



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

La analogía en la aplicación de las normas tributarias

MARTA VILLAR EZCURRA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU

SUMARIO.—I. INTRODUCCIÓN.—II. UN REPASO A LA ANALOGÍA: LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.—III. LA ANALOGÍA COMO SOLUCIÓN AL «CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA».—IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Acepto gratamente la invitación a participar en el Libro que rinde justo Homenaje a Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO con un tema imprescriptible y eterno en el mundo del Derecho y especialmente singular para la esfera tributaria.

La analogía —en general y como método de integración de lagunas en particular— encuentra facetas marcadamente interesantes cuando se proyecta sobre las normas tributarias, como también ocurre con la interpretación jurídica en tanto tarea valorativa y conceptual.

Como es sabido, la analogía supone la aplicación a un caso no previsto ni en la letra ni en el espíritu de la ley, de una norma extraída de la misma ley o del ordenamiento jurídico¹. Constituye además un tipo de razonamiento basado en la semejanza entre el hecho regulado por la norma y el

1. Conforme al artículo 4 del Código Civil «procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón».

hecho no regulado al que la analogía se aplica. Por ello se afirma que la analogía crea derechos², que construye derechos subjetivos dignos de tutela.

Aun reconociendo las diferencias entre integración e interpretación, el análisis del fenómeno de la analogía en la aplicación de las normas tributarias no puede ser desvinculado del problema general de aplicación e interpretación de las normas.

Queremos traer a colación lo que señalaba para el ámbito jurídico general CALAMANDREI cuando afirmaba que toda pretensión puede ser desestimada por dos razones, bien por la calificación de los hechos aducidos bien por la interpretación del Derecho aplicable. Se trata de ámbitos que aparentemente pertenecen a niveles de esencia diferentes pero que, sin embargo, con gran frecuencia aparecen interconectados en el ámbito de la aplicación de las normas.

El Derecho tributario es precisamente un buen ámbito de muestra de cómo aparecen entremezclados esos dos niveles y por ello no es de extrañar que se hayan planteado vivas polémicas como consecuencia de la especificidad conceptual y la consideración a la plural naturaleza del *hecho imponible real*, al menos, así ha ocurrido siempre para el primer operador jurídico que es la Administración. A ella se le confiere el poder-deber de aplicar las normas tributarias, siendo destacable su *actividad valorativa*³ que no sólo recae sobre los hechos a subsumir sino también sobre el sentido de los propios conceptos y preceptos legales a interpretar y, en definitiva, a aplicar al caso concreto. También comparte esta actividad, la jurisdicción, que cuenta además con la posibilidad abierta de controlar los hechos determinantes⁴.

2. Sobre el particular se ha afirmado que se trata de una actividad creativa, al menos de manera parcial, por cuanto se decide la procedencia o no de la aplicación analógica a materias reservadas a Ley. Cfr. R. CALVO ORTEGA, en *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2004, Madrid, pg. 53.
3. «La interpretación aplicativa es una operación lógico-valorativa. Quiere esto decir que sus dos vectores son la lógica y la ideología política», J. L. VILLAR PALASÍ, *Interpretación y apotegmas jurídico-lógicos*, Real Academia de jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1975, pg. XIII.
4. Por ejemplo, admitida la inexistencia del hecho imponible no sería posible girar una liquidación administrativa. Así, la STSJ de Valencia de 23 de enero de 1999 (JT 1999, 164), declara nulo un apremio reclamado por un Ayuntamiento respecto al cobro del IBI aduciendo la falta de comunicación de la variación jurídica resultante de la compraventa por parte del sujeto pasivo, y lo hace acogiendo el concepto de acto de contenido imposible a la vista de la absoluta *inadecuación originaria del acto a la realidad*, con extralimitación de la potestad ejecutiva de la Administración. Este criterio podría invocarse en otros supuestos en los que se anteponen cuestiones procedimentales a la sustancia jurídica del acto. Por ejemplo, tal sería el caso de una liquidación en la que se admite que no se ha producido el hecho imponible y sin embargo se confirma por extemporaneidad del recurso originariamente interpuesto. Se hace así real «el

Por ello es siempre singularmente más difícil y aventurado arriesgarse a una interpretación de la norma «en el vacío» y mucho más seguro hacerlo ante unos hechos concretos, pues la luz que arrojan los hechos sobre el Derecho en un supuesto específico es insustituible.

