmado que el procedimiento lógico que subyace tanto en la interpretación extensiva como en la integración analógica es el mismo y lo que cambia es la función: en un caso se interpreta y en otro se integra <sup>113</sup>.

Por otro lado, no vemos ningún impedimento lógico a que el legislador quiera evitar un resultado extensivo del ámbito estricto de aplicación de las normas reguladoras de ciertas materias (se llegue mediante un proceso calificado como interpretación o sea alcance mediante otro proceso –muy parecido– que se califica de integración) si existen razones que justifiquen esa *voluntas legislatoris*. Y en este sentido, resulta ineludible preguntarse por la razón por la que el legislador (o la ley) quiere prohibir el recurso a la analogía respecto de las normas referidas en el presupuesto de hecho del artículo 14 de la LGT/2003. Pues bien, sobre la validez del razonamiento analógico, BOBBIO señalaba que aunque el argumento por analogía es lógicamente válido y proporciona conclusiones ciertas (no meramente probables o plausibles), la certeza de su conclusión depende de la mayor o menor posibilidad de fijar la razón suficiente (la *ratio legis*) del precepto, que habilita todo el razonamiento analógico <sup>114</sup>.

Entendemos por ello que la razón que justifica la prohibición del recurso a la analogía en ciertos tipos de normas tributarias se encuentra en la dificultad de discernir respecto de ellas su *ratio legis*. Y cuando se prohíbe ese recurso no tiene mucho sentido limitar la prohibición a los casos en los que la analogía desempeñe una función integradora, ya que no es posible establecer una distinción nítida entre ambos tipos de funciones <sup>115</sup>. En nuestra opinión, la otra alternativa lógicamente aceptable (concluir en la relatividad de la distinción) no es acertado cuando no se da al intérprete ningún criterio para orientar cuándo esa prohibición relativa puede ser enervada y cuándo no.

En el carácter relativo de la distinción acaba concluyendo SIOTA ÁLVAREZ cuando, tomando como punto de partida que «en nuestro ordenamiento, al tiempo que se prohíbe la analogía está permitida la interpretación extensiva, y dado que los límites entre ambas figuras son inevitablemente fluidos, es imposible delimitar con exactitud dónde termina la una y empieza la otra», afirma que «si la Administración o los Tribunales de justicia quisieran "evitar" la prohibición de integración analógica de un determinado elemento tributario, bastaría con que "justificasen" que han realizado una interpretación extensiva» <sup>116</sup>. En similar sentido se pronunciaba GONZÁLEZ GARCÍA (*La interpretación de las normas...*, *op. cit.*, pág. 51) cuando afirmaba que «como la línea divisoria [entre interpretación

<sup>113</sup> Cfr. M. ATIENZA: *Sobre la analogía...*, *op. cit.*, pág. 60.

<sup>114</sup> Cfr. M. ATIENZA: *Sobre la analogía...*, *op. cit.*, pág. 58.

<sup>115</sup> A igual conclusión llega M. ATIENZA (*Sobre la analogía...*, *op. cit.*, pág. 184) en relación con la prohibición de la analogía en Derecho penal.

<sup>116</sup> Así, M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 331.

extensiva e integración analógica] es difícil, el intérprete siempre estará tentado a decir que estamos ante una interpretación extensiva o analógica, según le convenga en cada caso»<sup>117</sup>. Lo que puesto negro sobre blanco significaría que la distinción entre interpretación extensiva y analogía a los efectos del artículo 14 de la LGT/2003 no tiene más objeto que el de eludir la prohibición establecida en este precepto, conclusión parecida a la que llegó N. BOBBIO cuando afirmó que «la distinción entre interpretación extensiva y analogía no es más que un sofisma verbal mediante el cual la lógica artificial de la técnica jurídica ha tratado de obviar los inconvenientes generales del artículo 4 de la disposición preliminar del Código Civil», que prohíbe en el ordenamiento jurídico italiano el recurso a la analogía para las normas restrictivas del libre ejercicio de los derechos y excepcionales<sup>118</sup>.

### 3.2.1.2. Justificación de la prohibición y de su aplicación a la interpretación extensiva

#### a) Respecto de las normas reguladoras del hecho imponible

Cuando se trata del hecho imponible, las dificultades para discernir una finalidad en la norma de sujeción diferente a la general recaudatoria, unido al hecho de que es justo en este ámbito donde el momento de vinculación positivista que supone el tributo se manifiesta de forma más genuina, pueden aconsejar una interpretación apegada a lo que el legislador dijo y no a lo que se supone que quiso decir. En este sentido, COMBARROS VILLANUEVA afirmaba que para determinar la finalidad de la ley «no es lógico, a mi juicio, distinguir entre lo que el legislador *quiere* gravar y lo que *efectivamente* grava, si no se quiere poner en duda la congruencia de la actividad legislativa; la finalidad hay que buscarla en la propia ley, que por lo demás es el objeto de la interpretación, y no en otras consideraciones ajenas a la misma»<sup>119</sup>. Este mismo razonamiento puede predicarse de las normas que delimitan en sentido negativo el hecho imponible (se trate de normas de no sujeción o de normas de exención técnica).

En realidad, en nuestra opinión, definidas las lagunas normativas como conflictos de intereses jurídicamente relevantes que no están resueltos normativamente, bien por ausencia total de regulación, bien por contradicción de disposiciones jurídicas que se anulan mutuamente, la existencia de laguna normativa puede plantearse en el ordenamiento tributario más sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria que sobre el hecho imponible. En este sentido, la relevancia del conflicto de interés es imprescindible para la existencia de una laguna normativa, ya que es lo que permite distinguir este tipo de lagunas de los espacios jurídicos vacíos, irrelevantes para el Derecho. En la clásica definición de CANARIS, esa relevancia viene determinada por el «plan del legislador». Adoptando este criterio, y sin perjuicio de las incertidumbres que introduce la remisión a un concepto tan impreciso<sup>120</sup>, podríamos señalar que si el tributo es un momento de vinculación positivista, ese momento se manifiesta con especial intensidad en la decisión de someter a gravamen una determinada manifestación de capacidad económica: en la definición del hecho imponible. Por ello, puede argumentarse que la ausencia de regu-

<sup>117</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La interpretación de las normas...*, op. cit., pág. 51.

