

E S T U D I O S

LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: ART. 23. 1º Y 2º DE LA LGT.

Felipe Romero García

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

ARTICULO 23:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho.
2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

SOMARIO

1- INTRODUCCIÓN.

2- BREVE REFERENCIA A LA POLÉMICA DOCTRINAL SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. SU INCIDENCIA EN LA HERMENÉUTICA FISCAL.

3- ART. 23.1 DE LA LGT DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963.

4- CRITERIOS INTERPRETATIVOS APLICABLES A LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

5- VIRTUALIDAD ACTUAL DEL ART. 23.1.

6- EL ART. 23.2: UNA NORMA INÚTIL.

7- LA POTESTAD INTERPRETATIVA DEL MINISTRO DE HACIENDA.

E S T U D I O S

1.- INTRODUCCIÓN.

El precepto objeto del presente comentario abre la sección 2ª del capítulo II de la LGT, que aparece bajo la rúbrica de la "**Interpretación**", si bien sólo el artículo 23 se refiere a esta cuestión, dedicándose los otros dos preceptos, al fraude de ley (art.24) y a la simulación (art.25).

Lo primero que debemos destacar, ante la reforma parcial de la LGT operada por la ley 25/95, es la ausencia absoluta de novedad en la materia que comentaremos art. 23, núms. 1º y 2º-. Lo único que explica la inclusión en la mencionada reforma de este artículo, es su ampliación con un nuevo número 3º, que recoge lo que, con anterioridad, aparecía en el número primero del art. 24 relativo a la analogía. Salvo esta modificación formal, el contenido, por lo demás, sigue siendo el mismo. Es más, en el proyecto remitido por el Gobierno a las Cortes ni siquiera se preveía este último retoque (el primer precepto cuya modificación se proponía en el proyecto era el 37¹). Fue una enmienda del Grupo Parlamentario Socialista (la núm. 32) la que propuso esta modificación, no contemplada en el proyecto, argumentándose en la motivación a dicha enmienda de adición que debía trasladarse el entonces núm.1º del art.24 a un nuevo apartado 3º del art.23 con objeto de dejar en aquél, únicamente, la nueva regulación del fraude de ley². En un principio, esta enmienda no fue acogida por la ponencia, apareciendo posteriormente en el dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, que incorpora, en el texto articulado que se eleva al Pleno, la modificación propuesta, quedando el art.23 en la redacción que finalmente se le dio - tres apartados, los dos primeros relativos a la interpretación y el tercero referente a la analogía-.

Lo expuesto significa que el tema de la interpretación de las normas tributarias no ha sufrido alteración alguna. Y no sólo no se ha modificado ahora, sino que tampoco fue tocado por la ley 10/85. Es decir, estamos ante un precepto cuya redacción trae su origen de la fecha de promulgación de la LGT, que como sabemos es de 1963. Dato este muy a tener en cuenta para la comprensión de su significación -al menos la que tuvo en su momento, con independencia de que luego discutamos su virtualidad actual-.

¹Este hecho fue objeto de crítica en la discusión que tuvo lugar en Comisión, poniéndose de manifiesto por parte de alguno de los intervinientes, en concreto por el representante del grupo parlamentario IU-IC, que estaba desaprovechándose la ocasión que ofrecía esta reforma para retocar artículos anteriores al 37 que habían quedado obsoletos. Un ejemplo ilustrativo de lo señalado lo constituye el art. 6 que sigue atribuyendo la potestad reglamentaria en materia tributaria al Jefe del Estado y al consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda, cuando sabemos que, a tenor del art.97 CE, el Jefe del Estado carece de potestad reglamentaria.

²En opinión de Palao Taboada "esta justificación no es convincente, pues entre la sanción del fraude de ley y la analogía existe una estrecha relación que ahora queda rota desde el punto de vista sistemático. La cuestión no tiene, sin embargo, gran importancia". Palao Taboada, Carlos: "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). Interpretación y aplicación de las normas tributarias". Revista de Estudios Financieros -*Contabilidad y Tributación*- Núm.155 (1996), pág.5.

