

Igualdad en el tratamiento fiscal de los divorcios judicial y notarial: ¿por analogía o por interpretación extensiva?

GUILLERMO CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA

Acreditado como Catedrático de Derecho Civil (Universidad de Sevilla)

El Notario del Siglo XXI / Nº71

Hace un año, en esta misma revista (en su nº 65, de enero-febrero de 2016), se publicó un interesante artículo de Gustavo Reglero Cuadrado, titulado “Cuestiones fiscales del divorcio extrajudicial”; en él abordaba una trascendente cuestión que, en principio, había parecido quedar desapercibida en la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria (en adelante, LJV), en su novedosa regulación del divorcio ante notario: la de sus consecuencias fiscales. En efecto, en numerosas normas fiscales aún se sigue hablando del divorcio judicial, sin que hayan sido reformadas por la LJV para incluir también el divorcio notarial. Para resolver tal cuestión, Reglero Cuadrado se fundamentará en la lógica, en la voluntad del legislador y en la realidad social, para así concluir que el vacío legal de cuantas normas fiscales solo se refieran al divorcio judicial ha de integrarse incluyendo también el divorcio notarial.

Pero, a tal resultado concluye, ¿por la analogía habida entre ambos divorcios o por interpretación extensiva de aquellas normas fiscales? Aunque Reglero habla en alguna ocasión de “la necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de la disolución del matrimonio y la regulación del mismo establecida en la normativa civil”, y niega que se trate de “un supuesto de la extensión por analogía”, termina concluyendo que en su razonamiento no hay recurso a la analogía ni a la interpretación extensiva; lo que, de suyo, es imposible de admitir al aplicar más allá de su letra y de su espíritu unas normas -las fiscales- que solo tienen en cuenta el divorcio judicial, y no otro.

Probablemente haya querido con ello eludir una cuestión previa de gran dificultad teórica y de enorme trascendencia práctica: la distinción entre analogía e interpretación extensiva. Una dificultad teórica y una importancia práctica que se agudizan, precisamente, en el Derecho fiscal, donde la analogía y la interpretación extensiva parecen con-fundirse en una norma que ha sido, y seguirá siendo, objeto de debate¹. Dicha norma es el artículo 14 LGT, que dice: “No se

En numerosas normas fiscales aún se sigue hablando del divorcio judicial, sin que hayan sido reformadas por la LJV para incluir también el divorcio notarial

admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Una de las dudas que este precepto suscita, la única que aquí nos interesa, es la de si aquella prohibición, referida en principio a la analogía, alcanza también a la interpretación extensiva. No en vano, en su letra al menos, el artículo 14 LGT prohíbe “la analogía para extender -dice!

más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible...”. Aunque unos pocos en la doctrina así lo crean, y aún siga apareciendo ampliada tal prohibición en no pocas sentencias, incluso del Tribunal Supremo², hoy la mayoría de la doctrina y, según parece, la más reciente y correcta jurisprudencia entiende que aquella prohibición legal solo alcanza a la analogía, no a la interpretación extensiva³. Un sinfín de razones -literal, histórica, lógicas- se ha dado al respecto⁴, atreviéndome, por mi parte, a añadir otro argumento, eminentemente lógico: pues de atender en exceso a

¹ Y que ha dado lugar a una reciente y magnífica monografía sobre el tema, de remisión imprescindible en estas reflexiones mías, donde se exponen todas las posibles posiciones habidas: es la obra titulada *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, de Mónica Siota Álvarez (publicada por la editorial Marcial Pons, en 2010).

² Que pueden verse citadas en la monografía de Siota Álvarez, págs. 136 ss. y 198 ss.

³ Según nos explica, de nuevo, Mónica Siota Álvarez, con cita de autores y SSTS (en págs. 141, 142, 270 y 271); y también, antes, Eusebio González García, en su monografía *La interpretación de las normas tributarias* (publicada por Aranzadi en 1997, págs. 47 y 48).



