



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de 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 INTERPRETACION FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE ANTE LA OSCURIDAD NORMATIVA

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario

Universidad San Pablo - CEU

Pedro M. Herrera Molina

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

«La juventud y el vigor físico e intelectual de Albiñana —se lo puede uno encontrar andando siempre a cuerpo con su paso enérgico en los días más crudos de invierno, haciendo honor a su cuna castellana— permite esperar todavía muchos más frutos de su inteligencia, capacidad de trabajo y sabiduría y confiar en que disfrutaremos por largo tiempo de su amistad siempre generosa. Así se lo deseo, me lo deseo, de todo corazón.»

Carlos Palao Taboada,

Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 125-126, pág. 7.

1. PLANTEAMIENTO

El profesor Albiñana García-Quintana —don César— ha sido uno de los creadores del Derecho Tributario español en su doble aspecto de ordenamiento jurídico y disciplina universitaria. Además de su impresionante obra científica y su labor al frente del Instituto de Estudios Fiscales, participó en los trabajos de redacción de la Ley General Tributaria de 1963 —a ello se ha debido, en buena parte, el rigor y pervivencia de nuestro Código Tributario— y ha sido miembro de la Comisión de Estudio y Propuestas de Reforma para la futura Ley General Tributaria.

Un tema central en los debates de la Comisión que redactara el texto de 1963 estuvo constituido por los criterios de interpretación de la norma tributaria. Hoy se admite pacíficamente que el ordenamiento fiscal ha de in-

terpretarse con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, pero la aplicación de tales criterios al caso concreto sigue presentando dudas y perplejidades. Así lo demuestran los intensos intercambios de pareceres que suscitan cuestiones íntimamente ligadas a la interpretación, como la analogía, el fraude de ley y la terminación convencional de los procedimientos tributarios.

Recientemente, la Ley Foral General Tributaria de Navarra ha reabierto una polémica que parecía superada al establecer que «en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario» (art. 17.4). Como admiradores y deudores intelectuales del profesor Albiñana, pensamos que el análisis de este precepto en el marco general de la interpretación tributaria puede constituir un buen motivo de estudio para rendirle homenaje.

2. DIFICULTADES DE LA INTERPRETACION TRIBUTARIA

2.1. Conflictos de intereses

La interpretación de las normas, como paso previo a su correcta aplicación, es algo común a todo el ordenamiento jurídico. Sin embargo, existen parcelas del Derecho donde la exégesis cobra una importancia especial. Así sucede, a nuestro juicio, con el Derecho tributario. Primero, porque el contribuyente y la Administración, como sujetos a quienes se dirigen las normas tributarias, no parecen perseguir el mismo objetivo. Teóricamente éste debería estar constituido por la cumplida satisfacción del interés general mediante la justa distribución de la carga tributaria. Sin embargo, en la práctica la Administración tiene a someterse al interés recaudatorio (1), mientras que los contribuyentes y sus asesores (2) in-

(1) Como cabe deducir del porcentaje de participación de la Agencia en las sumas recaudadas y las críticas que se han dirigido frente al sistema de incentivos de productividad de sus funcionarios.

(2) En palabras de J. SAUERWALD, «ha madurado la idea de que es imprescindible para la mejora del Estado que nosotros, los asesores fiscales busquemos en todos los balances y en todas las declaraciones tributarias cualquier posibilidad para reducir todo lo posible la recaudación tributaria inmediata. Para ello debemos explotar al máximo todas las posibilidades de configuración legal. Por tanto, consideremos que la valoración del activo y del pasivo ha de regirse exclusivamente por la valoración de un competente comerciante. Lo mismo cabe decir de las reservas. Las instrucciones administrativas sólo vinculan a la Administración, pero no al comerciante y al empresario ni tampoco a los asesores fiscales y a los tribunales. Por supuesto, la arbitrariedad no es un criterio válido ni cabe acudir al fraude fiscal. Debemos con total claridad a nuestros clientes que este es el límite de sus decisiones y no permitimos ir más allá. Sin embargo debe quedar claro el fin que se persigue: la elusión legal debe vaciar el tesoro público y evitar que los políticos contemplen «codiciosamente» los recursos preexistentes. Las personas acostumbradas a pensar en términos económicos saben que incluso los más simples pueden conseguir algo con

tentan reducir la contribución al erario público.

La existencia de conflictos de intereses sobre la interpretación de las normas es común a todos los sectores del ordenamiento, pero en el Derecho Tributario presenta una *peculiaridad*: la Administración está dotada de autotutela ejecutiva y, sin embargo, *el contribuyente asume una enorme iniciativa al cumplir la inmensa mayoría de las obligaciones tributarias en régimen de autoliquidación.*

2.2. Discrecionalidad administrativa

De otra parte, no podemos soslayar que en el Derecho Tributario se aprecian parcelas de discrecionalidad administrativa. Así lo hizo notar, hace ya algunos años, CAYON GALLARDO en torno a las órdenes interpretativas, la solidaridad de deudores y la comprobación de valores (3). En la actualidad, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes pretende un reforzamiento de la seguridad jurídica, y —en relación al caso concreto de las comprobaciones de valores— instrumenta acuerdos previos de valoración que ayudarán a evitar la arbitrariedad en la cuantificación de determinadas bases imponibles. Ahora bien, ausencia de arbitrariedad no equivale a «discrecionalidad cero» y en la práctica los mencionados acuerdos

dinero. Las personas perspicaces trabajan con ideas (...) Si los asesores fiscales ejercitamos la elusión legal y logramos recortar así este año todas las posibilidades de que se realicen importantes transferencias monetarias habremos prestado al estado el mayor servicio que está a nuestro alcance» (J. SAUERWALD, *StB*, 1998, págs. 80-81, cit. por K. TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Wiesbaden, 2000, nota 226). El profesor TIPKE considera exagerado tal planteamiento.

(3) Véase CAYON GALLARDO, A., «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *REDF*, 1982, núm. 36, especialmente pp.570 y ss. Sobre las órdenes interpretativas, en apoyo de su tesis cita una Orden ministerial de 16 de enero de 1978 que pretendió restablecer la vigencia de unos tipos de gravamen y unas tablas de valoración del llamado Arbitrio Municipal de Plusvalía, y otra orden interpretativa posterior sobre la deducción de diez mil pesetas en el IRPF.

pueden constituir un medio para el ejercicio de la discrecionalidad administrativa dentro del marco de ambigüedad de la norma y la difícil determinación de los hechos (4).

Así, como regla general, la discrecionalidad ha ido aumentando en el actual marco normativo: un ejemplo lo encontramos en la regulación del régimen de infracciones y sanciones, y más concretamente en las infracciones simples, donde la multa puede variar ostensiblemente en función del criterio adoptado por la inspección tributaria; otra muestra la tenemos en la facultad de apreciar si el contribuyente ha efectuado o no una interpretación razonable de la norma, de modo que se le apliquen sólo intereses o también sanciones. Y qué decir de la posibilidad que la Ley del Impuesto sobre Sociedades atribuye a la Administración en orden a fijar la base imponible del impuesto alterando el resultado contable manifestado por el contribuyente. Estos márgenes de discrecionalidad pueden deslizarse hacia la arbitrariedad si no existen criterios interpretativos uniformes.

Suele afirmarse que las potestades interpretativas —o la mera interpretación en el caso concreto— no constituyen una actividad discrecional (5). Desde luego, no es una actividad excluida del control jurídico, pero no puede negarse que, en algunos casos, los supuestos de hecho o consecuencia jurídicas presentan una falta de *densidad normativa* que atribuyen cierta libertad al intérprete (6). La doctrina española

ha mitificado la técnica de los «conceptos jurídicos indeterminados» como mecanismo que permite llegar a una sola interpretación justa; sin embargo, si el legislador se limita a utilizar un término ambiguo —«valor real»— sin ofrecer criterios para integrarlo no formula un auténtico concepto jurídico indeterminado, sino —en palabras de TIPKE (7)— un concepto jurídico «indeterminable» si no se acude a un cierto voluntarismo (8). Precisamente por ello algunos autores apelan a los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes como modo de integrar el supuesto de hecho de las normas.

modo no confesado, pretende toda aclaración, no es sino esconder el elemento decisorio, la misma temática de la decisión, soslayando que hay varios caminos que aclarar, varias soluciones cuya propia validez suscita la discusión. Para evitarlas se arguye que el proceso lógico de la aclaración es paralelo al proceso de subsunción legal, que no hay estrictamente decisión ni múltiples e indefinibles conclusiones, sino que la conclusión pensable es solamente una: aquella que, inmersa, contenía la norma aclarada. Pero esto es sólo en lo paladino, en lo confesado. En el fondo late una auténtica decisión normadora, con la mira puesta en dos fines: alcanzar la alteración normativa sin necesidad de proclamarlo, evitar el coste político de toda decisión y presentar el curso lógico de la aclaración como algo fuera de lo decisorio, inmerso en el exclusivo campo de la lógica» (*El mito y la realidad de las disposiciones aclaratorias*, Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios — BOE, Madrid, 1965, pp.15-16).

(7) K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1993, vol. I, p.493.

(8) La existencia de tales conceptos constituye hasta cierto punto una consecuencia inexorable de las limitaciones del lenguaje. En palabras de R.J. VERNENGO, (*La interpretación literal de la ley*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p.73) «el legislador es un ser finito, por lo tanto, no puede prever todos los casos singulares. Más aún: el legislador *non potest sufficienter per verba sua exprimere ea quae conveniunt ad finem intentum*, no puede expresar suficientemente con sus palabras lo que conviene al fin propuesto (S. Th. 1-2 q. 96 a. 6)». No obstante en ocasiones el legislador tributario ni siquiera lo intenta, limitándose al cómodo expediente de formular un concepto «difuso» abandonándose en el voluntarismo del intérprete.

(4) A juicio de T. ROSEMBUJ que «la participación del ciudadano [en los procedimientos tributarios] fortalece la creatividad de la discrecionalidad administrativa; del mismo modo que su negación en la potestad de imposición, deniega otra clase de actividad que no sea la vinculada a su autotutela excluyente. La ponderación, valoración de los intereses y su comparación con la finalidad resolutive, exige desdoblamiento de la función tributaria en tanto su interés es equivalente al del otro copartícipe y no puede definirlo en sus términos propios, salvo cuando la ley atribuye decisión unilateral» (*La transacción tributaria*, Atelier, 2000, p.13).

(5) Cfr. J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, «La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y propuestas de reforma», *RCT*, 58, 2001, p.66.

(6) En este sentido, como advirtiese certeramente J.L. VILLAR PALASI, «lo que implícitamente, de

2.3. Carácter equívoco de ciertos conceptos tributarios

Otra dificultad en la exégesis de las normas tributarias deriva de su novedad «conceptual» en relación a las otras normas de Derecho público y privado. En ocasiones se utilizan institutos y vocablos acuñados previamente en otras ramas del Derecho atribuyéndoles un sentido peculiar, puesto que la finalidad de las normas tributarias no coincide, vgr., con la perseguida por el ordenamiento mercantil. En otros casos se utilizan términos que tienen su origen en la Economía, la Química, la Agricultura o en el uso común del lenguaje. En otras ocasiones, más frecuentes, se acude a palabras procedentes de otros sectores del Derecho Tributario, como sucede con los elementos esenciales de la obligación principal, particularmente en lo relativo a la delimitación del hecho imponible, o al regular otras relaciones. Aunque en estos supuestos también pueden producirse dificultades de interpretación —las leyes tributarias tienden a crear su propia jerga frente a otras ramas del Derecho— es en la recepción de conceptos acuñados en otros sectores del ordenamiento jurídico donde se plantean con frecuencia los principales conflictos entre el contenido original de los mismos y el que se les atribuye en el orden tributario.

