

## COMENTARIO AL ARTICULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA(\*)

(Artículo 24)

Fernando Pérez Royo

SUMARIO: I. Comentario al artículo 24.1.—1. Introducción. Concepto de integración analógica.—2. Examen de las posiciones doctrinales sobre la integración analógica de las normas tributarias.—3. Precisiones sobre la naturaleza del procedimiento analógico.—4. Caracterización del principio de legalidad y de su virtualidad respecto del problema de la analogía.—5. Conclusiones sobre el alcance de la prohibición del artículo 24.1 L.G.T.—II. Comentario al artículo 24.2.—1. Concepto de fraude de ley y distinción de figuras afines.—2. Formas de reacción ante el fraude de ley.—3. La fórmula del artículo 24.2.

### I. COMENTARIO AL ARTICULO 24.1

#### 1. Introducción. Concepto de integración analógica

El tema de la integración de la norma tributaria es especialmente interesante por los siguientes motivos: 1) Porque se trata de un ámbito de estudio donde, al menos según ciertos enfoques doctrinales, se produce un enfrentamiento entre los dos principios fundamentales de todo ordenamiento tributario, es decir, el principio de legalidad o de reserva de la ley y el principio de capacidad contributiva o, más exactamente, del principio de igualdad de los ciudadanos ante el deber tributario. 2) En segundo lugar, el examen del tema de la integración de las normas tributarias nos pone en contacto con un problema debatido, pero

(\*) El presente comentario procede de la "lección magistral" (o cuarto ejercicio del antiguo sistema de oposiciones) desarrollada en 1972 en el concurso-oposición para la Agregación de Derecho Financiero de la Universidad de Valencia. Con mínimas adaptaciones, aprovecho la ocasión para su publicación en homenaje al Maestro Bujanda.

que recurre con más insistencia de la que fuera deseable: el problema referente a la calificación de las instituciones tributarias. Más concretamente, como veremos más adelante, el problema de la inconsciente asimilación de las instituciones tributarias con las propias del Derecho Penal.

Con el término o locución “integración de las normas tributarias” puede hacerse alusión a un doble orden de fenómenos, diferentes, aunque relacionados conceptualmente entre sí. En un primer sentido, puede hablarse de integración en el terreno directamente normativo, de producción de normas jurídicas: en este sentido, puede hablarse de integración de la incompleta disciplina legislativa sobre una determinada materia por parte de otra norma jurídica; se habla, en este sentido, de reglamentos delegados o integradores: piénsese, por ejemplo, en el supuesto de que una ley establezca un tributo, remitiendo a un reglamento posterior la tarea de determinar el tipo o alícuota del mismo —dentro de unos límites fijados por la misma ley—. Este tipo de reglamentos —muy frecuentes, como es sabido, en la esfera de la Hacienda local— cumplen una auténtica función de integración de la regulación deliberadamente incompleta establecida por la ley. De acuerdo con esto, una cierta doctrina, enfrentada con el problema de la calificación de estos actos, los identifica como “actos de contenido indirectamente normativo” (Alessi).

No obstante, aunque en el supuesto al que acabamos de aludir sea exacto hablar de integración de la norma tributaria, el presente comentario tiene por objeto el análisis de un fenómeno diferente, aunque ya veremos que, para la explicación correcta del mismo, la referencia a las nociones a que se acaba de hacer alusión puede ser de gran utilidad. El problema concreto que nos proponemos analizar se desarrolla, no en el ámbito de la producción de normas, sino en el de la aplicación de las mismas: se trata del problema de la determinación de la norma aplicable para los supuestos en que no existe ninguna previsión normativa de forma expresa, o sea, brevemente hablando, para los supuestos de laguna de la ley.

Como es sabido, la integración de las lagunas de la ley se lleva a cabo mediante el empleo de las siguientes técnicas: el recurso a los principios generales del derecho y el empleo de la analogía. Aunque, en realidad, al menos para ciertos planteamientos doctrinales, las dos técnicas son reducibles a una sola, puesto que la analogía en sí no constituye más que una de las maneras de ser o de aplicarse en concreto los principios generales del Derecho. De cualquier manera, lo que interesa ahora es ver el problema que, en relación a la integración de las lagu-

nas de la ley se nos presenta a nosotros, o sea: ¿Es admisible la integración de las normas tributarias?

Para responder a este interrogante —o mejor, para plantearlo de manera correcta— conviene establecer algunas precisiones acerca del concepto mismo de integración. La doctrina, en general, ha hecho estas precisiones delimitando el concepto de integración respecto del de interpretación, con la finalidad de eliminar un equívoco bastante extendido consistente en la equiparación entre interpretación y aplicación analógica. No obstante, como veremos más adelante, las conclusiones a que llega una parte de la doctrina sobre este punto —y precisamente el sector dominante de la doctrina— no son totalmente aceptables. La delimitación entre interpretación e integración se hace de la siguiente manera: mientras que la interpretación es una actividad cognoscitiva tendente a desvelar el contenido de un determinado texto legal o reglamentario, la integración, en cambio, presupone justamente la ausencia de texto o disposición directamente aplicable al caso objeto de examen. Suele repetirse, en este sentido, un texto de Carnelutti: “Un punto firme es que, cuando se habla de analogía, la norma o el precepto no existe. Si existiese, quedaría excluido el presupuesto de la laguna o deficiencia. No se trata, pues, de interpretar lo que el legislador ha dicho para conocer su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiese previsto el caso. La diferencia entre analogía e interpretación se perfila ya claramente: ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquélla, para conocer lo que habría pensado. La interpretación extensiva, cuyos términos son el *minus dictum* y el *magis cogitatum*, es el último escaecón que sube desde la interpretación a la analogía, pero no es aún analogía. Esta última, como advierte la feliz palabra, va más allá del pensamiento del legislador” (*Teoria Generale*, pág. 144).

A mi juicio, este conocido texto del gran maestro italiano sirve para poner de manifiesto la diferencia entre integración e interpretación. Es, en cambio, inadecuado para expresar, como se pretende, la diferencia entre analogía e interpretación, pues, como veremos más adelante, ni la integración se cumple necesariamente por vía analógica, ni, por otra parte, la analogía es utilizable en sentido único, es decir, con finalidad solamente de integración.

Quede, pues, claro, de lo expuesto hasta ahora, que la integración supone ausencia de texto o disposición directamente aplicable al caso objeto de examen y que, en este sentido, se diferencia de la interpretación, la cual presupone necesariamente un texto sobre el cual operar para desentrañar su verdadero sentido. Una vez sentado esto, podemos volver a preguntarnos: ¿Es admisible la integración de las normas tributarias?

## 2. Examen de las posiciones doctrinales sobre la integración analógica de las normas tributarias

El punto respecto del cual se acaba de plantear el interrogante se presenta con caracteres problemáticos únicamente respecto de las normas de Derecho tributario llamadas "sustanciales", es decir, respecto de aquellas cuyo establecimiento se halla cubierto por el principio de reserva de ley. Respecto de las normas de carácter procedimental o formal no se pone en duda, en cambio, la plena admisibilidad de su integración, bien sea por medio de la analogía o por otras vías.