Posiblemente, sea este uno de esos preceptos que en una lectura apresurada de la ley no se valore en su justa medida, entre otras cosas porque parece afirmar algo evidente -y ello es cierto-; de ahí que no hayan faltado autores que lo consideren superfluo. Desde luego, si lo contemplamos, como debemos hacerlo, desde la perspectiva actual, no cabe duda que, dado el estado actual de la evolución del derecho y del derecho financiero como disciplina jurídica, no aporta nada nuevo, hasta el punto de que podría mantenerse la innecesariedad de su mantenimiento, en tanto que su supresión, como ha sido propuesta por parte de la doctrina, no alteraría para nada los criterios a seguir en la tarea interpretativa dentro del ámbito tributario. Cuestión distinta es que, como señala Cazorla Prieto³, nos planteemos el problema no desde el punto de vista de la necesidad, sino desde el plano de la conveniencia de su mantenimiento. Pero para llegar a una conclusión, en uno u otro sentido, no podemos analizar el precepto sin tener en cuenta el trasfondo que se encierra en el mismo, que nos dará las respuestas que nos ayudarán a comprender por qué el legislador de 1963 decidió introducirlo en la LGT y por que en estos términos. Sólo teniendo en cuenta los antecedentes -doctrinales y jurisprudenciales- y el contexto en el que se dictó, podremos comprender el alcance que, en su momento, tuvo este artículo.

Teniendo en cuenta los antecedentes de nuestro derecho y del derecho comparado de nuestro entorno, entenderemos por qué se calificó a este precepto como una gran novedad, no sólo en relación con las normas tributarias anteriores, sino en relación con el ordenamiento jurídico en general. Se trataba de una verdadera y efectiva novedad, en tanto que apenas existían preceptos en nuestro ordenamiento que aludiesen al tema de la interpretación - recordemos que el art.3.1 del C.c., donde se recogen los criterios hermenéuticos de general aplicación, se introdujo en el Código tras la reforma de su título preliminar operada en 1974-. De modo que, en la fecha de promulgación de la LGT el problema de la interpretación de las normas carecía, en nuestro sistema jurídico, de una regulación de carácter sistemático y general.

La ausencia de preceptos que regulasen la interpretación, como nos señala Martín Retortillo, posiblemente se debiera al mantenimiento, durante largo tiempo, de ideas surgidas en el momento de la codificación. Los códigos se consideraban cuerpos normativos perfectos -mediante los que se pretendían alcanzar una regulación definitiva y fija-, que se explicaban por si solos, que no necesitaban comentario alguno⁴.

³Cazorla Prieto, L.M: "El art.23 de la L.G.T: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario". En comentarios a la LGT y Líneas para su reforma. Vol.I. IEF. Madrid, 1991. pág., 353 y ss.

⁴Recordaba recientemente entre nosotros el Prof. Soler -escribía el autor citado- la atmósfera mítica que rodeó a la codificación en sus primeros días y la enemiga con que se veía en aquella época cualquier tarea de comentario o interpretación de los textos, como si pudiera ser puesto en cuestión, por este procedimiento, el sacrosanto depósito de las leyes, la nueva fuente del Derecho emanada del legislador. Parece cierto que a la aparición

E S T U D I O S

Estas ideas mantenidas durante largo tiempo, quizá por la propia fuerza de la inercia, explican que Martín-Retortillo escribiera⁵, pocas fechas después de promulgarse la LGT, que la primera impresión que le causaba la lectura del art. 23.1 era la de su novedad.

Junto a su carácter novedoso, el art.23 constituyó, desde el punto de vista de la evolución del derecho tributario, un paso de gran importancia, y ello es así porque el legislador de 1963 vino a alinearse al lado de una corriente doctrinal partidaria de defender el carácter ordinario, y no excepcional o especial, de las normas tributarias.

Por ello, y como señalé, para comprender el alcance del precepto en cuestión debemos tener en cuenta las polémicas doctrinales que sobre la naturaleza de las normas tributarias ocuparon durante largo tiempo a los estudiosos del tema⁶, y que se encuentran en el trasfondo de este precepto.

