

COMENTARIOS A UNA SUPUESTA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DEL HECHO IMPONIBLE, A RAZÓN DE LA INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN DEL USO DEL SINCRETISMO METODOLÓGICO

Claudia Elena Guzmán Loayza

*Alumna del 5° Año de la Facultad de
Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.*

SUMARIO: *I.- Introducción. II.- Teoría General de la interpretación y la interpretación de los dispositivos tributarios. III.- La doctrina de la interpretación económica como medio concretizador de la igualdad y generalidad en la imposición. IV.- La interpretación teleológica como instrumento de la administración ante el abuso del derecho.*

I. INTRODUCCIÓN

En materia de aplicación de la norma tributaria y la competencia otorgada a los órganos de la administración para la calificación (o recalificación) de los hechos, actos o negocios jurídicos y consecuente interpretación de los dispositivos normativos aplicables al caso concreto, muchas controversias de índole constitucional protagonizan ciertas disquisiciones teóricas¹.

En el presente artículo intentaremos demostrar cómo aquéllas se reducen prácticamente a un balance entre dos principios orientadores de todo el plexo constitucional: El principio de igualdad y el de seguridad jurídica (en sus diferentes manifestaciones).

Sin embargo, la preeminencia de uno u otro habrá de desenvolverse de acuerdo a una particular consideración sobre la norma tributaria y la extensión de facultades de la Administración.

Pues bien, partimos de la idea de que «lo que nace en el mundo del derecho se agota en el mundo del derecho», (sin la intención de ser formalistas), especialmente si de dispositivos tributarios ha de tratarse, y es que la estructura lógica de los mismos (enunciados prescriptivos) suponen el planteamiento de una hipótesis con un soporte fáctico: la experiencia social, pero por el hecho de estar prevista en una *fattispecie* es necesariamente una «experiencia jurídica», esto significa que desde el momento de la creación del significante normativo atravesando el iter de la posterior juridificación de un hecho cualquiera en hecho imponible, el nacimiento de una obligación tributaria y el momento de la interpretación del enunciado aplicable al caso, nos desenvolvemos en un mundo jurídico.

A pesar de ello, necesario es precisar que como realidad cultural e instrumental al hombre para la consecución del bien común el derecho ostenta una carga axiológica importante que no ha de ser desconocida, por el contrario esta carga valorativa viene dada más fuertemente en la llamadas normas imperativas de comportamiento, como las tributarias, que no escapan por tanto a la estructura triádica de la norma formulada por M. Reale, sino que suponen un *hecho* base (con ropaje jurídico desde que es previsto

¹ Hemos de aclarar que por motivos de extensión el presente trabajo sólo ha de remitirse a una aproximación del empleo de los métodos interpretativos de la hermenéutica jurídica en el derecho tributario, no haciéndose hincapié en la facultad calificadora de la administración como importante contrapartida de la función interpretativa de los dispositivos legales.

en el dispositivo normativo), un *valor* que le otorga significado (el aspecto axiológico) y la *norma* que los juridifica. «De este modo, hechos valores y normas se implican y se exigen recíprocamente, lo cual, como hemos de ver, se refleja también en el momento en que el jurisperito (abogado, juez o administrador) interpreta una norma jurídica para aplicarla»².

El siguiente punto a aclarar consiste en la labor competencial atribuida a la administración tributaria. Y esto es importante para el desarrollo de la cuestión puesto que el poder tributario (manifestación del poder financiero) sólo tiene cabida en la «potestad de creación de tributos» y con sujeción a los límites constitucionales harto conocidos.