<sup>118</sup> N. BOBBIO: «L'analogia nella logica del diritto», en *Memorie dell'Istituto giuridico dell'Università di Torino*, Turín, 1938, pág. 150; la cita está tomada de F. MOSCHETTI: «Las exenciones fiscales como "normas-límite"...», op. cit., pág. 332, nota 29.

<sup>119</sup> V.E. COMBARROS VILLANUEVA: «La interpretación económica como criterio...», op. cit., pág. 510.

<sup>120</sup> Vid. P.M. HERRERA MOLINA y J. MARTÍN FERNÁNDEZ: «El fraude a la ley tributaria...», op. cit., pág. 30.

lación en este ámbito encaja dentro del plan legislativo y se sitúa en el espacio jurídico vacío, lo que impediría su integración mediante analogía. En cambio, si una vez definido el hecho imponible encontramos que algunos de los elementos necesarios para su cuantificación no han sido regulados, podríamos concluir que esa falta de regulación es contradictoria con el propio plan del legislador y, con ello, afirmar con contundencia que en ese punto existe un vacío normativo <sup>121</sup>.

### b) Respecto de las normas reguladoras de incentivos fiscales

Menos justificada en esos términos parece la prohibición del razonamiento analógico cuando se trata de normas de exención o de incentivo con fines extrafiscales ya que, respecto de estas, debería ser más fácil discernir la finalidad de la norma que permita identificar el sentido del mandato escondido detrás de su formulación lingüística y debería, por tanto, resultar más clara la extensión de ese mandato a casos cubiertos por la misma ratio *legis* por exigencias del principio de igualdad. Así, hay autores que se han mostrado favorables no ya a una interpretación extensiva (que entienden admitida *lege lata*) sino a una integración analógica (que se propone *lege ferenda*) de las normas que establecen exenciones e incentivos fiscales <sup>122</sup>.

La razón de la prohibición del argumento analógico en las normas que establecen exenciones o incentivos fiscales no se justifica, por tanto, por la dificultad de encontrar la finalidad de la norma que oriente la interpretación sino porque, con frecuencia, la regulación que hace el legislador de esos incentivos fiscales es tan minuciosa y detallista que dificulta sobremanera la utilización por el aplicador de la norma del argumento *a simili*, sea en el marco de una actividad meramente interpretativa, sea en el ámbito de una actividad integradora. En estos casos de regulación minuciosa podrá argumentarse, como señalaba M.S. GIANNINI <sup>123</sup>, que se trata de normas con un supuesto de hecho exclusivo, que reflejan una situación de hecho bien determinada y una cualificación característica y exclusiva y en los que, por tanto, la propia estructura de su presupuesto de hecho excluye el razonamiento analógico.

### 3.2.1.3. Alcance de la prohibición en la jurisprudencia y doctrina administrativa

En cualquier caso, aunque la admisión de la interpretación extensiva a efectos del artículo 14 de la LGT/2003 es pacífica en la doctrina científica, la jurisprudencia y la doctrina administrativa

<sup>121</sup> En igual sentido parece concluir A. BÁEZ MORENO: «Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Pamplona, 2010, tomo I, págs. 464-466.

<sup>122</sup> En este sentido, F. MOSCHETTI («Las exenciones fiscales como "normas-límite"...», *op. cit.*, págs. 327-328) afirma que una norma de exención puede no ser susceptible de interpretación analógica cuando combine limitaciones temporales, espaciales y en cuanto a su objeto, pero no porque se trate de una norma que establece un beneficio fiscal sino porque contiene esas limitaciones y solo por ello. F. MOSCHETTI entiende que las normas que establecen beneficios fiscales no son normas que derogan un principio general sino de disposiciones que complementan ese principio constituyendo con él un todo armónico. El principio general en Derecho tributario no es «el sometimiento a gravamen de todas las manifestaciones de capacidad contributiva» sino «el sometimiento a gravamen de todas aquellas que no tengan ciertas características cualitativas o cuantitativas» (ib. pág. 329). La norma de exención viene, por tanto, a delimitar negativamente el principio, como la norma de sujeción la delimita positivamente.

<sup>123</sup> M.S. GIANNINI: «La interpretación y la integración...», *op. cit.*, pág. 336.

suelen negar la extensión del ámbito de las normas referidas en el artículo 14 de la LGT/2003 más allá de sus términos estrictos.

Así, niegan la posibilidad de realizar una interpretación extensiva «o analógica» de las exenciones y bonificaciones fiscales las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña 348/2010, de 12 de abril (NFJ0399926)<sup>124</sup>, del TSJ de Extremadura 80/2010, de 28 de enero (NFJ038369)<sup>125</sup>, del TSJ de Madrid 2307/2008, de 30 de diciembre (NFJ032997)<sup>126</sup>, del TSJ de Cataluña 268/2006, de 16 de marzo (NFJ024472)<sup>127</sup>, o del TS de 25 de octubre de 2007 (NFJ027424)<sup>128</sup>. Y niegan la posibilidad de realizar una interpretación extensiva del hecho imponible las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana números 4283/2006, de 1 de octubre, y 1560/2007, de 14 de diciembre (NFJ0317105 y NFJ028665, respectivamente)<sup>129</sup> y del TSJ del Principado de Asturias de 29 de noviembre de 2000 (NFJ011972)<sup>130</sup>. La equiparación de la interpretación extensiva a la analógica a efectos del artículo 14 de la LGT/2003 también se encuentra en las Sentencias del TSJ de Canarias 106/2010, de 24 de junio

<sup>124</sup> FJ 3, donde concluye en la imposibilidad de excluir a efectos del cómputo del origen de los rendimientos establecido en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, los rendimientos de actividades profesionales que pudieran considerarse exentos con arreglo al artículo 4.Ocho.Uno puesto que «los beneficios fiscales se producen *ex lege*, por lo que no es posible modificar las condiciones legales que permiten su reconocimiento ni cabe una interpretación extensiva de las exenciones o bonificaciones fiscales».

<sup>125</sup> Que afirma la imposibilidad de aplicar la exención en Operaciones Societarias a aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas al amparo del artículo 108 de la LIS con el argumento (*vid.* FJ 4) de que «estamos ante la aplicación de una exención que debe interpretarse según los términos redactados por la norma vigente en el momento de devengarse el tributo, sin que sea posible una interpretación extensiva o analógica, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23.3 de la Ley 230/1963». En igual sentido SSTSJ de Extremadura 20637/2008, de 30 de septiembre (NFJ034954), 20697/2008, de 29 de octubre (NFJ032424) y 988/2008, de 17 de noviembre (NFJ033092).