2- BREVE REFERENCIA A LA POLÉMICA DOCTRINAL SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. SU INCIDENCIA EN LA HERMENÉUTICA FISCAL.

En un primer momento, el derecho tributario fue considerado derecho singular, en cuanto atentatorio a la libertad de los ciudadanos y al derecho de propiedad. Según este punto de vista, las relaciones normales entre los ciudadanos y entre estos y sus riquezas se veían perturbadas por un elemento extraño, el impuesto, establecido por el

del primer comentario de la nueva legislación, Napoleón exclamó disgustado: «¡Mi Código está perdido!». La anécdota...importa mucho más como testimonio objetivo de una concepción jurídica de la época. Como tal, en efecto, no constituye un fenómeno aislado. Poco después de la sanción del Código Penal de Baviera (1813) se prohibió expresamente por decreto escribir comentarios del mismo y tener lecciones orales que versaran sobre aquél. Prohibiciones parecidas habían sido dadas por el emperador José II de Austria en 1786 y por Federico II....Se explica así que el Code Napoleon no se ocupara del problema de la interpretación. Se explica así, y el dato me parece del mayor interés, que la Constitución de Cádiz encomendara a las Cortes la tarea de interpretar las leyes -art.131-. Martín-Retortillo, L: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". RDFHP, Num.54, Junio 1964, Pags.344 y 345.

⁵Martín-Retortillo Baquer, L: "La interpretación de las normas..."op. cit., pag.345.

⁶En 1886, Orlando fue el primero en negar el carácter de ley en sentido material a la ley tributaria, puesto que analizando su contenido llegaba a la conclusión de que no se trataba de una norma jurídica. Según el autor, el deber tributario deriva de otro más general: el que obliga al ciudadano a subordinarse a la autoridad del Estado. La imposición y la disposición de los tributos es por ello un acto de desarrollo de la función gubernativa y ejecutiva, pero no legislativa.

Años después, Cammeo, hace una ligera crítica de la teoría de Orlando, afirmando que las normas tributarias regulan la relación jurídico-económica entre los ciudadanos y el estado, y suponen una limitación de los derechos de la propiedad, una expropiación.

Ingrosso criticará la teoría de Orlando y defenderá la ley tributaria en sentido material. Por su parte, Lolini aparece, en cambio, como el máximo defensor del carácter formal de la ley tributaria, apoyándose en su argu-

poder político. No por ello dejaba de reconocerse la necesidad de su existencia, pero el impuesto aparecía como un mal necesario. Además, el ente público - el beneficiario del impuesto- se presentaba en una situación de superioridad frente al contribuyente, encontrándose dotado de un poder coercitivo que le permitía imponer sus decisiones al ciudadano⁷.

Todo ello explica que al impuesto se le viese como un hecho singular, excepcional, y que las normas que lo regulan adquirieran ese mismo carácter frente a aquellas otras que disciplinan las relaciones entre particulares, que son relaciones entre iguales. Esta atribución de singularidad encierra una cierta valoración peyorativa, y así el derecho tributario es visto como un derecho odioso. Si el impuesto, se argumentaba, entraña una limitación del derecho a la libre iniciativa económica y un recorte a la propiedad, era coherente afirmar que la interpretación de las normas que lo regulan ha de estar presidida por un criterio apriorístico tal como **"in dubio contra fiscum"**.

Dado que las teorías que han surgido acerca de la interpretación de las normas tributarias aparecen históricamente ligadas a las posiciones adoptadas sobre la naturaleza de las mismas, aparece en aquella época la teoría de la interpretación literal o estricta, con un apoyo fundamentado casi exclusivamente en la literalidad de los textos, como derivación de la concepción peyorativa del impuesto, impidiendo toda extensión de la norma en perjuicio de los derechos económicos del ciudadano -planteamientos que han estado presentes en la jurisprudencia del T.S. hasta fechas relativamente recientes-. De igual modo surge la teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención⁸. Se trata de un planteamiento paralelo al anterior, pero de signo opuesto, en cuanto favora-

mentación en la teoría de Donati, quien distingue entre acto de la función administrativa y de la función legislativa.