El problema se plantea, en cambio, como acabamos de decir, para las normas cubiertas por la reserva de la ley, es decir, para aquellas normas que pueden considerarse institutivas del tributo o reguladoras de sus elementos esenciales.

Respecto de este problema que, como es sabido, constituye uno de los más debatidos en la teoría general del Derecho tributario, se perfilan tradicionalmente dos posturas contrapuestas entre sí. La primera de estas posturas está constituida por aquellos autores que consideran que la analogía es inadmisibles en Derecho tributario como consecuencia del imperio desempeñado por el principio de reserva de la ley. El razonamiento es, aparentemente, muy claro: el principio constitucional de la reserva de la ley establece que únicamente por un acto del poder legislativo puede crearse un nuevo impuesto o regularse los elementos esenciales del mismo. La analogía —y, en general, la integración— supone la creación de una nueva norma, para un supuesto que previamente no estaba regulado, creación que se produce por obra del intérprete o del que aplica la norma, que evidentemente no es el poder legislativo. Luego, la aplicación analógica constituye una violación del principio de legalidad o de reserva de la ley.

Esta postura que, según hemos dicho, constituye la tesis dominante en la doctrina se basa en una asimilación entre el principio de reserva de ley tributaria y el vigente en materia penal, del cual se piensa que deriva la indudable prohibición de analogía respecto de las normas penales. De esta manera, se establece un paralelismo entre el clásico principio *nullum crimen, nulla poena sine previa lege* y el principio semejante en Derecho tributario: *nullum tributum sine lege*. Como muestra más clara de este planteamiento puede escogerse la formulación del más conocido de los autores que militan en la dirección aludida: A. D. Giannini. Dice expresamente este autor: "Aquí (en Derecho tributario) domina el principio constitucional solemnemente reafirmado en el artículo 23 de la vigente Constitución en virtud del cual ningún tributo puede ser recaudado sin haber sido expresamente consentido por la ley (principio análogo al del Derecho penal: *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*);

y de este principio descende, con lógica necesidad, la consecuencia de que las normas que establecen los objetos de impuesto son insusceptibles de aplicación analógica, aun pudiendo ser interpretadas extensivamente, puesto que la interpretación extensiva no somete al tributo una situación de hecho no prevista por la ley."

En términos prácticamente idénticos a los indicados se pronuncia una larga lista de autores de diversas nacionalidades: pueden citarse, a título de ejemplo, en la literatura de habla italiana: Avezza, L. V. Berliri, A. Berliri, Alessi; en la de habla alemana: Bühler, Hensel, Blumenschein; en la de habla francesa: Geny, Scaiteur; en la de habla española: L. Martín Retortillo, Vicente-Arche, García Añoveros, Cortés Domínguez, Calvo Ortega (aunque este último en una obra publicada en Italia y referida al Derecho italiano), Dino Jarach (en su época de madurez, o sea, en su época de enseñanza en Argentina).

La generalidad de los autores citados, aunque no todos, establece una distinción entre la llamada interpretación extensiva y la aplicación analógica, rechazando, por estimarlo equívoco, el empleo, generalizado en el lenguaje, de la locución interpretación analógica. Por otra parte, se rechaza igualmente el calificativo de leyes odiosas respecto de las normas tributarias, calificativo que en el pasado había constituido el fundamento de la prohibición de la aplicación analógica en el terreno que estamos examinando.

Menos escrupulosa se mostraba, en cambio, la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo y del T.E.A.C., en la cual, como es sabido, se confundía a menudo la aplicación analógica con la interpretación extensiva y, por otro lado, se fundamentaba la prohibición de una y otra en el terreno tributario en base a un pretendido carácter excepcional u odioso de las normas reguladoras del establecimiento de prestaciones tributarias. Como muestra de la copiosísima jurisprudencia sobre los puntos señalados, podemos citar, en relación a la confusión entre interpretación extensiva y aplicación analógica, la Sentencia de 19-12-1961:

"Es principio consagrado en nuestras leyes fundamentales y en el ordenamiento jurídico tributario el que no pueden exigirse tributos que no estén previstos en las leyes, ya que si no se quebrantaría el principio de su legalidad, por lo que las normas tributarias no pueden interpretarse por analogía, si ellas mismas no lo autorizan, ni tampoco es lícito al intérprete entrar en las razones de orden político, económico o social tenidas en cuenta por el legislador para establecer una normativa u otra, en relación a ésta más o menos análogas."

En relación a esta importante Sentencia, que puede, en cierto modo, confirmarse típica, es necesario hacer notar lo siguiente: a) en primer lugar, se advierte que utiliza como argumento para excluir la analogía la vigencia del principio de legalidad tributaria siguiendo en este punto

el dictado de la doctrina prevalente; b) en segundo lugar, la Sentencia referida incurre en una grave confusión al derivar del mencionado principio de legalidad una prohibición de utilización de elementos lógicos en la tarea interpretativa. Como sabemos, la doctrina es absolutamente unánime en rechazar el pretendido principio de literalidad en la interpretación de las normas tributarias, las cuales, como finalmente ha reconocido la L.G.T., se interpretan como el resto de las normas integrantes del ordenamiento, "según los criterios admitidos en Derecho". La confusión que se acaba de indicar es, sin embargo, una confusión frecuente en la jurisprudencia española.

En la misma línea que se acaba de señalar, y con el error adicional de fundamentar la interpretación estrictamente literal en un pretendido carácter excepcional u odioso de las normas tributarias, puede citarse la Resolución del T.E.A.C., de 19 de septiembre de 1961, que afirma que:

"Las disposiciones fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden ser interpretadas en forma extensiva, debiéndose estar a tenor literal."

Más significativa aún es la Sentencia del T.S., de 30 de junio de 1962, en la que puede leerse:

"No cabe interpretación extensiva a las leyes fiscales en perjuicio del contribuyente, debiendo aplicarse los preceptos con arreglo a su literal contenido."

Como puede observarse, en las proposiciones contenidas en las decisiones jurisprudenciales a que se acaba de hacer referencia, se presupone una asimilación entre las instituciones tributarias y las penas que, a mi juicio, es absolutamente inadmisibile.

Los planteamientos jurisprudenciales del tipo que se acaba de indicar han sido objeto de crítica unánime por parte de la doctrina. Lo que ahora me interesa destacar es, sin embargo, que en la mencionada doctrina, al rechazar la analogía en base al imperio del principio de reserva de ley, se halla presente, en cierto modo, el mismo presupuesto que es objeto de crítica en la orientación jurisprudencial aludida: o sea, la equiparación entre las instituciones jurídico-tributarias y las instituciones jurídico-penales.

