

TIPICIDAD E IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)

Carlos PALAO TABOADA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO: I. La tipicidad del tributo. II. La prohibición de la analogía en Derecho tributario como consecuencia de la tipicidad. A) Fundamento de la prohibición. B) Aplicación de la prohibición. a) Cuestiones que plantea. b) La tesis de la ineptitud para la analogía de las normas tributarias. c) Significado y alcance de la prohibición. a') Identidad material entre interpretación y analogía. b') Doctrinas que mantienen la validez del «sentido literal posible» como límite de la interpretación. c') Remisión a la prudencia judicial. d') Límite de la analogía según Tipke: el «espacio libre de Derecho». C) Cuestiones conexas: calificación de los hechos imponibles y fraude a la ley tributaria

I. LA TIPICIDAD DEL TRIBUTO

LA posición del órgano encargado de aplicar la ley (Administración o juez) adquiere rasgos peculiares y plantea problemas específicos en las ramas del Derecho en las que rige el principio de tipicidad. Este principio establece que un determinado efecto jurídico sólo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con este fin. En este sentido amplio, la tipicidad del efecto jurídico es una característica de toda norma. En un sentido más restringido y técnico, el principio de tipicidad se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado, el efecto de la norma deriva directamente de la ley, no de un acto de los particulares o de un órgano del Estado (sin perjuicio

AFDUAM 1 (1997), pp. 219-243.

de que tenga que ser declarado por éste), y, por otro lado, dicho efecto es gravoso para su destinatario. Este carácter oneroso del efecto impone, a su vez, exigencias más rigurosas a la manera en que la norma describe el correspondiente supuesto. Los aludidos sectores son principalmente dos: el Derecho penal, incluido, con ciertos matices, el Derecho administrativo sancionador (1), y el Derecho tributario. En ambos sectores está implantado el principio de legalidad en el sentido de reserva de ley; antes seguramente en el tributario que en el penal. Es, sin embargo, en éste donde la noción de tipicidad se ha desarrollado con más vigor (2). El «tipo penal» constituye un concepto central de la teoría del delito, que no tiene paralelo en el Derecho tributario, por razones que sin duda atañen a la diversa estructura de las normas respectivas: no puede hablarse del «tipo», del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, en el mismo sentido en que se habla del «tipo del homicidio» o de la «estafa»; el presupuesto del Impuesto sobre la Renta está integrado por una multiplicidad heterogénea de hechos mucho más compleja y alejada de la «acción» humana que los tipos penales.

Walz (3) observa que mientras que el legislador penal pretende que los hechos por él descritos sean evitados por los ciudadanos, el legislador fiscal desea que los que él delimita sean realizados lo más extensamente posible y su evitación dificultada. En la aplicación de la ley tributaria se contraponen el interés del Estado y el del contribuyente, como acreedor y deudor. Sólo cabría establecer un paralelismo con el Derecho penal, señala el autor, si en él al interés del ciudadano en no ser castigado se opusiera uno del Estado en castigarle, entre los cuales mediase la ley penal. Cabe observar que el Estado tiene un cierto «interés» en el castigo de los delincuentes, es decir, en el cumplimiento de la finalidad del Derecho penal; pero este interés es, ciertamente, de muy distinta naturaleza que el fiscal y cede ante valores superiores como la libertad o la seguridad jurídica. De aquí la asimetría en la aplicación de la ley penal entre las consecuencias favorables y desfavorables al reo.

Quizá es por eso por lo que las referencias a la tipicidad de los tributos son escasas en la doctrina tributarista, especialmente en la española, en la que todo lo más se lo considera como un simple aspecto del principio de legalidad: qué grado de concreción debe tener la previsión legislativa de los tributos para que aquél no quede reducido a una exigencia puramente formal. Conceptualmente, sin embargo, no es difícil distinguirlos si se considera que la descripción del presupuesto del tributo podría llevarse a cabo por una disposición reglamentaria, que satisfaría

(1) Cfr., por todos, A. NIETO: *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1993, cap. VII, pp. 252 y ss.

(2) Desde el punto de vista lingüístico, el término alemán correspondiente a «principio de tipicidad», *Tatbestandsmäßigkeitprinzip*, no incorpora el concepto de «tipo» (*Typus*) sino el de «supuesto de hecho» (*Tatbestand*).

(3) W. Reiner WALZ: *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, R. v. Decker, Heidelberg/Hamburgo, 1980, p. 144.

así el principio de tipicidad pero no la reserva formal. La vigencia del principio de legalidad tributaria en la Constitución hace imposible en la práctica esa separación, al menos, de manera absoluta.

En la doctrina alemana Papier (4) reconoce también que, concebido como exigencia de determinación de los presupuestos de hecho, el principio de tipicidad «no cobra una significación independiente al lado del principio constitucional de reserva [de ley]». Entiende, sin embargo, que cabe atribuirle un significado distinto y específico, según el cual la ingerencia (*Eingriff*) tributaria debe ser obra directamente de la ley, no de actos de la Administración autorizados por ésta. Se excluiría así también toda discrecionalidad en la actuación administrativa. Así entendida, la tipicidad vendría a equivaler en buena medida a la indisponibilidad de la obligación tributaria (5). De aquí derivaría para Papier (6) una concepción de esta obligación como equiparable a la de Derecho privado; es decir, en dicho principio radicaría el fundamento de un Derecho tributario material respetuoso con los derechos individuales, en la línea del Derecho tributario de raíz liberal-democrática representado sobre todo por la figura de Albert Hensel (7).

De acuerdo con esta concepción, el principio de tipicidad viene a coincidir en amplia medida con el que la doctrina administrativa alemana denomina *Legititätsprinzip*, que consiste en el deber de la Administración de actuar y se contrapone al *Opportunitätsprinzip* (8). Papier (9) se pregunta por el fundamento constitucional del principio de tipicidad, entendido en la manera expuesta, y después de rechazar que derive de los principios de sujeción de la Administración a la ley (*Gesetzmaßigkeitsprinzip*) (10) e igualdad, sostiene que dicho fundamento se encuentra en el principio democrático y en la reserva al Parlamento de la materia

(4) Hans-Jürgen PAPIER: *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*, Duncker & Humblot, Berlín, 1973, pp. 154 y ss.

(5) Alberto XAVIER: (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978), uno de los escasos autores que se ha ocupado expresamente del principio de tipicidad tributaria en la doctrina iberoamericana, critica (p. 66) que se sitúe en el mismo plano el principio de legalidad tributaria y la regla de indisponibilidad de los créditos tributarios. Niega, por otra parte, que el de tipicidad sea un principio autónomo respecto del de legalidad, sino que es «la expresión misma de este principio cuando se manifiesta en la forma de una reserva absoluta de ley, o sea, siempre que se encuentra construido por estrictas consideraciones de seguridad jurídica» (p. 70).

(6) *Op. cit.*, p. 156.

(7) Alude a este aspecto recientemente RAMALLO MASSANET: «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en VV. AA., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 219 y ss. (p. 221).

(8) Cfr. por todos, MAURER, Hartmut: *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 10.^a ed., Beck, Munich, 1995, p. 458. La lengua alemana permite distinguir entre este principio de actuación necesaria (*Legalität*) y el de legalidad (*Gesetzmäßigkeit*), que, a su vez, puede significar simplemente sumisión de la Administración a la ley y necesidad de habilitación de ésta (*allgemeiner Gesetzesvorbehalt*, *Vorbehaltprinzip*), o específicamente en materia tributaria, reserva de ley formal (*formeller Gesetzesvorbehalt*).

(9) *Op. cit.*, pp. 156 y ss.

(10) Cfr. nota 8.

tributaria (*steuerrechtlicher Parlamentsvorbehalt*) que se derivaría de éste. Dicha reserva es incompatible con la atribución a la Administración de la facultad de decidir acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria sea con carácter general, mediante reglamento, sea en cada caso mediante actos administrativos discrecionales. «La reserva “política” de ley tributaria no es sólo una reserva al Parlamento de la *habilitación*, sino una *completa reserva de regulación*» (11).

La doctrina española, como ya hemos indicado, no presta generalmente atención al principio de tipicidad como algo distinto del principio de legalidad. La indisponibilidad de la obligación tributaria se hace derivar normalmente de su carácter de obligación *ex lege*, que a su vez es consecuencia del principio de legalidad (12); aunque si bien se mira el origen legal de la obligación tributaria no es lógicamente incompatible con su disponibilidad por la Administración, por lo que no sólo no es necesaria, sino que más bien es perturbadora su mediación respecto al principio de legalidad. Por otra parte, la conexión entre la tipicidad y la legalidad de los tributos resulta debilitada en el Derecho español por el carácter «relativo» que la doctrina y el Tribunal Constitucional atribuyen a la reserva de ley en materia tributaria, en el sentido de que ésta admite que la determinación legal de los presupuestos de la imposición se haga mediante normas de rango inferior. En consecuencia, también se debilita en la misma medida este fundamento constitucional del principio de tipicidad, en cuanto exigencia de determinación precisa (*Bestimmtheitsgrundsatz*) de dichos presupuestos, que habrá que apoyar en parte en otros principios constitucionales como el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) (13) o, en última instancia, el Estado de Derecho (art. 1 CE).