Vanoni critica los argumentos de Orlando, Ingrosso, Lolini, y Donati. Entre otros instrumentos para su argumentación, se servirá de la teoría legislativa funcional de Griziotti. Vanoni - autor que va a dejar prácticamente zanjada la cuestión- afirma tajantemente que las normas tributarias son normas jurídicas. Un análisis acerca de estas polémicas se encuentra en: Lasarte Alvarez, J: "Sobre la ley tributaria (Nota a una vieja polémica)". RDFHP, N°76 (1968), págs.749 y s.s. Vid. asimismo, referencias a esta cuestión en Escribano, F: La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales. Cívitas, Madrid, 1988. Pags.120 y s.s.

⁷García Añoveros, J: "La interpretación de las leyes tributarias y los Organismos autónomos ante el impuesto". RDFHP, n°39 (1960), pág.. 709 y ss.

⁸Reflejos de esta teoría se encuentran en la jurisprudencia. Observemos, así, cómo la Sentencia de 23 de enero de 1973 (Ar.521) sigue manteniendo que: **"También se opone a la concesión de este beneficio el conocido principio general que se contiene en el artículo 5º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 y reiterado constantemente por la jurisprudencia de correcta aplicación a este caso en cuanto a que las exenciones, igual que las reducciones o bonificaciones tributarias, por su carácter de excepción, sólo deben admitirse cuando se encuentren clara y expresamente consignadas en las respectivas disposiciones, sin que puedan en ningún caso interpretarse ni aplicarse de manera extensiva, deductiva ni analógicamente, sino que han de serlo en sentido absolutamente riguroso y restrictivo, principio este asimismo proclamado con referencia al Impuesto de Derechos Reales por el artículo 7º de su Reglamento al ordenar que en ningún caso ni a pretexto de ser dudosos podrán declararse exceptuados a los efectos del pago de dicho Impuesto otros actos y contratos que los taxativamente enumerados en el anterior artículo, pues las excepciones y bonificaciones tributarias o de cual-**

E S T U D I O S

ble al fisco (al entenderse que las normas que establecen exenciones son excepcionales deberán ser interpretadas con criterios restrictivos). Ambas teorías quedarían resumidas en dos aforismos: "**in dubio contra fiscum**" e "**in dubio pro fiscum**".

En el moderno derecho tributario, constituye un principio consolidado que el conjunto de normas que constituyen esta rama jurídica no tienen la consideración de normas odiosas ni son derecho excepcional, frente a un derecho común. En un Estado de Derecho, como el actual, las consideraciones que se mantenían acerca del carácter atentatorio del impuesto carecen de sentido. El pretendido carácter excepcional de las leyes tributarias desaparece completamente cuando se piensa que es el texto constitucional, primera fuente del ordenamiento jurídico, donde se recogen los principios de acuerdo con los que debe organizarse el sistema de normas tributarias (principio de legalidad, principio de capacidad contributiva, principio de justa distribución de la carga tributaria, etc.) cuyo respeto se considera necesario a la hora de formular las leyes impositivas. No puede considerarse derecho singular lo que no es más que el desarrollo de principios formulados por la norma vértice del ordenamiento. Hoy, un sistema tributario debe ser contemplado bajo una perspectiva totalmente distinta de la que reflejaba el planteamiento anterior, en cuanto que aquél se asienta sobre la base del principio de legalidad, clave de bóveda del sistema de impuestos, y el de la sujeción de la Administración a la ley. Como señala García Añoveros "en una sociedad políticamente organizada, un régimen tributario, el que sea, es connatural a la existencia misma de la sociedad. No puede sostenerse, en principio, que el sistema tributario, en cuanto tal, venga a perturbar unas relaciones primarias, naturales, preferentes. Tan naturales son las relaciones entre ciudadanos como entre ciudadanos y ente público, y dentro de las últimas las tributarias son imprescindibles... Ciertamente que el ente público está dotado de poder y puede abusar de él, pero no es menos evidente que en la medida que opere el principio de legalidad tributaria y en la medida en que la Administración actúa sujeta a la Ley, aquellas posibilidades de abuso desaparecen, y con ellas la segunda razón que permitiría afirmar la excepcionalidad del impuesto como institución. En estas condiciones, el impuesto no menoscaba la libertad del ciudadano ni su derecho de propiedad: son los propios ciudadanos quienes establecen los impuestos, mediante sus representantes (principio de autoimposición)... Por lo tanto, las leyes tributarias que establecen los impuestos no tienen carácter excepcional ni singular"⁹.