<sup>126</sup> Que concluye que la bonificación establecida en el ICIO para unas obras de rehabilitación no puede extenderse a obras de sustitución (en las que se derriba una edificación para construir una obra nueva) y afirma (FJ 3) que «el hecho de que el Ayuntamiento de Madrid haya reconocido en otros casos la indicada bonificación ello no permite una interpretación extensiva de las normas... Por otra parte, tal como así también declara la sentencia impugnada en materia tributaria está expresamente prohibida la analogía por el artículo 14 de la LGT según el cual «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

<sup>127</sup> Que niega la exención en Operaciones Societarias a una ampliación de capital realizada mediante canje de valores incluso cuando su finalidad fuera la fusión porque (*vid.* FJ 4) «no cabe tampoco acudir a criterios extensivos o analógicos en la aplicación de la exención, en la medida que está proscrita por el (antes 24.1) de la Ley General Tributaria».

<sup>128</sup> Que excluye de la exención del artículo 9 de la Ley 18/1991 la pensión extraordinaria por fallecimiento en acto de servicio del causante con el argumento de que existe un tratamiento especial y diferenciado para las pensiones y que hacer una interpretación extensiva desvirtuaría el sistema de exenciones establecido por ley. En igual sentido, SSTSJ de Galicia 1195/2005, de 26 de julio (NFJ 021455) y del TSJ de Andalucía 93/2005, de 9 de febrero (NFJ020628).

<sup>129</sup> Se trata de determinar en estas sentencias la tributación por la cuota cameral de no residentes por cuanto el artículo 12 de la Ley 3/1993 establecía el recurso como un porcentaje de la cuota líquida del IS (y no del IRNR aplicable a no residentes). La primera de las sentencias citadas afirma (FJ 2) lo siguiente: «Mas realmente, la norma no dice lo que dice la Administración, sino todo lo contrario, y la interpretación de la Administración no se desprende, ni de su tenor, ni de su teleología, siendo así que es perfectamente lógico en su redacción, no pudiéndose extender los supuestos a circunstancias no contempladas por la misma, por ser la analogía un instituto prohibido en el cambio del tributo. Es decir, donde la norma, en una interpretación literal, prevé una consecuencia clara, no cabe una interpretación extensiva que lleve a una consecuencia diferente». En igual sentido, SSTSJ de Madrid 20697/2008, de 29 de octubre (NFJ032424) y 20637/2008, de 30 de septiembre (NFJ034954).

<sup>130</sup> En la que se afirma que «un local que alberga las oficinas administrativas de la Gerencia Territorial del Catastro no es un establecimiento comercial, industrial ni dedicado a actividades profesionales, únicos tres casos en que la Ordenanza reguladora de las tasas por licencia de apertura considera surgido el hecho imponible, salvo que se quiera dar a la normativa una interpretación extensiva que no autoriza su literalidad y que viene proscrita por el artículo 23.2 de la LGT».

(NFJ041412)<sup>131</sup>, de la AN de 18 de diciembre de 2007 (NFJ036216)<sup>132</sup> o del TSJ de La Rioja 259/2006, de 4 de julio (NFJ030270).

En cuanto a la doctrina administrativa, la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta vinculante número V2811/2010, de 27 de diciembre (NFC040042), ha afirmado que «la redacción de la norma no permite interpretación extensiva ni tampoco la aplicación de la analogía, prohibida en la concesión de beneficios fiscales a tenor de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003»<sup>133</sup>. Parecida manifestación se encuentra en la contestación a Consulta vinculante V0098/2005, de 28 de enero (NFC024460). Aunque de forma más general, la DGT no califica (como interpretación o como integración) el proceso que lleva a extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible o los beneficios fiscales y se limita a señalar que la analogía no puede aplicarse en Derecho tributario «ni para gravar supuestos de hecho no recogidos expresamente en la ley (extensión del hecho imponible), ni para aplicar exenciones, reducciones y bonificaciones de la base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota u otros incentivos fiscales no regulados expresamente (extensión de beneficios fiscales)»<sup>134</sup>. Igual proceder se aprecia en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que versan sobre esta cuestión<sup>135</sup>.

Por ello, en el estado de la cuestión en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa, podría igualmente concluirse que la prohibición contenida en el artículo 14 de la LGT/2003 consiste en la extensión más allá de sus términos estrictos del presupuesto de hecho de las normas que regulan el hecho imponible, las exenciones e incentivos fiscales, deba calificarse dicho procedimiento como análogo o puramente interpretativo. Y que nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa no permiten corregir los casos en los que la norma *minus dixit quam volit*, cuando se trata de normas reguladoras del hecho imponible o de un beneficio fiscal, ya que califican de forma sistemática esa corrección de recurso a una analogía prohibida.

<sup>131</sup> FJ 5 en el que se afirma que «la Sala estima como el juzgado que la investigación entra dentro del concepto de educación..., sin que esta interpretación y la del juzgador a quo supongan una interpretación extensiva o análoga del término contenido en el artículo 62 del TRLHL».

<sup>132</sup> FJ 4 donde se afirma que «no estamos ante una interpretación extensiva o análoga del concepto cánones para aplicarlo a casos o situaciones que no guardan relación con tales cánones, sino ante una interpretación integradora (sic), lógica y sistemática de esta idea, que incorpora manifestaciones nuevas (sic) de la utilización de la propia imagen como fuente económica de ingresos lo que determina la necesidad de integrar (sic) las normas contenidas en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y Suiza». Parece que la propia sentencia admite que está realizando una aplicación análoga (extensiva e integradora de la norma) si bien esta interpretación no estaría prohibida porque, en palabras de la Audiencia Nacional «la propia naturaleza del Convenio como instrumento de concertación entre naciones para evitar la doble imposición excluye que pueda hablarse de prohibición de la analogía cuando de lo que se trata, no es extender supuestos previstos en el Convenio a otros casos no susceptibles de gravamen, sino de la determinación de cuál de los dos Estados con puntos de conexión (la residencia o el territorio de obtención) puede someter a gravamen fiscal determinados rendimientos».