No obstante, antes de pasar al desarrollo de las afirmaciones que se acaban de hacer, conviene examinar una orientación doctrinal, minoritaria respecto de la anterior, pero también bastante nutrida, que llega a conclusiones sustancialmente opuestas en relación al tema que estamos examinando. Se encuadran en esta orientación doctrinal, fundamentalmente, los miembros de la llamada Escuela de Pavía: Griziotti, Vanoni,

Jarach (en su época juvenil, a la cual es debida su obra fundamental sobre la *Tasa di Registro*). Para dichos autores, la analogía es plenamente admisible en el Derecho tributario, e incluso constituye un presupuesto necesario para la realización del principio de igualdad de los ciudadanos de frente a la imposición. El núcleo del razonamiento lógico de esta posición doctrinal, según ha sido expuesto por Vanoni, es el siguiente: "La analogía no crea una nueva norma de derecho; lo que hace es simplemente revelar una norma indirectamente contenida en la ley; una norma, pues, que forma parte de la ley, aunque no se halle abiertamente formulada en toda su extensión." En sentido semejante se pronuncian otros autores que, sin embargo, se hallan, en relación a otros puntos, apartados de los presupuestos de la Escuela de Pavía. Me refiero a Trotabas, M. S. Giannini, Gustavo Ingrosso y, recientemente, Amatucci y Abbamonte.

Algunos de los autores que se pronuncian por la plena admisibilidad de la analogía en Derecho tributario ponen como ejemplo de la misma, en el Derecho positivo, el artículo 8.º de la Ley del Impuesto de registro italiano, el cual establece que "un acto que por su naturaleza y efectos, según las normas establecidas en el artículo 4.º resulte sujeto a tasa progresiva, proporcional o gradual, pero no se encuentre nominalmente indicado en la tarifa, está sujeto a la tasa establecida en la tarifa para el acto con el cual, por su naturaleza y efectos, guarde mayor analogía". Una norma de estructura muy semejante a la que se acaba de transcribir la encontramos en el ordenamiento tributario español, dentro de la legislación de Aduanas. Efectivamente, la Regla General 5.ª para la Interpretación de la nomenclatura arancelaria contenida en el Arancel aprobado en 1960, establece: "Las mercancías no tarifadas en ninguna de las partidas de la nomenclatura deberán clasificarse en la partida que comprenda los artículos que con ellas guarden mayor analogía." (Una regla prácticamente idéntica existe, por otra parte, también en la legislación aduanera italiana.)

Respecto de normas del tipo de las que se acaban de transcribir observa, sin embargo, la tesis negadora de la admisibilidad de la analogía en Derecho tributario lo siguiente: en dichos supuestos, no nos hallamos ante auténticos casos de aplicación analógica, sino que más bien nos encontramos ante supuestos de interpretación extensiva. Falta en dichos casos precisamente el presupuesto para que opere la analogía, puesto que no existe laguna de la ley, o, más exactamente, la ley misma ha previsto la laguna y ha ordenado la manera como ésta debe ser rellenada. De manera que los ejemplos del tipo propuesto no constituyen en absoluto ninguna prueba contra la admisión de la analogía en Derecho tributario.

Más adelante, dentro de esta misma lección, veremos hasta qué punto deben estimarse correctos los argumentos que se acaban de exponer.

Una vez expuesto el panorama doctrinal, podemos pasar a exponer nuestra postura personal sobre el tema, el cual debe ser, a mi juicio, objeto de examen sobre la base de un replanteamiento de las premisas sobre las que se pretende asentar su solución. Estas premisas son las dos siguientes, a cuyo análisis nos vamos a dedicar a continuación: en primer lugar, la naturaleza del procedimiento analógico; en segundo lugar, la virtualidad respecto del tema que nos ocupa, del principio de reserva de ley en la institución de los tributos y de sus elementos esenciales.

### 3. Precisiones sobre la naturaleza del procedimiento analógico

El problema fundamental que se plantea bajo este epígrafe es el siguiente: ¿constituye la analogía una labor de creación del derecho o se trata, por el contrario, simplemente de un procedimiento de aplicación de normas ya existentes? Según hemos indicado anteriormente, la primera postura (o sea, la que califica la analogía como un procedimiento de creación de nuevas normas) es la que mantienen los autores que rechazan el empleo de dicha técnica en el ámbito tributario y es justamente sobre dicha calificación sobre la que basan su tesis. Por el contrario, los autores partidarios de la aplicación analógica de las normas tributarias sostienen que mediante el procedimiento analógico no se crea ninguna norma nueva. Como dice Amatucci, la analogía constituye no un proceso creativo, sino un proceso cognoscitivo del derecho, asimilable, pues, a la interpretación. La diferencia se manifiesta incluso en el terreno terminológico, pues los autores integrantes de la primera postura rechazan el empleo de la locución interpretación analógica, identificando analogía e integración.

Como se ha dicho en muchas ocasiones, el problema a que nos referimos es muy delicado y presenta una gran dosis de relatividad en su solución. No obstante, me parece que, para plantearlo correctamente, lo adecuado es comenzar por examinar cuál es la esencia de la analogía, en cuanto razonamiento, o en cuanto instrumento de razonamiento, para ser exactos. La analogía es, antes que nada, un método de razonamiento. Se trata de un procedimiento lógico basado en la razón de semejanza entre dos diferentes supuestos de hecho y cuya conclusión es la aplicación de la consecuencia jurídica prevista expresamente por la ley para uso de los mencionados supuestos de hecho, al otro que guarda con él una razón de semejanza.

Esto no parece que se preste a controversia. Lo que interesa subrayar, sin embargo, es la consecuencia que inmediatamente se puede extraer de la caracterización que acaba de hacerse. Dicha consecuencia es la siguiente: la analogía en sí es un procedimiento abstracto que, directamente, no supone ni interpretación ni creación del Derecho, pero que puede ser usada tanto en uno como en otro sentido. O sea, el razonamiento por analogía puede ser utilizado tanto con la finalidad de averiguar el sentido de una norma (es decir, como procedimiento interpretativo) como con la de colmar una laguna legal, es decir, para determinar la norma aplicable a un supuesto no previsto por el legislador.

Constituye un mérito de Norberto Bobbio el haber expuesto con claridad, en el terreno jurídico, este carácter ambivalente de la analogía. Observa, efectivamente, el filósofo italiano, enfrentado con el problema de la caracterización de la analogía:

“La cuestión se complica por el hecho de que mediante el razonamiento por analogía, o bien mediante la conclusión del caso regulado al caso similar no regulado, a través de la *eadem ratio* se cumplen dos operaciones que son de hecho distintas, y, lo que es más importante, tienen una diferente calificación jurídica: La primera operación es aquella por la cual se extiende el contenido de una norma jurídica a casos no previstos y es conocida con el nombre de interpretación extensiva; la segunda es aquella por la cual se produce una norma nueva, en cuanto que, a partir de la norma expresa, se halla una norma superior que comprende tanto el caso regulado como el caso semejante que hay que regular, y viene llamada interpretación analógica o pura y simplemente analogía... Detrás de la cuestión meramente verbal, pues de si la analogía sea interpretación o creación, está la diferencia de hecho entre dos usos distintos del razonamiento por analogía, el uno más fácilmente reconducible al concepto de interpretación, el otro al de creación.”

