

## Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario

---

ANDRÉS BÁEZ MORENO

*Profesor Contratado Doctor. Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pública de Navarra*

**SUMARIO.**—I. INTRODUCCIÓN.—II. LA CONSISTENCIA DE LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA.—1. La imposibilidad de establecer límites claros y practicables entre la actividad interpretativa y la integración.—2. La ineptitud de las normas tributarias para la integración analógica.—III. EL ALCANCE DE LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA.—IV. ¿PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA O PROHIBICIÓN DE INTEGRACIÓN? LA REDUCCIÓN TELEOLÓGICA Y LA SUPLETORIEDAD.—1. La reducción teleológica: la captación artificiosa de beneficios fiscales.—2. La supletoriedad. La aplicación de la LGT en el ámbito de la Hacienda Navarra.—3. La prohibición de las técnicas de integración distintas de la analogía en Derecho Tributario.

### I. INTRODUCCIÓN

El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) prohíbe la analogía para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Lo cierto es que la citada prohibición no constituyó, en su momento, una novedad pues, al margen de algunos detalles de contenido sin importancia<sup>1</sup>, dicha prohibición aparecía ya en el artículo 24.1 de la Ley 230/1963, de 31 de diciembre (en adelante LGT/1963) trasladándose con idéntica redacción al párrafo tercero del artículo 23 de la LGT/1963 en virtud de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

1. En efecto, mientras que el texto vigente se refiere a las exenciones, y demás beneficios o incentivos fiscales, la LGT/1963 lo hacía a las exenciones o bonificaciones.

Los casi cincuenta años de existencia de la prohibición de analogía en nuestro ordenamiento no han permitido, sin embargo, resolver algunas cuestiones de fondo que atañen a la misma y que, en cierto modo, condicionan por completo su razón de ser y su propio modo y ámbito de aplicación. No pretende sostenerse con esto que no existan algunos trabajos meritorios que se hayan ocupado de este problema<sup>2</sup> ni menos aún que, al hilo de cuestiones diversas en tributos concretos, no se mencione, con frecuencia, la prohibición de analogía para resolver cuestiones particulares. Lo que queremos poner de manifiesto es que aún quedan por desentrañar algunas cuestiones cruciales de tal prohibición cuya resolución puede resultar crucial de cara, sobre todo, a resolver la extraordinaria heterogeneidad terminológica, conceptual y normativa en la que se encuentra sumida, aún hoy, la aplicación administrativa y jurisprudencial de la prohibición de analogía.

Parece obvio que, en un trabajo como éste, no puede pretenderse un abordaje completo y detallado de la prohibición de analogía en el Derecho Tributario lo que, con toda seguridad, merecería un tratamiento mucho más extenso. Por el contrario, nos limitaremos a analizar algunas cuestiones nucleares de tal prohibición que permitan fijar unas pautas sólidas sobre las que aplicar la misma.

Así analizaremos en primer lugar la propia consistencia de la prohibición de analogía pues, como veremos, desde múltiples puntos de vista se ha puesto en cuestión que tal prohibición pueda tener sentido en términos lógicos (epígrafe II). Una vez despejadas dichas incógnitas pasaremos a estudiar más de cerca la regla contenida en el artículo 14 de la LGT y particularmente su ámbito de aplicación; en definitiva se someterá a análisis una tesis ampliamente extendida en la doctrina española conforme a la cual la extensión de la prohibición de analogía en Derecho Tributario se limita exclusivamente a los aspectos citados en el artículo 14 de la LGT (epígrafe III). Por último nos centraremos en un aspecto que aún no ha sido objeto de análisis en nuestro país pero que, seguramente, requiere una respuesta adecuada. El artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía en materia tributaria pero no hace referencia a otras técnicas de integración; en esa medida procede plantear

2. En este sentido cabe mencionar sobre todo las siguientes obras: PÉREZ ROYO, Fernando, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General. Libro-Homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 367-391. PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, pgs. 63-87 (todas las obras del Profesor PALAO se citan, por razones de simplicidad, en la obra recopilatoria antes reseñada).

cuáles puedan ser esas técnicas y la eventual extensión de la prohibición, limitada en principio a la analogía, a las mismas (epígrafe IV).

## II. LA CONSISTENCIA DE LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA

Como veremos, a lo largo de los últimos años han cobrado importancia en la doctrina europea algunas tesis que, de uno u otro modo, sostienen que la prohibición de analogía carece de fundamento, no ya en términos jurídico constitucionales, sino desde una perspectiva estrictamente lógica. Aunque no comparto estas construcciones, y con ello adelanto mi posición al respecto, conviene traerlas a colación pues estas tesis pueden condicionar la oportunidad de este trabajo y están, a mi juicio, en la base de algunas equívocos notables y reiterados en relación con los instrumentos de aplicación de las normas tributarias. Así, se analizarán por separado las dos tesis fundamentales que han venido a poner en cuestión la coherencia lógica de la prohibición de analogía para pasar por último a describir los eventuales efectos perniciosos que su aceptación podría generar<sup>3</sup>.

### 1. LA IMPOSIBILIDAD DE ESTABLECER LÍMITES CLAROS Y PRACTICABLES ENTRE LA ACTIVIDAD INTERPRETATIVA Y LA INTEGRACIÓN

Una prohibición de analogía como la contenida en el artículo 14 de la LGT sólo puede tener sentido si existe un límite claro entre la actividad interpretativa y la integración. La propia existencia de ese límite que, a mi juicio, debe identificarse con el sentido posible de las palabras de una expresión normativa<sup>4</sup>, ha sido duramente criticada por la doctrina. Aunque los argumentos expuestos frente a la misma son variados nos centraremos en los más relevantes entre todos ellos<sup>5</sup>.

La primera de las críticas de uso común frente al límite del «sentido posible de las palabras» es que tal concepto adolece de cierta vaguedad. En este sentido, el carácter semánticamente abierto de toda expresión lingüística –salvo quizás las cifras– puede suponer un obstáculo para la operatividad del criterio, incidiendo en que la frontera entre interpretación e integración sea

3. Estas cuestiones han sido analizadas con mayor extensión en mi trabajo: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2009, pgs. 89-114. La importancia de este problema aconsejaba reproducir en el trabajo una versión condensada de aquellas páginas.