<sup>133</sup> Se planteaba en la consulta si, para la aplicación del artículo 108.1 a) de la Ley del Mercado de Valores y a efectos del cómputo del 50 por 100 del activo, podía computarse el valor real del fondo de comercio (y no su valor contable), teniendo en cuenta que la norma establece que «para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición».

<sup>134</sup> Vid. entre otras, contestaciones a Consultas vinculantes números V1318/2005 (NFC021091), de 4 de julio, y V0105/2006 (NFC021761), de 19 de enero.

<sup>135</sup> Vid. por ejemplo, Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 (NFJ033603) en la que se concluye que exigir el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a documentos inscribibles en el Registro de Bienes Muebles antes del 1 de enero de 2003, que es la fecha en que se incluye el Registro de Bienes Muebles en el presupuesto de hecho del artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, constituiría analogía prohibida por ampliación del hecho imponible.

### 3.2.1.4. Conclusiones sobre el alcance del artículo 14 de la LGT/2003

Todo lo anterior lleva a concluir (i) que el artículo 14 de la LGT/2003 puede encontrar su fundamento en la dificultad de discernir, en las normas reguladoras del hecho imponible, una finalidad secundaria distinta a la general recaudatoria, (ii) que en la aplicación que nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa hacen del artículo 14 de la LGT/2003 es el sentido posible de los términos utilizados en el presupuesto de hecho de las normas que regulan el hecho imponible, las exenciones y beneficios fiscales el que marca la delimitación entre lo permitido y lo prohibido en la aplicación de las normas a efectos del artículo 14 de la LGT/2003, (iii) que con el sentido literal posible como criterio de delimitación entre interpretación e integración no tiene sentido diferenciar entre interpretación extensiva e integración analógica y (iv) que, por tanto, el tópico de que el artículo 14 de la LGT/2003 prohíbe la integración analógica pero no la interpretación extensiva debería ser revisitado.

Pero esta equiparación de interpretación extensiva y analogía a efectos del artículo 14 de la LGT/2003 no significa necesariamente que el recurso a la analogía esté prohibido para todo el Derecho tributario. En este sentido, entendemos que las anteriores conclusiones sobre el tipo de procesos prohibidos en el artículo 14 de la LGT/2003 deben influir en la determinación de las normas que se vean afectadas por la prohibición. Porque si la aplicación que se hace del artículo 14 de la LGT/2003 implica, en la práctica, que el sentido posible de las palabras es el que marca los límites entre lo prohibido y lo permitido en la aplicación de las normas a que se refiere, debe rechazar una interpretación maximalista del precepto que convierta al Derecho tributario (otra vez) en una isla de la interpretación literal.

Este eventual resultado sería insatisfactorio incluso bajo la tesis de que la expresión literal puede admitir distintas interpretaciones y que, dentro de esa diversidad, habrá algunas más acordes que otras con la finalidad de la norma. Esto es, si el sentido posible de las palabras como límite a la actividad permitida al aplicador del Derecho conduce, como agudamente observaba PALAO TABOADA<sup>136</sup>, a realizar interpretaciones teleológicas dentro de una interpretación literal de la norma, entendemos que ese modo tan limitado de aplicación del Derecho puede estar justificado cuando se trata de aplicar las normas reguladoras del elemento material del hecho imponible, menos justificado (pero ahí *lege lata* la restricción es clara) cuando se trata de exenciones y beneficios fiscales y absolutamente carente de justificación si pretende extenderse a todo el aspecto material del Derecho tributario, negando la posibilidad, en esos ámbitos, de interpretaciones teleológicas correctoras del sentido literal.

Por ello, entendemos que el artículo 14 de la LGT/2003 debe limitar su aplicación al ámbito material del hecho imponible y, al menos *lege lata*, al ámbito de las exenciones y otros beneficios fiscales. Y que al margen del artículo 14 de la LGT/2003 hay que analizar si existen otras restricciones externas (derivadas esta vez de principios constitucionales y no de una norma positivizada) que limiten la utilización del razonamiento analógico en el ordenamiento tributario.

<sup>136</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, pág. 80.

### 3.2.2. La prohibición derivada del principio de reserva de ley: crítica

La prohibición del artículo 14 de la LGT/2003 hace referencia, exclusivamente, a las normas reguladoras del hecho imponible, de las exenciones y de las bonificaciones. Cabe plantearse si existen restricciones de carácter externo a la aplicación analógica de normas tributarias distintas a estas.

La doctrina tradicional se ha opuesto a la admisión de la analogía en Derecho tributario basándose en el principio de reserva de ley. El razonamiento que se hace, resumido –aunque no comparado– por PÉREZ ROYO<sup>137</sup>, es el siguiente: «El principio constitucional de la reserva de ley establece que únicamente por un acto del poder legislativo puede crearse un nuevo impuesto o regularse los elementos del mismo. La analogía –y en general, la integración– supone la creación de una nueva norma, para un supuesto que previamente no estaba regulado, creación que se produce por obra del intérprete o del que aplica la norma, que evidentemente no es el poder legislativo. Luego, la aplicación analógica constituye una violación del principio de legalidad».

En la medida en que la analogía supone la extensión de una norma a un caso que estaba fuera de sus supuestos de aplicación, la analogía tiene una faceta creadora que puede ser incompatible con la necesidad de que determinados aspectos del tributo sean regulados por ley. El principio de reserva de ley, se dice, impide que el tributo se aplique a hechos no queridos o contemplados por el legislador, esto es, no previstos en la ley<sup>138</sup>. Por ello SAINZ DE BUJANDA<sup>139</sup> entendía que la analogía no cabe en materias reservadas a la ley dado que «el elenco de hechos imposables ha de ser determinado con certeza por las normas tributarias no solo –como a veces se supone– en garantía del contribuyente, sino también en garantía del interés de la colectividad (...). En el ámbito financiero, el rigor de la ley –sustentado en una inteligente interpretación de sus mandatos– es requisito ineludible para que el imperio del Derecho no quede suplantado por una devastadora discrecionalidad». En igual sentido, VILLAR EZCURRA<sup>140</sup> excluía «la aplicación analógica a situaciones de hecho no amparadas por el principio de reserva de ley, que cubre no solo el aspecto material del hecho imponible, sino también su ámbito temporal, espacial, subjetivo y cuantitativo» y CALVO ORTEGA<sup>141</sup> afirmaba que «la integración analógica como actividad parcialmente creativa es contraria al principio de reserva de ley».