II. LA PROHIBICIÓN DE LA ANALOGÍA EN DERECHO TRIBUTARIO COMO CONSECUENCIA DE LA TIPICIDAD

A) Fundamento de la prohibición

Una de las consecuencias más importantes que se extraen del principio de tipicidad es, según una opinión muy generalizada, la exclusión o prohibición de la analogía. Una explicación común de esta conclusión es considerar que mediante la analogía se crea una norma nueva y, por tanto, se infringe dicho principio.

(11) PAPIER, *op. cit.*, p. 163.

(12) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, 17.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 343; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 4.ª ed., Tecnos, Madrid, 1993, p. 267.

(13) XAVIER, *op. cit.* (nota 5), p. 92, incluye el «principio de determinación» entre los corolarios del principio de tipicidad. Sobre el fundamento de esta exigencia véase KAMM, H. W.: *Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktion*, Deubner, Colonia, 1976, pp. 88 y ss.

Algunos ordenamientos jurídicos prohíben expresamente la analogía en materia tributaria; entre ellos, como se sabe, el español: el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria dispone que «no se admitirá la analogía para extender más allá de los términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». En defecto de este precepto no existiría una prohibición expresa de la analogía en Derecho tributario, ya que a las normas que lo integran no les alcanza la prohibición general del artículo 4.2 del Código Civil por no ser normas «excepcionales» (ni, ciertamente, «penales»).

La cuestión que se puede plantear es si la prohibición de la analogía en materia tributaria es una decisión política (de «política jurídica», en el sentido de F. de Castro) del legislador o, por el contrario, se funda en un principio superior o en una norma constitucional, de manera que dicha prohibición resultaría aplicable incluso en ausencia de cualquier norma explícita al respecto. Cuestión distinta, sobre la que más adelante volveremos, es si las normas tributarias son o no por su naturaleza aptas para ser aplicadas por analogía. Por otra parte, la prohibición podría existir respecto de la analogía perjudicial para el ciudadano (*in bonam partem*, según la expresión usual en el Derecho penal), y no existir —o requerir un distinto fundamento— para la analogía favorable.

Según la doctrina mayoritaria, la prohibición de la analogía tiene en el principio de tipicidad (y en el principio próximo de reserva de ley) un fundamento suficiente. Papier (14), sin embargo, lo niega basándose en un concepto muy amplio de interpretación, que incluye la analogía para cubrir las lagunas, respetando la «teleología inmanente» de la ley, lo cual no infringiría la reserva. Un límite más estricto (marcado por el «sentido literal posible» de la norma) lo imponen, en opinión de este autor, los principios de determinación normativa y protección de la confianza propios del Estado de Derecho. La conclusión práctica a la que llega con esta construcción algo confusa es que la prohibición únicamente es aplicable a las normas de gravamen o ingerencia (*Eingriffsnormen*), no a las favorables, lo cual no sucedería si el fundamento de la exclusión se hallase en el principio democrático (reserva de ley).

La posibilidad de deducir la prohibición de la analogía del principio de reserva de ley (*Gesetzesvorbehalt*) es rechazada también por Klaus Tipke (15) en el contexto de su posición favorable a la admisión de la analogía en el ámbito tributario. La reserva de ley tiene dos raíces, afirma Tipke, una democrática y otra que tiene como meta la seguridad jurídica. La cobertura de lagunas mediante analogía está en consonancia con el principio democrático, en cuanto persigue la realización de la voluntad del legislador; no menoscaba, por tanto, la división de poderes. La raíz democrática de la reserva de ley, conduciría, por otra parte, a excluir,

(14) *Op. cit.* (nota 4), pp. 174 y ss.

(15) *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, O. Schmidt, Colonia, 1993, pp. 224 y ss.

en contra de una opinión muy difundida en la doctrina alemana, tanto la analogía favorable como la desfavorable.

La dificultad de la respuesta a la cuestión de la existencia de una prohibición de la analogía resulta en última instancia, dice Tipke, del hecho de que los aspectos formal (seguridad jurídica) y material (principio de igualdad) del principio del Estado de Derecho entran aquí en conflicto: mientras que la analogía sirve al principio de igualdad (16), su prohibición sirve, según sus partidarios, a la seguridad jurídica. Para Tipke es el primero el que debe prevalecer, no sólo porque de este modo pasa al primer plano la relación de los ciudadanos interesados en una imposición igual entre sí, frente a la del ciudadano con el Estado cercenador de las libertades («el egoísmo debe ceder ante el sentido comunitario»), sino porque, en su opinión, la prohibición de la analogía no produce seguridad jurídica. Los contribuyentes, arguye Tipke, ni conocen el texto de la ley en el que supuestamente deberían confiar, ni aunque lo conozcan lo entienden. Tampoco los asesores fiscales y abogados se confían al texto de la ley para lograr seguridad, sino al «estado de la cuestión» (*Rechtslage*) que resulta de normas administrativas y jurisprudencia y, en su caso, de comentarios o artículos de especialistas. El «sentido literal posible» (*möglicher Wortsinn*) no ofrece ninguna seguridad para la planificación fiscal, pues, por un lado, está lleno de lagunas producidas por cláusulas generales, conceptos más o menos vagos o necesitados de una integración valorativa y, por otro, dentro de él caben diversas variantes interpretativas. «La seguridad jurídica es seguridad de los principios o de las reglas» (como contrapuesta, se entiende, a seguridad del texto).

Tampoco puede basarse la prohibición de la analogía, en opinión de Tipke, en el principio de determinación (*Gesetzesbestimmtheit* o *Tatbestandsbestimmtheit*), que también hay que ponderar con el principio de igualdad. Conviene recordar aquí que para Tipke el criterio de igualdad, que concibe como un principio formal, vacío de contenido, se encuentra en el principio de capacidad contributiva, al que consecuentemente atribuye un contenido determinable (17). A los límites que para este autor tiene la analogía en el Derecho tributario nos referiremos más adelante.

Críticamente se le puede objetar a Tipke en este punto que sus argumentos, más que demostrar que la analogía no menoscaba la seguridad jurídica, lo que

(16) En este punto cita TIPKE (p. 225, nota 342) unos párrafos de C. W. CANARIS: *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, 2.ª ed., 1983, p. 187 (p. 183 de la 1.ª ed. de 1964), de los que traducimos por su vigor, las siguientes frases: La prohibición de la analogía significa en realidad que «el legislador ordena al juez tratar de manera distinta casos jurídicamente semejantes, le fuerza, por tanto, a una infracción del mandato supremo de la idea de Derecho, el mandato del tratamiento igual. Toda prohibición de la analogía tiene por ello *prima facie* algo de «indecoroso» y requiere una justificación especial. ... No por ello, desde luego, significa toda prohibición de la analogía una infracción de la idea de Derecho o contra la Ley Fundamental, pues la idea de Derecho contiene otro elemento que se contrapone, corrigiéndolo en este aspecto, al principio de igualdad: el mandato de *seguridad jurídica*. Éste, y sólo éste, puede justificar una prohibición de la analogía». (Las cursivas son de CANARIS.)

(17) Véase el cap. 10 de su *Steuerrechtsordnung*, t. I, cit. (nota 15).

ponen de manifiesto es que su prohibición no puede basarse exclusivamente en el texto de la ley. Con ello Tipke viene, en realidad, a sumarse a las numerosas críticas que el «sentido literal posible» como frontera entre la interpretación y la analogía ha sufrido en la moderna teoría de la aplicación de la ley. Tampoco resulta convincente el argumento de que el ciudadano ignora el texto de la ley y la técnica de su interpretación. Puede replicarse que la seguridad jurídica no es la sensación psicológica de seguridad de cada ciudadano individual, sino un principio o valor general del ordenamiento jurídico y por tanto de la sociedad, que debe aspirar a realizarse en la mayor medida posible por medio de los mecanismos institucionales de creación y aplicación del Derecho (18). La crítica de Tipke recuerda las invectivas de Joaquín Costa contra el principio de inexcusabilidad del cumplimiento de las leyes por su ignorancia, recogido ahora en el artículo 6.1 del Código Civil, que, como dice De Castro, no acoge «la farsa gigantesca y monstruosa de imponer en toda persona una sabiduría inasequible hasta a los mejores juristas» (19), sino que «afirma la voluntad de que el Derecho se cumpla» (20).

En la doctrina tributarista española F. Pérez Royo rechaza enérgicamente la idea de que la prohibición de la analogía derive del principio de reserva de ley; ambas cuestiones «no tienen ninguna conexión entre sí: se trata de dos instituciones que se mueven en ámbitos diferentes y cuyos destinatarios son igualmente sujetos diferentes... El único límite que, en principio, se presenta para la aplicación analógica de dichas normas es el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, o sea, el límite de carácter puramente lógico, de la estructura de su presupuesto de hecho» (21). La opinión dominante que establece dicha deducción, realiza una «aplicación mecánica de conceptos forjados en la órbita del Derecho penal a la esfera tributaria y, más concretamente [incurre] en la confusión entre el principio de legalidad o de reserva de ley y el principio de tipici-

(18) Cfr. LEGAZ y LACAMBRA, L.: *Filosofía del Derecho*, 2.^a ed., Bosch, Barcelona, 1961, páginas 583 y ss., según el cual la seguridad es una «dimensión ontológica» del Derecho (p. 591).