Entre las aportaciones histórico-doctrinales cabe destacar, en el ámbito de la doctrina italiana, las aportaciones de la Escuela de Pavía y, fundamentalmente de Griziotti.

quier otra clase, como es la que ahora se dilucida, serán siempre de interpretación restrictiva y rigurosa, carácter que se le dio por su inmediato antecedente legal, que fue la disposición adicional 2 de la L.H., de 16 de diciembre de 1909, y que ahora subsiste en el artículo 616 de su actual Reglamento en virtud de la condición excepcional que la misma reviste".

⁹García Añoveros, J: "La interpretación de las leyes tributarias...". Cit. Pág.704.

La primera de sus aportaciones consistió, nos dice Bayona de Perogordo y Soler Roch¹⁰, en una batalla por la normalización de las leyes tributarias en orden a la aplicación de los métodos interpretativos ordinarios. Así, a la consideración inicial del tributo como una carga que los súbditos debían soportar y cuyo exclusivo fundamento era la potestad del imperio del ente público -consideración a la que correspondía una apreciación de estas normas como limitación de derechos de la persona y, fundamentalmente, del derecho de propiedad- Griziotti y sus discípulos oponen la configuración del tributo como la obligación derivada del disfrute de unas ventajas generales o particulares que los contribuyentes perciben de la actuación del Estado, adecuándola en cada caso a la capacidad contributiva del sujeto obligado. Esta configuración del fenómeno financiero abona una evolución conducente a la normalización interpretativa. La segunda aportación de Griziotti, en opinión de los autores antes citados, consiste en la configuración de un método de interpretación funcional, basado en la consideración de que para la aplicación de un precepto legal, se debe tener en cuenta una exacta valoración de la función económica realizada por los hechos sociales a que se refiere la ley impositiva. Como rasgo más característico de la teoría de la interpretación funcional se ha señalado la especial consideración del principio de capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación correctora de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.

La llamada teoría de la interpretación funcional aparece como una derivación de los planteamientos de la teoría de la interpretación económica que, tuvo especial importancia en la época anterior a la promulgación de la LGT. Esta escuela de interpretación se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes, tienen un contenido prevalentemente económico. Esta teoría tuvo su principal exponente en la doctrina alemana -que encontró su principal apoyo positivo en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 en cuyo artículo 4º se leía¹¹ **"al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias"**-. La doctrina alemana sostiene que, el método en cuestión permite, simplemente, entender que en determinadas leyes, aún cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico. Dentro del ámbito de la interpretación, entienden que las normas tributarias deben ser interpretadas teniendo en cuenta, fundamentalmente, la realidad económica sobre la que actúan.

Aportación fundamental, donde las haya, destacada por la generalidad de la doctrina, es la de Vanoni. Suele decirse que tras la aparición de la monografía de este autor

¹⁰Bayona de Perogordo, J.J., y Sóler Roch, M^a.T. Derecho Financiero. Vol.I. Librería Compas. Alicante. 1989. 2ª Edic. Pág.345 y ss.

¹¹Dicho apartado 4º fue suprimido en 1977, aunque la doctrina alemana ha seguido sosteniendo la procedencia de la interpretación de las normas tributarias de acuerdo con criterios económicos.