Como afirmara hace ya tiempo LERCHE toda ley contiene algo en su contenido que es incierto y que sólo en el momento de su aplicación se convierte en evidente. En su doctrina de las «*Leermomen*» –normas vacías– afirma que sólo aparece lo esencial cuando las normas se aplican⁵.

Y es que la aplicación de las normas tributarias plantea cotidianamente estos dos tipos de problemas previos a cualquier otro: la preselección del caso y la preselección de la norma. Para CARNELUTTI la clave de las dificultades reales reside en la pobreza de los conceptos en contraste con la riqueza de los hechos. De éstos –dice– deben extraerse los relevantes porque de otro modo no podría clasificarse dentro del género pobre la especie rica; aunque a veces ocurre el revés, que hay tantas leyes, que el problema de identificar la aplicable es algo que se reduce con la posible aclaración del dato en un modelo dado⁶.

El problema de seleccionar la norma a aplicar, obliga a resolver aparentes y reales antinomias, para lo cual han de aplicarse los criterios generales del Derecho. VANONI, con su monografía sobre la *Naturaleza de interpretación de las Leyes Tributarias*⁷, verdadero «clásico» del Derecho tributario, contribuyó a la precisión del aspecto jurídico del fenómeno tributario armonizándolo con sus características políticas, económicas y sociales, haciendo buena síntesis y sistematización de las aportaciones de iuspublicistas italianos y alemanes de la época⁸.

En su obra se encuentran precisamente delimitados como problemas específicos que plantea la aplicación de las normas tributarias los de la *calificación jurídica de las normas tributarias* y su *interpretación*. Pero también aborda un tercer e importante problema, el de la *integración de las normas tributarias*. En el análisis que realiza de todos ellos, se pone de manifiesto la permanente tensión entre forma jurídica y contenido económico.

control de los hechos determinantes» del que hablara CALAMANDEI por parte del órgano jurisdiccional.

5. Vid. LERCHE, *Übermass und Verfassungsrecht, Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und Erforderlichkeit*, Velag, Berlin, 1961.
6. Cfr. F. CARNELUTTI, «L'esperienza del Diritto», *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto* núm. 23, 1943, pg. 97.
7. Traducida por J. MARTÍN QUERALT, IEF, Madrid, 1973.
8. Como afirma F. VICENTE-ARCHE prologando su obra, pgs. 5 y 6.

Tras esta breve introducción, pasamos sin más a formular algunas consideraciones a propósito del problema de la analogía como técnica de integración de lagunas, de la razón de los límites que a la misma se formulan en el ámbito tributario, y de su condición de solución técnica a lo que hoy se denomina «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», figura nueva para unos y heredera del fraude de ley tributaria para otros.

II. UN REPASO A LA ANALOGÍA: LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN ANALÓGICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Siendo aparente la sencillez con que se formulan los ámbitos de limitación de la LGT a la aplicación de la analogía, se ha convertido ésta en una de las cuestiones más controvertidas en la doctrina⁹ y en los tribunales¹⁰.

Como ha recordado el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de febrero de 2002, en todo caso la analogía requiere la concurrencia de tres condiciones: la primera, la existencia de una laguna legal respecto al caso de que se trate; la segunda condición es la existencia de igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley y la tercera y última, es que la analogía no esté proscrita por la Ley, como ocurre en el ámbito tributario en lo que al hecho imponible y exenciones se refiere.

Merece la pena acercarse a la aplicación de la analogía en el Derecho tributario partiendo de su correcto anclaje en la teoría general del Derecho¹¹, aun cuando al respecto las opiniones doctrinales no sean ni mucho menos mayoritarias ni siquiera en lo que se refiere a la forma de entender la integración y la interpretación¹². Ello es lógico y comprensible si se considera que

9. Así lo afirma CALVO ORTEGA, *op. cit.*, pg. 52.

10. Hay posturas encontradas aun en nuestros días a la vista de los casos que se plantean en los tribunales a propósito de la naturaleza de las normas tributarias, la difícil distinción en la práctica entre analogía e interpretación extensiva o la influencia de la entrada en vigor de la Constitución Española.