Es el mecanismo de la interpretación extensiva y no el análogo el que opera en el caso particular que aquí nos ocupa

a una interpretación siempre restrictiva de sus normas), para así admitir cualquier tipo de interpretación por su resultado, que será declarativa, extensiva o restrictiva según cada caso, especialmente, según la finalidad -la *ratio*- de cada norma fiscal en particular (cfr., art. 3.1 CC *in fine*)⁶.

Con todo, el problema particular que aquí y ahora nos concierne (sobre los efectos tributarios del divorcio

la literalidad de aquella norma tributaria, que prohíbe “extender más allá de sus términos estrictos...”, no habría que entender solo proscrita la interpretación extensiva, sino también la restrictiva, o cualquiera otra que no fuese conforme a los “términos estrictos” de la ley. Es decir, que solo cabría hacer de toda norma fiscal una interpretación declarativa estricta (ni siquiera lata), lo que, en realidad, pero absurdamente, casi equivaldría a prohibir cualquier verdadera interpretación, haciendo, por ello, inútil la remisión del artículo 12.1 LGT al artículo 3.1 CC⁵ o la existencia misma de la interpretación auténtica en materia fiscal (a que se refiere el art. 12.3 LGT).

La conclusión, en fin, actualmente en la doctrina tributaria es la de excluir viejos apriorismos y prejuicios (como la visión odiosa y excepcional del entero Derecho tributario como sancionador y restrictivo de la libertad, que obligaría

notarial), no queda resuelto, sino solo planteado en sus justos términos: sabido que en materia tributaria solo queda proscrita la analogía, ¿cabe salvar mediante la interpretación extensiva la imprevisión sobrevenida de todas aquellas normas fiscales que siguen refiriéndose solo al divorcio judicial? Nos enfrentamos, así, al verdadero problema: el de precisar la distinción entre analogía e interpretación extensiva. Personalmente ya me enfrenté a él en un trabajo mío publicado en el *Anuario de Derecho Civil* (en el n.º 3 de 2012), con el título “Analogía e interpretación extensiva: una reflexión (empírica) sobre sus confines”. En síntesis, siguiendo la opinión originaria -aunque luego por él mismo abandonada- de Federico De Castro y la posterior -siempre firme- de su discípulo, Díez-Picazo, creo que la analogía sirve como mecanismo para integrar lagunas legales institucionales, es decir, para materias o instituciones que carecen de

⁴ Como es el dato literal de su actual rúbrica (“prohibición de la analogía”, sin más), o que la palabra “analogía” deba de interpretarse en su estricto sentido técnico (pues así lo exigiría el art. 12.2 LGT); o como el histórico, dada la ubicación aislada del actual art. 14 LGT, frente a sus precedentes, donde la prohibición aparecía como un apartado más dentro de normas sobre interpretación en general -así en el art. 24.1 LGT 1964, o en el 23.3 LGT 1995-, y que intencionadamente sería apartada por el legislador de 2003 a una norma propia, en el art. 14 LGT 2003, al no ser la analogía una cuestión de interpretación de normas, sino de integración de lagunas legales. Así lo advirtió la Comisión en su Informe al borrador del anteproyecto de la actual LGT: que la razón de tal separación en precepto propio “no es otra que la de aclarar que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias”. En mi opinión, la cuestión debió haber quedado zanjada mucho antes, cuando ya en tiempos del art. 24.1 LGT 1963, así lo advirtió Lorenzo Martín-Retortillo Baquer, en un trabajo, legendario hoy, y coetáneo por entonces a aquella Ley, titulado “La interpretación de las normas según la LGT”, publicado en aquel mismo año, 1964, en el n.º 53 de la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Decía ya entonces (en la pág. 351 de aquel trabajo), que cuando la LGT prohíbe “extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible...”, tal prohibición “afecta a la determinación del hecho, pero nada tiene que ver con la necesidad de aclarar el sentido de una norma”. Y lo decía en tiempos ya en que viejos tópicos de la doctrina tributaria tradicional, denunciados por entonces como graves errores por el fiscalista italiano Vanoni, estaban siendo superados: como la visión odiosa y excepcional del Derecho tributario (por ser sancionador, o como poco represivo y restrictivo de la libertad y de la propiedad privada), lo que obligaría a interpretaciones siempre restrictivas (unas veces *contra fiscum*, y en otras, contradictoriamente, *pro fiscum*).