Para comprender cómo el razonamiento por analogía puede ser utilizado a efectos de interpretación, basta examinar el caso de las normas que establecen enumeraciones no taxativas, sino con carácter ejemplificativo.

La operación a través de la cual se concluye que un determinado producto, no enumerado expresamente, ha de entenderse sometido a gravamen es una operación que engloba o presupone un razonamiento por analogía o razón de semejanza. Y, sin embargo, parece claro que en el caso propuesto se está cumpliendo labor de interpretación y no de producción de normas.

En definitiva, cuando el razonamiento por analogía se utiliza en el interior del ámbito directamente cubierto por una norma, se está usando la analogía como método de instrumento de interpretación. En cambio, cuando el razonamiento analógico se proyecta hacia el exterior de la norma se está llevando a cabo una labor de aplicación jurídica que, en cierto modo, puede ser calificada como de producción.

El único tributarista que, según mis noticias, ha planteado de manera expresa la cuestión de la analogía en Derecho tributario sobre estas bases ha sido el brasileño A. A. Becker. Dicho autor distingue entre "analogía por comprensión" y "analogía por extensión". En la primera la interpretación constata la incidencia de una regla jurídica que ya existía. En la segunda no hay interpretación, sino creación de una regla jurídica que, una vez creada, incide sobre su hipótesis de incidencia. Como puede fácilmente comprobarse, bajo dicha terminología se expone la distinción entre los dos diferentes usos del procedimiento analógico a que se ha hecho referencia anteriormente siguiendo la enseñanza de Bobbio. De acuerdo con dicho planteamiento, Becker concluye que, mientras que la llamada analogía por comprensión, siendo simplemente actividad interpretativa, es plenamente admisible en Derecho tributario, en cambio, la analogía "por extensión", creadora de una nueva norma jurídica, resulta prohibida precisamente por el principio de legalidad que reserva el monopolio de la producción jurídica, en este campo, al poder legislativo, impidiendo, pues, la creación de reglas jurídicas por el órgano judicial en excepcional función legislativa. Más exactamente, lo que sostiene Becker es que, para aplicar la analogía por extensión o analogía creadora, es necesario que el sujeto que cumple dicha operación se halle en poder de una autorización legislativa expresa. O sea, es necesario que la ley haya previsto y querido expresamente la utilización del procedimiento analógico.

Precisamente en base a estas consideraciones, aunque no formuladas de manera explícita, se admite, por parte de los autores que rechazan la integración de las normas tributarias, el uso del procedimiento analógico en los casos en que el legislador ha hecho un reclamo expreso del mismo, es decir, en los supuestos en que el legislador da entrada a la analogía en la misma definición del tipo. Como ejemplos, podemos referirnos a los supuestos indicados anteriormente: el famoso artículo 8.º de la Ley de Registro italiana, o la Regla 5.ª de nuestro Arancel de Aduanas a la importación. En estos supuestos no es totalmente correcto afirmar, como hace alguna doctrina, que no existe laguna y que, en consecuencia, la labor a desarrollar no es de integración. La laguna existe. Lo que pasa es que ha sido expresamente querida por el legislador, el cual ha señalado expresamente también la manera para integrarla. Como observa R. Calvo, en estos supuestos se produce una determinación analógica de un elemento esencial del tributo: la alícuota, aunque la analogía no se utilice, en cambio, para delimitar el supuesto de hecho, que viene fijado por la ley. Así, por ejemplo, en nuestro Derecho quien importa una mercancía no tarifada expresamente en el Arancel sabe, desde luego, que está sujeto al pago de los derechos de importación, pero, para determinar el importe de los mismos, es necesario proceder previamente a una labor de asimilación con la mercancía

tarifada con la que guarde mayor analogía. El procedimiento analógico es utilizado, pues, para la fijación del montante de la prestación, aunque no para la determinación de la existencia de la obligación.

De cualquier manera, lo decisivo en éste y en otros supuestos semejantes es el hecho de que la analogía ha sido querida expresamente por el legislador, el cual, de esta manera, ha legitimado su uso. Como dice A. D. Giannini (refiriéndose al art. 8.º L. Registro), "está claro que la analogía opera aquí, no más allá, sino dentro de los límites del presupuesto, ya precedentemente determinado por la ley".

Como conclusión de esta primera aproximación podría afirmarse lo siguiente: el procedimiento analógico es utilizable en materia tributaria únicamente con finalidad de interpretación, pero nunca con finalidad de integración, a no ser que el legislador lo haya previsto expresamente, en cuyo supuesto, en realidad, al operar la analogía en el interior del ámbito previsto por el legislador, puede considerarse incluso que no existe integración en sentido propio, sino interpretación.

No obstante, esta conclusión no es, a mi modo de ver, satisfactoria. En realidad, dicha conclusión, aunque presentada sobre bases conceptuales más correctas, es, en esencia, la misma que anteriormente ha sido expuesta como la tesis dominante en esta materia: la analogía, cuando es utilizada con finalidad de integrar las lagunas de la ley, está en pugna con el principio constitucional de la reserva de la ley y, en consecuencia, es inadmisibles en materia de institución de tributos y de regulación de sus elementos esenciales.

Como acabo de decir, esta conclusión no es, a mi modo de ver, enteramente satisfactoria. Para encontrar el planteamiento correcto es necesario aún, dando un paso más, proceder a efectuar una caracterización del principio de legalidad o de reserva de ley y a establecer la virtualidad del mencionado principio respecto del tema que nos ocupa. Como conclusión adelantada del razonamiento que a continuación se va a desarrollar, podemos decir que, a nuestro juicio, no existe ninguna conexión directa entre el problema de la analogía y la vigencia del principio de reserva de ley en el ámbito tributario.

#### 4. Caracterización del principio de legalidad y de su virtualidad respecto del problema de la analogía

El principio de reserva de ley, como ha señalado certeramente M. S. Giannini, contiene una norma sobre la normación, es decir, una norma dirigida a reglamentar el ejercicio del poder normativo en una determinada materia, en nuestro caso, en la materia de institución de tributos. Como tal norma sobre la normación, sus destinatarios son jus-

tamente los sujetos del ordenamiento con capacidad para establecer normas jurídicas, o sea, los titulares del poder legislativo (al que se le encomienda la regulación de la materia) y del poder reglamentario (al que se le prohíbe entrar en la misma, si no es en virtud de previa autorización legislativa que fije los límites de tal intervención). El principio de reserva de ley despliega su eficacia en el terreno de las fuentes del Derecho o, por decirlo con palabras de Alessi, en el ámbito de la "potestad tributaria sobre el plano abstracto".

Planteado el problema en estos términos, me parece claro que el problema de la integración analógica se sitúa en un terreno distinto de aquel en el que opera el principio de legalidad o de reserva de ley. El procedimiento de integración analógica se desarrolla en la fase de aplicación de la norma, no en la fase de producción, como, en cambio, sucede con el principio de reserva de ley. Para entender que la analogía resultaba prohibida por el principio de reserva de ley, sería necesario demostrar que la analogía es una fuente de derecho. Lo cual, a mi modo de ver, no puede ser sostenido.