Nótese que en esta tesis la prohibición de la analogía se justifica desde el doble entendimiento de que, por un lado, la analogía es un modo de producción de normas jurídicas y, por otro, esa producción no pasa por el Parlamento.

Ambas justificaciones no están exentas de crítica.

<sup>137</sup> F. PÉREZ ROYO: «Comentario al artículo 24...», *op. cit.*, pág. 370.

<sup>138</sup> Esta es la tesis de F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, *op. cit.*, pág. 72; pág. 137; E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 368; C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, pág. 67, págs. 70-71; K.H. FRIAUF: «Posibilidades y límites...», *op. cit.*, págs. 350-351; CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 53.

<sup>139</sup> F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, *op. cit.* pág. 72.

<sup>140</sup> M. VILLAR EZCURRA: «La analogía en la interpretación de las normas tributarias», *BICAM*, n.º 16, 3.ª época, septiembre 2000, pág. 26.

<sup>141</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, *op. cit.*, pág. 119.

En cuanto a la consideración de la analogía como fuente de Derecho, hemos señalado ya que la máxima de decisión analógica nunca constituye una creación normativa *ex nihilo*, sino que lo que hace es impulsar el pensamiento del legislador más allá de los supuestos expresamente regulados pero partiendo, justamente, de ellos <sup>142</sup>. En este sentido, VANONI señalaba que «la analogía no crea una nueva norma jurídica sino que pone de relieve la existencia de una norma, indirectamente contenida en la ley: una norma, pues, que forma parte de la ley, aun cuando no se encuentre abiertamente formulada en toda su extensión» <sup>143</sup>.

En cuanto al origen no legislativo de la máxima de decisión generada analógicamente, se entiende que precisamente la analogía lo que persigue es realizar la voluntad del legislador y que, en tal sentido, no es contraria a los principios democráticos y de autoimposición para garantizar una injerencia no arbitraria en la esfera de propiedad que se encuentra detrás de la reserva de ley. En este sentido, TIPKE rechaza que la prohibición de la analogía en Derecho tributario se encuentre en la raíz democrática de la reserva de ley, dado que la cobertura de lagunas mediante analogía persigue precisamente la realización de la voluntad del legislador. El rechazo a la reserva de ley como fundamento a eventuales restricciones a la utilización de la analogía también es compartido por RUIZ ALMENDRAL <sup>144</sup> y por SIOTA ÁLVAREZ <sup>145</sup> que han puesto de manifiesto que el problema de la integración analógica de las lagunas se sitúa en la fase de aplicación y no de producción del Derecho y que, aun admitiendo la faceta parcialmente creadora del razonamiento analógico, consideran que la creación jurídica que supone la analogía es cualitativamente diversa a la creación normativa originaria propia de las fuentes del Derecho.

Este rechazo al principio democrático como fundamento de la exclusión de la analogía en Derecho tributario también se encuentra en PÉREZ ROYO quien apunta, además, que esta falta de contrariedad de la analogía con la reserva de ley explica que en muchos ordenamientos la prohibición afecte no solo a la analogía en contra del contribuyente (sobre la norma de sujeción) sino también a la analogía favorable (sobre la norma de exención). Si se entiende que el fundamento remoto de la reserva de ley se encuentra en la necesidad de garantizar una injerencia no arbitraria en la esfera de la propiedad, podría pensarse que la analogía prohibida debe ser la desfavorable al contribuyente, pero que no existe razón alguna para prohibir la analogía favorable. Y ello haría difícil explicar por qué las normas de derecho positivo (por ejemplo, el art. 14 de la LGT/2003) prohíben la analogía en ambos sentidos <sup>146</sup>.

### 3.2.3. *La prohibición derivada del principio de tipicidad como garantía de seguridad jurídica y su conexión al principio de legalidad*

El método analógico no es contrario a la reserva de ley entendida como reserva de parlamento para garantizar una injerencia no arbitraria en la esfera de la propiedad. Pensamos, en cambio, que

<sup>142</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, pág. 217.

<sup>143</sup> E. VANONI: *Naturaleza e interpretación...*, pág. 218.

<sup>144</sup> V. RUIZ ALMENDRAL: *El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, págs. 61-62.

<sup>145</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, págs. 216-225.

<sup>146</sup> F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Pamplona, 2008, págs. 123-124. En realidad, esta aparente paradoja halla su explicación teórica en la moderna concepción de la exención como delimitación negativa de la norma de sujeción: es la norma de sujeción, junto con la norma de exención, la que determina la injerencia del tributo en la esfera de la propiedad y por ello la prohibición de analogía ha de afectar a ambas normas.

sí puede serlo a la vertiente garantista de la seguridad jurídica que también se encuentra detrás del principio de legalidad, en su vertiente de tipicidad en la imposición. De esta forma, existe un cierto consenso sobre el hecho de que son razones de seguridad jurídica las que limitan la utilización de la analogía en el ámbito tributario y donde no hay acuerdo doctrinal es en la vinculación que puede existir entre este principio (la seguridad jurídica) con el de legalidad.

Así, por ejemplo, SIOTA ÁLVAREZ reconoce «la estrecha vinculación que se produce entre la seguridad jurídica y la legalidad»<sup>147</sup> y concluye que es la seguridad jurídica el verdadero fundamento de la restricción de la analogía en Derecho tributario. Para PAPIER ese fundamento se halla en los principios de determinación normativa y protección de la confianza encaminados a garantizar la seguridad jurídica y ello le lleva a concluir que la prohibición de la analogía solo debería aplicarse a las normas de gravamen o injerencia y no a las favorables<sup>148</sup>. Para PÉREZ ROYO es el principio de tipicidad, que tiende a garantizar la certeza en la aplicación de las leyes y que el profesor distingue de la reserva de ley, el que fundamenta la prohibición de analogía. GARCÍA NOVOA<sup>149</sup> entiende que la tipicidad caracteriza al ordenamiento tributario como «un sistema tasado de creación de obligaciones públicas de dar, donde no hay más obligaciones que las previstas por el ordenamiento». Y ello permite cuestionar, además de la existencia de lagunas, la posibilidad de que los aplicadores del Derecho «creen Derecho en ámbitos reservados a la ley, sujetos al principio de tipicidad». Considera el profesor GARCÍA NOVOA que la analogía, como medio de integración, puede conculcar el derecho a la certeza del contribuyente respecto al contenido de sus obligaciones tributarias. También PALAO TABOADA entiende que la tipicidad es, junto con el principio de reserva de ley, el fundamento para la prohibición de la analogía en el ámbito tributario<sup>150</sup>. Y el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT señalaba que «la prohibición de la analogía, que en realidad supone consagrar un principio de tipicidad en relación con el hecho imponible y las exenciones, reviste la máxima importancia en un sector del ordenamiento en que la seguridad jurídica es fundamental».