En el plano de la aplicación existe, es cierto, una relación jurídica (de derecho), más no una relación de poder³, lo que implica que la administración ostenta facultades, competencias, funciones, pero no «poderes», estos quedan reservados al legislador. Como señala el profesor colombiano Mauricio Plazas Vega:

«Lo que vale la pena resaltar, es la necesaria diferenciación entre dos grandes manifestaciones de la actividad tributaria del Estado, como son la relacionada con la creación de los tributos, propia del «poder tributario» y la atinente a su reglamentación y aplicación (...) Lo cierto es que esta separación es fundamental para comprender las condiciones en que se crean y aplican los tributos en un sistema liberal, a diferencia de lo que ocurría con los regímenes autoritarios o absolutistas en los cuales era factible integrar, en el género del poder tributario o del poder de imperio personificado en el monarca, tanto su creación, como su reglamentación y aplicación.»⁴.

II. TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LOS DISPOSITIVOS TRIBUTARIOS

El derecho en su acepción «ordenamiento jurídico» es único, esta idea de unicidad tiene en materia de interpretación jurídica un particular efecto pues implica un tratamiento uniforme a todos los dispositivos legales, por tanto los métodos de interpretación

² REALE, Miguel, Introducción al Derecho, Ediciones Pirámide, Madrid, pp. 70.

³ Lo que de por sí implica una réplica a la teoría de la «relación jurídica compleja», y más bien optar por la subdivisión entre derecho tributario material y derecho tributario formal, sin que obviamente se llegue a la glorificación de alguno de los dos.

⁴ PLAZAS VEGA, Mauricio. «Potestad, competencia y función tributarias» en: Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Paulo De Barros Carvalho, edit. Palestra, Lima, 2003, pp. 181.

aceptados comúnmente en el derecho serán de aplicación a todas las «ramas» del mismo (debe entenderse que esta distinción en «ramas» es sólo metodológica), y el ordenamiento tributario no ha de ser la excepción, de esta manera también se reconoce en la Norma VIII de nuestro Código cuando a la letra cita: «Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho» Pues bien como señala el párrafo en mención se aplican «normas» (que no son más que sentidos interpretativos) y esto supone una previa labor de interpretación de los dispositivos de la ley (material) y calificación de los hechos subsumidos en sus presupuestos jurídicos.

Como sabemos la interpretación es una actividad cognoscitiva, dirigida por tanto a obtener un conocimiento sobre determinado enunciado normativo, que es a razón de Guastini «qualquer expressão lingüística sob forma acabada. Considera-se que o enunciado não coincide (necessariamente) com o isolado artigo de lei, ou com isolado parágrafo. Um artigo de lei ou um parágrafo seu pode muito bem ser constituído, como acontece frequentemente, por uma pluralidade de enunciados»⁵, por tanto, enunciado y norma no pueden confundirse puesto que para que la última exista debe haber una previa atribución de valores a los símbolos lingüísticos, concibiéndose la norma, en consecuencia, como: «(...) una estructura categorial, construida, epistemológicamente, por el intérprete, a partir de las significaciones que la lectura de documentos del Derecho positivo, despierta en su espíritu. (...) La norma jurídica es una estructura lógico – sintáctica de significación»⁶.

Un argumento igualmente importante para entender la interpretación de los dispositivos tributarios según los métodos tradicionales en el derecho obedece al carácter *ordinario* de aquéllos, y entra a tallar en este punto el problema de la pretendida excepcionalidad de la norma e instituciones tributarias, planteamiento según el cual los dispositivos tributarios ni siquiera tienen la calidad de jurídicos, puesto que no nacen del «espíritu del pueblo», no son manifestación de la voluntad popular sino de un evidente poder de la autoridad que los impone, pero además son normas que manifiestan su excepcionalidad por constituirse en restrictivas al derecho fundamental de la propiedad⁷.

⁵ Guastini, Ricardo. «Das Fontes às Normas», Editora Quartier Latin do Brasil, San Pablo, 2005, pp. 25.

⁶ De Barros Carvalho, Paulo. «Propuesta de modelo interpretativo para el Derecho Tributario», en: Tratado de Derecho Tributario, Edit. Palestra, Lima, 2003, pp. 293.