Efectivamente, 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. Es decir, la analogía no puede ser considerada como fuente del Derecho. Y esto es precisamente lo que prohíbe el principio de reserva de ley, en cuanto norma sobre la normación: que existan, en lo referente a la regulación de los elementos esenciales del tributo, otras fuentes distintas de la ley. Pero, como acabamos de decir, el uso de la analogía como instrumento de colmar las lagunas de la ley es algo diferente de la creación originaria de una norma. La regla que se aplica mediante el razonamiento analógico es una regla que ya existía, aunque no se hallara conectada directamente con el supuesto de hecho al cual ahora va referida. Puede incluso decirse que es el mismo legislador el que ha querido que dicha regla se aplicara a supuestos no contemplados expresamente en ella, aunque no haya manifestado su deseo de forma expresa.

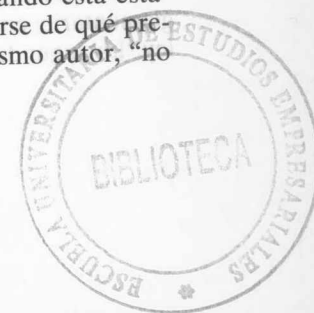
Aclarando lo que se acaba de afirmar, es necesario observar lo siguiente: según hemos visto precedentemente, la doctrina que niega la posibilidad de integración analógica de las leyes tributarias considera, en cambio, lícito el empleo de la analogía como técnica de tipificación; es decir, la analogía resulta admisible cuando ha sido querida expresamente por el legislador. Ahora bien, es necesario observar que, para que, en un caso cualquiera, una norma pueda ser, lógicamente, aplicable por analogía, es necesario que esta norma se halle estructurada por el legislador de tal forma que admita la extensión de su consecuencia jurídica

a supuestos análogos al contemplado expresamente por la norma mencionada. Quiere decirse que el consentimiento del legislador es algo que viene requerido por la misma lógica interna del procedimiento de integración analógica; de suerte que el pretender separar el uso correcto de la analogía de su uso incorrecto, en base al reclamo de la misma por el legislador, es algo, en cierto modo, carente de base, puesto que este reclamo debe existir siempre, bien sea en forma expresa o bien sea en forma implícita, en la misma estructura de la norma.

En efecto, para que la consecuencia jurídica sancionada en una norma con relación a un determinado supuesto de hecho sea extensible a supuestos de hecho análogos es necesario, antes que nada, que la estructura misma de la norma lo permita: más concretamente, es necesario que la consecuencia jurídica mencionada no esté prevista para dicho supuesto de forma excluyente. Por eso, en la misma formulación de la norma se encuentra ya implícito el juicio del legislador acerca de la conveniencia o no conveniencia de su extensión por analogía. De manera que difícilmente podría calificarse el proceso a través del cual se llega a realizar, en su caso, la extensión mencionada, como una creación autónoma y libre del derecho, que es lo que prohíbe el principio de reserva de la ley.

Precisamente por eso, M. S. Giannini, que es uno de los autores que con mayor acierto y fundamento ha estudiado este tema, afirma que la razón de que el procedimiento de integración analógica reciba una escasa aplicación en el terreno tributario, se debe no a una presunta prohibición de dicho procedimiento por el principio de reserva de la ley, sino al hecho de que la mayor parte de las normas reguladoras de los elementos esenciales del tributo son normas de *fattispecie* exclusiva, es decir, "normas que, reflejando situaciones de hecho bien determinadas, y conteniendo en relación a ellas una calificación característica y exclusiva y una determinación abstracta de efectos jurídicos igualmente típica y exclusiva, no pueden por su naturaleza extenderse a hechos diversos".

Las ideas formuladas por M. S. Giannini al inicio de los años cuarenta han sido recogidas en época más reciente por Micheli, el cual afirma que "la analogía es admisible, en relación a las leyes tributarias de imposición, siempre que la *fattispecie* prevista por ellas la comporte. En efecto, prosigue Micheli, la imposibilidad de proceder a la integración de la norma tributaria a aplicar en el caso concreto por vía de analogía no se deriva del artículo 23 de la Constitución (que sanciona el principio de reserva de ley en la imposición de prestaciones patrimoniales y personales), sino de la misma estructura de la norma cuando ésta establece quién está obligado al pago del tributo, y al verificarse de qué presupuestos y en qué medida". Finalmente, concluye el mismo autor, "no



puede decirse que mediante la analogía se crea un tributo sin ley, porque la integración analógica es justamente el instrumento que el ordenamiento ha forjado para permitir al juez, y antes que él al administrador, actuar la ley según los principios que la informan”.

Resumiendo las ideas que se acaban de exponer, podemos afirmar la siguiente: a nuestro juicio, la aplicación analógica y el principio de reserva de ley, en cuanto norma sobre la normación, no tienen ninguna conexión entre sí: se trata de dos instituciones que se mueven en ámbitos diferentes y cuyos destinatarios son igualmente sujetos diferentes; de manera que es correcto derivar del mencionado principio una supuesta prohibición del empleo de la analogía en relación a las normas tributarias de imposición. 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.

Ahora bien, si las cosas son así, queda por explicar el hecho de que una abundante y prestigiosa dirección doctrinal, como asimismo la jurisprudencia, hagan derivar la prohibición de integración analógica justamente del principio que establece que solamente por ley pueden crearse nuevos tributos o modificarse los existentes. La explicación de esta confusión reside, a mi juicio, en la aplicación mecánica de conceptos forjados en la órbita del Derecho penal a la esfera tributaria y, más concretamente, en la confusión entre el principio de legalidad o de reserva de ley y el principio de tipicidad.

Como es sabido, la doctrina que rechaza la aplicación analógica de las normas tributarias invoca la existencia en el ámbito tributario de un principio semejante al que rige en la órbita penal *nullum crimen, nulla poena sine previa lege*; en el campo tributario tendríamos, a su vez, la máxima *nullum tributum sine lege*. Un paralelismo expreso entre ambos principios puede encontrarse reclamado por A. D. Giannini, por Berliri, por Jarach, etc. No obstante, a mi juicio, dicho paralelismo no es correcto por la siguiente razón: la tradicional máxima *nullum crimen, nulla poena sine previa lege* sanciona, no un principio de reserva de ley, sino un principio de tipicidad. Más exactamente, podemos afirmar lo siguiente: en el principio de legalidad penal puede distinguirse claramente un doble contenido: por un lado, la exigencia de una ley, en cuanto acto propio de la representación nacional, para la definición de los delitos y de las penas; por otro, las exigencias de que nadie pueda ser castigado si no es en virtud de un hecho previamente definido como delito en un texto positivo expreso. La primera exigencia elimina la ingerencia del poder reglamentario en esta materia, y constituye el principio de reserva de la ley. La segunda exigencia tiende, en cambio, a garantizar la certeza en

la aplicación de las leyes penales y a eliminar el arbitrio judicial y constituye el principio de tipicidad.