4. Sobre este concepto con más detalle: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios...*, op. cit. pg. 84-87.

5. Para un análisis más detallado de otras críticas de menor importancia: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios...*, op. cit.

necesariamente inestable<sup>6</sup>. En este sentido, se ha señalado que aunque la imprecisión semántica es máxima en las cláusulas generales y conceptos jurídicos indeterminados también el resto de conceptos contenidos en las normas, dado su carácter abierto, precisan ser completados (*ausfüllungsbedürftig*) por el concreto aplicador del derecho<sup>7</sup>. De ese modo, si se entiende que todo concepto precisa que el aplicador, en cierto modo, construya o complete la norma de decisión –como hacen los críticos del «sentido posible de las palabras»– cobran sentido frases de uso común por esta corriente doctrinal: «... la aplicación del Derecho es siempre integración del mismo»<sup>8</sup> o «... el sentido posible de la palabras como frontera de la interpretación no impide que exista integración dentro de los límites de dicha frontera, pues toda interpretación es integración al mismo tiempo»<sup>9</sup>.

Sin embargo el carácter semánticamente abierto del concepto de «sentido posible de las palabras» no parece un argumento lo suficientemente contundente como para desechar la propia utilidad del concepto. Desde luego, no cabe duda de que a una sola expresión literal de la norma pueden corresponder varios sentidos posibles de esa expresión literal<sup>10</sup>. Pero esto no

6. En este sentido: SAX, W., *Das strafrechtliche «Analogieverbot». Eine methodologische Untersuchung über die Grenze der Auslegung im geltenden deutschen Strafrecht*, Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen, 1953, pg. 80. KRIELE, M., *Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation*, Duncker & Humblot, Berlin, 1967, pg. 223. KAUFMANN, A., *Analogie und «Natur der Sache». Zugleich Beitrag zur Lehre vom Typus*, 2, verb. U. durch. e. Nachw. erg. Aufl. Decker, Heidelberg-Hamburg: 1982, pgs. 4 y ss. En la doctrina tributarista: SALDITT, F., «Über den “möglichen Wortsinn” des Entnahmetatbestandes», *Steuer und Wirtschaft*, 1974, pg. 63. KRUSE, H. W., *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung*, 3 unveränderte Auflage, Dr. Otto Schmidt Köln, 1978, pgs. 170-171; 187-190. En España: PALAO TABOADA, C., *Tipicidad e igualdad...*, op. cit. pg. 234. HERRERA MOLINA, P. M., «Metodología del Derecho Financiero y Tributario» en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2003, pg. 25.
7. En este sentido: KRUSE, H. W.; DRÜEN, K. D. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 205, Lfg. 96-Okttober 2001.
8. KRUSE, H. W.; DRÜEN, K. D. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 205, Lfg. 96-Okttober 2001.
9. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 341, Lfg. 96-Okttober 2001.
10. En este trabajo, se parte, en todo momento, de la distinción entre los conceptos de expresión literal de la norma (*Wortlaut*) y sentido(s) posible(s) de las palabras atribuible(s) a tal expresión literal. Así puede superarse el equívoco de otras expresiones de uso común en la doctrina como «sentido literal posible» o «posible expresión literal». Sobre estos problemas terminológicos, en términos particularmente críticos con algunas traducciones de los clásicos de la Teoría del Derecho alemana (LARENZ y ENGISCH), he tenido ocasión de pronunciarme en trabajos anteriores: BÁEZ MORENO, A.; LÓPEZ LÓPEZ, H., «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. núm. 3435/2001)», en *Estudios*

disipa el valor intrínseco del concepto de sentido posible de las palabras pues esa variedad de sentidos de una misma expresión normativa es precisamente el origen de cualquier problema interpretativo. Lo decisivo será determinar si un concreto sentido posible puede o no cohererarse con la expresión normativa pues, de no ser así, la elección de tal sentido requerirá una operación de integración que supere los límites de la simple actividad interpretativa. Y lo cierto es que debe reconocerse la posibilidad de determinar, con cierta precisión, si la expresión literal de la norma abarca o no un determinado sentido posible. De no ser así habría que reconocer la absoluta inutilidad del lenguaje como vehículo de expresión del Derecho<sup>11</sup>. Las normas anudan consecuencias jurídicas a presupuestos de hecho que, en determinadas ramas del Derecho (Derecho Penal y Derecho Tributario sobre todo) adquieren una importancia capital. Si, desde una posición de total relativismo, se sostiene que no es posible decidir racionalmente si un sentido es o no atribuible a una expresión literal ¿qué finalidad tendrá entonces la determinación del presupuesto de hecho? Y, en definitiva, ¿qué finalidad tendrá la propia norma?

Otra de las críticas tradicionales a la distinción entre interpretación e integración y, por consiguiente, al límite del «sentido posible de las palabras» viene de la mano de los métodos utilizados en ambas operaciones aplicativas. En este sentido se señala que el recurso a la finalidad de la norma (métodos teleológicos) no es exclusivo de la interpretación sino que se utiliza también en la integración al recurrir a la «naturaleza de la cosa», la «restricción o la extensión teleológica». Desde luego no puede negarse el acierto de esta observación: la interpretación y la integración utilizan métodos teleológicos. Ahora bien, el hecho de que tanto dentro de la frontera del sentido posible de las palabras, como fuera de ella, se recurra a la finalidad de la ley no significa que exista una identidad material de ambos tipos de actividad aplicativa.

En efecto, dentro de la actividad interpretativa, el criterio teleológico sirve al objetivo de determinar cuál de entre los sentidos posibles de las palabras de la ley es conforme o más conforme a su finalidad. Sin embargo, más allá del sentido posible de las palabras el recurso a la finalidad de la norma

*Financieros Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 125-127. BÁEZ MORENO, A., *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 277-278.