11. Son clásicas las obras de E. ZITELMANN, *Luecken im Recht*, ed. Duncker-Humblot, Leipzig, 1903 (trad. española en el tomo *La Ciencia del Derecho*, Losada, Buenos Aires, 1949) y D. DONATI, *Il problema delle lacune dell'ordinamentogiuridico*, Società Editrice Libreria, Milano, 1910.

12. Una postura conciliadora se ofrece por F. PÉREZ ROYO, para quien la analogía no supone ni interpretación ni creación del Derecho, sino que puede ser usada tanto en uno como en otro sentido, esto es, tanto con la finalidad de averiguar el sentido de la norma (ésta es la postura de M^a D. ARIAS ABELLÁN, en: AA VV, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pg. 22) y de E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La interpretación de las normas tributarias*, cit., pg. 51; C. CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, cit., pgs. 8 y 251 y ss.) como la de colmar la laguna legal, es decir, para determinar la norma aplicable a un supuesto no previsto por el legislador

cualquier solución que teóricamente y en abstracto se dé al problema de las lagunas dependerá de la concepción que cada uno tenga sobre la naturaleza y la estructura del propio Derecho¹³.

Se ha dicho que todo Derecho estructurado no puede rehusar respuesta a las preguntas hechas, por insólitas que sean, siempre que alcancen relevancia jurídica. Esta vinculación de la norma a los hechos es la que conduce a la interpretación de la previsión reguladora del caso, según la norma, que es el sólo camino para salvar la aporía que, de otra manera, se produciría entre el cosmos jurídico y el universo de lo real. Las lagunas de Derecho adquieren así una significación relevante para la explicación del Derecho, para la búsqueda de un método superior de interpretación, sin perder por ello su carácter de cuestión práctica¹⁴.

Pero, pese a lo que pueda parecer, no es fácil la definición de lo que sea una laguna de Derecho. Puede decirse que, como patología por defecto del sistema jurídico, por ofrecer un espacio vacío de Derecho, se produce cuando debe reglarse el caso y no hay norma positiva directamente aplicable. Una laguna normativa es, según una de las definiciones más difundidas, la de CANARIS «una deficiencia de la ley contraria al plan del legislador»¹⁵.

Hay auténticas lagunas y pseudo-lagunas o lagunas aparentes. Una laguna en sentido propio, se produce por la ausencia de reglas jurídicas directamente aplicables al caso en una estructura jurídica que, sin embargo, considera relevante este caso y debe darle respuesta adecuada. Las lagunas aparentes se producen cuando el supuesto de hecho está regulado por una norma pero la solución ha de considerarse como impropia o inadecuada¹⁶.

(C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pg. 382; R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero...*, cit. pg. 125; J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16ª edición, Marcial Pons, 1994, pg. 79). Se trata «de un mecanismo o modo para la aplicación de las normas». Cfr. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1991, pgs. 92 y ss.

13. Vid. J. L. VILLAR PALASÍ, *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos*, cit. pg. 82.
14. Analizado el problema desde el carácter de postulado político, *ibidem.*, pg. 69.
15. Tomo la cita de C. PALAO TABOADA, «¿Existe fraude a la Ley tributaria?», *RCT*, núm. 182, 1998, pg. 15.
16. En este supuesto se distinguen a su vez, las lagunas ideológicas, si la inadecuación es respecto a un ideal jurídico que trasciende del ordenamiento, y las lagunas teleológicas si la inadecuación es inmanente al mismo. «Las primeras entrañan una ausencia de contenido axiológico, esto es valorativo (bueno, malo, justo, injusto). Las segundas una falta de eficacia. De ahí que no se trate tanto de laguna jurídica cuanto de un fallo de la política jurídica o de los principios inspiradores de la estructura del Derecho», cfr. J. L. VILLAR PALASÍ, *La interpretación y los apotegmas jurídico-*

La integración de lagunas normativas constituye entonces una *técnica para completar las imprevisiones en el sistema jurídico*, que siempre, por definición, contiene una norma obligatoria de conducta a cada caso que se presente. La integración analógica en sentido estricto supone la existencia de una laguna y de una relación de semejanza de *ratio legis* entre el supuesto previsto en una norma y el carente de ella, por ello, al hecho carente de previsión normativa se le ha de aplicar la consecuencia jurídica prevista para la primera hipótesis¹⁷.