(19) *Derecho civil de España*, t. I, 3.^a ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, páginas 589 y ss.

(20) *Ibid.*, p. 586. Cfr. también LEGAZ, *op. cit.* (nota 18), pp. 395 y ss.

(21) «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en VV. AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Sáinz de Bujanda*, t. I, IEF, Madrid, 1991, pp. 367 y ss. (p. 380). También rechazan las tesis según la cual la prohibición de la analogía se deriva de la reserva de ley MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO, *op. cit.* (nota 12), página 220: «Hay que convenir que la analogía en Derecho tributario está admitida con carácter general y sólo será inaplicable cuando esté expresamente prohibida –art. 24.1 LGT [texto originario]». No obstante, afirman a continuación, a nuestro juicio un tanto contradictoriamente con lo anterior, que «si la analogía debe reputarse contraria al principio de reserva de ley tributaria o sí, por el contrario, la analogía debe ser aplicable como medio de potenciar determinados principios constitucionales –básicamente el de capacidad económica y el principio de igualdad– creemos que deberá ser cuestión a resolver por el Tribunal Constitucional».

dad» (22). En su opinión, la distinción entre ellos consiste en que el primero tiende a eliminar la ingerencia del poder reglamentario, mientras que el segundo (que sería el que expresa la fórmula *nullum crimen...*) tiende a garantizar la certeza en la aplicación de las leyes. La prohibición de la analogía en el ámbito penal se basaría en este último. En el ámbito tributario, sin embargo, «el principio de legalidad en el establecimiento de tributos responde fundamentalmente no a dicha exigencia o garantía individual de certeza, sino a un requerimiento democrático que reclama la intervención de la representación nacional en la distribución de la carga tributaria» (23). No rige, pues en Derecho tributario, a diferencia del penal, el principio de tipicidad con la suficiente intensidad como para poder fundar en él la prohibición de la analogía en dicho ámbito, lo cual se explica por la diferencia de naturaleza de las respectivas instituciones. Una prueba de la «menor presión del principio de certeza en la órbita tributaria por comparación a la órbita penal y de que la analogía no se halla en contradicción con la naturaleza de las instituciones jurídico-tributarias, al contrario de lo que sucede con las instituciones penales» (24) estaría en el mayor vigor de la prohibición de la retroactividad de las normas penales (25). En definitiva, llega respecto a la analogía a las conclusiones siguientes:

«puede afirmarse que 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».

Respecto a la prohibición expresa que figura en la Ley General Tributaria, entiende F. Pérez Royo (26) que «para la doctrina que apoya la prohibición de la analogía en el mandato constitucional del principio de legalidad, la prohibición del artículo 24.1 [actual 23.3] debe ser entendida más allá de sus términos estrictos, es decir, a todas las materias cubiertas por el mencionado principio de legalidad, a todos los elementos esenciales del tributo». Por el contrario, quienes, de acuerdo con su posición, consideran que «el procedimiento analógico no se halla en relación con el mencionado mandato constitucional, siendo en consecuencia el legislador ordinario libre de regular su aplicación en uno u otro sentido, la prohibición del artículo 24.1 debe ser entendida en sus términos estrictos, es decir, reducida a las normas que regulan directamente el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y bonificaciones».

(22) *Ibidem*.

(23) *Ibid.*, pág. 383. Estas ideas están muy próximas a la teoría de TIPKE de la doble raíz, democrática y de seguridad jurídica, de la reserva de ley. Cfr. *supra* texto correspondiente a la nota 15.

(24) *Ibid.*, p. 381.

(25) La semejanza (analogía) entre el problema de la analogía y el de la retroactividad no ha pasado inadvertida a la doctrina. A ella nos referiremos más adelante.

(26) *Op. cit.*, pp. 384 y s.

En nuestra opinión, es posible objetar a F. Pérez Royo que, aun admitiendo la distinción entre los principios de reserva de ley y de tipicidad, y que la exigencia de certeza o determinación de la ley sea menos rigurosa en el Derecho tributario que en el penal, no parece posible negar que exista en aquél dicha exigencia con la intensidad que deriva de la necesidad de separar con la mayor seguridad posible los hechos sometidos a tributación de los que no llevan aparejado este efecto jurídico. La diferente energía que este requerimiento presenta en uno y otro ámbito se explica por los distintos valores a los que respectivamente afecta la acción del Estado: personales en el penal, puramente patrimoniales en el tributario. Tampoco cabe negar, en nuestra opinión, la relación que la exigencia de determinación guarda con la reserva de ley, incluso en su aspecto democrático o de reserva parlamentaria, implantada históricamente precisamente por la trascendencia de los valores en juego. De este principio deriva, por tanto, la necesidad (expresada con la idea de «tipicidad») de que la ley no se aplique a hechos no contemplados o queridos por el legislador, veto que tradicionalmente se ha formulado técnicamente como prohibición de la analogía. Dicha necesidad subsiste, como veremos, aunque se demuestre que el concepto de analogía no es adecuado para desempeñar este cometido.

De las consideraciones anteriores se infiere que la extensión de la prohibición de la analogía está condicionada por su fundamento y no está, por tanto, entregada, como sostiene Pérez Royo, a la libre decisión del legislador. En la medida en que dicho fundamento radica en la idea de tipicidad, derivada de la seguridad jurídica, la prohibición afectará a toda analogía perjudicial para el particular. Sin embargo, a nuestro juicio, el fundamento de la prohibición está constituido también, insuprimiblemente, por el principio de reserva de ley, es decir, el aspecto democrático del principio de legalidad; por ello no tiene sólo un significado garantista para los ciudadanos, sino que afecta a la analogía favorable a éstos. En este punto pensamos que Tipke está en lo cierto, frente a otras opiniones en la doctrina y en la jurisprudencia alemanas (27). Hay que admitir, no obstante, que la idea de garantía de los ciudadanos frente al poder tuvo un peso decisivo en el origen histórico del principio de legalidad tributaria y que, por ello, tiene más fuerza la exclusión de la analogía frente a la extensión de la ley perjudicial para el particular que frente a la favorable. En algunos supuestos, la analogía puede ser favorable en unos casos y desfavorable en otros, por lo que se ha dicho que tiene «doble filo» (28).

(27) A la opinión de PAPIER en este sentido (*supra*, nota 14) pueden añadirse las de KRUSE, FLUME y THIEL, *cit.* por TIPKE, *op. cit.* (nota 15), p. 216. El *Bundesfinanzhof* alemán admite la existencia de la prohibición de la analogía en perjuicio del contribuyente, según WOERNER, L.: «Die Steuerrechtssprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur», en TIPKE (editor), *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, O. Schmidt, Colonia, 1982, pp. 23 y ss. (p. 29).

(28) En la doctrina alemana se habla, en ocasiones, de *zweischneidige Lückenausfüllung* o «cobertura de lagunas de doble filo». Cfr. WOERNER, *op. cit.* (nota ant.), p. 36, que cita algunos ejemplos tomados de BEISSE, a quien atribuye la introducción de esta expresión y de la correspondiente

La prohibición de la analogía se ha querido fundar también en una comparación con la exclusión de la legislación retroactiva: la analogía crearía una norma inexistente en el momento de la realización de los hechos, que el particular, por tanto, no podría conocer. Bien mirado, el núcleo de este razonamiento es común con el basado en el principio de reserva de ley: la analogía crea una nueva norma. Se relaciona este enfoque con el problema planteado por los cambios de doctrina jurisprudencial y se recuerda en este contexto la figura angloamericana del *prospective overruling*, que consiste en que el tribunal resuelve el caso de acuerdo con la doctrina establecida hasta ese momento, pero la modifica para el futuro (29). En la medida en que se entienda que el problema de la analogía radica en la retroactividad de las normas construidas por ese procedimiento, se sugiere que dicha técnica podría ofrecer una solución (30), no sin problemas considerables para los sistemas jurídicos romano-canónicos. Es interesante observar que Tipke, quien, como sabemos, es partidario de la analogía dentro de límites muy amplios, propugna que se aplique a las decisiones judiciales que recurran a una analogía desfavorable los mismos principios que a la legislación retroactiva o a los cambios jurisprudenciales y, en consecuencia, que dichas resoluciones tengan sólo efectos *ex nunc* (31). Nos parece, sin embargo, que esta tesis implica claramente la admisión del carácter al menos predominantemente innovador de la analogía, y ello se vuelve contra su admisibilidad con la amplitud que defiende este autor.

B) Aplicación de la prohibición

a) CUESTIONES QUE PLANTEA

Una vez examinado el fundamento constitucional de la prohibición de la analogía en materia tributaria, se plantea la cuestión de los límites de tal prohibición, lo que supone delimitar la analogía frente a la interpretación. Según una posición hoy dominante en la teoría del Derecho, entre ambas actividades no hay diferen-

cuestión, como los ajustes bilaterales como consecuencia de rectificaciones de beneficios, o determinados supuestos de diferimiento de rentas unidos a previas o posteriores consecuencias desfavorables. V. también TIPKE, *Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), p. 225, que menciona esta característica como argumento en contra de la asimetría de la prohibición de la analogía.