11. En este sentido deben entenderse las palabras de KRUSE: «... el sentido de las palabras y los conceptos nunca es arbitrario porque, entonces, sería imposible el entendimiento» (KRUSE, H. W., «Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht», en *Betriebs-Berater*, 1985, pg. 1077).

no puede utilizarse de igual manera por la sencilla razón de que no existe ningún sentido posible de las palabras de la ley conforme a dicha finalidad. En la integración, por consiguiente, la finalidad de la norma se utiliza al objeto de comprobar cuál es el plan de la ley y, partiendo de la incomplicidad de todos los sentidos posibles de palabras conciliables con su expresión literal, proceder a una integración analógica. Por consiguiente, la finalidad de la norma sirve en todo caso para encontrar un sentido –conciliable o no con la expresión literal– que sea conforme a dicha finalidad. Pero, en todo caso, sigue existiendo una diferencia esencial: en un caso ese sentido deriva o puede conectarse semánticamente con la expresión literal de la ley (interpretación) algo que no ocurre en la actividad de integración. En definitiva la interpretación y la integración comparten una característica y se diferencian por otra.

Así pues creo que el sentido posible de las palabras sigue constituyendo el único límite manejable a la actividad interpretativa. Y no sólo llegamos a esta conclusión por el hecho de que las críticas a dicho límite no parezcan acertadas sino porque, como veremos más adelante, es la distinción entre interpretación e integración de las normas la que dota de sentido unitario y sistemático a todos los instrumentos de aplicación de la norma tributaria.

## 2. LA INEPTITUD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS PARA LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA

Una segunda posición, que puede comprometer la propia coherencia de la prohibición de analogía puede identificarse con la tesis, sostenida por parte de la doctrina alemana, que defiende la ineptitud de la norma tributaria recaudatoria para su integración analógica. Las tesis que comentamos parten, de forma prácticamente unánime, de un postulado: la inexistencia de una lógica objetiva de vinculación al impuesto. A partir de este axioma se deduce, lógicamente, que no existe prácticamente ningún hecho que no pueda ser gravado y, de igual manera, tampoco puede encontrarse ninguno que deba serlo<sup>12</sup>. De ese modo el nacimiento de la obligación tributaria se conecta al presupuesto de hecho como un mero «momento de vinculación

12. Esta posición parte esencialmente de la figura de FLUME: FLUME, W., «Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis» en *Steuerberater Jahrbuch*, 1967/1968, pgs. 64-65. Posteriormente esta posición es asumida plenamente y desarrollada por el profesor KRUSE y sus discípulos: KRUSE, H.-W., «Steuerzweckbezogene Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung» en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht/herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke, Otto Schmidt, Köln*, 1982, pg. 73. Pueden encontrarse abundantes referencias bibliográficas a esta tesis en: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios...*, op. cit., pgs. 97-114.

positiva» al punto de que, siempre según estos autores, la tributación se configura como una consecuencia anudada al presupuesto pero no como una regulación del mismo<sup>13</sup>. Así pues se termina concluyendo que el argumento analógico nunca puede servir para extender la imposición a otro supuesto como regulación justa, pues esto no puede afirmarse ni siquiera respecto del propio supuesto de hecho que sólo es un momento de vinculación positiva a efectos de la imposición<sup>14</sup>.

Por lo tanto, la piedra de toque de la teoría de la ineptitud es precisamente la falta de finalidad útil a efectos de integración analógica de las normas tributarias recaudatorias. Los partidarios de estas tesis consideran que la finalidad de allegar recursos para la financiación del gasto público no constituye una finalidad operativa, a menos que se sostenga que la aplicación de la norma acorde con dicha finalidad es precisamente la que implique un mayor nivel de tributación. Así formulada la tesis de la ineptitud parece difícilmente atacable. Sin embargo, lo cierto es que a esta tesis subyace un error de enfoque, eso a lo que habitualmente suele llamarse un falso problema. En efecto, considerando la finalidad de la norma recaudatoria de una manera tan amplia la solución no podría ser distinta. Sin embargo, la lógica más elemental conduce a conclusiones bien distintas.

La norma tributaria además de su finalidad primaria –allegar recursos para la financiación del gasto público– ostenta también lo que, en ocasiones, ha dado en llamarse «finalidades secundarias». Esas finalidades secundarias se identifican básicamente con el modo en el que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre los obligados a soportarla. Porque conviene

13. FLUME, Werner, *Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände...*, op. cit., pg. 64.

14. Esta es una tesis que, en cierta manera, parece haber trascendido a la doctrina española y así algunas afirmaciones vertidas por el Profesor FALCÓN Y TELLA, se alinean plenamente con la misma: «Dicho en otros términos, en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude a la ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponible realizados» (FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pg. 10). E, incluso con mayor claridad, creo que esta posición puede entretenerse en las recientes afirmaciones de ROZAS VALDÉS y ANDERSON: «... al definir los hechos imponibles, la legislación fiscal, ni prohíbe ni es portadora de una concreta "voluntad" [...] "... por definición, la legislación fiscal ni quiere ni deja de querer un cierto resultado" y, finalmente, "... el legislador fiscal sabe que sus normas no están imbuidas de un espíritu capaz de alcanzar a supuestos no contemplados"» (ROZAS VALDÉS, J. A.; ANDERSON, M., «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencia comentada: SAN de 7 de julio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18, 2006 (BIB 2006, 1734).

no olvidar que el Derecho Tributario no constituye exclusivamente «Derecho público de intervención» sino también «Derecho de reparto». Es decir, la norma tributaria recaudatoria no sólo se orienta a la obtención de ingresos sino que, por el contrario, pretende que la carga tributaria global, es decir el conjunto de recursos tributarios necesarios para la financiación del gasto público, se repartan de una determinada forma, conforme a unos criterios, entre los obligados a soportarla. Y no cabe poner en duda que esos criterios de reparto, que constituyen lo que hemos dado en llamar finalidades secundarias, son tan útiles a efectos aplicativos como pueden serlo las finalidades propias de las normas administrativas de policía. Desde esta óptica, la tesis de la ineptitud para la integración analógica de la norma tributaria se desmorona<sup>15</sup>.