3. EL AUJE Y EL DECLIVE DE LOS CRITERIOS ESPECIALES DE INTERPRETACION

3.1. Origen y formulación de criterios especiales

Las peculiaridades en el nacimiento del Derecho Tributario —como ordenamiento (9) y

(9) L.V. BERLIRI, *El impuesto justo*, traducción y notas de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, IEF, Madrid, 1986, p.39, señala cómo «el instituto del impuesto quedó desde el principio fuera del titánico trabajo con el que se concluía y se consolidaba en Roma la invención del Derecho».

como disciplina jurídica (10)— han propiciado durante largos años un particularismo en las teorías sobre su interpretación, vinculado en buena parte a las diversas concepciones sobre la naturaleza de las leyes tributarias.

Una de ellas aplicaba el criterio interpretativo *in dubio contra Fiscum*, sobre la base de que eran normas odiosas o restrictivas de la libertad individual, y de que no eran leyes en sentido material. Otra postura pretendía la interpretación restrictiva de las normas de exención, por ser normas excepcionales. También se ha propuesto una interpretación económica, por el contenido prevalentemente económico de las normas tributarias (11). Finalmente, se ha sostenido la conveniencia de interpretar la norma de conformidad con su función, integrando el momento jurídico, económico, político y sociológico (más concreto que la investigación de la *ratio legis* o de la intención del legislador), con especial consideración del principio de capacidad económica para una interpretación correctora (12).

3.2. Avance de los criterios generalmente admitidos en Derecho

Esta diversidad de criterios interpretativos ha sido resuelta tras la consolidación del

(10) El Derecho Tributario como disciplina científica independiente no comienza su andadura hasta comienzos del siglo XX y en algunos países como España o Italia sufre un proceso de independencia frente a la Hacienda Pública.

(11) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1996, § 5, mrgs. 68 y ss. Estos autores reaccionan contra alguna formulación inicial de la interpretación económica muy próxima a la «interpretación funcional» de GRIZIOTTI, como la defendida por E. BECKER («Zur wirtschaftlichen Einstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs», en la obra coordinada por H. Großmann, *Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig* 19. 6. 1920 — 19. 6. 1930, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin, 1931, pp.24 y ss.).

(12) Cfr. B. GRIZIOTTI, «L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie», en *RDFSFS*, 1949, Parte prima, pp.354-355.

Derecho Tributario como disciplina científica. Ahora, se acepta comúnmente que las instituciones tributarias no tienen un carácter odioso —aunque puedan resultar *poco gratas*— y que son auténticas normas jurídicas. Tampoco puede hacerse una interpretación especial de las normas de exención, puesto que tales preceptos encuentran su justificación en diversos principios constitucionales. Se admite también pacíficamente que no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados: la interpretación restrictiva o extensiva —el espíritu de la ley es más parco o generoso que sus palabras— será, en su caso, el resultado de la exégesis, pero no puede usarse como criterio apriorístico, pues ha de buscarse siempre la finalidad del precepto.

De otra parte, la realidad económica subyace en todo el ordenamiento y ya se han puesto de manifiesto los peligros de una calificación económica de los supuestos de hecho (13), salvo que aquella se entienda correctamente como *interpretación teleológica*. A juicio del profesor ALBIÑANA, «el principio de capacidad económica que en todo impuesto se encuentra presente, recaba que los hechos imponibles expresados con conceptos económicos, sean calificados con criterios económicos, evitando, ello es obvio, la extensión o ampliación del objeto del respectivo impuesto» (14). Por último, la interpretación funcional tiene una dificultad añadida —por la variedad de disciplinas que conjuga— y el riesgo de sustituir la voluntad del legislador por la del intérprete, cuando sólo el Tribunal Constitucional puede declarar

(13) Esta idea tomó cuerpo en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, señalando que «al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias», pero fue suprimida por la de 1977, que lo considera válido para el conjunto del ordenamiento.

La reforma de la LGT por la Ley 25/1995 suprimió el criterio de calificación económica del hecho imponible del art. 25.3 en la redacción originaria. Este precepto generaba inseguridad jurídica (es conocido el caso de las primas únicas, calificadas como rendimiento por la Administración Tributaria).

(14) C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, «Jurisprudencia tributaria significativa y Ley General Tributaria», *RCT*, núms. 125-126, p. 16.

la contradicción entre una ley y la Constitución.

Por todo ello, suele afirmarse que las anteriores posturas han sido doctrinalmente superadas —¡al menos en teoría!— si bien se encuentran aún algunos resquicios en la jurisprudencia (15).

4. SOLUCIONES CODIFICADAS: SITUACION ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE REFORMA

4.1. Rechazo de la «especialidad» y articulación de soluciones «particulares»

4.1.1. Planteamiento

La Ley General Tributaria dedica la Sección 2ª del Capítulo II («Aplicación de las normas») del Título primero («Normas tributarias») a la «Interpretación», con los artículos 23 a 25. Sin embargo, en estos preceptos se regula también la analogía (art. 23.3), el fraude de ley (art. 24) y la simulación (art. 25), mientras que la calificación del hecho imponible se sitúa fuera de este contexto, en el Capítulo II relativo a «El hecho imponible». Se trata de normas que fueron objeto de reforma por la Ley 25/1995, aunque no parece que tales reformas hayan presentado gran relevancia *práctica*.

De otra parte, el art. 18 LGT regula las disposiciones interpretativas, y el art. 107 LGT el régimen de consultas a la Administra-

(15) *Cfr.* la SAN de 1 de marzo de 2000, *JT*, 2001, 473, que defiende la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales como criterio apriorístico de interpretación apoyándose en la STS de 25 de abril de 1995 (*RJ* 1995, 3332). En sentido crítico se pronuncia E. GONZALEZ GARCIA («Breve resumen sobre teoría general de la interpretación de las normas tributarias», *JT*, 6/2001, § 17), quien cita en contra la STS de 24 de julio de 1999 (*RJ* 1999, 7108) y la STSJ de Aragón de 15 de diciembre de 2000 (*JT* 2001, 487).

ción Tributaria (también modificado por la Ley 25/1995), de gran interés para conocer la interpretación que realiza la Administración de las normas tributarias. A continuación analizaremos cada una de estas cuestiones para verificar la regulación actual de esta materia y contrastarla, posteriormente, con el principio de interpretación más favorable en Derecho Tributario.

En síntesis podríamos afirmar que la Ley General Tributaria niega la existencia de criterios especiales en la interpretación de las normas tributarias pero establece una regulación propia respecto de la analogía y el fraude de ley y aporta soluciones peculiares para ofrecer seguridad jurídica sobre los criterios interpretativos que aplicará la administración (órdenes interpretativas y consultas), soluciones a las que se suman otros instrumentos de *soft law* (publicaciones, consultas informales) a los que hace referencia la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

4.1.2. Remisión a los criterios interpretativos del Derecho común

Comenzando por el criterio interpretativo previsto en la LGT, ya la Exposición de Motivos de la misma anticipa que el objeto de cada tributo es «un concepto jurídico que habrá de ser interpretado mediante los criterios ordinarios de la hermenéutica jurídica». Así, el apartado uno del art. 23 LGT dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho». Ello constituye una tautología con el fin didáctico de indicar que no estamos ante normas singulares que deban interpretarse con arreglo a criterios económicos. Tal precepto remite al art. 3.1 del Código civil (16) y —en cuanto lo complementan— a las reglas sobre interpretación de los contratos.

Según esto, habrá que atender a una interpretación *literal* o gramatical, *sistemática* (contexto del precepto y conexión con todos los preceptos legislativos que traten una determinada cuestión), *histórica* (remota y próxima: precedentes legislativos, anteproyectos, proyectos de ley, enmiendas, debates parlamentarios), *sociológica* (método histórico-evolutivo: dar a la ley no el sentido que tenía en el tiempo en que se creó sino cuando se aplica, adaptándose su espíritu) y *teleológica* (no viene dada sino que es la interpretación la que debe descubrir ese espíritu y finalidad obteniendo la *ratio legis* o *voluntas legis*).

El art. 23 LGT, en su apartado segundo, plantea el problema de la interpretación de los términos equívocos, señalando que, mientras no se definan por el ordenamiento tributario —la ley tributaria puede elaborar de manera autónoma conceptos por ella utilizados cuando no estén definidos por otras ramas del Derecho o por razones estrictamente fiscales—, «los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». El principal criterio para decidirse entre los distintos significados es el *teleológico*. El sentido y finalidad de la norma determinará una interpretación restrictiva, si encerramos el texto dentro de unos límites más estrechos de lo que permite su tenor literal, extensiva, si extendemos ese tenor o, simplemente, declarativa, si el sentido de la norma coincide con el que se desprende de su texto. Los principios generales del Derecho orientarán la función interpretativa, derivando en una interpretación extensiva, si la norma es acorde con ellos, o restrictiva, si los contradice.

4.1.3. Disposiciones interpretativas

La existencia de disposiciones interpretativas no constituye una especialidad del Derecho tributario, pues el art. 21 LRJ-PAC contempla la figura de las «Instrucciones y órdenes de servicio», estableciendo que «1. Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio. Cuando una disposición específica así lo establezca o se estime

(16) Dice que «las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el periódico oficial que corresponda. 2. El incumplimiento de las instrucciones u órdenes de servicio no afecta por sí solo a la validez de los actos dictados por los órganos administrativos, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria en que se pueda incurrir».

No obstante, el art. 18 LGT prevé una regulación peculiar: facultad privativamente al Ministro de Hacienda para dictarlas, mediante Ordenes publicadas en el *BOE*, y añade que serán de obligado acatamiento para los órganos de *gestión* de la Administración Pública. Estas disposiciones no tendrán el carácter de fuente del Derecho y no podrán innovar el ordenamiento jurídico». Pese a la pretendida exclusividad de la competencia que se atribuye al Ministro, tanto la Dirección General de Tributos como los órganos directivos de la Agencia Tributaria y la propia Secretaría de Estado de Hacienda dictan diversas circulares, resoluciones o instrucciones que, según los casos, son o no objeto de publicación en el *Boletín Oficial del Estado o del Ministerio* (17).

4.1.4. Consultas y comunicaciones

También resulta de interés en esta materia el art. 107 LGT que prevé la posibilidad, por parte de los obligados tributarios, de formular consultas «respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda». Con carácter general, la consulta no tendrá carácter vinculante para la Administración, limitándose a eximir de responsabilidad al obligado tributario que ajuste su comportamiento a los términos de la contestación que se le da (ello parece presuponer que tal contestación sólo sería válida para quien formule la consulta, no para el resto de obligados tributarios, a quienes sí se podría sancionar aunque actúen según la respuesta administrativa, aunque otros preceptos conducen a una solución

contraria). Por el contrario, tendrá efectos vinculantes para la Administración la contestación que verse sobre los supuestos comprendidos en los apartados 4 y 5 del art. 107 LGT (18). La competencia para contestar a todas estas consultas corresponderá a «los Centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación» (art. 107.6 LGT). El RD 404/1997, de 21 de marzo, desarrolla el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración Tributaria, designando como órgano competente para evacuarlas a la Dirección General de Tributos.

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes regula, igualmente, las consultas tributarias remitiéndose en su art. 8 a lo dispuesto por la LGT y las leyes propias de cada tributo. Por otro lado, el art. 5.2 LDG prevé la *exención de responsabilidad* por infracción tributaria de los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas con que aquéllos se vean informados y asistidos en sus derechos, si bien sólo «en los términos establecidos en las leyes». A continuación, el art. 6 LDG dispone la obligación de publicar periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión, junto a la de suministrarlas, con su texto íntegro, a quienes lo soliciten. Por último, el art. 7 LDG

(18) J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO critican la diversidad de efectos que presentan las consultas, pues «da entrada a la posibilidad de que existan interpretaciones asimétricas y poco coherentes acerca de una misma cuestión» y propugnan con carácter general efectos no vinculantes, aunque limitados por la doctrina del precedente y la buena fe («La potestad interpretativa...», cit., pp.62 y ss.) Podría pensarse que la reserva de las consultas vinculantes a ciertas materias excluye la criticada diversidad, sin embargo, en ocasiones el carácter vinculante de la consulta no sólo viene delimitado por la materia, sino por la condición del sujeto que la plantea.