⁷ La naturaleza de las normas tributarias como imperativas de ciertos comportamientos, llamadas también de injerencia según el profesor César García Novoa, no puede llevarnos a considerarlas restrictivas de derechos fundamentales como la propiedad, pues la misma no

Sin embargo estas teorías ya han sido superadas con el nacimiento de la ciencia del derecho tributario, como bien señala Pérez Royo: «Las teorías sobre el carácter excepcional de las leyes y de las instituciones tributarias son muy antiguas y pertenecen a la época anterior a la construcción del derecho tributario como disciplina científica. A ello hay que añadir que las teorías de que hablamos se fundamentan en concepciones sociales – y en última instancia políticas – sobre la función del Estado y sus relaciones con el individuo, que en importante medida han sido sustituidas por otras de signo diferente, en el pensamiento social y en los propios textos constitucionales»⁸ (es claro advertir que esta sustitución se ha dado por la incorporación en las Cartas Políticas, explícita o implícitamente, del llamado «deber de contribuir»).

Sin embargo la aplicación de los métodos tradicionales del derecho a razón de la ordinareidad de la norma tributaria no impide que perdamos de vista que ésta obedece a una modalidad deóntica especial que es la de mandato, utilizándose en menor medida las de prohibición y permisión, no es poco común entonces que se identifique a las normas tributarias como *normas mandato*⁹ dotadas además de un comando que incide después de ocurrida la hipótesis de incidencia. Tal y como identificamos la estructura de las normas tributarias, huelga decir que éstas se conciben como *normas – regla*, por tanto «exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas. Esta determinación puede fracasar por imposibilidades jurídicas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez, pero si tal no es el caso, vale entonces definitivamente lo que la regla dice»¹⁰.

Parecería, *prima facie*, a partir de su naturaleza de «normas - regla» (lo que no medra el carácter de generalidad y abstracción que poseen) que la aplicación de los dispositivos tributarios al caso concreto debería realizarse casi automáticamente, mediante un

es un derecho absoluto como se concibió en un inicio con el liberalismo Lockiano, sino que a instancias de un Estado social y democrático de Derecho cumple también una importante función social y por tanto la propiedad actual ostenta *límites immanentes*.

⁸ Pérez Royo, Fernando. «Derecho Financiero y Tributario. Parte General», Editorial Thomson Civitas, Navarra, Decimoquinta edición, 2005, pp. 103.

⁹ «El contenido esencial de cualquier norma jurídica radica en su mandato principal. El contenido de las normas tributarias, en esencia, es una orden o mandato, para que se entregue al Estado (o la persona designada por el en la ley), cierta suma de dinero.» En: ATALIBA, Geraldo. «Hipótesis de Incidencia Tributaria», Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, Primera edición, pp. 21.

¹⁰ ALEX, Robert «Teoría de los Derechos Fundamentales», Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pp. 99.

simple proceso lógico – formal, pero recurrir a una simple labor deductiva implicaría hacer caso omiso a la facultad de interpretación jurídica y calificación del hecho imponible que tiene la Administración tributaria en el ejercicio cotidiano de sus funciones, quedando además desarmada ante el abuso de formas por los privados¹¹.

Queda claro hasta ahora que los dispositivos tributarios han de ser interpretados según los métodos generalmente aceptados por el derecho, ¿Qué hay entonces con la interpretación económica?

Cotidiano es oír hablar de la interpretación económica del hecho imponible señalando por ejemplo que la N. VIII del C.T autoriza a SUNAT poder realizarla, sin embargo dicho aforismo decae en su validez con un breve análisis, primero por la imposibilidad de interpretar «hechos imponibles» debido a que la interpretación tiene por objeto únicamente dispositivos normativos, no eventos fenomenológicos aunque ya hayan sido juridificados. Cuando el operador del derecho tiene en frente un hecho de la realidad lo califica, no lo interpreta. Un segundo punto que desmerece a la «interpretación económica» es el contrasentido semántico de sus palabras, puesto que la interpretación - objeto de la hermenéutica y por tal totalmente identificable a una fuente del derecho - necesariamente ha de ser jurídica, como lo advierte el profesor Eusebio González: «Dando por supuesto que la labor interpretativa es una función realizada sobre un objeto de conocimiento jurídico, practicada con medios o instrumentos jurídicos y tendente a una finalidad también jurídica, no parece que pueda haber ninguna duda sobre la naturaleza estrictamente jurídica de dicha actividad»¹².