Así pues, independientemente de los límites legales o constitucionales que puedan imponerse, no parecen existir inconvenientes de carácter lógico para la integración analógica de las normas tributarias recaudatorias.

### III. EL ALCANCE DE LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA

Como ya señalamos anteriormente el artículo 14 de la LGT limita la prohibición de analogía a las normas reguladoras del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Esta aparente limitación del ámbito de aplicación de la prohibición de analogía, ha provocado que un importante sector de la doctrina abogue, en los últimos años, por un entendimiento estricto de la prohibición<sup>16</sup>. Explicaremos brevemente este planteamiento.

15. A la tesis de las «finalidades secundarias» ha hecho referencia un importante sector de la doctrina alemana: SCHULZE-OSTERLOH, J., «Zivilrecht und Steuerrecht» en *Archiv für die civilistische Praxis*, Band 190, 1990, pg. 155. WEBER-GRELLET, H., «Auf den Schultern von Larenz: Demokratischrechtstaatliche Rechtsanwendung un Rechtsfortbildung im Steuerrecht» en *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pg. 443. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pgs. 1265-1268. WOERNER, L., «Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse» en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 228-230. WEBER-GRELLET, H., «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung», en *Steuer und Wirtschaft*, 1993, pg. 103. WOERNER, Lothar, «Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht. Theorie und Praxis» en *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, Otto Schmidt, Köln, 1997, pgs. 969-970. Sobre esta tesis pueden verse reflexiones más detenidas en: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios...*, op. cit., pgs. 97-114.
16. Esta tesis fue planteada inicialmente por el Profesor PÉREZ ROYO en un trabajo ya clásico: PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pgs. 367-391. Posteriormente se han adherido a esta tesis otros autores: CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La interpretación de las normas tributarias», en *La reforma de la Ley General Tributaria* (coord. Clemente CHECA GONZÁLEZ). Valladolid: Lex Nova, 1996, pgs. 58-59. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona: Aranzadi, 1996, pgs. 34-36. CHECA GON-

En primer lugar se procede a desvincular en términos absolutos la prohibición de analogía en Derecho Tributario del principio de reserva de ley, aduciendo que dicho principio se refiere a la regulación del ejercicio del poder normativo mientras que la analogía se sitúa en la órbita de la mera aplicación de normas<sup>17</sup>. Ello implica que el ámbito de la reserva de ley tributaria y de la prohibición de analogía no deban ser necesariamente coextensos. Así pues, no existiría una prohibición constitucional de integración analógica en relación con toda la disciplina sustancial del tributo y la misma debería limitarse estrictamente a lo recogido en el artículo 14 de la LGT, siendo posible tal integración, además de en el Derecho Tributario formal, en los elementos sustanciales no mencionados por el citado precepto (p. ej. sujetos o elementos de cuantificación del tributo)<sup>18</sup>. Y este planteamiento no ha quedado en una mera reflexión doctrinal sino que parece haber trascendido a la doctrina administrativa y la jurisprudencia<sup>19</sup>. Incluso en ocasiones la audacia de los tribunales ha llegado a ser extrema extendiéndose una exención, prevista para los socios de entidades, a los partícipes en cuentas<sup>20</sup>.

ZÁLEZ, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid: Lex Nova, 1998, pgs. 252-254.

17. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pgs. 377-384.
18. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pgs. 384-385. El Profesor PÉREZ ROYO menciona, por ejemplo, la aplicación analógica del antiguo artículo 34 de la LGT/1963 a los supuestos de concurrencia de dos o más obligados en la realización de presupuestos distintos del hecho imponible.
19. Así por ejemplo: la Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 1995 (JT 1995, 1677) en la que, siguiendo precisamente el argumento expuesto en el texto, se entiende posible aplicar por analogía –por *interpretación analógica* dice la resolución– la regla relativa a la valoración de entregas de bienes complejas (art. 18.2 de la Ley 30/1985) a prestaciones de servicios para las que no existe una regla similar. En este sentido destaca también la SAN de 2 de julio de 1996 (JT 1996, 914) en la que, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones se aplicó al cónyuge *superstite* la tarifa de cónyuges en lugar de la de extraños. También la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1999 (RJ 1999, 63) referida a la extensión de las garantías previstas en el ordenamiento aduanero para obtener el levante o retiro de las mercancías importadas al IVA a la importación. Muy interesante, sobre todo por la gran cantidad de casos en los que puede plantearse la controversia, es la aplicación que de estos razonamientos se hace en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2008 (JT 2008, 719) que permite aplicar por analogía un criterio referido a la valoración de elementos patrimoniales sin precio individualizado determinable a los efectos de calcular el importe de una plusvalía. Aunque la citada sentencia trata de alegar que no se está ante integración analógica alguna, sino ante una mera interpretación del contenido de una norma, precisa que la aplicación analógica de la norma tributaria es admisible cuando no se trata de extender el hecho imponible o las exenciones tributarias.
20. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1649).

Dejando al margen los pronunciamientos extravagantes, como el último que se ha citado, y que seguramente obedecen a un incorrecto entendimiento de la llamada interpretación conforme a la Constitución<sup>21</sup>, procede analizar detenidamente la tesis expuesta. Este análisis crítico debe hacerse por partes.

Como hemos visto, la tesis sustentada por el Profesor PÉREZ ROYO parte de una absoluta desvinculación del principio constitucional de reserva de ley y la prohibición de analogía en materia tributaria. Para llegar a semejante conclusión se sostiene, de forma reiterada, que la analogía no supone una labor de creación o producción de normas, tarea a la que, por definición, se aplica el principio de reserva de ley. Lo cierto es que la discusión sobre la naturaleza creativa de la analogía, y en general de la integración de normas, bien podría calificarse de bizantina. En efecto, la integración analógica extiende un presupuesto más allá del sentido posible de la expresión normativa pero también es cierto que dicha extensión se realiza siempre tomando como guía el «plan del legislador». Esto es precisamente lo que ha permitido a la teoría del derecho alemana, pionera sin duda en el análisis de estas cuestiones, distinguir entre un *desarrollo* (integración<sup>22</sup>) *del Derecho inmanente a la ley* y un *desarrollo del Derecho superador de la ley*<sup>23</sup>. De ese modo, la analogía y, en general la integración, presentan una naturaleza mixta que comparte elementos creativos y estrictamente aplicativos. De hecho, creo que el Profesor PÉREZ ROYO admite dicho carácter ambivalente al señalar que, aun admitiendo que la analogía sirva o pueda servir como mecanismo para la producción de normas con que integrar las lagunas de la ley, es necesario reconocer que esta creación no es absolutamente libre, no opera *ex nihilo*, sino que es algo que se desarrolla dentro de unos límites lógicos establecidos por la ley en su misma estructura<sup>24</sup>.