(17) Cfr. J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, «La potestad interpretativa...», cit., p.15.

señala que la Administración informará a los contribuyentes mediante oficinas abiertas al público de los criterios administrativos que rigen la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen tales criterios, y remitirá comunicaciones informando sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. Actualmente, una gran cantidad de información se encuentra en las páginas *web* de la Dirección General de Tributos y del *Programa Informa* de la AEAT.

Al limitarse la exención de responsabilidad a «los términos establecidos en las leyes» (art. 5.2 LDG) y no haberse producido un desarrollo normativo del citado precepto, podría pensarse que aquella se limita al ámbito de las consultas tributarias. A nuestro juicio, no es así (19): el art. 77.4.d) LGT establece que «las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria (...) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. *En particular*, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una *interpretación razonable* de la norma».

Salvo que la interpretación administrativa presente en el *Programa Informa* y en las consultas publicadas *no* se considere razonable, producirá el mismo efecto de exoneración de responsabilidad que las contestaciones a consultas para quien las planteó (20), *siempre que se demuestre identidad sustancial en el supuesto de hecho*. Es más, aunque tales informaciones no se considerasen razonables *a posteriori* por la propia Administración, el principio de buena fe —en cuanto confianza

legítima— impediría imponer sanciones (21) y quizá daría lugar a responsabilidades administrativas (22). Pese a la letra del art. 77.4.d) LGT no parece necesario que el contribuyente haya presentado la declaración-liquidación en los casos en que el criterio administrativo excluyera tal deber.

4.2. Propuesta de precisar y unificar las competencias para emitir criterios interpretativos

El reciente *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* contiene tres propuestas en materia interpretativa (23):

- La necesidad de establecer la competencia para interpretar las normas tributarias.
- Una mayor precisión en la regulación de las consultas;

(21) En relación al ordenamiento norteamericano, y a la jurisprudencia comunitaria en materia aduanera, J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO señalan que la diligencia del contribuyente necesaria para que la actuación de acuerdo con una consulta impida revisar su situación tributaria «no existe cuando del instrumento administrativo-interpretativo empleado como base de su conducta resultara una interpretación que no puede extraerse razonablemente de la ley aplicable» («La potestad interpretativa...», cit., p.65).

(22) A juicio de J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, en los supuestos en que el particular haya amparado su actuación en un criterio administrativo, de verse «afectado por el cambio de criterio de la Administración tributaria [y como consecuencia] haya de soportar la imposición de recargos o intereses de demora por el ingreso extemporáneo de toda o parte de su cuota tributaria, está legitimado para exigir de aquella la correspondiente responsabilidad patrimonial» («La potestad interpretativa...», cit., p.70).

(23) COMISION PARA EL ESTUDIO Y PRO- PUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (julio 2001), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pp.44 y ss.

(19) Suscribimos en este punto la argumentación de J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, «La potestad interpretativa...», cit., pp.54 y 67.

(20) Cfr. S. ANIBARRO PEREZ, *La interpretación razonable como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.73.

— El mantenimiento del vigente art. 23 LGT, aclarando la interpretación terminológica y llevando a otro precepto la prohibición de analogía.

En primer lugar, se considera «de máxima importancia» establecer quién tiene autoridad para interpretar con alcance general, en el sentido de que su interpretación se publique como criterio autorizado de la Administración e, incluso, que dicha interpretación se imponga a los órganos de gestión. Se trata, con buen criterio, de acabar con la situación actual en la que hay doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos, de la AEAT, de los Tribunales Económico-Administrativos y, en última instancia del inspector actuario. Para ello, se propone que sea el Ministerio de Hacienda quien garantice la unidad de criterio de la Administración —a través del propio Ministro, del Secretario de Estado o del Director General de Tributos—, excluyendo a otros Ministerios y a la propia AEAT. Con esta medida se evitaría la existencia de criterios contrapuestos (24).

Teóricamente sería posible realizar una delimitación competencial, de modo que las contestaciones a consultas no vinculantes emitidas por la DGT se impusieran a los órganos de la AEAT, salvo que éstos solicitasen —y la Dirección General de Tributos admitiese— revocar la contestación. Dado que las contestaciones se refieren a supuestos concretos no entrarían en juego criterios jerárquicos, sino estrictamente competenciales. Ahora bien, en la práctica —atendiendo, si se quiere a un problema de sociología tributaria— es difícil que esta solución resultara operativa, dado que el Director General de la Agencia tiene rango de Subsecretario de Estado y que la presidencia del Secretario de Estado de Hacienda no constituye —desde dicha perspectiva sociológica— un vínculo sufi-

ciente entre la Dirección General de Tributos y la propia Agencia (25).

Por otra parte, sería necesario buscar una solución a la diversidad de criterios interpretativos que pueden concurrir entre la Dirección General de Tributos o la Agencia, de un lado, y los Tribunales Económico-Administrativos, de otro. Tal vez la solución práctica más eficaz radique en una adecuada cooperación interadministrativa. Sin embargo, ante posibles conflictos, debería primar el criterio de los Tribunales Económico-Administrativos, dado que este será el que prevalezca en caso de interponerse la correspondiente reclamación. En esta línea, podría ser conveniente que éstos elaborasen una síntesis de *tesis doctrinales* (26) que se publicasen en forma de Orden ministerial interpretativa, vinculando así con carácter general a la Agencia (27) y a la Dirección General de Tributos.

(25) Debemos estas ideas a la intervención de Isabel ESPEJO POYATO en el Seminario «Potestades interpretativas de la Administración Tributaria», celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el día 5 de octubre de 2001.

(26) Encontramos un ejemplo de esta técnica jurisprudencial en la Corte Suprema de Justicia mexicana.

(27) Al menos desde la perspectiva de la «lealtad institucional», si bien en la actualidad se ha roto la línea jerárquica directa entre el Ministro y los órganos de la Agencia. Esto —junto a otros argumentos— lleva a afirmar a E. ORTIZ CALLE que el art. 18 LGT se encuentra implícitamente derogado (*La Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid —BOE, Madrid, 1998, p.148. En cambio, a juicio de J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO «el hecho de que tanto el Presidente como los Directivos de la Agencia informen a los órganos de gestión sobre la forma en la que habrán de aplicar la normativa para lograr que su actuación alcance un mayor grado de uniformidad, no tiene porqué significar que las facultades que el artículo 18 de la LGT atribuye al Ministro de Hacienda se hayan visto anuladas, pudiendo darse la coexistencia de ambos tipos de disposiciones», si bien, sus efectos frente a la AEAT serán más limitados y menos directos: «aunque ha dejado de existir una relación de jerarquía en sentido propio entre el personal de la Agencia y el Ministro de Hacienda, lo cierto es que precisamente este último es quien propone tanto el nombramiento como la remoción

(24) *Informe...*, cit., p.44. En el mismo sentido, J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO proponen «la existencia de un único titular de esta potestad o, cuando menos, un supervisor y controlador único y último» como «la única vía para lograr (...) publicidad y la tan deseada uniformidad de criterio» («La potestad interpretativa...», cit., p.53).

En segundo término, el Informe menciona la conveniencia de regular en sede interpretativa las consultas, pues «crean una verdadera doctrina que excede, con mucho, el caso concreto del consultante» (28). La Comisión postula que deben precisarse los efectos de las contestaciones para el consultante y —lo que nos parece fundamental— para la generalidad de los contribuyentes, en el sentido de eximirles de responsabilidad si se ajustan a una consulta publicada [aunque ya cabe deducir este efecto del art. 5.2 LDG en relación con el 77.4 d) LGT]. Señala también la obligación de publicar las consultas por el Secretario de Estado de Hacienda.

La Comisión considera conveniente realizar la siguiente distribución competencial:

- «Competencia exclusiva del Ministro para dictar Ordenes ministeriales interpretativas, publicadas en el *BOE* e impugnables directamente en vía contenciosa, que serían obligatorias para los órganos de gestión (actual art. 18 de la LGT)» (29).
- «Competencia exclusiva de la Dirección General de Tributos para resolver consultas, distinguiendo entre las formuladas por los contribuyentes (actual 107, con efectos siempre liberatorios de responsabilidad, y vinculantes en los casos respecto a los que se estime procedente establecer este carácter) y las formuladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (siempre vinculantes para ésta respecto al supuesto concreto planteado)» (30). En la práctica, nos tememos que la Agencia eludiría plantear estas consultas a un órgano de inferior rango si se declarase expresamente su carácter vinculante.

En cuanto al art. 23 LGT, la Comisión entiende que la norma contenida en el actual art. 23.1 de la LGT «resulta plenamente válida, y aunque obvia, conviene mantenerla para evitar todo intento de interpretación económica» (31). No obstante, postula que la

del personal directivo de la AEAT («La potestad interpretativa...», cit., pp.28-29).

(28) *Informe...*, cit., p.45.

(29) *Ibidem*.

(30) *Ibidem*.

(31) *Informe...*, cit., p.47.

referencia a los criterios admitidos en derecho debería sustituirse por una remisión directa al art. 3.1 del Código Civil. Y en lo referente al significado que ha de darse a los términos empleados en las normas tributarias —art. 23.2 LGT—, observa que podría aclararse el sentido de este precepto, proponiendo que prevalezcan las definiciones dadas por la propia norma tributaria, y, en defecto de definición tributaria, se acuda, al sentido que tales términos «tengan en otras ramas del ordenamiento o en el lenguaje usual, o con arreglo a su sentido técnico» (32).

De otra parte, se propone trasladar la prohibición de analogía, actualmente regulada en el art. 23.3 de la LGT, a otro precepto, pues —según se afirma— «no resuelve un problema de interpretación, sino de aplicación del Derecho» (33). No obstante, debe tenerse en cuenta —a nuestro juicio— que la diferencia entre interpretación e integración del Derecho no es esencial, sino de grado (34).

A juicio del *Informe*, la calificación del hecho imponible entra de lleno en la materia interpretativa como paso previo a la exégesis de la norma, motivo por el que la Comisión propone que «su regulación vuelva a situarse después de la relativa a la interpretación, cambiando su actual ubicación en el art. 28 de la LGT, para ocupar una posición similar a la del originario art. 25, aunque evitando los excesos interpretativos a que dio lugar» (35). Un sector de la Comisión considera conve-

(32) *Informe...*, cit., p.48.

(33) *Ibidem*.

(34) C. PALAO, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1, 1997., p.233. También LARENZ, para quien «la interpretación de la ley y la integración judicial de lagunas jurídicas no pueden considerarse como distintas en su esencia, constituyen tan sólo dos escalones diversos del mismo proceso mental» (*Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 2ª ed., Springer, Berlin, 1992, p.254). En el mismo sentido, K. TIPKE admite que la analogía y la interpretación teleológica *no utilizan métodos diversos*, son sólo dos grados en la aplicación del derecho (*Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. III, p.1328).

(35) *Informe...*, cit., p.48.

niente que la calificación no se ciña, exclusivamente, al hecho imponible, sino que se extiende al resto de elementos de la obligación tributaria (36).

Finalmente, se entiende que tras la calificación (o incluso dentro del mismo precepto, en párrafo separado) debería regularse la simulación, dejando claro que sólo existe en los supuestos de falsedad o engaño, apoyándose aquí en la doctrina del TEAC y de la Audiencia Nacional. «De esta forma se evitarían ciertas interpretaciones forzadas, que pretenden utilizar la norma relativa a la simulación como un cajón de sastre» (37). Además, la Comisión defiende «que debería recogerse una referencia a la necesidad de probar la existencia de simulación. De este modo, si se prueba la existencia de falsedad o engaño, habrá de prescindirse del negocio o negocios simulados, atendiendo en su lugar a los efectivamente realizados por las partes» (38).