Mientras que la determinación de la semejanza es tarea valorativa¹⁸, el fundamentar la existencia de *lagunas* en materia tributaria es más difícil, sobre todo por la estrecha frontera entre interpretación extensiva e integración analógica en determinados casos.

Para delimitar las lagunas debe reconstruirse el plan inspirador del ordenamiento, la *ratio legis*, lo que en muchos casos sólo puede hacerse mediante *indicios*. En este sentido, considera PALAO que «no existe una diferencia material entre analogía e interpretación», sino tan sólo una diferencia de grado¹⁹ y afirma que «en presencia del principio de *tipicidad* el límite de la integración de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso ponderando las exigencias de dicho principio con las del de *igualdad*. Esto es lo que en última instancia, significa prohibición de analogía»²⁰.

VANONI también advirtió que «la exigencia de la generalidad y de la igualdad ante el tributo explica y justifica el empleo de la analogía en la interpre-

lógicos, cit., pgs. 70 y 71, quien también contempla la diferencia entre lagunas y conjuntos jurídicos vacíos, y aborda los problemas de las lagunas técnicas, las falsas lagunas y otras cuestiones conexas.

17. Vendrían a coincidir con esta definición, las dadas por J. L. LACRUZ, *Elementos de Derecho Civil*, t. I., Barcelona, 1974, pg. 91, L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, Madrid, 1979, pg. 226.
18. Para PALAO el criterio o punto de vista necesario para llevar a cabo la relación de semejanza lo proporciona el sentido y finalidad de la regulación legal, la *ratio legis*. Cfr. PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributaria. La prohibición de la analogía en el Derecho tributario», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1, 1997, pg. 229. Coincide su criterio con la opinión de E. GONZÁLEZ GARCÍA, que hay que atender a la razón ordenadora «llevando el supuesto hacia la *eadem ratio*, equiparando según el principio inspirador y no según el supuesto de hecho», *La Interpretación de las Normas Tributarias*, cit., pg. 54.
19. Cfr. C. PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad...», cit., pgs. 234 y 240. En el mismo sentido, E. GONZÁLEZ GARCÍA, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, cit., pg. 51.
20. *Ibidem*, pg. 241.

tación de las leyes tributarias»²¹. Puede parecer que *legalidad* e *igualdad* son exigencias antagónicas, pero al contrario, se completan e integran. La Ley no puede prever todos los casos, y cuando nada dice no puede interpretarse apriorísticamente que no quiere establecer un tributo. Por ello «es preciso examinar las situaciones particulares (...) si entre los principios jurídicos acogidos por la ley no existe alguno que incluya bajo su misma *ratio* la hipótesis no prevista»²². Sería viable así, la analogía en los supuestos de lagunas inconscientes que pueden provocar resultados contrarios a la finalidad legal de cada norma fiscal, resultados «fuera de ordenación»²³.

Se ha insistido en que si la norma tributaria no contempla un determinado supuesto, el silencio puede ser que fuera querido por la ley. Por ello, SIMÓN ACOSTA distingue con agudeza entre el *silencio con sentido propio* que «cumple positivamente los fines objetivos del ordenamiento»²⁴, los *defectos de la ley*, que no desarrolla los fines del ordenamiento pero que tampoco se aparta de ellos y el silencio que supone *quiebra de los principios* que inspiran el ordenamiento, y lo que constituye el supuesto típico de la laguna legal²⁵.

En la misma línea FALCÓN Y TELLA pone de relieve que la falta de regulación tributaria de ciertas operaciones puede responder a un «consentimiento del legislador», pero advierte que se trata sólo de un *indicio* pues puede ocurrir que el legislador pretenda reaccionar frente a las mismas no con *casuismo* sino mediante cláusulas generales (fraude de ley tributaria)²⁶.

Admitida la existencia de verdaderas lagunas en materia tributaria la integración analógica es entonces posible, si bien con excepciones o limitaciones pues no se admite, y así lo prevé el artículo 14 de la Ley General Tributaria, «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». No se excluye por tanto el resultado extensivo de una interpretación sistemática, sino la aplicación analógica a situaciones de hecho no amparadas por el principio

21. E. VANONI, *Naturaleza...*, cit. pgs. 345-346.

22. *Ibidem*, pg. 347.