Conclusión de lo que se acaba de exponer: no es el principio de reserva de ley, en sí mismo considerado, el que excluye la aplicación analógica de las leyes penales, sino la exigencia de certeza incorporada en el principio de tipicidad. Hasta tal punto esto es así, que una pujante corriente doctrinal en el Derecho penal sostiene que la prohibición de aplicación analógica se deriva, no del precepto constitucional que sanciona el principio de legalidad, sino de la referencia a la tipicidad como elemento de delito contenida en los Códigos penales, o de la expresa prohibición de dicha aplicación analógica contenida, en ocasiones, en los mismos Códigos. De acuerdo con esto, y en base al mencionado principio de tipicidad, resulta prohibida en el ámbito penal, no solamente la integración analógica en sentido estricto, sino también la utilización de la analogía como método de tipificación, o sea, la tipificación *per generalia* o mediante cláusulas de analogía, es decir, aparece prohibida incluso la analogía prevista por el mismo legislador, que, en cambio, según se ha visto, se considera, por lo general, admisible en el ámbito tributario. En segundo lugar, en base a la misma exigencia de certeza resulta prohibida la tipificación de delitos o la agravación de las penas con efectos retroactivos. Y, finalmente, interesa destacar que la prohibición de integración analógica queda reducida solamente a las normas incriminadoras, pero no a las normas favorables al reo.

Volviendo ahora de nuevo al campo del derecho tributario, podemos replantear el problema en los siguientes términos: admitido, según los razonamientos expuestos precedentemente, que el principio constitucional de la reserva de la ley ni admite ni prohíbe, en sí mismo, la analogía, ¿puede entenderse que ésta es rechazada en el campo tributario por virtud de un principio de tipicidad o de certeza análogo al existente en la órbita penal?

A mi entender, no cabe duda de que la exigencia de certeza y de seguridad jurídica es sentida en el terreno tributario, e incluso puede afirmarse que dicha exigencia despliega una particular eficacia en este campo. Pero lo que, en cambio, no creo que pueda admitirse es la afirmación de que la mencionada exigencia se manifiesta de una manera idéntica a como lo hace en el ámbito penal. El pretender esto equivale a afirmar que las instituciones jurídico-tributarias tienen una naturaleza análoga a las jurídico-penales, lo cual, como es sabido, constituye una tesis absolutamente insostenible en el momento actual.

La 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,



viene constituida por el hecho siguiente: la misma exigencia de certeza que impide en derecho penal el empleo de la analogía como elemento de integración impone en dicho ámbito una serie de reglas que, sin embargo, según un acuerdo casi unánime, no son operativas en el ámbito tributario. Me refiero, concretamente, a la prohibición de la retroactividad, cuya importancia, de cara a la exigencia de certeza, es aún mayor que la prohibición de la integración analógica, y a la ilicitud de la analogía como método, no de integración, sino de tipificación, es decir, a la analogía expresamente reclamada por el legislador.

Precisamente los autores que han llevado hasta sus últimas consecuencias la exigencia que, según ellos, fundamenta la prohibición de la integración analógica de las normas tributarias, han extendido la prohibición a los extremos que acabo de indicar. En este sentido, puede consultarse, en la doctrina nacional, a Perulles Bassas, el cual, en relación al problema de la retroactividad, afirma:

“Una vez más tenemos ocasión de apreciar que, para que el principio de legalidad sea visible, hay que admitir paralelamente la vigencia de otros y, entre ellos, se cuenta el de irretroactividad.”

De igual manera, en relación al uso de la analogía como técnica de tipificación, observa:

“Se opone, pues, al principio de legalidad todo precepto que no puntualice con exactitud los principios que han de regir en orden a la delimitación de los indicados conceptos. Por tanto, las expresiones inconcretas al determinar los elementos fundamentales en orden a la exigibilidad del impuesto, equivalen a quebrantar el principio de legalidad y abrir el camino a la arbitrariedad.”

Concretamente, estimaba Perulles que se hallaba en contradicción con el principio de legalidad una regla como la contenida en el artículo 4.º de la Tarifa Segunda de Utilidades, en el que se sometía a tributación los intereses de obligaciones, bonos y cédulas y “demás utilidades de naturaleza análoga”. Lo cual constituye no un caso de interpretación analógica, sino un supuesto de reclamo de la analogía por el legislador como técnica de tipificación, admitida, según hemos visto, por la generalidad de los autores que se oponen a la integración analógica de las normas tributarias.

De manera semejante, en la doctrina extranjera, puede señalarse a Dino Jarach, el cual hace igualmente derivar del principio de legalidad una prohibición de dictar leyes impositivas con efectos retroactivos y, por otra parte, plantea el problema de la analogía en términos expresamente idénticos a los del Derecho penal. O. Bühler, por su parte, llega a insinuar que la analogía es solamente admisible en favor del contribu-

yente, con lo cual el acercamiento a la órbita penal y al principio *pro reo* se hace evidente.

De forma más general puede encontrarse en la doctrina alemana la mención, entre los principios cardinales del ordenamiento tributario, precisamente del principio de tipicidad (*Tatbestandmässigkeit*), que vetaría no solamente el uso de la integración analógica, sino también las “autorizaciones generales o cláusulas generales indeterminadas” (Paulick). Esta misma doctrina ha sido recibida, en un ámbito más próximo a nosotros, por el autor portugués-brasileño Alberto Xavier, que significativamente resume la concepción de que estamos hablando: “De la misma forma que en el Derecho penal el principio de tipicidad surgió como técnica de protección del ciudadano contra los poderes decisorios del juez, el mismo se reveló en el Derecho fiscal como instrumento de defensa de los particulares de cara al arbitrio de la Administración. Y así, al lado del brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, se nos aparece también la regla *nullum tributum sine lege*”.

A mi modo de ver, los planteamientos de estos autores tienen el mérito de la coherencia, pues si se niega la posibilidad de integración analógica de las normas tributarias deben predicarse igualmente las otras consecuencias que se derivan del mismo fundamento. Pero tanto para una cosa como para otra, era necesario demostrar previamente la existencia de dicho fundamento, el cual no puede ser encontrado simplemente en el principio de legalidad o de reserva de ley, sino en una peculiar condición de las instituciones jurídico-tributarias, que reclame de por sí una penetración en dicho ámbito del principio de certeza en los términos indicados. Esa peculiar condición es justamente la que se advierte en las instituciones penales, cuya aplicación tiene que ver directamente con la libertad de los ciudadanos, lo que justifica que el principio de legalidad sea visto con una peculiar valorización de la vertiente de la tipicidad. Por el contrario, en el campo tributario ya hemos indicado que, a nuestro juicio, 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.

La conclusión de cuanto se ha expuesto, en el plano de la teoría general, es la siguiente:

1. El principio de reserva de ley, en cuanto a norma sobre la normación, no despliega ninguna eficacia en el terreno de la integración de las normas tributarias, problema que se debate no en el ámbito de la producción de normas, sino en el de su aplicación.
2. Las normas tributarias no son normas excepcionales ni comportan limitaciones al ejercicio de los derechos; no son normas

“odiosas” y, en consecuencia, no es correcto asimilarlas a las penales, ni en ésta ni en otras materias.