5. LA INTERPRETACION FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE EN LA LEY FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE NAVARRA

5.1. Formulación

La Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria Navarra establece que «en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario» (art. 17.4). Este precepto recuerda los criterios especiales de interpretación —*in dubio contra fiscum*— que suelen considerarse superados (39) y plantea problemas sobre la competencia foral para dictar

(36) *Ibidem*.

(37) *Ibidem*.

(38) *Ibidem*.

(39) *Cfr.*, por ejemplo, el trabajo de P. MARCHESSOU, *L'interpretation des textes fiscaux*, Economica, que rechaza dicha interpretación por fundarse —entre otros motivos— en el «carácter exorbitante del Derecho fiscal», (p.162).

criterios sobre la interpretación de las normas jurídicas.

5.2. Problemas competenciales

La competencia de la Comunidad Foral Navarra para aprobar su propia Ley General Tributaria deriva de la DA 1ª de la Constitución y del art. 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA). Según este último, «Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico».

La Exposición de Motivos de la Ley Foral 13/2000 se basa en los citados preceptos y afirma que la Comunidad Foral «no es solamente titular de unos poderes concretos para regular los distintos tributos sino que tiene potestad para mantener y regular un régimen tributario propio, un ordenamiento jurídico tributario, de manera que forma una unidad y un sistema, con capacidad de autointegración y con vocación de plenitud. Ahora bien, la autonomía fiscal de Navarra debe armonizarse con el sistema estatal y lo hace precisamente a través del Convenio Económico. Es decir, la autonomía tributaria de la Comunidad Foral no deriva del Convenio Económico, sino que se articula por medio de él». El legislador recoge así un planteamiento formulado por la doctrina (40) y la jurisprudencia (41).

(40) En palabras de E. SIMON ACOSTA, «Navarra no tiene simplemente «tributos propios», como los tienen las demás Comunidades Autónomas [art. 157.1.b) de la CE], sino que tiene un régimen tributario propio, es decir, un ordenamiento jurídico tributario que, aunque derivado porque se integra en otro ordenamiento superior en el que funda su existencia, validez y vigencia, no es una simple yuxtaposición de normas, sino un conjunto sistemático que forma una *unidad* perfectamente identificable y —sobre todo— tiene capacidad de *autointegración*» («El Convenio Económico», REDF, 98, 1998, p.224). Insiste en esta idea A. YUSTE JORDAN: «...sólo después de agotadas sus posibilidades de autointegración puede acudir al ordenamiento tributario estatal para llenar el va-

La armonización de ese régimen tributario propio con el ordenamiento tributario estatal requiere analizar la posible existencia de un conflicto entre las competencias del Estado y de la Comunidad Foral en aquellas cuestiones concretas sobre las que incida alguna competencia exclusiva del Estado (el art. 45.3 LORAFNA excluye la colisión respecto del *conjunto de la ley foral*). Aunque la Ley Foral General es muy semejante a la Ley General Tributaria (42), se separa de ésta en algunos aspectos. En estos casos, debe analizarse también si existe un conflicto actual entre los mandatos de ambas leyes, o si se trata de una colisión potencial ante la futura reforma de la Ley General Tributaria.

Pues bien, una de las pocas peculiaridades en las que el régimen foral *parece* separarse conscientemente del común es precisamente la formulación del principio de interpretación favorable al contribuyente en casos dudosos (art. 17.4).

Las facultades exclusivas del Estado para regular el régimen general de los tributos derivan esencialmente de sus títulos competenciales sobre «Hacienda General» (art. 149.1.14) y «bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas».

A nuestro juicio, el primero tiene un contenido muy amplio (aspectos comunes al conjunto de los tributos). Sin embargo, adolece

ció, siempre y cuando además aquella norma esté inspirada a su vez en principios que sean compatibles o que no se opongan a los que informan el ordenamiento foral» («La modificación del convenio económico entre Navarra y el Estado», *JT*, 13, 1998, pp.24-25). *Cfr.* también el comentario crítico a la STSJ de Navarra de 18 de noviembre de 1992 (*JT* 533), que acude supletoriamente al precepto de la Ley General Tributaria relativo al plazo de prescripción, cuando existía una norma idéntica en el ordenamiento foral (*JT*, 1992, p.1438).

(41) SSTSJ de Navarra de 17 de noviembre de 1997 (*JT* 1092) y 9 de febrero de 1998 (cit. por A. YUSTE JORDAN, «La modificación...», cit., p.25).

(42) *Cfr.* J.L. DE SILVESTRE LOPEZ, «Aspectos diferenciales entre la Ley General Tributaria y las Normas forales», *RTT*, 38, 1997, pp.85 y ss. Esta similitud concurre también en las Normas Forales Generales Tributarias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya.

de cierta imprecisión en la jurisprudencia constitucional. El segundo se encuentra mejor delimitado: las Cortes Generales pueden decidir qué preceptos deben tener carácter básico, concediendo un margen de desarrollo a las Comunidades Autónomas (43). Además, ciertos preceptos tienen un carácter básico *inmanente* (v.gr., aspectos esenciales de la prescripción tributaria, cuantía del interés de demora, imposibilidad de adoptar medidas singulares e individualizadas de aseguramiento ante obligaciones no vencidas) (44), pues son precisos para garantizar la igualdad de los ciudadanos en todo el territorio. La declaración de estos últimos corresponde al Tribunal Constitucional.

En el ámbito foral la cuestión se complica: las competencias históricas parecen primar sobre la Hacienda General y sobre los elementos *contingentes* de la legislación básica. Tan sólo quedan sometidas a los aspectos «esenciales» o inmanentes de la normativa básica (FJ 4º de la STC 140/1990, de 20 de septiembre).

Como advierte el *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria*, «la competencia exclusiva del Estado sobre Hacienda General tiene aparentemente un carácter más específico [que las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas] y presenta la ventaja de permitir una regulación exhaustiva de las materias integradas en su objeto, sin necesidad de limitarse a los aspectos «básicos». Un sector importante de la doctrina considera que los aspectos comunes a los diversos tributos —incluidos los tributos propios de las Comunidades Autónomas— constituye Hacienda General. La jurisprudencia constitucional más reciente parece decantarse en favor de esta tesis señalando que la Hacienda General abarca «la regulación de las *instituciones comunes* a las diversas Haciendas» (STC 233/2000, FJ 4º), o bien, «la existencia de una regulación normativa uniforme y

(43) SSTC 32/1981, de 28 de julio y 69/1988, de 19 de abril, entre otras muchas. *Cfr.* J. JIMENEZ CAMPO, voz «Legislación básica», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, vol. III, pp.3932 y ss.

(44) STC 14/986, de 31 de enero, FFJJ 10-12.

de vigencia en toda la nación» (STC 192/2000, FJ 6º). Es cierto que estas dos sentencias se refieren, respectivamente a las Haciendas Locales y a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, pero el TC se pronuncia en términos tan amplios que parecen desbordar el caso concreto. También hemos visto como la STC 76/1992 [FJ 4 b)] parece establecer una estrecha relación entre la «Hacienda General» y los preceptos típicos de Derecho codificado. De todos modos, la citada jurisprudencia no es tan tajante que despeje todas las dudas» (45).

Desde luego, sí parece claro que el título «Hacienda General» atribuye al Estado competencias exclusivas sobre la regulación de las Haciendas Locales (46). Ahora bien, la regulación de tales haciendas por los Territorios Históricos constituye uno de los rasgos típicos de la foralidad (47) y viene siendo ejer-

cida pacíficamente por Navarra y las Diputaciones forales del País Vasco. Pensamos, por tanto, que las competencias estatales sobre la Hacienda General no permiten que el Estado imponga a los Territorios Históricos determinados preceptos de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Constitucional también parece admitir que los Territorios Históricos no quedan vinculados automáticamente por las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas: según la STC 214/1989, de 21 de diciembre, la DA 1ª de la Constitución ampara excepciones al régimen previsto en las normas básicas. El Tribunal alude a la distinción que establece el art. 49.1.b) LORAFNA entre aspectos *esenciales* de la legislación básica (que vinculan a Navarra) y otros aspectos (periféricos) sobre los que prima el Derecho foral (48). En parecidos términos se pronuncia la STC 140/1990 (FJ 5º). El Tribunal dibuja los aspectos esenciales de las

(45) *Informe...*, cit., p.26. Debe señalarse la existencia de diversos estudios que —con diversos matices— identifican la Hacienda General con el contenido de la Ley General Tributaria (cfr. J. RAMALLO MASSANET, «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *CT*, 67/1993, p.120; A. GARCIA MARTINEZ, A.: «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites», *CT*, 92, 1999, p.89. En contra, cfr. C. PALAO TABOADA, «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *REDF*, 100, 1998, pp.540-541.

(46) Este planteamiento ya había sido apuntado por el Tribunal Constitucional en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 1º. En la doctrina, cfr. en este sentido A. CAYON GALIARDO, «Las Haciendas locales (Comentario al artículo 142 de la Constitución)», en *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española de 1978*, tomo X, EDESA, Madrid, 1985, p.567 y P.M. HERRERA MOLINA, «Hacienda general y autonomía financiera», *REDF*, 56, 1987, pp.533 y 577.

(47) «No hay duda de que el régimen local forma parte de ese núcleo esencial de la foralidad. La desaparición de las antiguas Cortes de Navarra supuso, de un lado, la pérdida de la capacidad de ordenar la Administración territorial del Reino y, con ello, la difuminación de uno de los rasgos esencial de la identidad de Navarra en el conjunto de la unidad constitucional de la monarquía. Sin embargo esa pérdida fue compensada por el reconocimiento, a favor de la naciente Diputación Foral, de algunas atribuciones especiales, de las que carecían las de-

más provincias, atribuciones que forman parte de lo que desde 1841 se ha conocido como los Fueros de Navarra» (E. SIMON ACOSTA (Ponente), *Dictamen 5/2000 de 17 de abril del Pleno del Consejo de Navarra sobre «Legislación aplicable sobre atribuciones de los Alcaldes y Presidentes de concejos para contratar, adquirir y enajenar bienes»*, pp.9-10).

(48) Según el Tribunal «la apelación al régimen estatutario de los funcionarios en el art. 49.1.b) LORAFNA constituye, pues, una titularidad competencial derivada de un derecho histórico (...) sin embargo, esta competencia, según el citado precepto, ha de ejercerse respetando los derechos y obligaciones esenciales que la legislación básica del Estado reconozca a los funcionarios públicos... Debiendo tenerse bien presente que no todas las previsiones de la legislación estatal básica relativas al régimen estatutario de los funcionarios públicos desplegarán ese efecto limitativo en relación al ejercicio de la competencia, sino sólo aquellas, justamente, que se refieran a los derechos y obligaciones esenciales. Derechos y obligaciones esenciales de los funcionarios que, por lo demás, aun cuando su determinación concreta deba quedar remitida al análisis particularizado de las normas que los prevean, nos sitúan, en principio, ante aquellas situaciones jurídicas caracterizadoras del propio modelo de régimen estatutario de los funcionarios, que conforman la sustancia misma de ese régimen y sin las cuales no sería reconocible ese estatuto».

bases como una especie de *garantía institucional* reforzada.

Es cierto que la citada Ley Orgánica no contiene un precepto paralelo en materia fiscal (49), pero pensamos que la distinción no se funda tanto en una disposición específica como en la propia estructura de las normas básicas: la doctrina del Tribunal adolece de cierta ambigüedad, pero distingue desde el primer momento entre preceptos esencialmente básicos (aunque no exista una expresa declaración legal) y aquellos otros cuyo carácter básico se determina por el legislador. Es cierto que el legislador estatal no dispone de libertad absoluta para atribuir carácter básico a su legislación (STC 213/1988), pero también lo es que el legislador dispone de cierto margen de actuación, pues de otro modo no tendría sentido que la propia ley estatal proclame el carácter básico de algunos preceptos.