Por otro lado, la tesis del Profesor PÉREZ ROYO se fundamenta en una rígida separación de los principios de reserva de ley y tipicidad y, especial-

mente, en una nula o menor intensidad de este último principio en la esfera tributaria a diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal que constituye, siempre según este Profesor, su lugar natural<sup>25</sup>. Tampoco es ésta una cuestión que pueda resolverse satisfactoriamente en un trabajo de estas dimensiones; no obstante procede realizar algunos comentarios. De un lado, como con sagacidad ha señalado el Profesor PALAO<sup>26</sup>, no cabe negar que el principio de tipicidad juegue un papel en el ámbito del Derecho Tributario quizás con menor intensidad que respecto a las normas penales<sup>27</sup> pero patente en todo caso. Y esa presencia del principio de tipicidad en materia tributaria, sea cual sea su intensidad, se hace evidente en múltiples facetas de la aplicación del ordenamiento tributario: límites a la retroactividad<sup>28</sup>, particular configuración de la discrecionalidad administrativa, especialidades en la terminación transaccional de los procedimientos. Son diversos aspectos que seguramente requieren un análisis pormenorizado pero que, en todo caso, suponen serias diferencias en la aplicación de la norma administrativa general y de la tributaria que difícilmente pueden encontrar una explicación fuera de las peculiares exigencias del principio de tipicidad.

Pero, más allá de estas cuestiones de fundamento, y partiendo de la tesis sostenida por el Profesor PÉREZ ROYO, deben seguir formulándose algunas críticas. Como antes señalamos, la posición sostenida por el Profesor de Sevilla implica la posibilidad de integrar analógicamente reglas tributarias no referidas a los conceptos expresamente prohibidos por el artículo 14 de la LGT y, entre ellos, como no podía ser de otra forma, a los elementos de

25. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, pgs. 380-383.

26. PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias...*, *op. cit.*, pg. 70.

27. Como indica el Profesor PALAO esta diferente intensidad se debe quizás a los diferentes valores en juego, personales en el ámbito penal y esencialmente patrimoniales en el tributario. Seguramente la imposibilidad para reconocer esta realidad, a mi juicio indudable, se debe al anómalo planteamiento en nuestra doctrina y, sobre todo, en nuestra jurisprudencia constitucional de las relaciones entre el derecho de propiedad y el fenómeno tributario. Sobre esta cuestión en relación con el principio de reserva de ley tributaria puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés, «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español», *Crónica Tributaria*, aceptado para su publicación en 2009.

28. A este respecto parece también excesivo el recurso por parte del Profesor PÉREZ ROYO a las diferencias en cuanto a los límites de la retroactividad en materia penal y tributaria (PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, pgs. 381-382) porque si bien estos límites no son idénticos en ambas ramas del Derecho, conforme a la jurisprudencia del TC en la materia, resulta difícil sostener la inexistencia de límites constitucionales a la retroactividad en materia tributaria.

21. En efecto el TS pretende fundar la integración analógica de una exención en el principio de igualdad recogido en el artículo 31.1 de la Constitución. Sobre la naturaleza y los límites de la denominada interpretación conforme a la Constitución puede consultarse: BÁEZ MORENO, A., *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Pamplona, 2005, Aranzadi, pgs. 314-316.

22. Los términos del castellano desarrollo e integración pueden considerarse sinónimos a la hora de traducir la expresión alemana *Rechtsfortbildung*.

23. En este sentido: LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Traducción de Marcelino Rodríguez Molinero de la 4ª edición alemana, Barcelona, Ariel, 1994, pg. 360.

24. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, pg. 378.

cuantificación del tributo. Pues bien, respecto de la base imponible esta tesis entraña serios riesgos. Porque la distinción hecho-base imponible, tan clara en términos teóricos, se desvanece precisamente en aquellos casos en los que el hecho imponible presenta cierta complejidad<sup>29</sup>. En efecto, particularmente por lo que se refiere a los impuestos que recaen sobre la renta (IRPF, IS o IRNR), la norma que formula el hecho imponible suele ser extraordinariamente parca, completándose la regulación del presupuesto de hecho por normas que, al menos formalmente, regulan la base imponible del tributo<sup>30</sup>. Adviértase que, en estos casos, integrar por analogía la norma reguladora de la base imponible implica, de forma encubierta, hacer lo propio con la norma reguladora del hecho imponible, contraviniendo de ese modo la prohibición expresa contenida en el artículo 14 de la LGT.

Así pues creo que la vinculación entre el principio de reserva de ley en materia tributaria, el principio de tipicidad y prohibición de analogía debe mantenerse. Sin embargo, y antes de finalizar este epígrafe creo que conviene detenerse en una cuestión esencial a la que hasta el momento no se ha hecho referencia. En ocasiones, la única forma de respetar los mandatos de sujeción del legislador será precisamente integrar reglas de cuantificación por analogía. Y ello no guarda relación alguna con el fundamento de la prohibición de analogía ni con ninguno de los argumentos utilizados tradicionalmente para entender de forma estricta la prohibición contenida en el artículo 14 de la LGT. Más bien, en estos casos, la necesaria integración analógica obedece a un mandato de carácter práctico y, en definitiva, a una ponderación de principios y valores. Expliquemos brevemente esta afirmación.