(29) Cfr. FRIAUF, K. H.: «Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht», en TIPKE (ed.): *Grenzen der Rechtsfortbildung*, cit. (nota 27), pp. 53 y ss. (pp. 57 y ss.). Sobre esta figura puede verse también CROSS, R.: *Precedent in English Law*, Clarendon Press, Oxford, 3.ª ed., 1977, pp. 229 y ss. Con relación a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, con resultados negativos respecto a su utilización, SACHS, M.: *Die Bindung des Bundesverfassungsgerichts an seine Entscheidungen*, Vahlen, Munich, 1977, pp. 113 y ss. En la doctrina española, cfr. por todos BELADÍEZ ROJO, *Validez y eficacia de los actos administrativos*, M. Pons, Madrid, 1994, pp. 347 y ss.

(30) FRIAUF: *Ibid.*, pp. 67 y s.

(31) *Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), p. 230.

cia material. Se presenta entonces el problema de la viabilidad práctica de la distinción y los posibles criterios que puedan servir para este fin. Pero antes de ocuparnos de estas cuestiones es necesario examinar si, como sostienen algunos autores, las normas tributarias no son, por su naturaleza, aptas para la analogía. Si la respuesta a este interrogante fuese afirmativa, perdería sentido la prohibición de la analogía, que sería, en realidad, innecesaria y absurda.

b) LA TESIS DE LA INEPTITUD PARA LA ANALOGÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Antes de exponer estas tesis negadoras de la aptitud de las normas tributarias conviene recordar que el elemento central del razonamiento analógico es el establecimiento de la « semejanza » (« identidad de razón », art. 4.1 CC) entre el supuesto (o varios supuestos en la llamada analogía *iuris*) regulado en la ley y el no previsto en ella. El establecimiento de esta semejanza no es una operación lógica, sino valorativa. El criterio o punto de vista necesario para llevarla a cabo lo proporciona el sentido y finalidad de la regulación legal, la *ratio legis*. Es ésta también la que descubre la existencia de la laguna normativa que va a ser cubierta mediante la analogía, de manera que en la mayoría de los casos la constatación de la laguna y su cobertura son un mismo proceso de pensamiento (32). Ese sentido o *ratio* de la norma, que orienta el juicio de semejanza entre los supuestos (que sirve de *tertium comparationis*) es la idea de Derecho o principio que está en su base, y que para Arthur Kaufmann coincide con la « naturaleza de las cosas » (33); es decir, la regulación que viene exigida por la peculiar configuración de las situaciones que hay que ordenar jurídicamente, sus « estructuras lógico-objetivas » (*sachlogische Strukturen*) en la terminología introducida por Welzel en la ciencia jurídico-penal (34).

(32) Cfr. sobre la analogía en general la exposición ya clásica de LARENZ: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3.^a ed., Springer, Berlin/Heidelberg/New York, 1975, pp. 354 y ss. Sobre las relaciones entre el descubrimiento y la cobertura de lagunas, cfr. pp. 388 y ss., con una referencia a las llamadas por CANARIS *Rechtsverweigerungslücken*, expresión que podríamos traducir como « lagunas que dan lugar a un *non liquet* ». En ellas (y sólo en ellas) no se da la coincidencia entre descubrimiento y cobertura de la laguna. De la obra de LARENZ, que ya va por su sexta edición (de 1991), que no tengo ahora a mi alcance, existe una excelente traducción española por E. GIMBERNAT de la primera edición (Ariel, Barcelona, 1966), lamentablemente muy superada por las posteriores.

En la doctrina española hay que tener en cuenta en los últimos años sobre todo las obras de ATIENZA, M.: *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1986, y FALCÓN y TELLA, M. J.: *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas, Madrid, 1991.

(33) *Analogie und «Natur der Sache»*, 2.^a ed., R. v. Decker & C. F. Müller, Heidelberg/Hamburgo, 1982, p. 44.

(34) STRATENWERTH, G.: *Das rechtstheoretische Problem der «Natur der Sache»*, 1957, traducción española por J. CEREZO: «El problema de la "naturaleza de las cosas" en la teoría jurídica», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, núm. 19 (1964), pp. 8 y ss., y

Pues bien, para el sector de la doctrina jurídico-tributaria al que nos referimos, las normas tributarias carecen de esta exigencia interna de regulación, basada en la «naturaleza de las cosas», de exigencias normativas dimanantes del ser objetivo de las situaciones objeto de normación (que se designan con el término *Sachgesetzlichkeiten*). Los nombres más representativos de esta opinión son el civilista y ocasional tributarista Werner Flume y Heinrich-Wilhelm Kruse, a los que se ha unido, entre otros, con algunas restricciones Kamm (35). Para Flume (36), la imposición no es una regulación del supuesto en sí mismo, éste no exige nunca por sí mismo una regulación según la cual deba aplicársele un impuesto; la imposición se conecta al supuesto de hecho como un elemento en sí extraño a éste. De aquí que el argumento analógico nunca pueda servir para extender la imposición a otro supuesto como regulación «justa» (*richtig*), pues esto no puede afirmarse ni siquiera respecto del propio supuesto, que es sólo un «momento de vinculación positivista» (*ein positivistisches Anknüpfungsmoment*) a efectos de la imposición. La eficacia, entonces, del principio de igualdad en el que radica el fundamento de la analogía se reduce a permitir la impugnación de una ley fiscal cuando supuestos análogos no son gravados, pero no la extensión de la imposición a estos *ipso iure*.

Kruse (37) cree que la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* permite formular, entre otras, las siguientes conclusiones: «no existe prácticamente ningún hecho que no pueda ser gravado y, a la inversa, no existe ningún hecho que tenga que ser gravado. El legislador es libre en la elección de los hechos que juzgue merecedores de imposición... El legislador no está obligado a gravar de modo igual hechos iguales. Si se decide a someter a imposición a determinados grupos de personas no necesita gravar asimismo a otros grupos semejantes a aquéllos; es admisible la imposición especial de determinados grupos. ... El legislador está obligado a motivar *de algún modo* la elección de los hechos o grupos de personas a los que va a sujetar a un impuesto. Los falsos pronósticos y cosas por el estilo son inocuos. La falta de motivación puede ser suplida por el que aplica el Derecho» (38). Por otra parte, insiste Kruse en argumentos pare-

ENGISCH, K.: «Zur "Natur der Sache" im Strafrecht», en *Festschrift für Eberhard Schmidt*, 1961, reproducido en A. KAUFMANN (ed.): *Die ontologische Begründung des Rechts, Wege der Forschung XXII*, Gentner, Bad Homburg, 1965, pp. 204 y ss.

(35) *Op. cit.* (nota 13), pp. 40 y ss. Una detallada exposición de la polémica sobre la analogía en Derecho tributario en la doctrina alemana se encuentra en TIPKE: *Die Steuerrechtsordnung*, I, cit. (nota 15), pp. 211 y ss.

(36) «Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände im Steuerrecht und Steuerpraxis», en *Steuerberater Jahrbuch 67/68* (núm. 19), pp. 63 y ss. (p. 64).

(37) «Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung», en TIPKE (ed.): *Grenzen der Rechtsforbildung*, cit. (nota 27), pp. 71 y ss. Una síntesis de su posición en su manual *Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil*, Beck, Munich, 1991, pp. 60 y ss.

(38) *Ibid.*, p. 73. Cursiva del original.

cidos a los de Flume: a diferencia de otras ramas del Derecho «no existe una lógica objetiva de la vinculación al impuesto»; para la introducción de animales en los transportes públicos existen criterios objetivos –dice, recordando el ejemplo clásico de la analogía–, para la vinculación al impuesto no (39). Tampoco el principio de capacidad contributiva, al que somete a una rigurosa crítica («tiene una función ideológica, más que jurídica», afirma) permitiría enunciados concretos de la calidad necesaria para permitir al juez «completar modificándolo» el Derecho tributario vigente (40). Critica, finalmente, el argumento teleológico para extender los presupuestos de hechos tributarios (lo cual ataca directamente al núcleo de la analogía): «las leyes tributarias se proponen *distribuir* las cargas financieras entre los ciudadanos. Estas normas se diferencian de otras porque no pretenden configurar, regular o dirigir. No deben regular hechos –como, por ejemplo, el Derecho de la compraventa o de policía– sino *distribuir las cargas* que es preciso levantar. No tienen fin sino motivo, deben obtener ingresos». Sólo respecto de las normas que establecen beneficios el *Bundesfinanzhof* se apoya en criterios teleológicos para dar efectividad al fin de la ley, especialmente las leyes con finalidad extrafiscal; éstas sí que regulan un supuesto de hecho, sí que persiguen un fin. Su conclusión –simplificada– es la siguiente: «no es admisible una integración del Derecho en perjuicio del contribuyente; es admisible en su favor» (41).