3. De acuerdo con esto, 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.
  4. La prohibición de la analogía, pues, no puede predicarse en abstracto, en ausencia de un texto legal que la preceptúe expresamente.
5. **Conclusiones sobre el alcance de la prohibición del artículo 24.1 L.G.T.**

Teniendo presente este planteamiento, que es el correcto a mi modo de ver, debemos finalmente examinar las referencias que a la cuestión se dedican en el ordenamiento positivo español. Comenzando por el artículo 24.1 L.G.T., objeto del presente comentario.

Dicho precepto —que, según mis conocimientos, no tenía paralelo en el Derecho comparado— es el que, con la reconocida afición de la L.G.T. a terciar en los problemas doctrinales, introduce de manera expresa en nuestro ordenamiento jurídico-tributario la prohibición del empleo de la analogía, que la Jurisprudencia anterior solía fundamentar en el artículo 5.º de la antigua Ley de Administración y Contabilidad, relativo a la indisponibilidad del crédito tributario.

Más allá de la posible confusión entre integración analógica e interpretación extensiva —problema que ha sido repetidamente aludido por la doctrina y de cuyo análisis, en consecuencia, nos excusamos—, lo que interesa es establecer el alcance de la prohibición en cuestión. Para lo cual es determinante tener en cuenta los planteamientos doctrinales anteriormente expuestos.

Para la doctrina que apoya la prohibición de la analogía en el mandato constitucional del principio de legalidad, la prohibición del artículo 24.1 debe ser entendida más allá de mis 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, para quienes, siguiendo los razonamientos que han sido expuestos en las páginas anteriores, consideramos 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 4 el de la exenciones o bonificaciones.

No se explicaría, pues, esta prohibición a las normas que regulan las restantes materias, aún cubiertas por el principio de legalidad, como son las relativas a la disciplina de los sujetos del tributo o de los elementos cuantitativos del mismo.

De acuerdo con esto, y como ilustración del razonamiento que acaba de hacerse, podemos referirnos a un supuesto concreto de laguna en regulación de los sujetos pasivos contenida en la propia L.G.T.: el caso de la concurrencia de dos o más personas en la realización de algunos de los presupuestos de sujeción distintos del hecho imponible, como señala el caso de la concurrencia de varias personas en la situación de responsable o de sustituto. Parece lógico aplicar a estos casos la regla de la solidaridad, por analogía con lo previsto en el artículo 34 para el supuesto de concurrencia de varios titulares en el hecho imponible. Esto es precisamente lo que ha hecho el Reglamento de Recaudación, colmando la laguna de la L.G.T. Lo que interesa subrayar es que esta misma operación hubiera podido ser realizada por el intérprete (Administración, Tribunales) aun sin la norma R.G.R., que en todo caso carece de virtualidad para sobrepasar el límite impuesto por el principio de legalidad. Lo que sucede es que, como hemos razonado, dicho principio no tiene relación directa con el tema que nos ocupa.

Dentro del mismo ordenamiento español, el recurso a la analogía fue abordado con carácter general, como es sabido, en la reforma del Título Preliminar del C.c. realizada en 1974. Reproducimos el artículo 4.º del C.c. en sus apartados 1 y 2:

“1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.

2. Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.”

A nuestro juicio, el tratamiento de la analogía contenido en este precepto (sobre todo en el apartado 2) viene a confirmar el planteamiento que hemos mantenido en las páginas anteriores. De acuerdo con la valoración que hace el Código, únicamente las normas penales y las excepcionales se encuentran excluidas del procedimiento analógico, por su propia naturaleza o por la de los valores afectados en su aplicación.

## II. COMENTARIO AL ARTICULO 24.2

### 1. Concepto de fraude de ley y distinción de figuras afines

El fraude de ley tributaria previsto en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria representa una especificación de la figura general del fraude de ley, bien conocida de la teoría general del Derecho y al que podemos definir refiriendo las repetidas palabras del profesor De Castro: "Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad."

En relación específicamente al Derecho tributario, Carlos Palao utiliza la siguiente definición: "La consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales."

De acuerdo con esto, el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento, mediante el abuso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa (norma de cobertura).

Ejemplo típico que suele citarse es el de la elusión de la norma fiscal que grava las transmisiones onerosas de inmuebles mediante el recurso al contrato de sociedad. Los detalles del ejemplo son tan conocidos que no hace falta repetirlos.

En esta sumaria caracterización del fraude de ley se hace necesario distinguir la figura respecto de otras: los contratos simulados, en primer lugar, y la economía de opción, en segundo.

En los contratos simulados existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Como ha explicado perfectamente Carlos Palao, en la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad, disimulada, en el fraude de ley, la realidad jurídica es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes.

Existe, sin embargo, alguna doctrina que confunde ambos conceptos, ejemplificando supuestos de fraude de ley a través del expediente de negocios simulados: donaciones disfrazadas de compraventa. Como ya hemos apuntado, no estamos aquí ante el supuesto de hecho a que se refiere el artículo 24.2 de la L.G.T.

Las operaciones en fraude de ley suponen, por parte de quien las concibe, un esfuerzo de ingenio o imaginación; un similar esfuerzo, en cuanto a rigor, es exigible a quienes pretenden describir el fenómeno.

Desde el ángulo de la reacción del ordenamiento jurídico, hay que subrayar que la simulación constituye un vicio de la causa del contrato, que encuentra su tratamiento sustantivo en el artículo 1.276 del C.c. según el cual "la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita".

De acuerdo con esto, en el ejemplo anteriormente citado de un negocio al que se califica como compraventa sin que, sin embargo, tenga lugar la entrega del precio, el negocio será nulo (simulación absoluta) a no ser que se demuestre que lo que realmente se quería era la donación, en cuyo caso subsistirá con esta calificación (simulación relativa).

A efectos fiscales, el tratamiento de la simulación hay que buscarlo no en el artículo 24.2, sino en el 25, relativo a la calificación.

Por lo que se refiere a la otra figura de que hemos hablado, la economía de opción, hay que decir que la diferencia con el fraude de ley estriba en la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica. El agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra. Como ejemplo, puede citarse el uso del *leasing* para la adquisición de activos empresariales, con preferencia a la compraventa, aunque tras recientes modificaciones en la regulación del impuesto de sociedades y del I.R.P.F., las ventajas fiscales del *leasing* prácticamente han desaparecido.

### 2. Formas de reacción ante el fraude de ley

Los instrumentos o formas de reacción del ordenamiento jurídico ante el fraude de ley, en el ámbito tributario, son fundamentalmente dos: el de la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios y el de la cláusula general de prohibición.

En el primer caso el legislador contempla caso por caso los supuestos de fraude de ley, estableciendo la aplicación de la norma que se pretende eludir. En nuestro ordenamiento podemos citar el artículo 108 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores que, luego de declarar exentas las transmisiones de acciones, excluye de esta exención "las transmisiones de valores que representan parte del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo está constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que como resultado de dicha transmisión, el ad-

quirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades. En estos casos, mediante el expediente de interposición de una sociedad y transmisión de sus títulos lo que se produce realmente es una transmisión de inmuebles. Por eso, el mismo precepto ordena que en estos casos no sólo no desaparece la exención, sino que la transmisión de los títulos va gravada al tipo correspondiente a los inmuebles sobre el valor de los referidos bienes.