Lo importante es entonces conocer si verdaderamente existen límites a la facultad de interpretación por parte de la administración tributaria y si fuera así, cuáles son.

¹¹ «Não encontramos razões bastantes para separar o ato de interpretação do de aplicação, que consistem num ato incindível, se a aplicação pura e simples da norma, equivalendo a tradicional subsunção jurídica, já contem em si a interpretação, esta só pode realizar – se com base no conteúdo normativo, vale dizer, tendo em vista fatos sociais, ainda que em potencia, como mera referência do ato de interpretar.» En: COELHO, Luis Fernando. *Lógica Jurídica e Interpretação*, Forense, Rio de Janeiro, 1981, Segunda edición, pp. 183.

¹² GONZALEZ, Eusebio. «La interpretación de las normas tributarias», en: *Tratado de Derecho Tributario*, Edit. Palestra, Lima, 2003, pp. 494.

III. LA DOCTRINA DE LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA COMO MEDIO CONCRETIZADOR DE LA IGUALDAD Y GENERALIDAD EN LA IMPOSICIÓN

Antes de ensayar alguna solución respecto de la extensión de la facultad de interpretación de la administración, conviene conocer si es que verdaderamente existe una facultad de interpretación o más bien una limitación de las posibilidades de interpretación, como a menudo sucede en el caso de normas penales restrictivas de derechos fundamentales.

Pues bien, ambas comparten la característica de ser normas de injerencia en el desenvolvimiento normal de los individuos de una sociedad, sin embargo como explicábamos anteriormente las normas tributarias no suponen un límite externo al derecho de propiedad, pues éste nace ya con límites inmanentes en cuanto soporta la carga de obedecer a la utilidad social y bien común. Las prestaciones tributarias suponen un estado normal del ser parte de una colectividad. En consecuencia la interpretación en materia tributaria no obedece a los mismos fines que en materia penal y no tiene su razón de ser en la restricción de los sentidos interpretativos.

En cuanto a lo que este ítem demanda: las referencias a la interpretación económica se originaron en Alemania, especialmente con la dación en 1919 de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO), dotando a la administración de un poderoso y peligroso instrumento anti elusorio, posibilitando hacer caso omiso a las formas jurídicas previstas en las múltiples hipótesis de incidencia legales y desentrañando la «realidad económica» subyacente de los diferentes actos y negocios jurídicos, en atención a la consecución de la «capacidad económica» en tanto principio constitucional (previsto en aquél entonces en la Constitución de Weimar, y actualmente no considerado explícitamente en la Carta Fundamental de Bonn).

El argumento de la búsqueda del logro de la justicia formal¹³ e igualdad por parte de la administración (lo que verdaderamente resultaba paradójico por las circunstancias históricas de la época en Alemania) llevó a que en dicho país, los mas renombrados doctrinarios señalaran este instrumento como el idóneo a los fines fiscales del Reich, evidentemente.

¹³ «En tanto hacer que las propias normas operen tanto en la practica de la vida cotidiana de la legislación, y de la administración, como de la jurisdicción», en: HENSEL, Albert. «Derecho Tributario», Edit. Nova Tesis, Rosario, 2004, pp. 23.