A nuestro juicio, esta posición lleva el positivismo del Derecho tributario, que quizá haya que admitir es más intenso que en otros sectores del Derecho (42) — y ello tiene que ver, sin duda, con el principio de tipicidad — hasta extremos difícilmente aceptables en dos direcciones. Por un lado, al exagerar la importancia del elemento objetivo, derivado de la «naturaleza de las cosas», en otras ramas del Derecho. Incluso en el Derecho penal, en el que el peso de este dato de la realidad (óntico) ha sido especialmente destacado, existe una amplia zona sujeta a la libre decisión del legislador, que en distintos momentos criminaliza o despenaliza unas u otras conductas. No hay que ir muy lejos para encontrar un ejemplo: piénsese en el delito fiscal. Esos mismos datos o estructuras lógico-

(39) *Ibid.*, p. 75.

(40) *Ibid.*, pp. 77 y ss. (p. 81).

(41) *Ibid.*, pp. 82 y s. Cursiva del original. He traducido por «integración del Derecho» la expresión alemana *Rechtsfortbildung*, con la que habitualmente se designan en la teoría del Derecho alemana aquellos aspectos del proceso de determinación del Derecho aplicable (*Rechtsfindung*) distintos de la interpretación. Me parece que la expresión indicada tiene un mayor arraigo en la terminología española que la de «desenvolvimiento (abierto) del Derecho» que utilizó GIMBERNAT en su ya citada (nota 32) traducción de la *Metodología* de LARENZ.

(42) PAWLOWSKI: *Methodenlehre für Juristen*, C. F. Müller, Heidelberg/Karlsruhe, 1981, páginas 399 y s., incluye a las leyes tributarias, junto con las penales, entre otras, entre las leyes que tienen «carácter de planificación» (*Planungscharakter*). En su opinión estas leyes deben aplicarse e interpretarse de manera formal-positivista. Cfr. FÉLIX: «Rechtssichere Gesetzessanwendung und Steuerplanung», en TIPKE (ed.): *Grenzen der Rechtsfortbildung*, cit. (nota 27), pp. 99 y ss. (p. 99).

objetivas están sujetos a una valoración por el legislador, que estará tanto menos condicionado por ellos cuanto más lejana esté la regulación de los aspectos elementales de la vida social (Derecho de familia, delitos contra las personas, por ejemplo) y más se refiera a la organización de la sociedad moderna (v. gr. Derecho de las sociedades capitalistas, Derecho del sistema financiero) (43), en cuya zona se sitúa ciertamente el Derecho tributario, que sigue de cerca estos sectores del Derecho.

Por otra parte, la posición examinada niega de una manera excesivamente radical la existencia de esos elementos lógico-objetivos en las normas tributarias. ¿Por qué no es una regulación del supuesto la que lo considera desde la perspectiva de servir de presupuesto para la imposición? Los distintos impuestos y el sistema tributario en su conjunto, por imperfectos que sean técnicamente, se inspiran en principios que pueden servir perfectamente de criterio objetivo para el razonamiento por analogía (44). Basta, por lo demás, observar la tensión que se produce cuando las leyes tributarias se aplican a la realidad económica y el hecho de que se haya considerado necesario por el legislador de algunos países prohibir la analogía. También arguye en favor de la existencia de estructuras objetivas de la realidad en relación con los tributos la coincidencia en algunos aspectos fundamentales de los sistemas tributarios de los países de semejante desarrollo económico.

En definitiva, la tesis positivista radical viene a traducirse en una exigencia, ampliamente superada por la doctrina y la jurisprudencia de todos los países, de interpretación estricta de las normas tributarias. A nuestro juicio, tiene mucha razón Tipke (45) cuando afirma que «la cuestión de la prohibición de la analogía en Derecho tributario no es una cuestión de método sino una cuestión constitucional». Es decir, supuesto que las normas tributarias no presentan ningún rasgo peculiar que impida la analogía, el problema es determinar en qué medida ésta es compatible con los principios constitucionales. Ya hemos visto que el principio de legalidad o su corolario, el de tipicidad,

(43) Cfr. STRATENWERTH: *El problema de la «naturaleza de las cosas»...*, trad. esp. cit. (nota 34), pp. 28 y s.

(44) En este sentido KAMM, por lo demás muy próximo a las posiciones de FLUME y de KRUSE, *op. cit.* (nota 13), p. 44, según el cual hay que distinguir entre los «valores y principios generales del Derecho» y los «principios sistemáticos del Derecho tributario» (*Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts*) o «de cada ley tributaria». Estos últimos pueden servir perfectamente para el descubrimiento y cobertura de lagunas. Aunque en su opinión son producto de una decisión arbitraria del legislador, éste tiene que ser consecuente con ellos en su plasmación normativa. También según WOERNER, *op. cit.* (nota 27), p. 37, el legislador es libre para crear exigencias objetivas de regulación (*Sachgesetzlichkeiten*) y objetivarlas en la ley, y no formularlas –consciente o inconscientemente– de manera completa. Para CANARIS: *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, 1.ª ed., Duncker & Humblot, Berlín, 1964, únicamente hay una laguna que no puede ser cubierta en caso de ausencia de una norma técnica (por ejemplo, cuando se ordena una decisión pero no se establece el correspondiente procedimiento). Se trata de «lagunas que suponen un *non liquet*» (cfr. *supra*, nota 32).

(45) *Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), p. 224.

imponen, al menos, una limitación a la analogía. Es necesario ahora determinar el alcance de esta restricción.

c) SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA PROHIBICIÓN

a') *Identidad material entre interpretación y analogía*

El problema fundamental que plantea la aplicación de la prohibición de la analogía es que, contra lo que pensaba la doctrina tradicional, no existe una diferencia material entre analogía e interpretación. Según la concepción que hemos llamado «tradicional», la analogía comenzaba allí donde acababa la interpretación y el límite de ésta era el «sentido literal posible» (*möglicher Wortlaut*) de la ley. Se ha señalado la raíz positivista de esta concepción en el Derecho penal y cómo ésta resulta insostenible a partir del momento en que los métodos de interpretación se abren a consideraciones teleológicas, a pesar de lo cual la doctrina siguió aferrada a ese límite formal (46). No cayó en este error la doctrina española no positivista, que ya había señalado desde el principio el carácter creativo tanto de la interpretación como de la analogía y, por tanto, que entre ambas sólo existe una diferencia de grado (47).

La moderna teoría del Derecho ha puesto de manifiesto con toda claridad la naturaleza analógica que tiene toda subsunción. Como ha explicado Engisch (48), ésta consiste en la equiparación del nuevo caso con aquellos cuya pertenencia al supuesto legal ya se halla establecida. Por su parte, Kaufmann (49) ha mostrado que tal equiparación consiste en establecer la semejanza del supuesto normativo (*Tatbestand*) y el hecho de la realidad (*Sachverhalt*) mediante un procedimiento teleológico y, por tanto, que «la “subsunción” no es otra cosa que una “conclusión analógica en el interior del supuesto de hecho”» (*innertatbestandlicher Analogieschluss*). Engisch ha descrito insuperablemente este proceso con una metáfora muy conocida, como «un ir y venir de la mirada entre la premisa mayor y el hecho de la realidad» (50).

Desde este punto de vista, la prohibición de la analogía es en rigor un mandato absurdo e imposible de cumplir (51). El tenor literal de la ley, su sentido más lato posible, no es un límite seguro y practicable entre la interpretación permitida

(46) SAX, W.: *Das strafrechtliche «Analogieverbot»*, Vandenhoeck & Ruprecht, Gotinga, 1953, pp. 14 y ss.

(47) Cfr. F. DE CASTRO: *Derecho civil de España*, t. I, cit. (nota 19), pp. 538 y s.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «La analogía en el Derecho tributario», *La Ley*, 1/1983, pp. 1153 y ss. (p. 1156).

(48) *Einführung in das juristische Denken*, 3.ª ed., Kohlhammer, Stuttgart, 1964, p. 56.

(49) *Analogie und «Natur der Sache»*, cit. (nota 33), pp. 37 y ss. Véanse también, pp. 69 y ss.

(50) «Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Obersatz und Lebenssachverhalt», *Logische Studien zur Gesetzesanwendung*, 3.ª ed., Carl Winter-Universitätsverlag, Heidelberg, 1963, p. 15.

(51) Cfr. BOBBIO, cit. por ATIENZA, op. cit. (nota 32), p. 59; KAUFMANN, op. cit. (nota 33), p. 40.

y la integración prohibida, pues él mismo es resultado de la interpretación (52). La nueva hermenéutica jurídica ha sometido también a un riguroso análisis crítico el significado de los términos legales, incluyendo el «tenor literal posible» entre los conceptos «vagos» (53). En definitiva, se llega a la conclusión de que dentro del campo de la analogía no es posible separar la permitida de la prohibida con un criterio formal, como es el del «sentido literal (más lato) posible» (54). Como ya dijo Celso (Dig. 1, 3, 17), *scire leges non est verba eorum tenere, sed vim ac potestatem*.