23. Cfr. C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pgs. 264 y 265.

24. También se ha dicho que la laguna intencional o crítica obedece a que el legislador deja la competencia de conformación bien a la justicia, bien a la interpretación, bien a los propios interesados. Cfr. A. G. CONTE, «Décision, complétude, Cloture à propos des lacunes en Droit», *Logique et Analyse*, núm. 33, 1966, pgs. 1 y ss.

25. Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pg. 346. En el mismo sentido, C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, cit., pgs. 265 y 267.

26. Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *CT*, núm. 68, 1993, pg. 31.

de reserva de ley, que cubre no sólo el aspecto material del hecho imponible sino también su ámbito temporal, espacial, subjetivo y cuantitativo.

Aunque el artículo 14 de la Ley General Tributaria distingue hecho imponible, exenciones, beneficios e incentivos fiscales, sigue siendo cierta la aseveración que en su día hiciera CHECA respecto a la anterior LGT: constituye una clara redundancia puesto que en la actualidad se admite casi de forma generalizada que la norma de exención no es más que una norma de co-definición del hecho imponible, una norma que contribuye en la misma medida que la definición del hecho gravado a la delimitación del tributo²⁷.

Este rechazo a la aplicación de la analogía ha estado íntimamente ligado a la «concepción positivista y garantista del Derecho Tributario»²⁸. La prohibición de la Ley General Tributaria se ha fundado por lo general en la doctrina, en el principio de *reserva de ley tributaria*²⁹, aunque también se ha basado como ha defendido PÉREZ ROYO en el principio de *tipicidad* como opción de política legislativa³⁰. Estas razones permiten interpretar la prohibición de la Ley General Tributaria de modo estricto, entendiendo que sólo afecta al

27. Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, cit., pág. 253, donde recoge las aportaciones de GARCÍA LUIS y LOZANO SERRANO.

28. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso De Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Tecnos, Madrid, 2008, pg. 193.

29. Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, tiene en cuenta la fundamental importancia del principio de legalidad en materia tributaria y dejando a salvo el ámbito del Derecho Tributario formal, entiende que la analogía no cabe en materias reservadas a la Ley. Afirma que «el elenco de hechos imposables ha de ser determinado con certeza por las normas tributarias no sólo –como a veces se supone– en garantía del contribuyente, sino también en garantía del interés de la colectividad (...) La vía analógica constituye, en mi sentir, una quiebra gravísima no sólo a la seguridad y la justicia, sino incluso de la eficacia del tributo con fines de política económica (...) 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». Cfr. *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pg. 72. También R. CALVO ORTEGA, afirma que «la integración analógica como actividad parcialmente creativa es contraria al principio de reserva de ley», en *Curso...*, cit., pg. 125

30. Entendemos que éste es también el criterio de E. GONZÁLEZ GARCÍA cuando afirma que en este tema que «si el Derecho Tributario desea hacer salvedades o imponer limitaciones expresas, puede hacerlo», *La Interpretación de las Normas Tributarias*, cit. pg. 56, así como de C. CHECA GONZÁLEZ, que expresamente lo afirma: «comparto este último criterio entendiendo, de acuerdo con PÉREZ ROYO, que no existe conexión directa de clase alguna entre la analogía y el principio de reserva de ley en materia tributaria», cfr. «La interpretación de las normas tributarias», en AA VV, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pg. 59.

ámbito del hecho imponible y al de las exenciones y bonificaciones³¹, aunque a su argumento ha opuesto PALAO el que no pueda dejarse la cuestión a la libre decisión del legislador³².

Otros autores defienden la aplicación general de la analogía para hacer efectivos otros principios constitucionales de carácter material, como el principio de *capacidad contributiva* o el de *igualdad* de los ciudadanos ante la ley fiscal³³. Se trataría así de «evitar la conculcación de principios constitucionales en juego, que no pueden ser preteridos por la aplicación prioritaria de una norma que con ellos esté en contraste»³⁴.