Admitido, por tanto, que el principio de tipicidad y la necesidad de garantizar la seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias son las justificaciones subyacentes a la restricción del razonamiento analógico en materia tributaria, se plantea la cuestión de si ese principio de tipicidad se encuentra de alguna forma relacionado con la reserva de ley. Dilucidar esto es necesario para concluir sobre la existencia de límites extrínsecos a la utilización del método analógico en Derecho tributario distintos a los derivados de su prohibición expresa en el artículo 14 de la LGT/2003.

Pues bien, PÉREZ ROYO entiende que no debe confundirse el principio de reserva de ley y el principio de tipicidad, como se hace cuando se traslada la máxima del Derecho penal *nullum crimen, nulla poena, sine lege* al Derecho tributario: *nullum tributum sine lege*. Los dos principios, dice el profesor PÉREZ ROYO, tienen fundamentos distintos y han de mantenerse separados. La reserva de ley supone «la exigencia de una ley, en cuanto acto propio de la representación nacional» y tiene como finalidad

<sup>147</sup> M. SIOTA ÁLVAREZ: *Analogía e interpretación...*, *op. cit.*, pág. 251.

<sup>148</sup> H.J. PAPIER: «Die finanzrechtlichen Gesetzesverhalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip», Duncker & Humblot, Berlín, 1973, págs. 156 y ss.; la cita está tomada de C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, pág. 65.

<sup>149</sup> GARCÍA NOVOA: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 83 y 85. También, en *El principio de seguridad jurídica...*, *op. cit.*, pág. 262.

<sup>150</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», *op. cit.*, pág. 81.

«la de eliminar la injerencia del poder reglamentario» en la materia tributaria reservada a la ley; la tipicidad, en cambio, en cuanto «exigencia de que determinados supuestos de hecho estén previamente definidos en un texto positivo expreso, tiene como finalidad la certeza en la aplicación de las leyes y la de eliminar el arbitrio judicial». Para PÉREZ ROYO, la exigencia de certeza y seguridad jurídica en materia tributaria, siendo indiscutible, no despliega sin embargo sus efectos con la intensidad con que lo hace en materia penal. Y eso le lleva a concluir que no es posible fundar en este principio la prohibición de analogía en Derecho tributario y que, por ello, el único límite que, en principio, se presenta para la aplicación analógica de esas normas es el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, o sea el límite de carácter puramente lógico de la estructura de su presupuesto de hecho <sup>151</sup>.

PALAO TABOADA, sin embargo, admitiendo la distinción entre los principios de reserva de ley y tipicidad y que la exigencia de certeza sea menos rigurosa en materia tributaria que en penal, considera que no puede negarse la necesidad de separar con la mayor seguridad posible los hechos sometidos a tributación de los que no lo están <sup>152</sup>.

A nuestro juicio, la legalidad tiene dos vertientes: una formal, expresada en la exigencia de que sea una ley formal <sup>153</sup> la que regule los aspectos esenciales (el *an* y el *quantum*) de los tributos como garantía de los principios democráticos y de autoimposición; y una material, expresada en la exigencia de que la obligación tributaria se derive de una norma positiva (ley entendida no ya tanto en su sentido formal como norma emanada del poder legislativo, sino como norma escrita, en el sentido del art. 1.1 del CC) como garantía de los principios de seguridad jurídica y certeza en la aplicación del Derecho. Porque no puede olvidarse que la positividad del Derecho es un ingrediente básico de la seguridad jurídica y que el Derecho positivo surge, precisamente, para garantizar esa seguridad. Pues bien, la primera vertiente de la legalidad (la formal) es la que recoge el principio de reserva de ley, mientras que la segunda (la material) se refleja en el principio de tipicidad. Pero ambas están conectadas con el principio de legalidad entendido en sentido amplio.

De esta forma, es posible que en Derecho tributario no exista un principio de estricta legalidad que exija una tipificación tasada de cada uno de los elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria, pero sí es indiscutible que en materia tributaria existe un principio de mera legalidad, entendido como la necesidad de que las normas que determinan el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria estén expresadas en reglas y no en meros principios <sup>154</sup>.

Poniendo esto en relación con el tema que nos ocupa, que es el del uso admisible de la analogía en Derecho tributario, entendemos que es necesario distinguir los casos en los que el razonamien-

<sup>151</sup> F. PÉREZ ROYO: «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria» en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*, op. cit., pág. 380.

<sup>152</sup> C. PALAO TABOADA: «Tipicidad e igualdad...», op. cit., pág. 71.

<sup>153</sup> Si no una ley «votada en Cortes» al menos sí una norma con rango de ley y con las particularidades que las normas con rango de ley no votadas en Cortes tienen respecto de la creación de obligaciones tributarias. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «El Decreto-Ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Constitucional*, n.º 10 (1984) o F. PÉREZ ROYO: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 13 (1985).

<sup>154</sup> Sobre la distinción entre mera legalidad y estricta legalidad y la relación de este último concepto con la noción de tipicidad, vid. M. ATIENZA Y J. RUIZ MANERO: *Ilicitos atípicos*, op. cit., pág. 26.

to analógico lleve a la creación de una nueva máxima de decisión (analogía *iuris*) de los casos en los que lo que se hace es extender el ámbito de aplicación de una máxima ya existente (analogía *legis*).

En la analogía *legis* no hay una nueva manifestación de voluntad (una nueva regla) sino la aplicación de una norma existente en virtud de la semejanza con su ratio *legis* lo que permite extender el plan del instituto jurídico <sup>155</sup>.