A pesar de esta conclusión de la teoría del Derecho, muchos juristas prácticos (55) se aferran al «sentido literal posible» ante el vértigo que les produce la falta de referencias claras para saber hasta dónde les está permitido llegar en la vía de la interpretación y aplicación de la ley, si bien relativizan este criterio. Otros buscan, en la teoría y en la práctica, nuevos criterios.

b') *Doctrinas que mantienen la validez del «sentido literal posible» como límite de la interpretación*

En la doctrina penalista, el mismo Sax, crítico riguroso de la concepción tradicional, admite que el «sentido literal posible» cumple una función como uno de los elementos constitutivos del sentido de la ley, como «indicio», junto con la voluntad del legislador, de este sentido (*Sinnindizien*). La concepción de este autor es, por tanto, predominantemente subjetivista (56).

Según Woerner, juez del *Bundesfinanzhof*, este tribunal alemán también sigue utilizando como límite el «sentido literal posible» más allá del cual la integración del Derecho en perjuicio del contribuyente (*steuerverschärfende Rechtsfortbildung*) es «cuestionable» (*bedenklich*) (57). Sin embargo, sostiene este autor que no debe malinterpretarse esta tesis en el sentido de un predominio del método gramatical, un apego a la letra de la ley, sino que tras ella late la idea de la prohibición en principio de la integración en perjuicio del contribuyente que rebase el sentido literal posible. Pero difícilmente puede hablarse, dice Woerner, de una estricta observancia de este principio por el mencionado tribunal, faltando en

(52) Cfr. SAX, *op. cit.* (nota 46), p. 80; KAUFMANN, *op. cit.* (nota 33), pp. 4 y s. (el «sentido literal posible» es un concepto analógico).

(53) U. SCHROTH, «Philosophische und juristische Hermeneutik», en A. KAUFMANN/W. HASSEMER (eds.): *Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart*, 4.^a ed., C. F. Müller, Heidelberg, 1985, pp. 276 y ss. (pp. 293 y ss.). Con referencia específicamente a la materia tributaria, HARTMANN/WALTER: *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, E. Schmidt, Berlín, 1984, pp. 222 y ss.

(54) SAX, *op. cit.* (nota 46), pp. 79 y ss.

(55) Y no sólo prácticos: el propio ENGISCH la acepta como criterio en *Einführung in das juristische Denken*, cit. (nota 48), p. 149.

(56) *Op. cit.* (nota 46), pp. 82 y ss.

(57) *Op. cit.* (nota 27), pp. 29 y ss.

muchos casos una justificación metodológica de sus decisiones, lo que ha dado lugar a que muchos autores hablen de analogías encubiertas.

Las razones que según Woerner (58) justifican el mantenimiento del «sentido literal posible» se reconducen en última instancia a la adopción de una teoría objetiva de la interpretación. Es muy discutible, sin embargo, que sea esta teoría, y no la contraria, la que ofrezca un fundamento más sólido al límite basado en el tenor literal. Por lo demás, la interpretación (!) de este concepto que hace el citado autor es muy amplia, ya que en su determinación interviene el criterio sistemático, y además lo considera «semánticamente abierto», con lo cual cabe preguntarse qué queda todavía de «literalidad» y cómo puede desempeñar la función de límite que le asigna esta doctrina. Tienen más interés las consideraciones de Woerner sobre la manera de aplicar el límite a la integración (perjudicial) del Derecho admisible (59), que para él coincide con el de las lagunas del Derecho. En su opinión, la vinculación del juez (y, podría añadirse, de la Administración) a la ley permite la cobertura de lagunas en perjuicio del contribuyente, si bien dentro de límites estrechos, «ya que el legislador no se expresa sólo desde el precepto a interpretar en cada caso, sino desde la conexión de sentido de la ley, que resulta del examen conjunto de varios preceptos coordinados entre sí. Por consiguiente, el ámbito de las lagunas solamente puede comprender los casos en que el legislador se ha manifestado, pero ha formulado su voluntad de manera insuficiente en cada uno de los preceptos que han de aplicarse». Esta definición no difiere sustancialmente del concepto general de laguna del Derecho, consistente, en la formulación de Canaris (60), que Woerner tiene presente, en una «imperfección de la ley contraria al plan [del legislador]». No obstante, Woerner cree poder extraer de él los requisitos de la cobertura (perjudicial) de la laguna que resumimos a continuación:

1. El plan debe tener una expresión reconocida en la propia ley; no basta el propósito de los partícipes en el proceso legislativo.

2. La condición de incompleto o no del plan debe determinarse «mediante una *cuidadosa averiguación del plan objetivado en la ley*, por un lado, y una interpretación de cada precepto en particular, limitada por el sentido literal posible, por otro. La laguna debe resultar de la incongruencia del plan de la ley objetivado y su formulación verbal. En otras palabras: *Laguna en este sentido es un déficit verbal en un plan reconocible por su finalidad expresada en la ley* (61).

(58) *Ibid.*, pp. 39 y ss.

(59) *Ibid.*, pp. 41 y ss.

(60) *Op. cit.* (nota 44), pp. 16 y 31 y ss. La definición original es: «Eine Gesetzeslücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes». Definiciones más elaboradas partiendo de este núcleo esencial, que aquí no se necesitan, en las pp. 30 y 39.

(61) *Ibid.*, p. 43. La cursiva es del original.

En presencia de una laguna así descrita, «la protección de la confianza pierde peso ante las oscuridades reconocibles en el Derecho positivo. La justicia tributaria –asimismo emanación del mandato constitucional del Estado de Derecho– tiene prioridad» (62). En la utilización de este método, el juez debe observar una extremada reserva: en la duda, debe abstenerse de una cobertura de la laguna en perjuicio del contribuyente (63).

Woerner (64) advierte, cosa que por lo demás está clara, que no se trata de abrir metodológicamente el paso a una aplicación incontrolada de un principio de capacidad contributiva sobrevalorado: no puede recurrirse a la integración únicamente para establecer la igualdad de la imposición. Ciertamente que con una definición tan cautelosa del ámbito posible de la integración normativa en el Derecho tributario sería difícil considerar que existe el menor riesgo para la seguridad jurídica o el más leve deterioro del principio de tipicidad. Pero ello es debido, a nuestro juicio, a que lo que Woerner describe, más que una integración del Derecho, es la interpretación teleológica dentro de los límites del tenor literal de la ley, que no coincide con el de los preceptos aislados. Su reducción del concepto de laguna a un «déficit verbal» constriñe excesivamente, incluso desde el punto de vista de la pura interpretación, la «teleología inmanente» de la ley (65).

c') *Remisión a la prudencia judicial*

Aquellos autores que renuncian a invocar el «sentido literal posible» vienen a admitir de una u otra manera la imposibilidad de establecer un límite formal entre la interpretación permitida y la analogía. La mayoría de ellos encomienda su señalamiento al que aplica la ley; así en la doctrina penalista Schmidhäuser (66) según el cual es el intérprete quien decide «con arreglo a su convicción en conciencia» (*in gewissenhafter Überzeugung*) cuándo está utilizando uno u otro procedimiento. La idea de que el límite no puede imponérsele desde afuera al que aplica la ley está implícita en las exhortaciones al respeto de la división de poderes (67) y en las incitaciones al «compromiso del que aplica el Derecho tributario con el *ethos* de la absoluta fidelidad a la norma» (68).

Una observación importante es que en presencia de una prohibición de la analogía la integración de la norma exigirá una motivación tanto más rigurosa cuanto

(62) *Ibidem*. Cursiva en el original.

(63) *Ibid.*, p. 44.

(64) *Ibid.*, p. 50.

(65) El concepto proviene de LARENZ, *Methodenlehre*, cit. (nota 32), p. 359: la «teleología inmanente» de la ley no debe ser entendida de manera demasiado estricta. Cfr. CANARIS, *op. cit.* (nota 44), pp. 34 y ss.

(66) Cit. por KAUFMANN, *op. cit.* (nota 33), pp. 64 y 68.

(67) WOERNER, *op. cit.* (nota 27), p. 51.

(68) FRIAUF, intervención en el coloquio, en TIPKE (ed.), *Grenzen der Rechtsfortbildung*, cit. (nota 27), p. 149.

más avance el intérprete por la vía de la analogía. En este sentido observa Kaufmann (69) que «la constatación de que también la interpretación extensiva es analogía obliga al juez a justificar de manera especial toda extensión de la ley en perjuicio del autor, es decir, no puede sustraerse a tal justificación con la afirmación de que se trata “sólo” de interpretación». En la misma línea de pensamiento pide Woerner (70) a los jueces «claridad metodológica», en el sentido de una unidad de la terminología, «honradez metodológica», consistente en no encubrir, por ejemplo, auténtica integración bajo la apariencia de interpretación extensiva, y «seguridad metodológica», que mejoraría, a su juicio, se se legitimase la integración incluso desfavorable dentro de ciertos límites.

También se relaciona estrechamente con estos planteamientos la idea de moderación o contención judicial (*judicial restraint*), que se invoca en ocasiones en conexión con estos temas. Así Walz (71), para quien esta «posición» o «actitud» —así la denomina— persigue un mismo fin, sin recurrir a un «rigorismo conceptual estéril», que la prohibición de la analogía, meta cuya consecución no está asegurada en el plano «formal-metodológico». Cabe observar aquí que esta *restraint* puede tener una doble vertiente: respecto a los métodos de aplicación del derecho del mismo que la aplica, que es a la que sin duda se refiere este autor, y moderación también en el enjuiciamiento de los métodos empleados por la Administración («deferencia» ante ésta).