Desde este planteamiento, ha señalado TIPKE que la analogía no contradice el principio de legalidad, sino que es conforme al mismo, pues da cumplimiento a la voluntad del legislador expresada de manera incompleta y con lagunas en el texto de la ley³⁵. Supone, en suma, en palabras de GARCÍA NOVOA, «la aplicación de una norma fiscal a supuestos distintos a los expresamente previstos en ella, aunque guarden con éstos una relación de semejanza, actuación ésta que hace más difícil de prever por parte del agente cuál va a ser la norma a aplicar en relación con su comportamiento (...) A través de la obra de TIPKE, se ha recuperado la analogía, siempre que la misma esté al servicio de la salvaguardia de los principios inspiradores del ordenamiento tributario, puesto que, se dice, la analogía permite orientar las lagunas inconscientes a través de estos principios, supliendo así las deficiencias de la ley»³⁶.

III. LA ANALOGÍA COMO SOLUCIÓN AL «CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA»

La analogía que cubre la laguna normativa es distinta de la que sanciona

31. Cfr. F. PÉREZ ROYO, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol. I, pg. 385.
32. Los distintos planteamientos aparecen contrastados en F. PÉREZ ROYO, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», cit. y C. PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad...», cit., pg. 227.
33. Sobre el particular, *vid.* R. FALCÓN Y TELLA, «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», en *QF*, núm. 17, 1995, pgs. 5 y ss.; C. PALAO TABOADA, «¿Existe el fraude de ley tributaria», cit., pgs. 15 y ss., cit.; J. PÉREZ ARRAIZ, *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pgs. 43 y ss., cit.; T. ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 1996; C. CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, cit., pgs. 254 y ss.
34. C. CHECA GONZÁLEZ, *ibidem*, pg. 255.
35. Como nos recuerdan J. MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso...*, cit., pg. 193.
36. C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, cit., pgs. 262 y 263.

el fraude a la ley, pues en este último caso se compara el supuesto normativo abstracto y el hecho de la realidad³⁷ a la vez que el debate se traslada a un plano de *lege ferenda*³⁸.

En la formulación del anterior fraude a la norma tributaria y en el actual conflicto en su aplicación, se aprecia más que en otros temas cómo las categorías civiles se separan de las tributarias, pues el régimen jurídico explicita la autonomía calificadora del legislador tributario respecto al Derecho privado, básicamente por consideración a la posibilidad de fenómenos de «evasión legal»³⁹, «elusión impositiva»⁴⁰ o de «economía de opción»⁴¹, que pueden darse en la aplicación de las normas tributarias.

El artículo 15 LGT ha creado una nueva figura denominada «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» especialmente polémica⁴² y ligada a

37. C. PALAO TABOADA, «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *RCT* núm. 23, 1988, pg. 15.

38. Cfr. M^a L. CARRASQUER CLARI, *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant Monografías núm. 213, Valencia, 2002, pg. 99.

39. Bajo el epígrafe «evasión legal, se agrupan los distintos modos o procedimientos legales que permiten o instrumentan que el particular no entre en la perspectiva relacional u obligación impositiva, aun habiéndose dado o producido la realidad expresiva o representativa de una capacidad contributiva». Se consideran conductas de «elusión impositiva» «aquellas decisiones del contribuyente que conlleven una mejor carga impositiva en el futuro, siempre que la ejecución de aquéllas quede plana o íntegramente sometida al ordenamiento impositivo vigente», Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La evasión legal impositiva: concepto y problemas», Ponencia General de las Jornadas de Estoril, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1970*, Madrid, 1973, pg. 342. Vid. J. LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1952, en particular pgs. 61 y ss. donde se distingue el *fraus legis Fiscis* de la economía de opción.

40. En este supuesto se elude el hecho imponible, pero no se oculta.

41. Un requisito de la «economía de opción» es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad (LARRAZ). La opción resultado del propio texto legal será lícita y no podrá ser calificada de fraude a la Ley impositiva (GARRIGUES) y además es institución ajena a cualquier elaboración jurídica del concepto de evasión impositiva. Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La evasión legal impositiva...», cit., pgs. 358 y 359. En palabras de F. SAINZ DE BUJANDA, «Los contribuyentes pueden legítimamente acogerse a las fórmulas que el ordenamiento jurídico les brinde para la consecución de los objetivos que persigan sin que deba rechazarse, en términos absolutos, que esa elección pueda estar motivada por un coste tributario favorable. Semejante proceder (*economía de opción*) es legítimo, repetimos, si la fórmula elegida no pone de manifiesto una maquinación fraudulenta, esto es, un conjunto de circunstancias que revelen el propósito de eludir el pago del tributo que normalmente correspondería a la operación realizada», cfr. *Lecciones...*, cit., pg. 73.