En la analogía *iuris*, en cambio, el jurista extrae una nueva regla o máxima de decisión de otras normas del sistema (o de principios jurídicos) para restringir el supuesto de hecho de una norma preexistente que abarca más de lo que reclaman esos principios extraídos de otras normas del ordenamiento. En los casos de analogía *iuris* la faceta innovadora de la analogía se manifiesta más intensamente porque se desarrollan principios jurídicos para romper la relación existente entre el supuesto aplicativo y la solución normativa contenida en una norma de ese sistema. Por ello, cuando se trata de analogía *iuris*, dado que la analogía crea verdaderamente una nueva máxima de decisión en un caso, además, en el que la laguna podría calificarse de axiológica en lugar de normativa, entendemos que el razonamiento analógico debería estar prohibido para los elementos cubiertos por el principio de legalidad tributaria (*i. e.*, para aquellos que determinan el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria). Debe tenerse en cuenta que si la máxima de decisión que surge del razonamiento analógico resultara positivizada por el legislador y este pretendiera otorgarle eficacia retroactiva, con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional para admitir la retroactividad de las normas tributarias es probable que se concluyera que, por afectar a hechos consumados, esa retroactividad en grado máximo no es admisible porque quebranta los principios de seguridad jurídica y capacidad económica. Pues bien, en el entendimiento de que no se puede permitir al aplicador del Derecho lo que está vedado al legislador <sup>156</sup>, esa misma seguridad jurídica que impediría dotar de retroactividad a la norma que viniera a integrar la laguna (normalmente axiológica y no normativa) debería llevarnos a concluir en la inadmisibilidad de la analogía *iuris* en estos casos <sup>157</sup>.

#### 4. CONCLUSIONES

1. En la analogía como forma de razonamiento basada en el principio de igualdad puede distinguirse la analogía *legis* (que partiendo de la ratio *legis* de una norma concreta que abarca menos que lo que reclama su justificación subyacente extiende el mandato de esa norma a otras situaciones no incluidas en su presupuesto aplicativo) y la analogía *iuris* (que partiendo de varias normas induce un principio general que utiliza luego para restringir el mandato de otra norma que abarca más que lo que reclaman esos principios inherentes a otras normas del sistema).

<sup>155</sup> J. MARTÍN FERNÁNDEZ y P.M. HERRERA MOLINA: «El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 33.

<sup>156</sup> En este sentido, K.H. FRIAUF («Posibilidades y límites...», *op. cit.*, pág. 346) afirmaba que el perfeccionamiento del derecho tributario realizado por la Administración fiscal y por los Tribunales fiscales como tiene como frontera superior el hecho de que «no puede conseguir nada que no pudiera conseguir igualmente el legislador, tiene que atenerse (por lo menos) a los límites constitucionales a que está sometida también la jurisprudencia».

<sup>157</sup> En igual sentido K.H. FRIAUF («Posibilidades y límites...», *op. cit.*, págs. 22-23) si bien para el argumento analógico en general (sin distinguir entre analogía *legis* y analogía *iuris*).

2. Aunque las dos suponen un desenvolvimiento del Derecho partiendo de la ley, la analogía *iuris* crea una nueva máxima de decisión mientras que la analogía *legis* extiende el ámbito de aplicación de una regla ya existente. Por ello la analogía *iuris* es contraria al principio de legalidad en su vertiente de tipicidad en la imposición, sobre todo en los casos en los que el propio legislador no podría dar eficacia retroactiva a esa máxima de decisión que surge del razonamiento analógico si quisiera positivizarla.

En cambio, la analogía *legis* no plantea objeciones desde las exigencias de seguridad jurídica que se encuentran detrás del principio de tipicidad en la imposición con lo que cabría admitir la utilización del razonamiento analógico en la aplicación de las normas tributarias siempre que:

- Se pueda concluir de forma no arbitraria con los criterios de interpretación jurídica que la finalidad de la norma concreta y su justificación subyacente reclaman una igualdad de tratamiento para el caso no regulado por presentar ambos una misma ratio *legis* suficiente.
  - No se trate de las normas referidas en el artículo 14 de la LGT/2003.
3. La prohibición contenida en el artículo 14 de la LGT/2003, en lo que se refiere al hecho imponible (entendiendo por tal la referencia a las normas reguladoras de su elemento material), encuentra su justificación en que, por un lado, es en este ámbito donde la libertad del legislador, al decidir qué manifestaciones de capacidad contributiva desea someter a imposición, es más amplia y en que, por otro lado, es difícil dilucidar en estas normas una finalidad secundaria distinta a la general contributiva o a la genérica función que desempeña el tributo de que se trate en el ordenamiento tributario. Cuando se trata de normas reguladoras de exenciones e incentivos fiscales, la prohibición contenida en el artículo 14 de la LGT/2003 puede encontrar su razón de ser en el hecho de que, con frecuencia, se trata de normas con un presupuesto de hecho exclusivo, cuya finalidad se agota en la propia disposición.
  4. La prohibición del recurso a la analogía en el artículo 14 de la LGT/2003, así justificada, se extiende tanto a los casos en los que la labor aplicativa se desarrolla dentro de los límites de la interpretación, como a los casos en que excedidos dichos límites, se enmarca en un proceso de integración, si es que es posible delimitar ambos procesos.

# Bibliografía

- AA.VV. [2002]: «I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», *IEF Documentos* n.º 11.
- [2005]: *Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial*, Marcial Pons.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1979]: *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Escuela de Inspección financiera y tributaria.
- ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. [1987]: *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Astea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires.
- AMATUCCI, A. [1984]: «La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero», *HPE*, n.º 86.
- ASOREY, R.O. [1990]: «El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario», *REDFC*, n.º 66.
- ATALIBA, G. [1988]: «Seguridad jurídica», *REDFC*, n.º 59, julio-septiembre.
- ATIENZA, M. [1985]: «Algunas tesis sobre la analogía en el Derecho», *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. n.º 2, págs. 223-229, disponible en la Biblioteca Virtual de Miguel de Cervantes.
- [1986]: *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Civitas.
- ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. [2000]: *Ilícitos atípicos*, Trotta.
- BÁEZ MORENO, A. [2009]: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Crónica Tributaria*, n.º 133.
- [2009]: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona.
- [2010]: «Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi, Pamplona.
- CALVO ORTEGA, R. [2007]: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, 11.ª ed., Thomson Reuters-Civitas.
- CARRASQUER CLARÍ, M.L. [2002]: *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Monografías, n.º 213, Valencia.
- CASADO OLLERO, G. [2000]: «Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración fiscal», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre.
- CERVERA TORREJÓN, F. [1976]: «La retroactividad de la norma tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero* Civitas, n.º 10, abril-junio.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E. [1984]: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de propiedad económica en el Impuesto sobre el Patrimonio)», *CREDF*, n.º 44, octubre-diciembre.
- DÍEZ PICAZO, L. [1999]: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Ariel S.A., Editorial-Ensayo, 3.ª edición.
- FALCÓN Y TELLA, M.J. [1991]: *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1984]: «El Decreto-ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Constitucional*, n.º 10.
- [1993]: «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, n.º 68.