Uno de los principales precursores de esta teoría fue el ilustre profesor de la Universidad de Colonia Klaus Tipke que justificaba esta facultad exorbitante de la Administración en base a las exigencias de la igualdad, argumentando que:

«El principio de igualdad abarca una doble exigencia:

- 1) Que el derecho material se ajuste al principio de igualdad
- 2) *Que el derecho formal o procedimental haga posible la igualdad en la aplicación del derecho material»¹⁴* (cursivas nuestras)

Pero además esta pretendida extensión de la consecución de la igualdad no era sólo doctrinaria sino también legal: «Art. 85 AO. Las autoridades financieras tienen la función de liquidar y recaudar los impuestos con igualdad de conformidad con las leyes». Nótese aquí, la habilitación legal existente para la preeminente consideración del sustrato económico sobre el revestimiento jurídico de las formas, y esto porque para la concepción aquí mencionada «La ley por sí sola no basta para garantizar la igualdad en la imposición. La igualdad se decide en la ejecución de la ley. Las exigencias constitucionales no se respetan con la mera igualdad en la formulación parlamentaria de las leyes, sino que exige la igualdad en su aplicación en todos aquellos que realizan el supuesto de hecho de la ley»¹⁵.

Esta igualdad de gravamen a partir de las consecuencias prácticas solo es posible si únicamente tomamos en consideración las realidades fácticas o económicas de los hechos a calificar, lo que en realidad sería bastante absurdo puesto que las previsiones normativas de los hechos están escritas en tinta jurídica no económica, así una operación desprovista de su ropaje jurídico no calzaría en ninguna hipótesis de incidencia.

A pesar de las críticas, esta doctrina germana fue prontamente trasladada a Italia con Benvenuto Grizzioti quien escribió en el prefacio de uno de los libros del aclamado Albert Hensel: «Métodos de interpretación, válidos de manera general, no existen. Todo hecho generador particular exige un arte especial de aplicación del derecho. Ejercitar este arte compete evidentemente también a los tribunales financieros y a las autoridades administrativas. Solamente una inteligente combinación y cooperación entre legislación, interpretación y aplicación de la ley, pueden aproximarse al ideal de justa imposición»¹⁶.

¹⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 78.

¹⁵ IBIDEM, pp. 79.

¹⁶ HENSEL, Albert. «Derecho Tributario», Edit. Nova Tesis, Rosario, 2004, pp. 13.

En Latinoamérica conocida es la versión de esta teoría por el profesor argentino Dino Jarach: «En materia tributaria el principio de la consideración económica sigue idéntico fundamento. El criterio político que constituye el fundamento del impuesto es el de la capacidad contributiva. Esta significa una apreciación por el legislador, de fenómenos o manifestaciones de riqueza (...) La consecuencia lógica de este principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imposables según la naturaleza económica, porque solo ella es capaz de indicarnos cual es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios»¹⁷.

Las reacciones no se hicieron esperar y a nivel regional por ejemplo Alfredo A. Becker, claro opositor de lo que concibe «la doctrina pseudo – jurídica de Griziotti», manifestó tajantemente: «A doutrina da Interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada ‘constitutiva’, o que na verdadeira realidade faz e a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. «Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o ‘tributário’»¹⁸.

Actualmente, además, se ha desarrollado una clara oposición a la doctrina de la consideración económica, a partir de fundamentos constitucionales, es por ello que se considera que estas excesivas atribuciones no corresponden con las competencias de la Administración, como señalábamos en la parte introductoria del presente artículo, puesto que el poder tributario sólo lo ostenta quien esté así previsto en la Constitución. Interpretar «económicamente», independientemente de negar juridicidad a lo jurídico supone una labor creativa del derecho que está reservada a la autoridad con poder para ello. Esta capacidad de interpretación excepcional en el derecho tributario vulnera la certidumbre del particular en el derecho, y por tanto la legítima capacidad de planificación de sus actividades, incluyendo, obviamente, la planificación fiscal. Por tanto lo que el pudiera considerar ser economía de opción terminará siendo gravado por la actividad creativa de un órgano no competente para ello (irrumpiendo ilegítimamente así también en el sistema de fuentes).