⁵ Más allá de su originaria intención, plasmada en el antiguo art. 23 LGT 1964, de dejar constancia de la naturaleza auténticamente normativa y ordinaria del Derecho tributario, y de alejarlo de cualquier interpretación puramente economicista pretendida en el proyecto de LGT, según nos explicaba Lorenzo Martín-Retortillo Baquer, en el trabajo antes citado (págs. 353 a 360).

⁶ Lo cual, por cierto, ha legitimado constitucionalmente la existencia de normas tributarias retroactivas al no ser todas ellas necesariamente sancionadoras ni restrictivas de derechos fundamentales, según exige el art. 9.3 de nuestra Constitución para que una norma pueda ser retroactiva [recuérdese, al respecto, la STC 126/1987, de 16 de julio, y confróntese el art. 10.2 LGT-2003, consecuente con tal consideración y con el más general art. 2.3 CC].

un reconocimiento o amparo legal completo y cuyos problemas pueden ser resueltos por otras normas que resuelvan parecidos problemas para materias o instituciones que presenten una identidad de razón con aquellas otras instituciones o materias. En tal caso, mediante la analogía se extendería la *ratio* de unas normas, previstas para una determinada materia o institución, para ser aplicadas *ad extra*, fuera de su ámbito institucional, a otra materia o institución diversa, pero semejante a la regulada. Piénsese, por ejemplo, en el caso que nos ocupa, que aquellas deducciones y beneficios fiscales previstos para el divorcio judicial quisieran ser aplicados a los casos de ruptura de parejas de hecho, no casadas (ni siquiera registradas). Tal intento solo sería posible, en teoría, mediante la analogía, al tratarse de dos instituciones, la una típica y la otra carente de un reconocimiento normativo particular, o completo. En la práctica, sin embargo, tal aplicación analógica sería inviable, no solo por la prohibición del artículo 14 LGT, sino, en general, por la consabida falta de analogía, de identidad de razón, existente entre ambos tipos de parejas (las matrimoniales caracterizadas por su compromiso jurídico y formal, o solemne, en su constitución y en su disolución, y la otras caracterizadas por su compromiso -solemne y por su total libertad constitutiva o extintiva)⁷.

En cambio, en la interpretación extensiva, no hay una laguna institucional que integrar, sino solo una laguna casuística, es decir, la imprevisión de un caso concreto dentro de una materia, o institución, que sí tiene respaldo normativo. En tal hipótesis, si aquel caso puede resolverse ampliando una de las normas que ya regulan dicha materia, o institución, aunque refiriéndose a otro caso, estaríamos ante un claro supuesto de interpretación extensiva: sin salirse de su ámbito normativo, la norma se extiende en su aplicación directa, no analógica, a un caso similar, pero en ella no expresamente contemplado. Como se ve, el salto en la interpretación extensiva es interno o *ad intra*. Por eso, si es común -y aceptable- entender que en la interpretación extensiva la ley dijo menos de lo que quiso -o pudo- decir (como en la restrictiva se entiende que la ley dijo más de lo que quiso -o pudo- decir), cuando se recurre a la analogía es porque la ley no dijo, ni quiso decir -expresa y directamente- nada.