- «El fraude de ley como técnica para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del Código Civil», editorial *Quincena Fiscal*, Aranzadi, n.º 17.
  - «El fraude de ley como técnica para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», editorial *Quincena Fiscal (Aranzadi)*, n.º 18.
  - [1999]: «Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 104.
- FALCÓN Y TELLA, R. y ZORNOZA PÉREZ, J. [1984]: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 43.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. [1993]: «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Crónica Tributaria*, n.º 68.
- [1995]: «Reflexiones sobre derecho tributario y técnica jurídica», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 85.
  - [2001]: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal (Aranzadi)*, n.º 8.
  - [2003]: «El abuso de la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal (Aranzadi)*, n.º 11.
  - [2006]: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons, 25.ª edición.
- FRIAUF, K.H. [1984]: «Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el derecho tributario», *Hacienda Pública Española*, n.º 86.
- GARCÍA AMADO, J.A. [2001]: «Sobre el argumento a contrario en la aplicación del derecho», *Doxa*, n.º 24.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1984]: *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Civitas.
- GARCÍA FRÍAS, A. [2010]: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi, Pamplona.
- GARCÍA NOVOA, C. [2000]: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- GIANNINI, M.S. [1984]: «La interpretación y la integración de las leyes tributarias», *HPE*, n.º 86.
- GÓMEZ LANZ, J. [2006]: *La interpretación de la expresión en perjuicio de en el Código Penal*, Dykinson.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1982]: «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Edersa, Madrid.
- [1984]: «La admisión de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán», *Hacienda Pública Española*, n.º 86.
  - [1997]: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona.
  - [2001]: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona.
- GONZÁLEZ TOBARRA, P. y JIMÉNEZ CARBAJO, J.R. [2009]: «El principio de legalidad: los principios de reserva de ley, irretroactividad y tipicidad» en AA.VV. *Manual de Derecho administrativo sancionador, T. I. Parte General*, Aranzadi, Pamplona.
- HELSEN, A. [2005]: *Derecho Tributario*, traducción y Estudio Preliminar por Andrés BÁEZ MORENO, María Luisa GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y Enrique ORTIZ CALLE, Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2002]: «El fraude a la ley tributaria en el Derecho español» en la obra colectiva SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTÓN, F. (dir.).

- HERRERA MOLINA, P. M. [2003]: «Metodología del Derecho Financiero y Tributario», *IEF Doc*, n.º 26.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [1997]: «Seguridad jurídica y retroactividad de las normas tributarias: una primera declaración de inconstitucionalidad», *Quincena Fiscal*, n.º 8, abril.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A. [1994]: «La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas», *CREDF*, n.º 82, abril-junio.
- KELSEN, H. [2009]: *Teoría pura del Derecho*, Porrúa, México.
- LARENZ, K. [2001]: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel.
- LARRAZ ESCOBAR, J.A. [1952]: «Metodología aplicativa del Derecho tributario», *Revista de Derecho Privado*.
- LETE DEL RÍO, J.M. [2003]: «Reflexiones sobre la analogía», *La Ley, AC*, n.º 4, 20 al 26 de enero.
- MARÍN BENÍTEZ, G. [2006]: «Los particulares y el proceso urbanizador: asimetrías en la consideración empresarial de los urbanizadores de terrenos a efectos del IVA y del IRPF», *RCyT. CEF*, n.º 283.
- MORILLO MÉNDEZ, M. [1996]: «La analogía en la aplicación de las normas tributarias», *Impuestos*, Tomo II, pág. 1.006.
- MOSCHETTI, F. [1984]: «Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica», *Hacienda Pública Española*, n.º 86.
- PALAO TABOADA, C. [1976]: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV.AA.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro (II)*, Tecnos, págs. 375-426.
- [1988]: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 88.
  - [1995]: «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, n.º 73.
  - [1997]: «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 1.
  - [2004]: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 124.
  - [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- PÉREZ ROYO, F. [1985]: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria», *Revista española de Derecho Constitucional*, n.º 13.
- [1991]: «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en: (AA.VV.): *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF.
  - [2008]: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Pamplona.
- ROSEMBUJ, T. [1996]: *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [1999]: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2.ª ed., Madrid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: «El fraude de la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario», Aranzadi, Navarra.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. [2004]: «El fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», *RCyT. CEF*, 257-258, n.º 53.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2005]: «Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en VV.AA.: «La reforma de la Ley General Tributaria», CGPJ, págs. 11-84.

- SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 8.ª edición.
- SAINZ MORENO, F. [1976]: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid.
- SALGUERO, M. [2002]: *Argumentación jurídica por analogía*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ PINO [2001]: «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *CREDF*, n.º 109-110.
- SERRANO ANTÓN, F. y SOLER ROCH, M.T. (dir.) [2002]: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E. [1985]: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.
- [2010]: «Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi, Pamplona.
- SIOGA ÁLVAREZ, M. [2008]: «Analogía y fraude a la ley tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 139.
- [2010]: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- TIPKE, K. [1982]: «Límites a la integración en el Derecho Tributario. Reunión de la Asociación Alemana de Derecho Tributario (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft) y resultados de la misma», trad. de C. PALAO TABOADA, *Civitas, REDF*, n.º 34.
- VANONI, E. [1973]: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- VILLAR EZCURRA, M. [2000]: «La analogía en la interpretación de las normas tributarias», *BICAM*, n.º 16, 3.ª época, septiembre 2000.
- [2010]: «La analogía en la aplicación de las normas tributarias», en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo I*. Aranzadi, Pamplona.