Como puede fácilmente colegirse, la técnica que acabamos de referirnos, de los presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios, es ciertamente la más respetuosa con las exigencias de la seguridad jurídica, pero tiene el inconveniente propio de cualquier sistema de tipificación específica. El legislador irá siempre a la zaga de la realidad, siendo prácticamente imposible prever caso por caso las diversas estratagemas de fraude, tanto más cuanto la experiencia demuestra que el ingenio humano se agudiza con mayor prontitud para burlar la ley que para hacer una perfecta y que mayor es la industria que emplean los defraudadores en su afán que la diligencia del legislador en prevenirlo.

Por ello, junto a la técnica de los presupuestos subrogatorios, se suele emplear también la de las cláusulas de prohibición del fraude de ley en términos generales. Aunque más que de prohibición habría que hablar de no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de manera que aunque las misuras sean usadas, ello no impida la aplicación de la norma que se pretende eludir.

En nuestro ordenamiento jurídico, el fraude de ley se encuentra contemplado con carácter general en el artículo 6.º 4 C.c.: “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarían efectuados en fraude de ley y no impedirían la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir”.

Como antecedentes singulares de esta norma de nuestro Código civil, se puede citar, entre otros, precisamente el artículo 24.2 de la L.G.T. objeto del presente comentario y a cuyos términos nos referimos específicamente en el apartado siguiente.

### 3. La fórmula del artículo 24.2

El ámbito del Derecho tributario es uno de aquellos—junto a otros como el de las instituciones relacionadas con el Derecho internacional privado— en los que el fraude de ley reviste un particular interés. Probablemente ello sea debido al carácter “adjetivo” de este sector del ordenamiento, es decir, a la relación entre los presupuestos de muchas de

sus normas con las calificaciones propias de otras ramas y especialmente del Derecho privado.

Si a ello se une el prurito doctrinal de nuestra Ley General Tributaria, no es sorprendente que este texto considerara inexcusable incluir la norma o cláusula general que comentamos, con una década de anticipación respecto del Código civil, cuya norma, en principio, hay que excluir de nuestro ámbito, en base al criterio de especialidad.

Dentro del Derecho comparado existía el modelo de la *Abgabenordnung*, cuyo parágrafo 42, bajo el título “Abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, ofrecía el modelo de cláusula general relativa al tratamiento del fraude de ley en materia de tributos: “La Ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.”

Nuestra Ley General en 1963, pese a tener este modelo (desde 1919), empleó una fórmula más imperfecta desde el punto de vista de los conceptos y que, en todo caso, ha tenido una eficacia práctica casi nula.

Procedemos a continuación a analizar los diferentes elementos o componentes de la cláusula general del artículo 24.2 en el propio orden en que aparecen enunciados. A saber: 1) consecuencia de la declaración de fraude de ley o mecanismo que se pone en acción para desbaratar la maniobra fraudulenta; 2) requisitos sustantivos para la existencia del fraude de ley; 3) requisitos formales.

En cuanto al primero de los elementos citados, hay que resaltar el error conceptual en que incurre la L.G.T. (aunque no sólo la L.G.T.: en el mismo sentido puede citarse alguna importante doctrina anterior a su redacción) al considerar que la forma de desbaratar el fraude de ley consiste en permitir excepcionalmente en este caso el recurso a la analogía.

Como se ha explicado anteriormente, el presupuesto para la aplicación de la integración por analogía es el de la ausencia de norma directamente aplicable, mientras que el fraude de ley se instrumentó precisamente mediante la provocación artificial del presupuesto de hecho de una norma (ley de cobertura) para eludir la aplicación de otra. Aunque en ocasiones la ley de cobertura pueda consistir paradójicamente en la ausencia de norma.

Por otra parte, falta también, al menos en muchísimos supuestos, el elemento esencial del procedimiento analógico, o sea, la razón de semejanza, a no ser que ésta se considere desde el punto de vista del resultado económico.

En resumidas cuentas: la analogía no tiene nada que ver con el fraude de ley, que debe ser deshecho, como prevé la Ordenanza Alemana o nuestro Código civil, simplemente mediante la aplicación de la ley que se ha pretendido eludir.

En cuanto a los requisitos sustanciales para la existencia del fraude de ley, el artículo 24.2 contempla dos: que los hechos realizados produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible y, además, que dichos hechos hayan sido inspirados por el propósito probado de eludir el impuesto.

Tampoco esta componente de la fórmula puede escapar a las críticas. Desde el punto de vista conceptual se observa la ausencia de referencia a la utilización de formas jurídicas abusivas o provocación artificial de la aplicación de la norma de cobertura. Aunque este elemento puede encontrarse subsumido en el concepto de elusión, que según la Academia de la Lengua equivale a "huir la dificultad, esquivandola, o salir de ella con algún artificio". Conviene indicar que el propio Código civil tomó en 1974 este mismo término de elusión para definir, con carácter general, el fraude de ley (art. 6.<sup>o</sup>4).

Con todo, la mayor crítica que cabe hacer a la fórmula del artículo 24.2 es la procedente del ángulo de la política legislativa. Ambito abierto, por naturaleza, a todo tipo de discrepancias. Me refiero al requisito subjetivo del ánimo o propósito probado de eludir el impuesto. Esta prueba del elemento internacional, que además ha de lucir expresamente en el expediente a que en seguida aludiremos, reducirá en la generalidad de los casos a la nada las pretensiones de aplicación del artículo 24.2.

Conviene señalar incidentalmente que un semejante requisito subjetivo ha sido empleado por el Código civil, siendo objeto de crítica por la doctrina (Díez, Picazo, Albadalejo); aunque la fórmula del Código ("actos que persigan un resultado prohibido...") consiente, con todo, un margen de interpretación más amplio que el de la L.G.T.

Por último, hay que referirse al requisito formal o procedimental del expediente especial a que alude el segundo inciso del artículo 24.2.

A mi juicio, y prescindiendo del elemento intencional de que acabamos de hablar, el requisito del expediente de declaración de fraude de ley representa una garantía imprescindible en la aplicación de esta norma.

Sin embargo, como es generalmente sabido, el procedimiento especial previsto en el artículo 24.2 no fue objeto de regulación hasta 1979 (Real Decreto 1.919/1979, de 29 de junio), coincidiendo con el debut ministerial de un conocido maestro, estudioso de estas ociosidades, entre otras.

Sea como sea, ni antes de 1979 (con el pretexto de la laguna en la regulación procedimental), ni con posterioridad a esta fecha, (una vez solucionado dicho problema), ha tenido una gran aplicación práctica el precepto. Los contados casos en que la Administración ha pretendido hacer uso del mismo no han resistido la impugnación ante los Tribunales.