Walz (72) hace, por otra parte, la certera observación de que la vinculación a la ley será tanto más estricta cuanto más acusadamente presente ésta «el sello de una decisión política», mientras que, por el contrario, cuanto más duradera sea la norma, «cuanta más experiencia desde la perspectiva de la justicia se haya acumulado en relación con ella en el curso del tiempo», tanto mayor será la legitimación de los que la apliquen para extenderla a nuevos casos por la vía de la integración. Coincidimos plenamente con esta observación: la antigüedad de una norma, su arraigo en el ordenamiento, contribuye decisivamente a su legitimidad, aunque originariamente hubiese constituido una decisión convencional del legislador. La incorporación a los usos sociales dota a la norma veterana de una cualidad no muy diferente de la proximidad a la «naturaleza de las cosas» de la que quizá inicialmente carecía. Es este un argumento muy importante, a nuestro jui-

(69) *Analogie*, cit. (nota 33), p. 68.

(70) *Op. cit.* (nota 27), pp. 49 y s. En el coloquio, *ibid.*, p. 139, insiste especialmente en la «honradez metodológica» (*Methodenehrlichkeit*).

(71) *Op. cit.* (nota 3), p. 54, V. t., p. 140. Se hace eco de ello WOERNER, *op. cit.* (nota 27), p. 23. Cabe recordar que ideas parecidas se sostienen en la doctrina administrativista alemana respecto al control judicial de los conceptos indeterminados, cuyos límites, según algunos autores (en especial EHMKE), se dejan al criterio del tribunal, al «tacto judicial». Cfr. SÁINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, pp. 240 y ss. Sobre la importancia de la motivación de los actos administrativos a este respecto, cfr. *ibid.*, p. 250.

(72) *Ibid.*, pp. 149 y ss.

cio, contra la excesiva, y muchas veces irreflexiva, movilidad legislativa, especialmente acusada en Derecho tributario.

Por lo demás, Walz (73) formula una dura crítica del planteamiento teórico usual del problema de la prohibición de la analogía, que, en su opinión, se ha desarrollado en un «plano formal-metodológico» (*formal-methodische Ebene*), que, afirma, «es demasiado abstracto para garantizar una seguridad jurídica inequívoca». En su opinión, los conceptos habitualmente utilizados, tales como «interpretación», «analogía», «laguna conforme o contraria al plan [del legislador]» apenas tienen relevancia en la adopción de decisiones, y «en el peor de los casos únicamente proporcionan un material conceptual aderezado desde la perspectiva del Estado de Derecho para fórmulas de motivación añadidas posteriormente, mientras que la decisión o la propuesta doctrinal de decisión en realidad descansa en puntos de vista no revelados del sentimiento jurídico o de la justicia del caso concreto». Ahora bien, por un lado, se trata de viejas críticas a las doctrinas dominantes sobre la aplicación del Derecho, en cuya discusión no podemos entrar aquí (74). Precisamente un método jurídico riguroso, la «claridad» y «honestidad» metodológicas que propugna Woerner, tienen la función de impedir que la búsqueda del Derecho «justo» se disuelva en una pura arbitrariedad o decisionismo. Para ello es indispensable la motivación adecuada de las resoluciones.

Por otro lado, el propio Walz no ofrece una alternativa metodológica plausible. Lo que propone es, en definitiva, que en la interpretación se tomen en consideración todos los datos sociales y económicos que determinan lo que en el mundo jurídico anglosajón se conoce como *judicial policy*, que traduce por «política de aplicación del Derecho» (*Rechtsanwendungspolitik*), la cual estaría subordinada, en alguna medida, a los fines de la política financiera. La adopción también en el Derecho tributario de este punto de vista «casi trivial en la metodología general de la ciencia del Derecho», a su juicio indispensable, supone un «entendimiento moderno, libre de los patrones tradicionales, de la división de funciones entre la legislación y la aplicación del Derecho» (75). No es necesario extenderse más en la exposición —que hemos limitado a la cuestión del método— de la concepción de Walz para que resulte patente que se trata de ideas mucho más vagas e impracticables que las de la metodología del Derecho al uso. En lo

(73) *Ibid.*, pp. 150 y ss.

(74) Su examen es el tema central de la obra de ESSER: *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, Fischer Athenäum, Frankfurt a. M., 1972 (la 1.ª ed. es de 1970). Cfr. también ENGISCH: *Einführung*, cit. (nota 48), cap. VI. En la doctrina española véase SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos...*, cit. (nota 71), pp. 177 y ss.

(75) La expresión «división de funciones» (*Funktionsteilung*) evoca en nuestro país el principio franquista de «unidad de poder y coordinación de funciones» (art. 2.º, II de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967). Cfr. FERNÁNDEZ-CARVAJAL, R.: *La Constitución Española*, 2.ª ed., Editora Nacional, Madrid, 1969, pp. 52 y ss.; HERRERO RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M.: «El principio monárquico», Cuadernos para el Diálogo, Madrid, 1972.

que tienen de aprovechable vienen a coincidir con el elemento teleológico en la interpretación (76).

d') *Límite de la analogía según Tipke: el «espacio libre de Derecho»*

Las tesis expuestas, que rechazan la posibilidad de una separación formal entre interpretación y analogía, reducen en parte el alcance de la negación de la prohibición de ésta, que tan denodadamente defiende Tipke. Quizá, como él mismo señala (77), la franca admisión de la analogía evita, en primer lugar, la necesidad de recurrir al Tribunal Constitucional siempre que se observe una desigualdad «contraria al plan del legislador», que de no ser eliminada podría determinar la inconstitucionalidad de la ley. Aunque cabría apuntar, por un lado, que no toda desigualdad es motivo de inconstitucionalidad y, por otro, que seguramente no toda desigualdad inconstitucional podría remediarse mediante la analogía, incluso en los términos tan amplios en que la admite Tipke.

Para Tipke (78) es admisible la integración del Derecho (*Rechtsfortbildung*) –mediante analogía o mediante los argumentos *a maiore ad minus* o *a minore ad maius*– siempre que exista una laguna, que define, de acuerdo con Canaris, como «imperfección de la ley contraria al plan [del legislador]». La laguna comienza, al igual que en la doctrina tradicional, más allá del «sentido literal posible» y para su determinación son utilizables los mismos métodos que en la interpretación. Ello tanto si las lagunas son *intra legem* como si son *praeter legem*, distinción que para Tipke radica en el hecho de que la laguna se produzca dentro o fuera de dicho «sentido literal posible» (79). Más allá de las lagunas se abre el «espacio libre de Derecho» (*rechtsfreier Raum*), que es el espacio que el legislador, deliberadamente y «con arreglo a plan», no ha ocupado; en el cual, por consiguiente, «de acuerdo con la voluntad y los principios del legislador no existe una norma tributaria (en especial una de gravamen) y el legislador, asimismo de manera deliberada, tampoco ha querido confiar la regulación inexistente a la doctrina y la jurisprudencia. El espacio libre de Derecho comienza más allá de los supuestos sujetos a

(76) Véanse las críticas a la construcción de WALZ por FRIAUF, *op. cit.* (nota 29), pp. 65 y s., y CREZELIUS, G.: *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, NWB, Herne/Berlín, 1983, pp. 342 y s.

(77) *Die Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), pp. 229 y s.

(78) *Die Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), t. I, p. 230 y t. III, pp. 1296 y ss.

(79) *Ibid.*, p. 1298. Esta distinción es criticada por CANARIS, *op. cit.* (nota 44), p. 27, nota 46, a pesar de lo cual la emplea en el subtítulo de su libro, y no es utilizada por su maestro LARENZ, que distingue únicamente entre «integración inmanente a la ley» (*gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*) e «integración más allá de la ley» (*gesetzesübersteigernde Rechtsfortbildung*). Su utilización es en cierto modo contradictoria con la crítica del «sentido literal posible» como concepto impreciso. La cobertura de lagunas *intra legem* se equipara por algunos a la simple interpretación (WOERNER, *op. cit.*, nota 27, p. 28; HARTMANN/WALTER, *op. cit.*, nota 53, p. 235). También para ENGISCH (*Einführung*, página 134) la «integración» o «complemento del Derecho» (*Rechtsergänzung*) opera *praeter legem*.

imposición» (80). Este espacio es «tabú» para el que aplica el Derecho; penetrar en él sería creación de Derecho *contra legem*. En todo caso, su existencia puede obedecer a un error político del legislador (81).

Acerca de la teoría de Tipke puede decirse, en primer lugar, que, al igual que la doctrina tradicional sobre la distinción entre interpretación y analogía, no proporciona un criterio claro y practicable de delimitación de la aplicación del Derecho permitida por el principio de tipicidad y la excluida por él. La frontera entre las lagunas *praeter legem*, en el sentido descrito por Tipke, y el «espacio libre de Derecho» es tan borrosa como aquélla. Como dice Engisch (82), «el límite entre la aplicación de la ley y su corrección es, en el caso individual, ciertamente tan inseguro como tantos otros límites que hay que trazar desde el punto de vista metodológico. Es difícil cambiar tal estado de cosas».