En ocasiones la norma de sujeción –generalmente la que contiene el hecho imponible– impone, de forma inequívoca el gravamen de una determinada manifestación de capacidad económica. Sin embargo, el aplicador de la norma puede encontrar un impedimento a la hora de cuantificar la obligación tributaria, en la medida en que las normas estrictas de cuantificación<sup>31</sup> no hayan previsto precisamente la sujeción y, por lo tanto, la forma de medir la intensidad con la que se ha realizado el hecho imponible (normas reguladoras de la base imponible) o la participación del ente impositor en la manifestación correspondiente de capacidad económica (tipo de gravamen). Esta situación quizás pueda explicarse más satisfactoriamente acudiendo a dos ejemplos.

En muchas ocasiones la cuantía de determinadas ganancias o pérdidas patrimoniales puede resultar incierta en la medida en que, el carácter homogéneo de los activos transmitidos impide conocer el valor de adquisición de los mismos o, cuando ello resulte relevante, el período de permanencia de los mismos en el patrimonio del contribuyente. Mientras que, en algunos casos, el legislador resuelve la cuestión estableciendo convenciones específicas para resolver la cuestión (primera entrada-primera salida, última entrada-primera salida, coste medio ponderado, etc.) es frecuente que, o las mismas no existan, o no abarquen la totalidad de los casos en que tales problemas de cuantificación pueden plantearse<sup>32</sup>. En efecto, en este caso, nos encontraríamos con que la norma de sujeción grava indubitadamente la transmisión pero las reglas de cuantificación no permiten fijar el importe de la misma.

Un caso semejante, aunque referido en este caso a la aplicación de las reglas que regulan el tipo de gravamen puede plantearse en el ámbito de los tributos aduaneros. En ocasiones puede resultar indudable que una determinada mercancía ha pasado la línea aduanera y, por consiguiente, se ha realizado el hecho imponible del tributo. No obstante, a la hora de aplicar el arancel se comprueba que las mercancías no permiten su clasificación en la nomenclatura combinada. De nuevo el problema es el mismo: la importación

29. Y debe hacerse notar que la doctrina administrativa ha reconocido esta idea aunque en términos algo confusos. En este sentido la Resolución del TEAC de 16 de junio de 2005 (JT 2005, 1338) (F. 4) señala: «Esto supone que la base imponible es igual al resultado contable más menos las correcciones fiscales, a su vez, del artículo 10.1 se deduce que la base imponible es igual a la renta menos la compensación de bases imponibles negativas y, por tanto, la renta, a efectos del IS será igual al resultado contable más menos las correcciones fiscales y menos las bases imponibles negativas».

30. Sobre estos fenómenos he tenido ocasión de pronunciar me en ocasiones anteriores, especialmente en relación con el Impuesto sobre Sociedades: Respecto a las reglas de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 128, 2005, pgs. 860-872. En relación con el problema de la estimación indirecta de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles», *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18. BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 359-367.

31. Nos referimos a normas de estricta cuantificación por oposición a aquellas otras, analizadas anteriormente, que codefinían el hecho imponible.

32. Éste es un problema que se plantea en impuestos diversos y en gran cantidad de supuestos. Sin ánimo de exhaustividad puede consultarse: la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2008 (JT 2008, 719) sobre la convención aplicable a la determinación de la antigüedad de unos títulos tras una escisión parcial con reducción de capital de la entidad escindida o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2005 (JT 2006, 179) sobre la forma de determinar la antigüedad de unas acciones que se emiten liberadas con cargo a reservas.

está gravada pero las reglas de cuantificación no permiten determinar el importe correspondiente<sup>33</sup>.

En este punto podría sostenerse que, en la medida en que los elementos de cuantificación están reservados a la ley en materia tributaria, la integración analógica de las mismas resulta prohibida. Sin embargo ello conduciría a una situación absurda pues para evitar una eventual vulneración de los principios de reserva de ley y tipicidad en Derecho Tributario el aplicador se vería obligado a restringir el ámbito de aplicación del hecho imponible vulnerando del mismo modo dichas exigencias constitucionales. A mi juicio, en casos como los que se presentan –y que resultan extraordinariamente frecuentes– la única opción razonable consiste en dar cumplimiento a la única manifestación expresa del legislador que es, precisamente, la que se identifica con la sujeción de la operación (la transmisión de títulos o la importación de mercancías) y ello aunque dicho cumplimiento implique integrar normas de cuantificación<sup>34</sup>.

#### IV. ¿PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA O PROHIBICIÓN DE INTEGRACIÓN? LA REDUCCIÓN TELEOLÓGICA Y LA SUPLETORIEDAD

La prohibición de analogía contenida en el artículo 14 de la LGT plantea un último problema, aún no analizado por nuestra doctrina, sobre el que conviene detenerse. De entre las múltiples técnicas de integración estudiadas por la teoría del derecho<sup>35</sup>, el artículo 14 de la LGT se refiere únicamente a

33. A los efectos que aquí interesan es indiferente que las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada contenidas en el Anexo del Reglamento (CEE) núm. 2658/1987 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común disponga que las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda los artículos con los que tengan mayor analogía. Obviamente aquí es la propia norma la que impone la analogía pero, en todo caso, a nosotros nos interesa el problema desde una perspectiva abstracta.

34. En cierto modo esta es la posición asumida por el Profesor CALVO ORTEGA cuando señala que creado un hecho imponible por ley, la determinación de otros elementos del tributo a través de la aplicación analógica no supone una creación en el vacío (CALVO ORTEGA, R., «Aplicación de las normas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, dir. R. CALVO ORTEGA, Civitas Thomson Reuters, Pamplona, 2009 (2ª ed.), pg. 58. Sin embargo, no puede compartirse la opinión de CALVO cuando afirma que estos casos serán poco frecuentes, pues la concreción máxima no sólo se da en el hecho imponible sino en los demás elementos.