En realidad, todo el mecanismo de distribución de competencias fiscales entre el Estado y los Territorios Históricos se funda en el concepto de «garantía institucional»: las competencias forales son aquellas que permiten identificar la «imagen típica» del Derecho histórico, actualizada en el marco de la Constitución y el Convenio; los preceptos básicos esenciales responden, en cambio, a la «imagen típica» de la unidad en el ejercicio de los derechos y deberes fundamentales. Los preceptos básicos *contingentes* tienen respaldo en una declaración expresa del legislador estatal que «actualiza» el carácter básico potencial y periférico de ciertos preceptos.

La construcción es muy atractiva, pero no descansa en fundamentos sólidos, sino en meras imágenes o metáforas jurídicas de difícil concreción (50). No se trata tanto de conceptos jurídicos indeterminados como de conceptos

«indeterminables» o imprecisos (51). En la práctica —aunque se niegue en la teoría— esto supone que su integración requiere un ejercicio de voluntarismo que corresponderá, en último término, al Tribunal Constitucional (52).

Por otra parte —lo ha recordado SIMON ACOSTA— los preceptos que regulan la interpretación y aplicación de las normas tributarias son «competencia exclusiva del Estado, al que corresponden *en todo caso*, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas» (art. 149.1.8ª CE), y es una competencia que no afecta a los derechos históricos de Navarra. Estas normas son, por consiguiente, directamente aplicables en Navarra» (53). Con arreglo a esta argumentación, el artículo 17.4 *parece* claramente inconstitucional.

Sin embargo, la cuestión no es del todo clara. Es cierto que el término «aplicación» de las normas designa habitualmente en la doctrina los procesos de calificación, interpretación e integración del Derecho. Ahora bien, ¿pretende limitar el art. 149.1.8ª CE el sentido que el propio legislador foral o autonómico atribuye a sus normas? Responder afirmativamente supondría prohibir que la Comunidad Foral dictase normas interpretativas o aclarase el sentido de sus propias leyes, lo cual resulta absurdo. Por consiguiente, la lógica indica que el sentido del art. 149.1.8ª no pretende abarcar las normas interpretativas, incluido el art. 17.4 de la Ley Foral General Tributaria (54).

ralidad o la unidad— que entraña un importante componente subjetivo.

(51) La distinción entre conceptos jurídico indeterminados (*unbestimmter*) y concepto jurídico indeterminable (*unbestimmbarer*) ha sido formulada en la doctrina alemana por K. TIPKE (*Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1993, vol. I, p.493).

(52) En palabras de E. SIMON ACOSTA, «los límites teóricos de la foralidad en el marco constitucional están extraordinariamente bien trazados en la doctrina de la garantía institucional (...) Los límites prácticos o concretos son más difíciles de definir...» («El Convenio...», cit., p.218).

(53) E. SIMON ACOSTA, «El Convenio...», cit., p.236.

(54) Debemos esta idea a la intervención de I. ESPEJO POYATO en el Seminario «Potestades in-

(49) Sí, en cambio, en materia de contratos y concesiones administrativas, ámbito en el que la normativa navarra debe respetar «los principios esenciales de la legislación básica del Estado en la materia» (art. 49.1.d) LORAFNA).

(50) Desde luego, puede acudir al elemento histórico, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 11/1984, de 2 de febrero y 76/1988, de 26 de abril), pero los datos que éste aporte no permiten prescindir de un juicio valorativo —hasta que punto es reconocible la imagen típica de la fo-

5.3. Fundamento material

5.3.1. Una teoría rechazable: la laxitud interpretativa como elemento integrado en la «imagen típica de la foralidad»

La moderna doctrina española afirma de modo unánime que el Derecho Tributario no tiene carácter odioso, pues responde al deber constitucional de contribuir, de modo que el brocardo *in dubio contra fiscum* resulta inaplicable (55). El Tribunal Constitucional ha asumido esta línea argumental, considerando que las normas tributarias no son «restrictivas de derechos individuales» en el sentido del art. 9.3 CE (56). Así pues, ¿qué se pretende al introducir en la ley foral un criterio interpretativo favorable a contribuyente?

Podría pensarse que este trato favorable forma parte de la *imagen típica de la foralidad*. Según DE LA TORRE y GARCIA ZUÑIGA, «en perspectiva comparada Navarra [en el siglo XIX] era una especie de paraíso fis-

terpretativas de la Administración Tributaria» (cit.).

(55) E. VANONI sintetiza magistralmente la evolución doctrinal del pasaje de Modestino (Ley 10, Decreto 49, 14) según la cual *non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile respondet*: a su juicio responde al carácter odioso del tributo en el mundo antiguo, que se perpetúa en la Edad Media hasta la Revolución francesa (E. VANONI, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, traducción de J. MARTIN QUERALT, IEF, Madrid, 1973, pp.77 y ss.) Resulta sintomático que aún encontremos referencias a esta problemática en los modernos manuales de Derecho tributario, cuyos autores rechazan la interpretación *contra fisco* (cfr. J. MARTIN QUERALT et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª ed., Tecnos, Madrid, 1999, pp.196-197 y 207; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, 21ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, vol. I, p.140; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2000, p.88).

(56) Cfr., por ejemplo, la STC 126/1987, de 16 de julio de 1987, FJ 9º.

cal» (57). Esta caracterización evoca también una cierta laxitud en la interpretación de las normas, pero actualmente no parece compatible con las exigencias constitucionales. El deber de solidaridad afecta por igual a todo el territorio español, sin que pueda invocarse una interpretación sociológica restringida a una zona concreta del mismo.

5.3.2. La interpretación favorable ante la oscuridad normativa como una exigencia de los principios constitucionales

a) Planteamiento

A nuestro juicio la polémica norma interpretativa es una mera consecuencia de los preceptos constitucionales, por lo que resulta *aplicable implícitamente en territorio común*. Esto puede deducirse de los principios

(57) J. DE LA TORRE y M. GARCIA-ZUÑIGA, «Hacienda foral y reforma tributaria: Navarra, 1841-1876», *HPE*, monografías, 1996, *La reforma de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*, p.164. Los autores añaden que «una de las principales conquistas de las clases dominantes de Navarra [plasmada en el arreglo de fueros de 1841] fue la de conservar una parte de sus privilegios fiscales con un sistema hacendístico diferenciado» (p.163). En sentido contrario alega J. PEREZ ARRAIZ una frase atribuida a A. CANOVAS DEL CASTILLO: «lejos de desear que desaparezcan de allí instituciones semejantes, querrials yo comunicar, si posible fuera, al resto de España. Las libertades de los vascongados aprovechan a los que las disfrutan y a nadie dañan, como no sea que se tome por daño la envidia que suscitan» (I. DEL BURGO TAJADURA, *Diario de Sesiones del Senado*, 28 de abril de 1981, p.5148, cit. por J. PEREZ ARRAIZ en *El Concierto Económico. Evolución caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, Bilbao, 1994, p.241). En la jurisprudencia encontramos también una interpretación según la cual sólo se prohibirían los privilegios que favorecen a determinadas personas en detrimento de otras dentro del ámbito foral (STS de 12 de septiembre de 1996 y STSJ de Navarra de 30 de junio de 1990, cit. por I. PEREZ SIERRA ARECHABALA, «Tribunal Supremo vs. Concierto Económico del País Vasco», *CT, Monografías*, núm. 295, 15 de julio de 1998, p.6).

de proporcionalidad y buena fe (consecuencias del Estado de Derecho) e —indirectamente— del principio de legalidad.

b) Principio de proporcionalidad

En primer término, debe desmontarse el mito según la cual las normas tributarias no restringen los derechos fundamentales (58). El deber de contribuir es esencial y constituye una exigencia de justicia y solidaridad, pero supone una indudable limitación de los derechos fundamentales clásicos; en primer término del derecho de propiedad. Así lo admite sin reparos un importante sector de la doctrina alemana (59).

(58) Atendiendo al célebre estudio de VANONI sobre la interpretación de las normas tributarias, parece que este mito tiene sus raíces en las ideas ilustradas: «...las ideas más nuevas sobre el tributo se agitaron en el crisol de la Revolución. Se soñó con el establecimiento de un impuesto que propiciase la igualdad de los ciudadanos ante el tributo en forma tan concreta que cada individuo estuviese sujeto a un impuesto único, cuantitativamente igual: el jacobino Saint-Just, como reacción a la concepción que el tributo había tenido en épocas anteriores en virtud de la cual se le consideraba atributo exclusivo de la soberanía absoluta del Príncipe, proponía que el impuesto fuese considerado como una obligación civil que vinculaba a todo ciudadano mayor de veintiún años, en virtud de la cual debía enviar anualmente a un funcionario público una parte de su renta; Robespierre se opuso a la exención de las rentas mínimas, afirmando que el impuesto no era un deber, sino un derecho de los ciudadanos, y que, en el pago del impuesto, radicaba la mejor tutela de la libertad e independencia política de las clases más menesterosas» (E. VANONI, *Naturaleza...*, cit., p.96). Sin embargo, el citado autor pone de manifiesto que estos planteamientos no erosionaron la concepción tradicional del *in dubio contra fiscum*. Es en épocas más modernas —el propio discípulo de Grizioti constituye un buen ejemplo— cuando el mito nacido en la revolución francesa se utiliza como bandera para defender el principio de solidaridad y el carácter jurídico de las leyes tributarias. El objetivo es loable, pero el medio utilizado carece —a nuestro entender— de auténtico rigor.

(59) Según K. TIPKE y J. LANG, «los tributos inciden sobre la propiedad en mayor medida que la

Desde luego, cabe afirmar que el derecho de propiedad termina donde comienza el deber de contribuir (o la propia función social de la propiedad). Se trata de una fórmula elegante y teóricamente correcta, pero inaplicable en la práctica, puesto que las fronteras no pueden trazarse de modo apriorístico. Resulta mucho más claro admitir el conflicto y otorgar primacía al deber de contribuir siempre que se respete el conjunto de exigencias constitucionales (particularmente los principios de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad).

Ahora bien, la limitación o incidencia sobre los derechos fundamentales (*Eingriff* en la terminología alemana) ha de realizarse siempre del modo menos gravoso que sea necesario para conseguir los objetivos que los justifican (principio de proporcionalidad) (60). En palabras de GONZALEZ PEREZ, los entes públicos no deben «imponer ninguna carga, obligación o prestación más gravosas que las que sean necesarias para cumplir con las exigencias del interés público» (61).

A nuestro juicio esto supone una interpretación favorable al ciudadano *cuando sea dudoso el alcance de tales restricciones* (62).

expropiación, puesto que se exigen sin mediar indemnización» (*Steuerrecht*, 15ª ed., p.102, mrg. 155).

(60) *Cfr.*, entre las sentencias del Tribunal Constitucional más recientes relativas al ámbito tributario las SSTC 46/2000 y 194/2000.

(61) J. GONZALEZ PEREZ, *El principio general de buena fe en el Derecho Administrativo*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pp.70-71.

(62) Por analogía puede mencionarse el criterio seguido para la interpretación de los tratados internacionales plasmados en textos igualmente auténticos en varios idiomas: «si la comparación de los textos —escribe M. VILLAR EZCURRA— revela una diferencia de sentido y el problema no puede resolverse conforme a los criterios normales de interpretación, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos. El fin y el objeto del Tratado ayudarán a determinar cuál es ese objeto. La solución tradicional consiste en dar preferencia al texto que imponga menores obligaciones jurídicas a las partes [Asunto *Mavrommatis*, Corte Permanente de Justicia Internacional, serie A, núm. 2, p.19]» (*Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs, Barcelona, 1996, p.183).

Además, en muchos casos el «favor del contribuyente» se conseguirá limitando deberes formales innecesarios, sin que esto afecte al importe de la deuda tributaria. En realidad esto es lo que ordena el art. 3j) de la Ley 1/1998 —precepto aplicable a todas las Administraciones Públicas— según el cual el contribuyente tiene «derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa» (63).