42. La misma terminología de conflicto ha sido criticada pues como consecuencia de la aplicación de una norma tributaria pueden surgir conflictos que no tienen que ver con la elusión, por ejemplo, conflictos de legalidad ordinaria, inconstitucionalidad, interpretación o simplemente conflictos normativos ante normas contradictorias, así por ejemplo, cfr. R. CALVO ORTEGA, pg. 58.

la desaparición formal del fraude de ley tributaria⁴³. Se entiende que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minora la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las dos circunstancias siguientes: de un lado, que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, individualmente considerados o en su conjunto y por otra parte, que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos tributarios relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se habrían obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Así pues, cuando los actos o negocios llevan consigo otros efectos jurídicos y económicos de importancia, además del ahorro fiscal, no procedería la declaración del conflicto, ya que cabe entender que precisamente se han querido conseguir dichos efectos. Además, debe tratarse de efectos de entidad, ya que no tiene sentido que se realice una operación compleja para conseguir un mínimo efecto, si no es porque su finalidad principal es precisamente el ahorro fiscal que se pretende. Ahora bien, si el ahorro fiscal no se liga a un acto artificioso o impropio se trata de un caso de planificación fiscal o economía de opción. La norma actual pone pues el acento en la comparación de negocios jurídicos (uno lógico y otro abusivo) y no en la comparación de normas (una de cobertura y otra que ha sido eludida).

En las liquidaciones que se realicen como resultado de aplicar esta figura se debe exigir el tributo aplicando la norma correspondiente a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, exigiéndose la cuota debida y los intereses de demora. Por lo tanto, el efecto de la declaración del conflicto es semejante al de la declaración del fraude de ley, la aplicación de la analogía, consistente en exigir el tributo aplicando la norma tributaria correspondiente y, en consecuencia, la tributación que se pretendió eludir⁴⁴.

43. Para una parte de la doctrina se trata de una cláusula anti-abuso o anti-elusión muy conectada a la cláusula genérica del abuso de derecho. Mientras que algunos autores han entendido que tiene naturaleza idéntica al fraude de ley si bien éste se definía en términos subjetivos mientras el conflicto lo hace en términos objetivos, otros se han pronunciado en el sentido de que se trata de dos figuras distintas, aunque su naturaleza sea más o menos próxima. Teniendo en cuenta que el fraude de ley es una figura que despliega idénticos efectos invalidantes en todo el ordenamiento (STC 37/1987 [RTC 1987, 37]), parece razonable entender que se ha pretendido, con mayor o menor fortuna según opiniones, recoger una figura diferente, al menos así lo declara el legislador de forma expresa en la exposición de motivos con la pretensión de superar los problemas de aplicación de esta figura.

44. Así resulta del apartado 3º del artículo 15 LGT.

Pese a que la solución de la norma al problema del fraude es aplicar analógicamente la norma tributaria eludida, afirma PALAO que no hay en realidad una laguna en sentido técnico y explica que la norma aplicable existe ya y es justamente la ley defraudada. Se trata de una *laguna indirecta*, a la que sólo puede accederse con mecanismos artificiosos, de ahí que el ordenamiento reaccione aplicando analógicamente la norma eludida, con la pretensión de evitar que se lesione el principio de igualdad en la aplicación de la ley.

Según la opinión de HERRERA MOLINA que suscribimos plenamente, las figuras elusivas no se basan en la *analogía iuris* (integración de la laguna mediante principios jurídicos) sino en la típica *analogía legis* (integración de la laguna mediante un precepto distinto)⁴⁵.

En cualquier caso debe existir un abuso de formas jurídicas para que exista fraude o «conflicto». De lo contrario el supuesto habría de calificarse de economía de opción⁴⁶, aunque como ha afirmado el profesor ALBIÑANA «todos los negocios jurídico-privados son “indirectos” para el Derecho Tributario» que podrá entrar en la determinación de su específica naturaleza desde el ángulo de la capacidad contributiva⁴⁷.