35. Sobre los diversos métodos de integración en términos generales: LARENZ, K., *Metodología...*, op. cit., pgs. 363-400. Sobre la cuestión, de forma extraordinariamente documentada, en Derecho Tributario: DRÜEN, K. D. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 344-376, Lfg. 111-Oktober 2006.

la integración analógica. De ese modo, la pregunta surge de inmediato ¿está prohibida en Derecho Tributario cualquier técnica de integración o también respecto a esta cuestión particular el citado precepto debe entenderse de forma estricta y referido, por consiguiente, sólo a la analogía?

De entre las diversas técnicas de integración existentes, en este trabajo nos ocuparemos exclusivamente de dos de ellas que, por su importancia particular, pueden merecer especial atención en Derecho Tributario; me refiero, en concreto, a la reducción teleológica y la supletoriedad. Quizás la mejor manera de ilustrar estas técnicas y su relevancia práctica sea trayendo a colación dos ejemplos extraídos de la jurisprudencia.

##### 1. LA REDUCCIÓN TELEOLÓGICA: LA CAPTACIÓN ARTIFICIOSA DE BENEFICIOS FISCALES

Es frecuente que los contribuyentes consigan importantes ahorros fiscales no ya con la clásica conducta consistente en eludir una norma de sujeción sino a través de la captación artificiosa de beneficios fiscales o deducciones de carácter técnico. Éste es el esquema que siguen algunas operaciones de planificación fiscal bien conocidas en los últimos años. Piénsese, sin ánimo de exhaustividad, en la cesión de usufructo temporal de obligaciones bonificadas, o en el reparto de dividendos a cuenta en sociedades transparentes con posterior entrada en el capital de las mismas por parte de sociedades con pérdidas de ejercicios anteriores.

Parece bastante evidente que estos casos difícilmente pueden resolverse mediante una adecuada interpretación de la norma cuya aplicación el contribuyente ha provocado de forma interesada. Pero es obvio también que, en estos casos, el mecanismo de integración correspondiente no será la analogía pues no existe laguna, al menos en el sentido primigenio de la misma, como incomplitud de la norma contraria al plan del legislador. En estos supuestos nos encontramos ante lo que la doctrina alemana denomina «lagunas ocultas»<sup>36</sup>. En definitiva, el problema, si se me permite, es el opuesto al que

36. El concepto parece tener su origen en la obra de ZITELMANN: ZITELMANN, E., *Lücken im Recht. Rede, gehalten bei Antritt des Rektorats der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität zu Bonn, am 18. Okt. 1902*. Duncker & Humblot, Leipzig, 1903, pgs. 24 y ss. (citado por CANARIS, C. W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem*. 2., überarbeitete Auflage, Duncker & Humblot, Berlin, 1983, pg. 132). CANARIS, indica que es un concepto que se ha extendido notablemente en la doctrina (CANARIS, C. W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 131, notas 14 y 15). En la dogmática alemana de la segunda mitad de siglo se asume también este concepto: ENGISCH, K., *Introducción al pensamiento jurídico*. Traducción de Ernesto Garzón Valdés, Guadarrama, Madrid 1967, pg. 177, LARENZ, K., *Metodología...*, op. cit., pg. 370. También ha llegado el concepto a la doctrina tributarista alemana: TIPKE, K., *Die*



caracteriza a las lagunas ordinarias. En las lagunas manifiestas la norma dice menos de lo que recomendaría su finalidad (sus sentidos posibles abarcan menos casos que los que su finalidad indica). En las lagunas ocultas, por el contrario, la norma abarca más supuestos que los que su finalidad recomienda; ése es el motivo por el que la analogía resulta inservible en estos casos. La integración de dichas lagunas se lleva a cabo a través de una restricción de la norma por reducción teleológica de la misma y, como señala LARENZ, va acompañada a menudo de la ampliación del ámbito de aplicación de otra norma que viene a cubrir la laguna (ahora sí manifiesta) creada por la restricción de la primera<sup>37</sup>.

## 2. LA SUPLETORIEDAD. LA APLICACIÓN DE LA LGT EN EL ÁMBITO DE LA HACIENDA NAVARRA

La supletoriedad constituye una técnica de integración de sobra conocida en Derecho Tributario hasta el punto de encontrar, incluso, un reconocimiento expreso en el párrafo segundo del artículo 7 de la Ley General Tributaria que atribuye carácter supletorio a las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. Sin embargo, al margen de las lagunas de regulación del procedimiento tributario<sup>38</sup> y de algunas cuestiones extraordinariamente raras en la práctica, relacionadas con la propia configuración de la obligación tributaria<sup>39</sup>, la supletoriedad puede

*Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1298. Recientemente, también en España: PALAO TABOADA, C., «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pg. 70 (siguiendo a LARENZ).

37. LARENZ, Karl, *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 389. En este punto rechazamos la definición de reducción teleológica ofrecida recientemente por la Profesora RUIZ ALMENDRAL: «En su modalidad de reducción teleológica, la analogía opera justo al contrario: de acuerdo con el significado y finalidad de la norma en cuestión (*Wort-sinn*), reduce el ámbito de aplicación que resulta de su significado literal (*Wortlaut*), para evitar un resultado que de otro modo sería contrario a la aludida finalidad» (RUIZ ALMENDRAL, V., *El Fraude a la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pg. 60). En esta definición subyacen, a mi juicio, algunas imprecisiones. En primer lugar la analogía no opera en la reducción teleológica pues son dos modos distintos de integrar. En segundo lugar no se reduce el ámbito que resulta de su significado literal, pues tal significado resulta imposible de determinar. Se reduce el ámbito respecto al más restringido de los sentidos posibles de las palabras de la expresión literal. Y, en tercer lugar, esa reducción no se opera de acuerdo con el significado de la norma, sino conforme a su finalidad, como reconoce la Profesora RUIZ más adelante.

38. Lo cierto es que la mayor parte de los pronunciamientos que se refieren a la aplicación del artículo 7.2 de la LGT, y de su homólogo artículo 9.2 de la LGT/1963, se centran precisamente en cuestiones procedimentales.