Estas ideas habían sido formuladas ya por la doctrina francesa a principios del pasado siglo: «WAHL, oponiéndose a la jurisprudencia dominante en Francia, se esfuerza por combatir la doctrina de la apriorística interpretación restrictiva y rígida de las leyes fiscales, afirmando que el espíritu de la ley, en materia fiscal, tiene el mismo valor que en otras materias en cuanto que invocar el espíritu de la ley significa averiguar la voluntad del legislador y, en definitiva, el sentido de ley. En los casos en que, aun invocando el espíritu de la ley y aplicando las normas interpretativas (...) no se consigue superar las dificultades, hace falta tener presente que la *liberté des biens et des personnes vis a vis l'Etat est de droit commun et l'impôt para conséquence, a un caractère dérogatoire*, debiéndose resolver la cuestión en favor del obligado» (64).

La cita tiene el inconveniente de señalar el *caractère dérogatoire* del impuesto frente a la naturaleza de *droit commun* de las libertades públicas. Ahora bien, si se depura este

argumento de adherencias ideológicas se obtiene una fórmula semejante a la que utiliza la doctrina alemana más moderna: el impuesto *incide* indudablemente sobre los derechos fundamentales. El mérito de WAHL está en demostrar que la interpretación favorable al contribuyente en caso oscuridad normativa *no está ligada a una especial naturaleza de las leyes tributarias ni constituye un criterio específico de interpretación propio de un sector peculiar del ordenamiento*.

Frente a este planteamiento no es convincente alegar la precedencia del interés público sobre el individual: como ya hemos señalado, el interés público no equivale al interés recaudatorio, sino a una justa distribución de la carga tributaria y un respeto general a los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad en la aplicación de los tributos no se opone al interés general, sino que garantiza su supremacía.

c) Principio de legalidad

Los razonamientos que hemos sustentado anteriormente se basan en las exigencias de la proporcionalidad en la incidencia de los poderes públicos sobre los derechos fundamentales (fundamentalmente el de propiedad). Probablemente podría llegarse a una conclusión parecida puede llegarse razonando a partir del principio de legalidad: los tribunales no pueden imponer el cumplimiento de aquellas obligaciones y deberes tributarios que —a su juicio— no tienen apoyo claro en la ley (65).

(63) Según el art. 1.1. de la Propia Ley. Desarrollando la doctrina del Tribunal Constitucional en la sentencia 140/1990, de 20 de septiembre, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes despliega sus efectos en Navarra tan sólo en la medida en que sus preceptos puedan considerarse «esencialmente básicos». Puesto que no existe un criterio objetivo para otorgar esta calificación resulta laudable que la Ley Foral General Tributaria haya mitigado en gran parte el problema incorporando a su texto la mayor parte de los preceptos de la Ley de Derechos y Garantías estatal.

(64) E. VANONI, *Naturaleza...* cit., p.98 (la cursiva es nuestra). El autor italiano se refiere al trabajo de A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, París, Chevalier Maresqu, 1902-06, vol. I, pp.75 y ss.

(65) Esta idea me ha sido sugerida por C. Palao Taboada. Un planteamiento similar —con la diferencia de presentarse envuelto en una retórica liberal— se encontraba ya —según VANONI— en la obra de F. PEZZI: «El tributo es creado por ley: si no existiese ley el tributo no existiría. Puesto que la inexistencia de obligaciones para con el Estado constituye la condición original del ciudadano, cuando la ley que fija el tributo no dice nada revive la libertad original. Igualmente, cuando la intención del legislador no se exterioriza en forma clara, hace falta fallar en favor del contribuyente con la finalidad de no superar los límites dentro de los cuales reina la libertad individual» (la cita es de VANONI (*Naturaleza...*, cit., p.99), quien resume un pasaje de la obra de F. PEZZI, *Trattato sulle*

En este sentido resulta interesante la observación de AMATUCCI según la cual el principio *in dubio contra fiscum* nace como un «difuso sentimiento de aversión al fisco» en el Derecho romano e intermedio. Sin embargo, en la actualidad el principio «reencuentra su propio contenido jurídico en el momento en que se convierte en expresión del principio de certeza de la obligación, en virtud del cual, en caso de duda, ésta sólo debía ser válida en la parte cierta. Este principio, construido por la doctrina, particularmente en el siglo XVI, se consideró incorporado al art. 1.137 del Código Civil de 1865» (66).

d) Principio de buena fe

La buena fe constituye un principio general del Derecho aplicable a todos los ámbitos del ordenamiento. En el Derecho privado fue consagrado por el art. 7 del Código Civil, según el cual *los derechos deben ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe*. El hecho de su consagración en dicha norma no supone su previa inexistencia, ni tampoco su recepción por el Código Civil le priva del carácter de principio general del Derecho (67).

tasse di bollo, Turín, Bellardi y Appiotti, 1867, vol. I, p.66). También señala H.A. GARCIA BELSUNCE que «si bien [la ley tributaria] no es una ley de excepción —por lo que no se justifica su interpretación restrictiva— responde a una peculiar exigencia: *nullum tributum (...)* sine lege, en virtud de la cual la norma no puede extenderse a otros supuestos que los previstos en su texto» (*La interpretación de la ley tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1959, p.69). Es cierto que este autor admite el resultado extensivo de la interpretación tributaria, pero sólo cuando encuentre claro apoyo en la ratio legis, en «el fin querido por la ley» (p.70). En caso de duda insuperable con los métodos admitidos en Derecho «el principio de la legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales de los derechos de los habitantes, son los límites infranqueables donde debe detenerse todo proceso interpretativo» (p.72). #

(66) A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Eugenio Jovene, Nápoles, 1965, p.249.

67) Como lo recuerda el hecho de que un buen número de principios se encuentran en los cuerpos legales, principalmente en los constitucionales.

De otra parte, aunque el Código civil sólo lo refiera al ejercicio de los derechos, también es exigible en el cumplimiento de las obligaciones.

Como observa GONZALEZ PEREZ, el de buena fe es «uno de los principios generales que sirven de fundamento al Ordenamiento, informan la labor interpretativa y constituyen decisivo instrumento de integración» (68). En materia administrativa lo ha reiterado la Ley 30/1992, después de la Ley 4/1999, al incluir entre los principios generales que deben respetar las Administraciones públicas en su actuación —ya se relacionen entre sí o con los administrados— los de *buena fe* y de *confianza legítima* (art. 3.1, párr. 2º). La Exposición de Motivos de esta Ley destaca la introducción en el Título Preliminar de «dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados de la seguridad jurídica». El primero había sido utilizado con cierta frecuencia por la jurisprudencia y el segundo trae causa, sobre todo, del Derecho Comunitario.

La buena fe supone que cuando el nacimiento de las relaciones tenga lugar como consecuencia de la conducta o actuación de más de una parte (Administración pública y administrado), éstas habrán de adoptar un comportamiento leal en el procedimiento que ha de seguirse hasta el perfeccionamiento del acto jurídico y en las posibles reacciones frente al que hubiese nacido defectuoso (69).

La confianza legítima parte del principio de la fe de los ciudadanos en que la actuación de la Administración no puede ser alterada arbitrariamente con importantes consecuencias, sobre todo, en el plano de la responsabilidad (70).

Sobre ello puede verse, en el ámbito financiero, CAZORLA PRIETO, L.M., «Los principios constitucionales-financieros en el nuevo Ordenamiento jurídico», en AA.VV., *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Dirección General de lo Contencioso, 1980, I, pp.504 y ss.

(68) J. GONZALEZ PEREZ, *El principio general de buena fe...*, cit., p.22.

(69) J. GONZALEZ PEREZ, *El principio general de buena fe...*, cit., p.122.

(70) A juicio de GONZALEZ PEREZ, la buena fe desempeña una doble función como «límite» y como «garantía» (*El principio general de buena*

Tanto los derechos como las potestades deben, por tanto, ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe (71).

Pues bien, el principio de buena fe en materia tributaria (72) supone la confianza legítima del contribuyente en las manifestaciones y actuaciones de los poderes públicos (73). Una

fe..., cit., pp.61-63). Según escriben los comentaristas de las *Leyes Administrativas* compiladas por Editorial Aranzadi (Pamplona, 2001, nota 415), «quien suscita la legítima confianza de otro en la persistencia de una determinada situación debe dejar indemne a quien actuó con arreglo a la confianza suscitada y adoptó decisiones que finalmente se han demostrado perjudiciales y son imputables a quien generó tal confianza e indirectamente incitó a la adopción de tales decisiones dañosas».

(71) J. GONZALEZ PEREZ, *El principio general de buena fe...*, cit., p.142.

(72) La aplicación de este principio en materia tributaria —más allá de la equívoca mención del art. 33 LDG— se afirma, entre otros por M. VILLAR EZCURRA, *Las disposiciones...*, cit. p.136; P.M. HERRERA MOLINA y P. CHICO DE LA CAMARA, «El principio de buena fe en Derecho Tributario», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Livro 2, Lisboa, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, p.320, con citas de doctrina alemana; R. CALVO ORTEGA, «La presunción de buena fe en los sujetos pasivos», en la obra coordinada por R. CALVO ORTEGA y C. CHECA, *Derechos y garantías de los contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p.579; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Presunción de buena fe», en la obra coordinada por J. MARTIN FERNANDEZ, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, p.587 (este autor relaciona el principio de buena fe con una interpretación favorable); A. GONZALEZ MENDEZ, *Buena fe y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, en especial las pp.139 y ss.

(73) El artículo 33 LDG establece una presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, añadiendo que corresponde a la Administración la prueba de la culpabilidad del infractor. Se trata de un principio distinto al que nos referimos en el texto aunque se le atribuya la misma denominación. El segundo apartado del art. 33 LDG permite inferir que el legislador ha configurado este precepto como trasunto de la presunción de inocencia del artículo 14 CE y 137 de la Ley 30/1992. En todo caso hay que destacar que la buena fe supone que se ha actuado con la debida diligencia, lo que implica una presunción de exención de responsabilidad por aplicación

consecuencia de este principio es que la oscuridad de tales manifestaciones no puede favorecer a quien las ha provocado. En palabras del art. 1.288 CC, «la interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad» (74). Tal precepto se refiere expresamente a la interpretación de los contratos, pero refleja un principio general —buena fe— fundado en el principio constitucional del Estado de Dere-

del artículo 77.4 LGT cuando dispone que las acciones u omisiones tributarias no darán lugar a responsabilidad tributaria cuando se haya puesto la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. El *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* (ob. cit. pp.75-76) añade que «a pesar de que la presunción de inocencia está proclamada en el art. 24.2 de la CE, existe unanimidad en la Comisión en afirmar la necesidad de que tal principio figure expresamente reconocido en la LGT. No existe idéntico consenso, sin embargo, con el mantenimiento de la presunción de buena fe. Así, hay miembros que consideran que no debe incorporarse, ya que se trata de un concepto más propio de la normativa relativa al cumplimiento de las obligaciones que del derecho sancionador. Sin embargo, tampoco faltan opiniones en sentido contrario. En particular se señala que, frente a la descalificación anterior, es necesario tener en cuenta que la buena fe del Código Civil es distinta de la que proclama la LDGC. La del primero es la buena fe en el ejercicio de un derecho sobre el que se construye un modelo —buena fe objetiva—, mientras que la segunda regula una buena fe subjetiva, que consiste en la falta de conciencia de que se está cometiendo un ilícito. Si no se conoce esa diferencia nos estamos alejando, se afirma, del principio de culpabilidad, porque la buena fe es el nervio, la esencia, de la culpabilidad. En definitiva, según esta posición se propugna el mantenimiento de la presunción de buena fe, al ser una de las mejores aportaciones de la LDGC». No obstante, el Informe también hace referencia a la buena fe en el sentido de confianza legítima al señalar —con referencia al arbitraje— que «la equidad ya juega en el Derecho tributario a través de otras técnicas (régimen simplificado, estimación objetiva, declaración simplificada, etc.), es decir, a través de la aplicación de los principios de proporcionalidad y buena fe. Las técnicas y los principios citados garantizan ya una cierta equidad» (ob. cit., p.228).