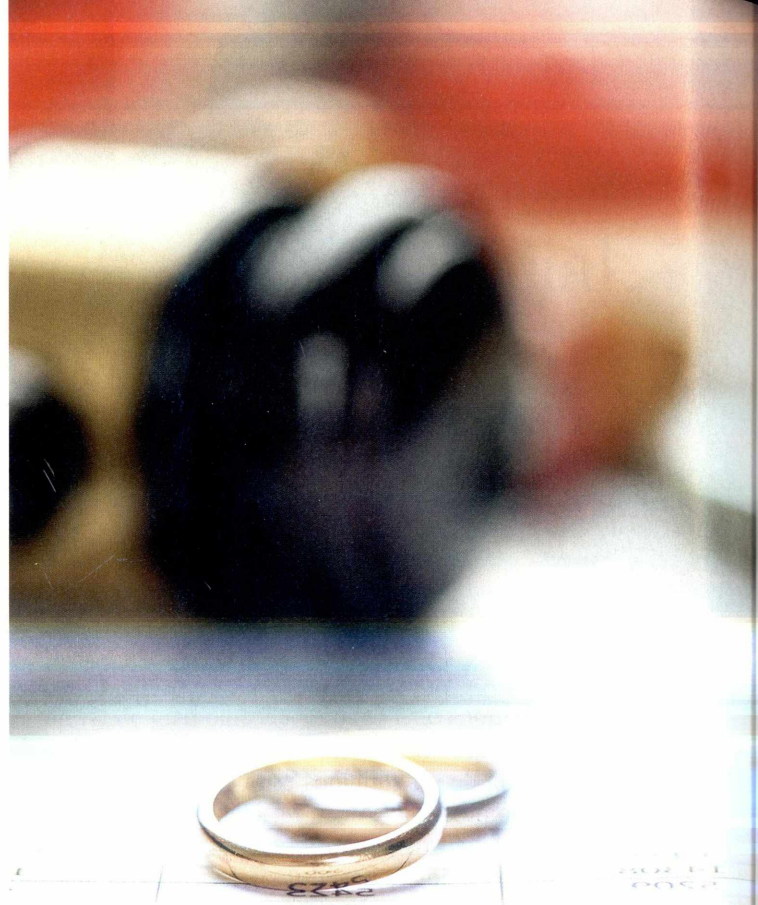
Es el mecanismo de la interpretación extensiva, precisamente, y no el analógico, el que opera en el caso particular que aquí nos ocupa, porque no cabe hablar de una laguna institucional, de una verdadera laguna legal en aquella omisión de las normas fiscales. El divorcio notarial ha sido

La laguna contenida en las normas tributarias habrá de integrarse por la razón general paritaria de la LJV

legalmente introducido, y detalladamente regulado, en la LJV, en pie de igualdad con el divorcio judicial (como lo demuestra, por ejemplo, el idéntico control de legalidad que a la propuesta de convenio regulador han de realizar notario y juzgado, o la igualdad en sus efectos,...). Por eso mismo,

en virtud de tal equiparación, no cabe ver en ambos divorcios dos instituciones diversas, sino dos especies (la judicial y la notarial) de una misma institución, de un mismo género (el divorcio, cuando es por mutuo acuerdo). Y por eso mismo, el régimen de una y otra modalidad de divorcios ha de ser idéntico, como regla general, salvo en lo que la Ley (en nuestro caso, la LJV que introduce la modalidad notarial), quiera que, como excepción a la regla, difieran: así lo ha querido, por ejemplo, para su tramitación, o para la negación del divorcio notarial cuando el matrimonio tenga hijos (menores, incapacitados...), o cuando el divorcio sea contencioso... ¿Así, acaso, también lo habrá querido para sus consecuencias fiscales? Al no haberlo expresado así la LJV, habrá que entender que la laguna contenida en las normas tributarias, sin duda sobrevinida y muy probablemente incons-

⁷ Así lo ha explicado con mayor detalle Mónica Siota Álvarez, en otro trabajo suyo (titulado, precisamente, "¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonios en materia tributaria?", publicado en el nº 14, de 2008, de la revista *Quincena Fiscal*, págs. 45 a 58).



ciente por parte del legislador, habrá de integrarse por la razón general paritaria de aquella LJV. Hablaba Reglero Cuadrado del “sentido lógico, teleológico y la realidad social”, sin duda, extraíble de aquella *ratio general* contenida en la LJV, que, como norma posterior, obliga a tal interpretación extensiva de las normas fiscales, que, como normas anteriores, han de adecuarse en su espíritu a aquella posterior, conforme al adagio *lex posterior derogat lex anterior* (cfr. art. 2.2 CC), que aquí operaría, no estrictamente con un efecto derogatorio (a lo más, solo corrector), sino con aquel efecto expansivo como consecuencia de tal interpretación sistemática.