39. Puede verse, por ejemplo, el problema de las opciones concedidas por la normativa

plantear no pocos problemas en Derecho Tributario especialmente en relación con los distintos ordenamientos tributarios que conviven en España. Esta cuestión debe ilustrarse con un ejemplo.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2000, de 14 de diciembre Foral Tributaria de Navarra (LNA 2000, 338) la Hacienda Foral dictó actos de declaración de responsabilidad frente a administradores de sociedades por deudas tributarias de las que eran contribuyentes las sociedades administradas. Al no existir en el ordenamiento foral disposición alguna referida al supuesto de responsabilidad de administradores por deudas tributarias pendientes de personas jurídicas que hubieran cesado en su actividad, la Administración procedió a aplicar, supletoriamente, el presupuesto de hecho previsto en el artículo 40 de la LGT/1963. Al margen de algunas cuestiones que, por motivos de extensión, no pueden tratarse en este trabajo –la existencia o inexistencia de laguna en un caso como el descrito o el carácter básico de la institución de la responsabilidad tributaria<sup>40</sup>– lo cierto es que este supuesto plantea el problema antes apuntado: si, respecto a determinados elementos indubitadamente reservados a la ley en materia tributaria –y los presupuestos de hecho de la responsabilidad sin duda lo son– cabe aplicar instrumentos de integración distintos de la analogía.

## 3. LA PROHIBICIÓN DE LAS TÉCNICAS DE INTEGRACIÓN DISTINTAS DE LA ANALOGÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

En realidad, el problema que aquí se plantea no difiere en exceso de algunas cuestiones que se han abordado ya al hilo del ámbito de la prohibición de analogía. En definitiva, el problema de raíz radica en determinar si es posible fundamentar constitucionalmente una prohibición de integración en Derecho Tributario.

Aunque no existe ningún pronunciamiento en este sentido, quienes niegan cualquier basamento constitucional a la prohibición de analogía, deberían concluir consecuentemente, que la falta de referencia por parte del

fiscal cuando el contribuyente no ejercita la opción. Sobre esta cuestión: BÁEZ MORENO, A., «Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho Civil», *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, núm. 1, 2002, pgs. 35-45.

40. Estas y otras cuestiones han sido objeto de un detenido análisis en diversas sentencias referidas a esta cuestión. Así pueden consultarse las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Pamplona de 23 de julio y 21 de noviembre de 2008. Y, con mejor criterio a mi juicio, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de noviembre de 2008 (JUR 2009, 162764) y 24 de noviembre de 2008 (JUR 2009, 161868).

artículo 14 de la LGT a otras técnicas de integración hace posible la aplicación de las mismas en Derecho Tributario, cualquiera que sea la entidad de la norma integrada. En mi opinión ésta es la idea que puede extraerse de afirmaciones como la que se reproduce a continuación: «... la integración analógica no resulta, de suyo, prohibida, en relación a las normas tributarias "sustanciales", las cuales son extensibles analógicamente, siempre que su presupuesto de hecho lo consienta. [...] La prohibición de la analogía, pues, no puede predicarse en abstracto, en ausencia de un texto legal que la preceptúe expresamente»<sup>41</sup>.

Frente a esta tesis podrían oponerse los argumentos traídos a colación en anteriores epígrafes en relación con el ámbito de la prohibición de analogía contenida en el artículo 14 de la LGT. En definitiva, no existen argumentos contundentes que permitan desvincular la prohibición de analogía de las exigencias constitucionales en materia tributaria y, en particular, de las derivadas del principio de reserva de ley<sup>42</sup>. Parece, por lo tanto, que dichos límites deberían operar también respecto a todas aquellas técnicas de integración que, por definición, exigen prescindir del sentido posible de la norma ampliando o restringiendo el ámbito de aplicación de la misma.

Existe, por último, un argumento adicional referido especialmente a la restricción teleológica. Debe advertirse que el artículo 15 de la LGT, al regular el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no sólo se refiere a la evitación total o parcial del hecho imponible sino también a la minoración de la base o de la deuda tributaria. En definitiva, y como he sostenido en trabajos anteriores, el fraude a la ley (conflicto) admite dos variantes: la elusión del presupuesto de hecho (norma de sujeción) y la captación del presupuesto de hecho (norma de exención *lato sensu*)<sup>43</sup>.

Para los supuestos de captación indebida de normas beneficiosas la solución que proporciona el artículo 15.3 de la LGT es rotunda pues debe procederse a la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas. En definitiva, y traduciendo la norma a las categorías abstractas antes formuladas, cuando el contribuyente consiga, mediante negocios artificiosos, captar indebidamente el presupuesto de hecho de una norma que confiera un beneficio fiscal la aplicación de la cláusula general antiabuso tiene como consecuencia la res-

tricción teleológica de la norma reguladora de dicho beneficio<sup>44</sup>. Esta precisión del artículo 15 de la LGT sólo tiene sentido en un contexto en el que para la reducción teleológica rijan los mismos límites que para la analogía. De no ser así, no tendría sentido que el aplicador tuviera que recurrir a un procedimiento complejo en el que debe fundamentar los siempre difíciles extremos de la artificiosidad y el *test* del propósito negocial, pudiendo limitarse a inaplicar la norma beneficiosa sin más. En definitiva esta idea viene a poner de manifiesto que una prohibición aislada de analogía carece de todo sentido, si no se incardina en una prohibición más general de integración en materia tributaria<sup>45</sup>.

41. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, pg. 384.

42. De hecho creo que no es casual que cuando la doctrina alemana analiza los límites constitucionales a la integración en Derecho Tributario no se refiera exclusivamente a la analogía. Por todos: DRÜEN, K. D. EN TIPKE, K.; KRUSE, H. W., *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.*, § 4, Tz. 360-363, Lfg. 111-Oktober 2006.

43. Sobre esta cuestión puede consultarse con más detalle: BÁEZ MORENO, A., *Los negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pgs. 191-193.

44. Con absoluta claridad en la doctrina alemana: KRUSE, H. W., «Steuerungsumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung», *Steuerberater-Jahrbuch*, 1978/1979, pg. 445.

45. Por ese motivo quizás sería recomendable *de lege ferenda* aproximar la prohibición de analogía a la prohibición más general de integración prevista en el artículo 4.1 del Código Penal, conforme a la que *las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*.