(74) Debemos esta idea a I. ESPEJO POYATO, *Seminario...*, cit.

cho y con consecuencias sobre la interpretación de las normas jurídicas.

CALDERON CARRERO y ALVAREZ BARBEITO han puesto de relieve como en el ordenamiento norteamericano el principio de buena fe determina una interpretación «favorable» a los contribuyentes —en el sentido de que la Administración no puede rectificar el criterio que les manifestó aunque sea erróneo— «cuando la propia ley interpretada *no era clara o se trataba de una materia muy compleja*» (75). El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas utiliza un criterio semejante, considerando que un error de las autoridades aduaneras excluye la recaudación a posteriori cuando la normativa fuera especialmente compleja y el interesado se hubiera dirigido a las autoridades competentes solicitando información y sometiéndose a ella (76).

5.4. Supuesto de hecho:

5.4.1. Elemento objetivo: oscuridad normativa

Debe insistirse en que el discutido criterio interpretativo no constituye un criterio apriorístico en favor del contribuyente. Por el contrario, sólo opera cuando existan *dudas* sobre el sentido de la norma. Desde luego, no basta con que tales dudas se funden en la mera letra de un precepto, sino *en el conjunto de los datos que se ofrecen al jurista especializado* (77). Si

(75) J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, «La potestad interpretativa...», cit., p.63.

(76) Cfr. J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO («La potestad interpretativa...», cit., p.64, con cita de las SSTJCE de 27 de junio de 1991, *Mecanarte*, C-348/89, Rec. 3277; 8 de abril de 1992, *Beirafrio*, C-371/90, Rec. 2.715; 1 de abril de 1993, *Hewlett Packard*, C-250/1991; 14 de mayo de 1996, *Faroe Seafood*, C-153/94 y 204/94, Rec. 2.465; y 29 de enero de 1998, *Lopex*, C-315/96, Rec. 343 (nota 185).

(77) Como señala K. TIPKE, la seguridad jurídica y la confianza en el Derecho no dependen tanto de la letra de la ley como de la «situación jurídica» o «estado de cosas del Derecho» (*Rechtslage*) en la que

los demás criterios —fundamentalmente el teleológico— permiten resolver las dudas, no procederá interpretar el precepto del modo menos gravoso para el contribuyente. Ahora bien, si todos los demás medios fracasan, parece razonable exigir la contribución del modo que suponga la mínima incidencia sobre los derechos del ciudadano. Insistimos en que no se trata de un criterio específico del ámbito tributario, sino una consecuencia de los principios de proporcionalidad, legalidad y buena fe que debería operar siempre que el ente público incida sobre los derechos y libertades de los ciudadanos (aunque dicha incidencia no tenga carácter «sancionador», «excepcional» u «odioso») (78).

Hemos de examinar en qué medida incide la existencia de criterios administrativos sobre existencia de oscuridad normativa (79). Desde la perspectiva de la buena fe la existencia de un criterio comunicado al contribuyente —consultas— o difundido de modo general —órdenes interpretativas, publicaciones— puede ser decisivo, pero esto no basta para eliminar las dudas del intérprete sobre el sentido de la ley, pues ni los Tribunales ni los contribuyentes —ni, desde luego, el legislador— se encuentran vinculados por los criterios administrativos, aunque estos ofrezcan una importante orientación cuando se encuentren fundamentados.

Insistimos, por tanto, en que la duda debe derivar del *conjunto de los datos que se ofrecen al intérprete (Rechtslage)*. Los criterios administrativos pueden *contribuir* a reducir estas dudas como un elemento más del «entorno jurídico», pero también pueden incrementarlas cuando se oponen aparentemente al texto de la norma o cuanto resultan contra-

incide esencialmente la jurisprudencia (*Die Steuerrchtsordnung*, cit., vol. I, pp.201 y 227).

(78) No estamos, por tanto, ante un criterio apriorístico de interpretación (a diferencia de lo que sucede con la *interpretación restrictiva*), sino ante una manifestación del método principialista (en relación con el principio de proporcionalidad). La diferencia entre ambos conceptos se ha señalado claramente por R. CALVO ORTEGA, «La interpretación de las leyes tributarias», *HPE*, 13, 1971, pp.131-132.

(79) Este examen trasciende el caso concreto de la Comunidad Foral dado que —según hemos argumentado— el art. 17.4 se limita a explicitar un criterio también vigente en territorio común.

dictorios entre sí (80). En estos casos el principio de buena fe recobra su fuerza, pues la oscuridad no puede favorecer a su causante.

Por otra parte, la complejidad de las normas tributarias —común, por lo demás, a otros sectores del ordenamiento— y la diversidad de datos que integran el «entorno jurídico» hacen inevitables las dudas cuando el intérprete no es un experto. Desde luego, el art. 17.4 de la Ley Foral no supone que el sentido de la ley se *ajuste* en cada caso a la capacidad de quien lo aplique, permitiendo una interpretación «favorable» a cualquier contribuyente que encuentre dificultades para entenderlo. En último término deberá ser el juez quien valore si el precepto es «dudoso» para un operador jurídico experto. En la práctica, esto va a suponer que el juez apreciará la oscuridad «objetiva» del precepto atendiendo a su propia formación y conocimientos (81).

Desde esta perspectiva la *oscuridad objetiva* del precepto (art. 17.4 de la Ley Foral) no se identifica plenamente con la existencia de varias interpretaciones *razonables* en el sentido del art. 77.4.d) LGT. Es posible que el juez no tenga dudas sobre el sentido correcto de la norma y que admita sin embargo la existencia de argumentos *razonables* —aunque no dude en rechazarlos— que podrían conducir a otras interpretaciones.

(80) Según señalan J.M. CALDERON CARRERO y P. ALVAREZ BARBEITO, «no existe en la actualidad ninguna norma en la que se prevea un vehículo de difusión concreto que garantice el conocimiento de los criterios que la Administración maneja para la aplicación de las normas tributarias, lo cual, unido a la falta de ordenación de la diversidad de interpretaciones que pueden realizarse desde los diferentes ámbitos de la Administración, termina reduciendo en buena medida la operatividad que sobre esta cuestión debería tener el principio de seguridad jurídica» («La potestad interpretativa...», cit., p.52).

(81) A. GONZALEZ MENDEZ se refiere a la STS de 25 de febrero de 1999 que consideró la existencia de un caso de oscuridad objetiva —a efectos de excluir las sanciones— en un caso en que la ley había sido objeto de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional (*Buena fe y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pp.111-112. Encontramos un planteamiento semejante en la obra del profesor K. TIPKE *Besteuerungsmoral...*, cit., nota 269).

Además, es posible introducir elementos subjetivos en el concepto de «interpretación razonable» [art. 77.4.d) LGT]. Para valorarla —a diferencia de lo que sucede con la *oscuridad objetiva*— deben tenerse en cuenta las circunstancias del contribuyente (82): su formación jurídica, y el deber de diligencia que en función de sus posibilidades económicas hubiera aconsejado acudir a un asesor fiscal (83). Desde luego, deberá analizarse cada caso concreto, evitando soluciones apriorísticas (84).

(82) Cfr. A. CUBERO TRUYO, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.55; A. GONZALEZ MENDEZ, *Buena fe...*, cit., p.111.

(83) Según advierte K. TIPKE, con arreglo al «§ 173 I 2 AO, una liquidación tributaria firme puede rectificarse a posteriori (después de la notificación) en favor del contribuyente cuando este comunica con posterioridad hechos o medios de prueba de los que resulte un menor impuesto y el obligado tributario no haya tenido culpa grave. No se imputará al contribuyente negligencia grave cuando no se haya hecho asesorar por un experto en temas fiscales. En lugar de aplicarse la máxima «saber es poder», al hombre de la calle que no se ha asesorado se le aplica por excepción la regla «la ignorancia es poder». Otra cosa sucede con los profesionales de la asesoría fiscal. En su caso, la ignorancia de los meros preceptos fiscales se reputa como negligencia grave que se tendrá en cuenta en contra suya». El citado autor advierte que «sin embargo, en el ámbito del Derecho penal tributario se considerará que existe negligencia grave cuando el contribuyente inexperto en temas fiscales no se haya informado sobre el derecho aplicable.» (*Besteuerungsmoral...*, cit., p.265).

(84) Según advierte J. BANACLOCHE PEREZ, los tribunales económico-administrativos suele considerar que «las personas jurídicas pueden tener menos dudas razonables que los trabajadores» y «una empresa importante debe contar con una asesoría eficaz». Pues bien, a su juicio, «lo primero parece contrario a la realidad y desde luego es contrario al principio de igualdad ante la ley, lo segundo es una trampa: si la empresa no tiene asesoría es negligente; si tiene asesoría que discrepa del criterio de la Administración no cabe calificar la discrepancia como razonable, sino como negligente, porque las normas son claras y ahí está la Administración como el faro en la noche indicando el camino verdadero, el acertado, e real el único» («Jura Benéfica», en *Impuestos*, 20, 2001, p.3).

5.4.2. *Elemento subjetivo: existencia de un obligado tributario*

El artículo 17.4 de la Ley Foral se aplica en favor de los «obligados tributarios». Se trata de un término procedente del ordenamiento alemán (85), que el Reglamento General de Inspección (RD 939/1986) introduce en nuestro ordenamiento (86) con un sentido más amplio, equivalente (87) a titular de cualquier

(85) Según el § 33 de la *Abgabenordnung* (1976): «(1) Es obligado tributario quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan. (2) No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales e industriales» (Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980, pp.73-74). El traductor explica que ha «optado por esta expresión, ciertamente de uso no habitual en la terminología jurídico-tributario española [¡ya sí lo es!], para traducir el término alemán *Steuerpflichtiger*» (nota 28).

(86) Según el art. 1 RGR «constituyen la Inspección de los Tributos los Organos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o *demás obligados tributarios* con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública...».

(87) En palabras de V. SANCHEZ BLAZQUEZ, «es necesario poner de manifiesto la no identidad existente entre el obligado tributario en el Derecho español y en el Derecho alemán, del cual se había abstraído. Si bien es cierto que en el Derecho alemán se incluyen dentro del concepto de obligado tributario tanto sujetos obligados a la prestación de pago del tributo como sujetos que deben realizar otras prestaciones de carácter no patrimonial, no van a ser incluidos en él todos los obligados a realizar estas últimas, sino que son excluidos algunos de ellos. A la hora de determinar quienes se consideran como obligados tributarios, la Ordenanza tributaria alemana [§ 33 AO] va a tener en cuenta la relevancia que puede tener la diferencia existente entre la situación de un sujeto que

obligación o deber tributario, incluido el de informar sobre terceros. En definitiva, esto supone que el art. 17.4 de la Ley Foral se aplica en relación a cualquier tipo de obligaciones y deberes tributarios tanto principales (pago de la cuota) como subordinados (ingreso de retenciones), accesorios (intereses de demora) o de carácter formal (llevarza de contabilidad, emisión de facturas, suministro de información).

Recordemos el «derecho» del contribuyente «a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa» [art. 3 j) de la Ley 1/1998], principio que encuentra eco en la regulación de las medidas cautelares (art. 128.1 LGT y 142.3 LGT) y en el orden del embargo (art. 131, núms. 1 y 3). La diferencia con el art. 17.4 es que en tales casos no existe una duda sobre la interpretación del precepto, sino distintas prestaciones que la Administración podría exigir para alcanzar el fin que justifica su actuación, debiendo elegir la más favorable —menos gravosa— para el interesado.