Con todo, soy consciente de que prácticamente todas las normas fiscales referidas al divorcio judicial contienen deducciones, exenciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales. Para ellas el artículo 14 LGT solo prohíbe la analogía, no la interpretación extensiva. Pero importante doctrina hay⁸ que también niega para tales beneficios la interpretación extensiva al tratarse de normas excepcionales o singulares, limitativas de la regla general,

que sería la norma impositiva (cuyo fin, beneficioso para la sociedad, es la recaudación); todo lo cual, precisamente, justificaría también su inaplicación por analogía (como así lo proclama también, *in abstracto*, el art. 4.2 CC al excluir de la analogía las “leyes excepcionales”).

Podría yo salvar tal escollo, por un lado, recordando, de nuevo, que aquellas normas (arts. 14 LGT y 4.2 CC), solo prohíben la analogía, no la interpretación extensiva, y, por otro, añadiendo que la consideración de tales normas sobre beneficios fiscales no son unánimemente consideradas como excepcionales⁹, pues el fin de la norma tributaria no es solo la imposición de tributos (la recaudación en provecho de la sociedad), sino también la observancia de la capacidad contributiva del ciudadano. En cualquier caso, aun admitiendo que aquellas normas fuesen, en efecto, singulares o excepcionales, no debería haber, en mi opinión, prejuicio ninguno en su posible interpretación extensiva. Me explico: al no haber una justificación oficial, ni doctrinal unánime, acerca del fundamento del actual artículo 14 LGT, creo imprescin-

Los artículos 14 LGT y 4.2 CC solo prohíben la analogía, no la interpretación extensiva

⁸ Expuesta con detalle por Siota Álvarez, en las págs. 141 y 293 ss. de su libro.

⁹ Según explica Siota Álvarez en las págs. 295 ss. de su libro.

Óptima Ultimate – LA RENOVACIÓN TOTAL

En **2017** celebramos nuestro **25 aniversario**

Y lo hacemos con una nueva versión de nuestro software de gestión de despachos notariales

TOTALMENTE RENOVADO

25 años en los que todo ha cambiado, salvo nuestros objetivos:

Ofrecer una herramienta de productividad

A un precio muy competitivo

Con la mejor asistencia técnica

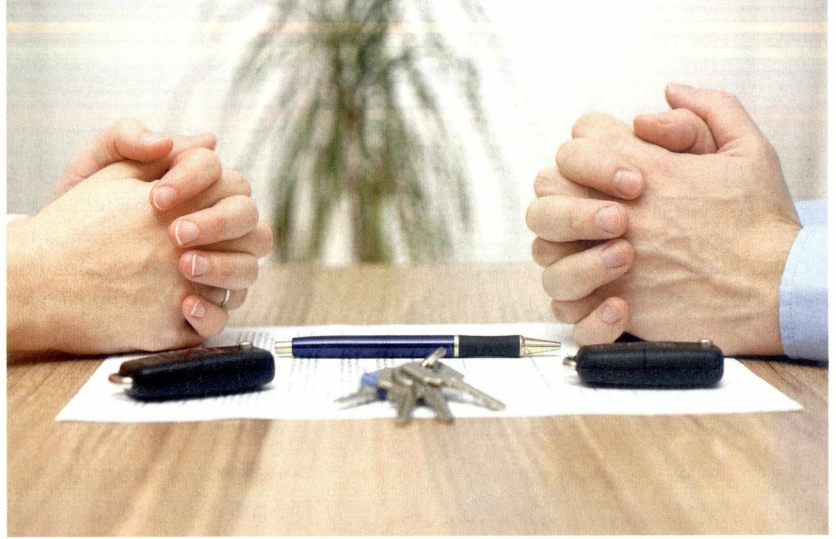


25 1992-2017 ANIVERSARIO
MTCSoft
software a medida

☎ Madrid – 91.5678.423 - Granada – 958.215.280

www.mtcsoft.es - direccion@mtcsoft.es

dible recordar la explicación que del artículo 4.2 CC nos dio el propio Preámbulo de la reforma del Código Civil de 1974 en que aquella norma se introdujo: “Las leyes excepcionales, también excluidas -de la analogía-, forman el tradicionalmente llamado *ius singulare* que, por constituir una derogación del derecho general para determinadas materias, impide la existencia de lagunas en cuanto lo no expresamente integrado en la norma excepcional queda atenido a la norma general”. Imposible será, por tanto, aplicar por analogía una norma que, por ser excepcional, carece, no de razón, naturalmente, pero sí de razón general que la justifique, y que por la generalidad de su razón se permita aquella traslación normativa de una materia a otra, de una institución a otra. Pero, ¿acaso también por ello habría de estar excluida la interpretación extensiva? A mi juicio no; al modo en que parece preverlo el Código Civil portugués, cuyo artículo 11 dispone: “Las normas excepcionales no admiten aplicación analógica, mas sí interpretación extensiva”. No hay, desde luego, norma equivalente en el Derecho español, pero así lo impone la lógica: mientras que las normas excepcionales no son aplicables por analogía, pues ésta consiste en la traslación de la *ratio legis* de una institución a otra institución o materia similar, y en aquellas normas no hay principio o razón general que trasladar, en cambio, por principio no debe haber inconveniente en interpretar extensivamente una norma excepcional, pues ésta, a diferencia de la analogía, sólo implica una dilatación lógica de la norma *ad intra*, una expansión o traslado de la razón -aunque singular- dentro de su mismo ámbito institucional o material propio, natural, o específico (en cuanto dentro de la especie que regula, como en el caso que nos ocupa sería el divorcio notarial, como subtipo de divorcio al que ya las normas fiscales venían refiriéndose). Más aún cabe tal interpretación extensiva, si la excepcionalidad de la norma consiste en atribuir



un beneficio, un trato de favor: *favorabilia amplianda...*; como, precisamente, creen los que erróneamente niegan la extensión de beneficios fiscales fundándose, sin embargo, en tal razón.

Tal posibilidad de interpretación lógica extensiva de una norma excepcional, quedaría, naturalmente, excluida cuando dentro de esa interpretación lógica, hubiese otra razón, también lógica pero preponderante, que, aislada o conjuntamente con otras razones hermenéuticas, impidiera en el caso particular aquella extensión (piénsese, por ejemplo, en axiomas como el *a contrario sensu*, el aforismo *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus, inclusio unius exclusio alterius...* y tantos otros, derivados en su mayoría de aquel primero, que invitan a una interpretación restrictiva, o cuando menos estricta). En esa restricción influirá en muchas ocasiones que la norma sea odiosa: *odiosa restringenda*. Dato éste que tampoco influye en las normas tributarias (salvo, claro es, en aquellas que efectivamente sean sancionadoras), al estar hoy superadas ya aquellas visiones del mismo como normativa sancionadora o restrictiva de la libertad y de la propiedad. ■

Palabras clave: Divorcio notarial, Efectos fiscales, Interpretación extensiva.

Keywords: Notarial divorce, Tax effects, Interpretation.

Resumen

El divorcio notarial ha sido legalmente introducido y detalladamente regulado en la LJV en pie de igualdad con el divorcio judicial. No cabe ver en ambos divorcios dos instituciones diversas sino dos especies de una misma institución, con idéntico régimen salvo en lo que la Ley quiera que, como excepción, difieran. Al no haberlo señalado así expresamente cabe entender por tanto que la laguna contenida en las normas tributarias, muchas de las cuales siguen hablando de divorcio judicial, deberá integrarse por la razón general paritaria de aquella LJV, operando en este caso el mecanismo de la interpretación extensiva.

Abstract

Notarial divorce has been legally introduced and regulated in detail in the LJV to put it on an equal footing with judicial divorce. It is not possible to see in both types of divorce two different institutions but rather two species of the same institution. The only distinction is in the legal intention of each, which differs. Since it is not expressly stated in this way, it is possible to understand that the loopholes contained in the tax rules, many of which continue to speak of judicial divorce, must be integrated by the LJV, operating in this case as the mechanism of interpretation.