En esta línea argumentativa, García Novoa manifiesta que «el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico, y sólo se garantizará el derecho del contribuyente a la

¹⁷ JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Edit. Cangallo, Capital Federal, 1985, pp. 402.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. «Teoria Geral do Direito Tributário», Edit. Lejus, San Pablo, 1998, Tercera edición, pp. 131.

certidumbre en la aplicación de la norma si en ese proceso interpretativo se salvaguarda la normatividad del hecho gravado y se excluye la búsqueda de sustratos económicos que a lo que tienden es a una suerte de libre creación del Derecho contraria a la previsibilidad»¹⁹.

Por tanto una interpretación excepcional en el derecho tributario está vedada por motivos de seguridad jurídica²⁰, en su doble vertiente: certidumbre del derecho e interdicción de la arbitrariedad. No importando su consagración explícita en las Cartas Políticas pues surge implícitamente en los ordenamientos jurídicos como derecho, garantía y valor.

Es por eso que «La seguridad jurídica demanda: 1) que la Administración respete la ley, y 2) que el legislador respete la Constitución, puesto que ya no basta con que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, es decir, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, perfeccionando el dogma de la soberanía popular por el de la soberanía del pueblo en la Constitución»²¹.

IV. LA INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA COMO INSTRUMENTO DE LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL ABUSO DEL DERECHO

A pesar de lo escrito hasta ahora, no podemos negar que los particulares no sólo usan las formas jurídicas sino que abusan de ellas a través de maniobras elusivas como negocios simulados, indirectos o incluso fraude a la ley, y la Administración al aplicar los sentidos interpretativos no puede limitarse a una mera operación lógico deductiva, por tanto ha de dotársela de instrumentos para enfrentar el abuso del derecho.

Dos de los más importantes, están constituidos por la facultad connatural de la administración al interpretar de acuerdo a los métodos generales del derecho y la

¹⁹ GARCIA NOVOA, Cesar. «El principio de seguridad jurídica en materia tributaria», Edit. Marcial Pons, 2000, pp. 255 - 256.

²⁰ «La seguridad jurídica supone, en esencia, saber a que atenerse», en: ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. «La motivación de los actos tributarios en la nueva LGT», Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 40.

²¹ CASAS, José Osvaldo. «Seguridad Jurídica y Tributación», en: Revista Jurídica de Buenos Aires, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Edit. Lexis Nevis - Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, pp. 65.

posibilidad de inclusión en los ordenamientos tributarios de dispositivos anti elusión²². Dentro de los métodos de interpretación, importante es destacar que además del literal, histórico y sistemático, el teleológico tiene hoy por hoy una función preponderante, como búsqueda de significado, pero la cuestión fundamental es: ¿Hasta dónde puede el intérprete apartarse de la letra de la ley al pretender buscar su fin?

Definitivamente atenerse sólo al significado gramatical de un dispositivo implicaría un ámbito muy limitado de aplicación que además convertiría al orden jurídico en una suerte de suma de compartimentos estancos, por otro lado, una interpretación en el sentido y finalidad del dispositivo que no se apoye en la letra del precepto, carece de justificación. Por tanto lo ideal es que en mayor o menor medida ambos ingredientes se encuentren presentes en toda actividad interpretativa.

Esta solución no se aparta de lo dispuesto por la Norma VIII del CT, pues al prescribir la aplicación de los métodos generales de la hermenéutica jurídica a la interpretación de las leyes tributarias, reconoce que la labor del intérprete no puede reducirse a un mecanismo de subsunción sino a fijar el fin de la norma (lo que a nuestro parecer además excluye la posibilidad de interpretar según la intención del legislador, puesto que la norma a partir de su entrada en vigencia tiene vida propia e independiente de los motivos que la originaron).