5.5. Consecuencia jurídica

5.5.1. *Elemento objetivo: criterio más favorable*

El art. 17.4 de la Ley Foral otorga primacía a la «interpretación más favorable». Intuitivamente esto supone reducir o posponer la carga tributaria o minimizar los deberes for-

debe realizar una determinada prestación en relación con su propia situación tributaria y el que la tiene que realizar en relación con la situación tributaria de otro sujeto distinto a él. En el primer caso se trata de contribuyentes reales o potenciales, que serán considerados obligados tributarios, y en el segundo se trata de sujetos que simplemente cumplen con una labora de auxilio a la Administración, se excluyen de aquellos y son calificados como «terceros» u «otras personas» (V.M. SANCHEZ BLAZQUEZ, «Una aproximación a la inadecuada recepción del concepto de obligado tributario en el Derecho español», *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, núm. 1, 1996, p.272).

males (88). Sin embargo, en ocasiones puede resultar dudoso qué resulta «más favorable» para el «obligado tributario», del mismo modo que sucede cuando el asesor se enfrenta a diversas opciones tributarias en un ejercicio de planificación fiscal. ¿Es preferible imputar un gasto al ejercicio corriente o diferirlo para su compensación con beneficios futuros? Como veremos, el destinatario natural del art. 17.4 será el juez, y pensamos que este deberá guiarse en la determinación de lo «más favorable» por las pretensiones plasmadas en el recurso del interesado. A diferencia de lo que sucede con la *oscuridad normativa*, que ha de interpretarse en sentido objetivo, los *efectos más favorables* pueden interpretarse en sentido subjetivo, pues garantizan los intereses de un sujeto concreto. Como referente analógico puede mencionarse la opción legal de alterar el orden del embargo a solicitud del deudor (art. 131.3 LGT).

5.5.2. *Elemento subjetivo: destinatario del precepto*

El art. 17.4 de la Ley Foral no distingue en función de los diversos destinatarios, por lo que podría pensarse que vincula a todos los operadores jurídicos: los contribuyentes y sus asesores fiscales, la Administración y los Tribunales. Veremos, sin embargo, que el precepto sólo tiene verdadero sentido para los Tribunales.

En efecto, como hemos visto, el precepto no otorga un derecho al contribuyente a interpretar la norma tributaria en el sentido que le resulte favorable en función de sus propias dudas. Por el contrario, habrá de valorar con ayuda de un experto si existe un

(88) Así, GARCIA NOVOA, con referencia a la retroactividad de las normas tributarias, considera conforme a la seguridad jurídica los supuestos en que, «objetivamente, se introduzca un régimen fiscal más beneficioso para todos los contribuyentes o sólo para los que realicen los presupuestos contenidos en la ley (caso de la introducción retroactiva de exenciones o beneficios fiscales) sin que se produzca un perjuicio para los demás» (GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p.178).

margen de *oscuridad objetiva*, margen que siempre podrá ser controlado por el juez.

Por lo que se refiere a la Administración, resultaría ingenuo pensar que en caso de dudas subjetivas del actuario —supuestamente un experto (89)— éste optará por una interpretación favorable al contribuyente. La existencia de criterios administrativos —circulares, instrucciones, meras prácticas— impiden la existencia de dudas por parte de la Administración o —expuesto de modo más técnico— presuponen que no existen dudas, pues la Administración las ha resuelto ya en un sentido determinado.

En palabras de TIPKE, «los funcionarios de Hacienda no suelen detenerse a considerar el sentido o la falta de sentido de los preceptos legales (...) Los funcionarios aplican las leyes y las correspondientes instrucciones administrativas y esto en la medida en que disponen de tiempo para ello. No se les ha enseñado a hacer otra cosa» (90). La Instrucción de la Administración Financiera Superior de los *Länder* alemanes sobre la organización del trabajo en las oficinas liquidadoras dispone, entre otros extremos:

«El tratamiento de los asuntos tributarios debe atenderse a lo esencial. La atención dedicada al tratamiento del caso dependerá de su relevancia fiscal (...) Los asuntos tributarios deben tratarse a fondo en la medida (...) en que presentes cuestiones dudosas de gran relevancia fiscal. Además el actuario debe tratar a fondo los supuestos tributarios en el marco de la adecuada discrecionalidad en la medida en que vea un motivo para ello (...) en los demás casos deben admitirse los datos aportados por el contribuyente, en la medida en que sean concluyentes y dignos de crédito» (91). No tenemos constancia de una instrucción semejante por parte de la Administración española, pero probablemente los objetivos de productividad —y el volumen de trabajo existente— conducen a una situación parecida.

(89) De modo que sus dudas subjetivas pondrían de manifiesto la *oscuridad objetiva* de la norma.

(90) K. TIPKE, *Bestuerungsmoral...*, cit., nota 166.

(91) Instrucción de 19 de noviembre de 1996, *BStBl. I*, p.1391, cit. por K. TIPKE, *Bestuerungsmoral...*, cit., nota 167.

En términos más críticos se pronuncia J. JENETZKI: «el funcionario de Hacienda confía en la práctica habitual de la propia Delegación de Hacienda, en los desechos descoloridos de la información jurídica procedente de la última consulta del centro directivo competente y, si se trata de un funcionario muy cualificado, en el permanente cotejo de las Instrucciones administrativas sobre la aplicación del impuesto (aunque no en la adicional riada de circulares, disposiciones y resoluciones de casos concretos de las autoridades competentes). El funcionario simplifica y adecúa a su capacidad y a su volumen de trabajo el material jurídico que se ha vuelto complicado y sutil como consecuencia de los criterios administrativos y las sentencias de los tribunales. El funcionario aplica al caso concreto este Derecho tributario reducido y compendiando y coincide en ello con el asesor fiscal medio que se encuentra en una situación similar y que no puede confesar que en medio del trabajo diario no encuentra tiempo para asimilar y aplicar un conocimiento completo del Derecho tributario (...) Sin embargo, esto no basta para simplificar el Derecho tributario. También existe un acuerdo en no aplicar por regla general determinados preceptos y en no aplicar otros con arreglo al principio de igualdad, sino de modo estratégico para conseguir el objetivo fiscal (a costa del contribuyente) o para reducir trabajo (en favor del contribuyente)» (92).

Desde luego, se trata de una caricatura y —además— las mismas críticas u otras más acerbas podrían dirigirse con matices propios a *algunos* asesores fiscales o —por qué no reconocerlo— profesores universitarios. Sin embargo, como cualquier caricatura la exageración de rasgos nos permite poner de manifiesto una realidad. En este caso, que el art. 17.4 difícilmente desplegará eficacia inmediata frente a la Administración tributaria.

Por ello, será el juez el destinatario natural del citado precepto en territorio foral y del principio que lo inspira en territorio común.

(92) J. JENETZKY, «Die Misere der Finanzverwaltung— Über die Wirklichkeit der Steuerrechtsanwendung durch die Steuerbehörden», *StuW*, 1982, pp. 273, 277, columna derecha, cit. por K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., p. 172.

La imparcialidad del juez debería permitirle analizar los preceptos dudosos buscando tan sólo la finalidad del precepto a la luz de los principios constitucionales. Si aun así se encuentra ante una situación de oscuridad deberá resolver en el sentido más favorable para el contribuyente.

Naturalmente, cabe el peligro de que el precepto se utilice como una excusa para la pereza judicial en perjuicio de los intereses generales (y en favor del recurrente). Incluso el tributarista más experto necesita una buena dosis de estudio para resolver con cierta seguridad determinadas cuestiones. Por otra parte, podría pensarse parafraseando a JENETZKI que el juez o magistrado «simplifica y adecua a su capacidad y a su volumen de trabajo el material jurídico que se ha vuelto complicado y sutil». Desde esta perspectiva, el art. 17.4 podría constituir una buena coartada para resolver cuanto antes los asuntos difíciles —lo que no siempre equivale a dudo— con tranquilidad de conciencia (93).

Ahora bien, la solución a este problema no pasa por elaborar unos u otros criterios interpretativos, sino por garantizar una eficaz formación técnica de los jueces en materia tributaria y una formación integral de los ciudadanos —incluyendo jueces, asesores, inspectores y profesores universitarios— que permita valorar la dignidad del trabajo bien hecho y huir de la pereza.

Por otra parte —se trata de otra consideración de sociología financiera— la eficacia práctica del precepto resulta dudosa. Los tribunales son reacios a aceptar en su argumentación los criterios interpretativos fijados en las leyes. Quizá sea una crítica excesiva, pero en ciertos ámbitos es opinión común que los jueces deciden primero —digamos que intuitivamente— la correcta interpretación de la ley y buscan después los argumentos teleológicos, históricos o contextuales que la justifican (94). En la me-

(93) Debemos esta idea a una observación personal del profesor PALAO TABOADA.

(94) Benjamín CARDOZO, juez de la Suprema Corte de los Estados Unidos Mexicanos confesaba con encantadora ingenuidad que «lo que él se proponía respecto de cada litigio sometido a su conocimiento era encontrar la *decisión justa*, la más justa entre todas las posibles, ensayando al efecto el mé-

da en que el precepto comentado se limita a declarar una consecuencia del principio de proporcionalidad su mayor virtud es meramente didáctica: reconocer que los derechos y obligaciones tributarios suponen una incidencia clara en los derechos fundamentales del ciudadano aunque tal restricción esté plenamente justificada por el principio de solidaridad.

6. COROLARIO

En definitiva, la interpretación favorable al contribuyente en caso de duda puede reconducirse —rectamente entendida— a los principios generales del derecho, sin que suponga una auténtica especialidad del derecho tributario. En un trabajo ya clásico COMBARROS VILLANUEVA demostró que «como interpretación teleológica, la consideración económica [pese a los recelos que en ocasiones ha suscitado] no reviste especialidad alguna en el Derecho impositivo» (95). Del mismo modo cabría afirmar que el *in dubio pro contribuyente*, debidamente depurado de antiguas concepciones, no constituye una discutible

peculiaridad del Derecho foral navarro, sino una manifestación de diversos principios —proporcionalidad, confianza legítima, legalidad y certeza del Derecho— perfectamente subordinada al criterio teleológico de interpretación.

Naturalmente, este principio no ampara las maniobras elusivas o las «dudas» interpretativas generadas artificialmente por el obligado tributario mediante una manipulación de las normas. Estas falsas dudas, pueden resolverse mediante la interpretación teleológica (96), y las cláusulas frente a la simulación y el fraude de ley. Como recuerda PALAO TABOADA, «los asesores fiscales tienen el deber de aconsejar a sus clientes acerca de la manera menos onerosa fiscalmente de lograr sus fines de negocios; pero no por medio de la manipulación de las normas, que es cosa de leguleyos, no de verdaderos juristas. También en este campo conviene no olvidar que el Derecho tiene que estar impregnado de valores éticos» (97). Lo mismo cabría afirmar de los funcionarios de la Administración Tributaria y de los jueces sin olvidar —claro está— a los profesores universitarios. Para alcanzar este objetivo la vida y la personalidad de don César Albiñana constituyen un estimulante ejemplo.

todo que mejor lo conducía a su aspiración de lograr la sentencia justa; decía que tomaba *in mente* la decisión que le parecía justa y luego se preocupaba de ver cuál de los métodos podía servir para justificarla (B. CARDOZO, *The nature of the judicial process*, 1921, cit. por H.A. GARCIA BELSUNCE, *La interpretación...*, cit., p.67. No parece que se trate de una peculiaridad del país hermano, pues —según uno de los autores pudo escuchar de labios del profesor Klaus TIPKE— los magistrados alemanes tienden a seguir la misma escuela.

(95) M.V. 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», *REDF*, 44, 1984, p.495. El inciso entre corchetes es nuestro.

(96) Así lo pone de relieve R. FALCON Y TELLÁ, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *CT*, 68, 1993, pp.30-31.

(97) C. PALAO TABOADA, «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *CT*, 73, 1995, p.75.