Y es que, como advierte GUASP, desgraciadamente «tanto el abuso como el fraude son enfermedades del Derecho no inventadas, sino auténticas. Uno y otro atacan a *todos los sectores jurídicos*. Ninguno de ellos puede envanecerse

45. «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria», *QF*, junio, 1999, pg. 13. Comentando el profesor HERRERA MOLINA las monografías de P. PISTONE y J. I. RUIZ TOLEDANO, sobre estos temas, recoge las distintas propuestas de reforma y sugiere la suya propia, que resumimos: simplificar la legislación tributaria, eliminar los resquicios normativos que sirvan de apoyo a la «interpretación económica» y a la tesis del negocio indirecto, establecer un procedimiento especial para declarar la existencia de simulación, para evitar así que distintas conductas en fraude de ley intenten perseguirse por esta vía y por último, suprimir el procedimiento especial para declarar el fraude de ley, manteniendo la declaración expresa de que la conducta en fraude de ley no constituye por sí misma una infracción, cfr. pg. 16.

46. La economía de opción consiste en que por vías distintas, pero típicamente adecuadas, se logra el mismo resultado o finalidad de carácter económico, y sin embargo, son aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía. En estos supuestos es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte menor coste tributario, ya que la Ley le ofrece la opción. Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pg. 393.

47. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Derecho privado y Derecho tributario», *XX años de actividad del Centro de Estudios Tributarios y Económicos*, Artes Gráficas y Edicione, Madrid, 1981, pgs. 607 y 608. Este planteamiento subyace en R. FALCÓN Y TELLA, al considerar la importancia de los *indicios*, cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *CT* núm. 68, 1993.

de permanecer inmune ante un morbo tan nocivo»⁴⁸. La juridicidad anormal es fruto siempre de una meditación de segundo grado distinta de la primaria, y en ello radica la dificultad del manejo de esta serie de cuestiones. «La *juridicidad anormal* se presenta siempre que el resultado directo y primario de una cierta valoración final *no se corresponde*, en un análisis ulterior de la realidad, con una consideración definitiva equivalente⁴⁹». La esencia formal del concepto de juridicidad anormal radica en el «carácter secundario e indirecto con que en ella se ofrecen los propósitos justificativos reales del Derecho».

Superficialmente examinadas, las figuras jurídicas afectadas por una juridicidad anormal, no revelan nada en particular, son análogas a cualesquiera otras, se muestran tan causadas o tan privadas de causa como puedan estarlo las hipótesis de la vida jurídica ordinaria.

Sólo pues saliendo de esa engañosa contemplación directa, el panorama teleológico del caso revela su viciada orientación; sólo ascendiendo a un examen más detenido y más profundo que el común se comprueba que lo que aparecía como jurídicamente «bueno» era «malo» y «al revés»⁵⁰ y como fórmula de cierre o solución prevé el Derecho la aplicación analógica de la norma defraudada.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, A., «La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero», *HPE*, núm. 86, 1984, pg. 299.
- ARIAS ABELLÁN, D., en AA VV, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pg. 21
- CALVO ORTEGA, R., en AA VV, *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- CARRASQUER CLARI, M^a L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant Monografías núm. 213, Valencia, 2002.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- GIANNINI, M. S., «La interpretación y la integración de las leyes tributarias», *HPE*, núm. 86, 1984, pg. 334.

48. J. GUASP, *Derecho*, Madrid, 1971, pg. 376.

49. *Ibidem*, pg. 371.

50. *Ibidem*, pg. 372.

- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La admisión de la analogía en los Derechos tributarios alemán e italiano», *HPE*, núm. 86, 1984, pg. 334.
— *La interpretación de las normas tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 6, Pamplona, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El fraude de ley en materia tributaria*, Salamanca, 1993.
- MOSCHETTI, F., «Las exenciones fiscales como normas-límite susceptibles de interpretación analógica», *RDFH*, núm. 86, 1984, pg. 324.
- PALAO TABOADA, C., «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. La prohibición de la analogía en el Derecho tributario», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1, 1997
— «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *RCT* núm. 23, 1988, pg. 15.
- PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tiran lo Blanch, Valencia, 1996.
- PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, CEDAM, Padua, 1995.
- ROSEMBUJ, T., *El fraude de Ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
— *La Simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.
- RUIZ TOLEDANO, J. I., *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998.
- VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 1973.