Sin embargo y a pesar del amplio margen del intérprete al utilizar con sentido crítico todos estos métodos para rescatar el elemento axiológico de la ley a partir de su reconstrucción objetiva, lo que se veda es el uso analógico de la norma a un supuesto no contemplado sólo por haber identidad de razón. Los métodos de integración del derecho tributario tanto por utilización de la analogía como de los principios generales del

²² Uno de los instrumentos más conocidos son las cláusulas antielusorias, tanto generales como específicas, dependiendo de su grado de detalle, éstas suponen entonces una habilitación a la Administración para atacar los actos elusorios a partir de presupuestos establecidos en la ley. Constituyen una vía legítima y acorde con la seguridad jurídica permitiendo la sujeción del órgano administrativo a la legalidad.

Una cláusula antielusoria general, comúnmente tiene un presupuesto de hecho definido de manera amplia, lo que permite considerar a diferentes operaciones como susceptibles de ser calificadas por la administración (o mejor dicho «recalificadas» puesto que la primera calificación la realiza el contribuyente), una cláusula antielusoria específica por el contrario tiene una *fattispecie* tasada y concreta, y por lo general se vale en su formulación de ficciones y presunciones jurídicas, lo que supone en algunos casos - dependiendo de la posibilidad de prueba que tenga el administrado - la vulneración del principio de capacidad contributiva por parte del legislador.

derecho, evento sucedido por ejemplo con la Ordenanza Tributaria Alemana - según lo explicamos - al poner en manos de la Administración la consecución de la igualdad a través de la consideración de la capacidad económica de todos y cualquier administrado, implicarían una labor ya no sólo de discrecionalidad sino de arbitrariedad por parte del encargado de aplicar las consecuencias normativas a los eventos de la realidad que encajen en un determinado supuesto de hecho.

Por ese motivo no concordamos con lo expuesto por la profesora Violeta Ruiz Almendral en cuanto argumenta:

«En nuestra opinión, el principal problema que plantea la prohibición de la analogía como medio de integración de las normas tributarias es su inconsistencia teórica, que deriva sobre todo de dos factores, en primer lugar, que las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía, pues no son normas penales, excepcionales ni restrictivas de derechos, y en segundo, que tampoco tal prohibición puede derivar del principio de reserva de ley, por lo que parece claro que el único límite es el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, esto es, el de carácter puramente lógico»²³.

Y esto porque un método de integración normativa sólo es posible en caso de lagunas, y en materia tributaria se presume que lo que no aparece formulado en palabras de la ley en realidad no quiso ser gravado (o exonerado, o sometido a algún beneficio) por el legislador, extender el ámbito de aplicación de la norma fuera del sentido de sus palabras es atribuirse funciones que sólo corresponden al poder con legitimidad para ello, definitivamente violenta el principio de reserva de ley (manifestación en el campo tributario del *supra* principio de seguridad jurídica).

Diferente es el supuesto de la extensión de la interpretación que supone una previa actividad interpretativa de búsqueda de significado distinto al meramente gramatical, en este caso partimos desde las palabras de la ley y no nos alejamos de ellas sólo buscamos su razón de ser si es que denotan polisemia o algún otro problema que no pueda ser solucionado con el método literal de interpretación.

²³ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. «El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de aplicación práctica de la norma general anti - fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario», Edit. Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 61.

Por tanto y como hemos de darnos cuenta, la cuestión se reduce a la colisión entre dos principios macro: la igualdad y la seguridad jurídica, ¿Cuál habrá de prevalecer?.

Pues la solución está dicha: la administración se sujeta antes que nada a la *legalidad*, no puede pretender materializar la igualdad a expensas de la violación del principio de reserva de ley y la facultad legítima de planificación fiscal en cuanto manifestación de la autonomía de voluntad de los particulares, señalar a quién se grava y a quién no, se agota en las manos del órgano con legitimidad para ello. La igualdad en la imposición por lo tanto sólo ha de ser garantizada en las esferas con poder tributario suficiente y con sujeción a los límites que señala la Constitución.