Por otro lado, la tesis de Tipke según la cual la laguna, como ámbito al que se extiende la «teleología inmanente» de la ley, linda con el «espacio jurídicamente libre» constituye una simplificación de la gama de métodos de aplicación del Derecho. Para Larenz (83), por ejemplo, entre la «integración inmanente a la ley» (*gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*) y la zona en la que es necesaria una decisión política del legislador, regida por criterios de oportunidad, que equivale al «espacio jurídicamente libre» en el sentido de Tipke, se intercala la «integración más allá de la ley» (*gesetzesübersteigernde Rechtsfortbildung*), en la que la respuesta a las cuestiones es *jurídica*, pero basada en principios distintos de la teleología de la ley, tales como las necesidades del tráfico jurídico, la «naturaleza de las cosas» o los principios generales del Derecho. El límite entre esta zona y el «espacio jurídico vacío» es, como señala Larenz (84), por donde discurre la separación entre legislación (es decir, decisión política) y jurisprudencia.

Tipke rechaza expresamente esta «integración más allá de la ley» descrita por Larenz, que, en su opinión, constituiría una «integración libre del Derecho», incompatible ya con los principios de legalidad y seguridad jurídica (85). En realidad, lo que hace Tipke es relegar dicha integración al «espacio libre de Derecho», lo cual entraña en el fondo una actitud positivista —más allá de la ley o de su «teleología inmanente», es decir, de la decisión explícita o implícita del legislador, no existe más que el vacío jurídico—, paradójica en este autor, que se proclama abiertamente contrario al positivismo. Pero, aun sin llegar a la negación

(80) *Ibid.*, p. 1301.

(81) *Ibid.*, p. 1304. Cfr. sobre el «error político» como extraño a las lagunas jurídicas ENGISCH, *Einführung*, p. 138; CANARIS, *op. cit.* (nota 44), p. 33, con ulteriores referencias.

(82) *Einführung*, cit. (nota 48), p. 170.

(83) *Methodenlehre*, cit. (nota 32), pp. 402 y ss.

(84) *Ibid.*, p. 418.

(85) *Die Steuerrechtsordnung*, cit. (nota 15), p. 1305.

absoluta de esta modalidad de integración, su inadmisibilidad en Derecho tributario está justificada con fundamento en el principio de legalidad o tipicidad. Ahora bien, una vez que se reconoce que de este principio (y del de seguridad jurídica, íntimamente relacionado con él) deriva una restricción de los métodos y posibilidades de aplicación del Derecho, la colocación de este límite en el «espacio libre de Derecho» es tan convencional (formal) e impracticable como su ubicación en el «sentido literal posible» donde lo situaba la doctrina tradicional sobre la prohibición de la analogía. En otras palabras, en presencia del principio de tipicidad el límite de la integración de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso poderando las exigencias de dicho principio con las del de igualdad. Esto es lo que, en última instancia, significa la prohibición de la analogía (86).

C) **Cuestiones conexas: calificación de los hechos imponibles y fraude a la ley tributaria**

Falta en España un estudio acerca de los métodos de aplicación del Derecho tributario empleados por los Tribunales Económico-Administrativos y por la jurisdicción contenciosa. En términos generales puede afirmarse, sin embargo, que es muy raro encontrar en sus resoluciones razonamientos acerca de los límites de la interpretación extensiva y el alcance de la prohibición de la analogía que de manera expresa establece la Ley General Tributaria. La razón es muy sencilla: los problemas de aplicación de la ley y, dentro de ellos, el de la analogía se trasladaron a la calificación de los hechos imponibles, que la citada ley regula con separación de la interpretación, como si se tratase de cuestiones distintas. El artículo 25 LGT, en su redacción originaria, autorizaba al que aplica la ley a determinar prácticamente sin restricciones la «verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible». Es evidente que un precepto así concebido abría las puertas de par en par a toda analogía, convirtiendo en papel mojado la prohibición que establecía el artículo anterior. Hacía también superfluo, por la misma razón, el precepto sobre el fraude a la ley contenido en el artículo 24.2 (también en su

(86) En este sentido dice Th. HELLER: *Logik und Axiologie der analogen Rechtsanwendung*, De Gruyter, Berlín, 1961, p. 142, que la prohibición de la analogía «no significa otra cosa sino que en la interpretación debe exigirse, en aras de la seguridad jurídica, un especial cuidado en la determinación de los límites de las propias valoraciones [del que aplica la ley, en sí mismas] admisibles y han de establecerse ciertos requisitos mínimos en cuanto a la reconocibilidad de los juicios legales de valor». Y añade las siguientes frases, con las que termina el libro: «[U]na inadecuada sobrevaloración del significado psicológico y normativo del principio "nulla poena sine lege" no favorece ni la paz jurídica ni el respeto a la ley. Es un error creer que tales límites pueden ser fijados de una vez para siempre. El legislador puede hacer tan poco a este respecto como la ciencia o la jurisprudencia. Un Derecho aplicado vive y se desarrolla con las circunstancias de la vida, a cuya ordenación sirve. Pero la vida se burla de los límites que se oponen a sus leyes internas».

redacción antigua), construido técnicamente como una excepción a la prohibición de la analogía. Bastaba, en efecto, con afirmar que la «verdadera naturaleza» de un hecho o negocio jurídico coincidía con la del supuesto previsto por la ley tributaria para someterlo al impuesto.

Los numerosos abusos que se cometieron por la Administración tributaria basándose en el citado artículo 25, con la complacencia, hay que decirlo, de los tribunales, indujeron a su reforma, que se llevó a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. La nueva redacción suprime la referencia a la «verdadera naturaleza» del hecho imponible y, en términos generales, establece que para la calificación de los hechos imponibles (de la realidad) se estará a lo que resulte del Derecho privado, a no ser que se demuestre, mediante los métodos ordinarios de interpretación, que el legislador fiscal ha atribuido a los términos provenientes de otras ramas del Derecho un significado peculiar. Sólo podrá prescindirse de la calificación jurídico-privada cuando se compruebe que se ha cometido un fraude de ley, en cuyo caso la sanción equivale a una analogía permitida excepcionalmente por la ley (cfr. art. 24.1 LGT) (87).

Muy bien puede decirse que las limitaciones que las nuevas normas de la Ley General Tributaria imponen al intérprete en materia de calificación son una consecuencia directa del principio de legalidad tributaria en su aspecto de principio de tipicidad.

El carácter de operación interpretativa de la calificación, que el redactor de la Ley General Tributaria desconoció por completo, queda patente a la luz de la moderna teoría de la aplicación de la ley. Ésta ha puesto claramente de manifiesto, como ya hemos recordado, que la subsunción consiste en la equiparación del hecho real al supuesto abstracto de la ley y que éste es un procedimiento analógico, que supone una aproximación o ajuste entre ambos. En esto consiste justamente la calificación, pero también, inseparablemente, la interpretación de la ley. Como dice Kaufmann (88), es «un *poner-en-correspondencia (In-die-Entsprechung-bringen)*, un *ajuste*, una *asimilación* del hecho de la realidad y la norma». Dice este mismo autor (89) que «no es posible determinar el “sentido de la ley” sin el sentido, sin la “naturaleza” del supuesto de la realidad que ha de ser enjuiciado». Otra formulación de la misma idea es la siguiente (90): «No se puede determinar ni el contenido concreto de una norma ni el contenido normativo de un hecho en actos aislados, sino sólo en un proceso recíproco, que he designado

(87) He comentado estas nuevas normas en la revista *Estudios financieros*, núm. 155 (1996), páginas 5 y ss. (pp. 17 y ss). Puede verse también sobre estas cuestiones mi artículo «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 73 (1995), pp. 69 y ss.

(88) *Analogie und «Natur der Sache»*, cit. (nota 33), p. 38.

(89) *Ibid.*, p. 39.

(90) *Ibid.*, p. 69.

como “poner-en-correspondencia”». Por su parte, Engisch (91) afirma que esta operación «pertenece al ámbito de los *problemas de interpretación*. En tal sentido, la interpretación de un concepto jurídico es un presupuesto lógico de la subsunción, la cual, por su parte, una vez realizada, constituye un nuevo resultado de la interpretación y sirve en adelante como material de comparación». Y más adelante observa que «de nuevo es manifiestamente una cuestión de *interpretación* [determinar] de qué se trata en un concepto [legal que ha de aplicarse], y si los aspectos en que los casos se asemejan son esenciales o no. La interpretación suministra no sólo el *material* de comparación para la subsunción, sino también los *puntos de referencia* para la comparación».

De estas ideas se deduce que el problema de la calificación y sus límites es el mismo que el de la interpretación y los suyos y, por tanto, que, como antes apuntábamos, también en relación con aquélla despliega su eficacia el principio de tipicidad y la prohibición de la analogía que de él deriva (92).

(91) *Einführung*, cit. (nota 48), p. 57. Las cursivas son del original.

(92) En la doctrina tributarista alemana esta vertiente del principio ha sido destacada sobre todo por CREZELIUS: *Steuerrechtliche Rechtsanwendung*, cit. (nota 76), pp. 358 y ss.