E S T U D I O S

"Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", la mayoría de los problemas que han pesado sobre la naturaleza de las normas tributarias, o quedaron definitivamente resueltos, o planteados de forma tal, que no se hizo difícil su solución posterior¹². Su trabajo constituye, como ha señalado el prof. Escribano¹³, un punto de arranque, es decir, una referencia fundamental para la definitiva carta de naturaleza jurídica u ordinaria juridicidad de la ley tributaria, constituyendo una notable aportación de Vanoni relacionar el tema de la naturaleza con el de la aplicación, cuestión sobre la que nueve años después llevará a cabo una definitiva aportación M.S.Giannini. Básicamente -nos sigue diciendo el prof. Escribano - estos hitos dejarán cerrada una cuestión de especial relevancia tanto por su significado como, por la aplicación jurisprudencial que se hará de sus ideas.

La polémica que se planteó en su momento acerca de la naturaleza de las normas tributarias, llevó aparejada la polémica acerca de los criterios interpretativos aplicables a las mismas -reflejo de ello lo constituyen las distintas teorías que acerca de la interpretación se han dado-.

Si admitimos, como debe hacerse, que las leyes tributarias no tienen ningún carácter singular o excepcional, hemos de llegar a la siguiente conclusión: no existen criterios interpretativos específicos de las leyes tributarias; no hay principios de interpretación aplicables a estas leyes que no puedan utilizarse en cualquier rama del derecho. La negativa a admitir criterios especiales de interpretación en derecho financiero es hoy ampliamente compartida. El derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto que se funde al mismo nivel con la totalidad del ordenamiento¹⁴.

3- ART. 23.1 DE LA LGT DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963.

En este panorama aparece la LGT, de 28 de diciembre de 1963, que supone la consagración legal de unas opiniones ya depuradas, en las que se insistía en el pleno carácter jurídico de la materia tributaria¹⁵. Como señala Pérez Royo¹⁶, a medida que el derecho tributario se fue constituyendo como disciplina estudiada con metodología estrictamente jurídica, la doctrina fue igualmente estableciendo de manera definitiva la ausencia de criterios de interpretación diferenciales respecto de los aplicados al resto del

¹² Eusebio González García, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I; Edersa, 1982 . pág.177 y ss.

¹³ Escribano, F: La configuración jurídica del deber... Pág. 121.

¹⁴ Ferreiro Lapatza, J.J: Curso de Derecho Financiero Español; Marcial Pons. Madrid, 1993; pág.77.

¹⁵ Pastor Ridruejo: "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código civil". En Estudios de Derecho Tributario. Vol.I. IEF, 1979; Pág., 543 y s.s.

¹⁶ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario (Parte General) Cívitas, Madrid, 1995. Págs.83 y ss.

ordenamiento. Esto se encuentra plenamente asumido en el momento de la preparación de la LGT y a ello corresponde la redacción del art.23. De ahí, que para su comprensión sea preciso tener en cuenta las observaciones que acabamos de realizar sobre las pretendidas especialidades de los criterios hermenéuticos en materia tributaria.

La lectura de este precepto, situados desde la perspectiva actual, puede llevar a considerarlo como superfluo e inútil, por cuanto viene a afirmar algo que parece obvio y elemental. Si la interpretación de las normas constituye una tarea jurídica, parece lógico y natural que ésta se realice con arreglo a los criterios admitidos en derecho. Esto parece indudable y evidente, y lo es, tanto en relación con las normas tributarias, como en relación con las normas que se refieren a cualquier otra rama del ordenamiento.

Pero la afirmación anterior, situados en el momento de la promulgación de la LGT¹⁷ supondría desconocer el trasfondo de la discusión doctrinal, que mencionamos anteriormente, entre criterios jurídicos y económicos, que tuvo también su reflejo en la preparación de la ley. A este respecto se ha señalado que el mencionado precepto tiene más significado por lo que no dice que por lo que dice. Tiene, pues, un sentido para cuya revelación se hace preciso echar una ojeada a los antecedentes inmediatos, fundamentalmente, al proyecto de LGT remitido a las Cortes por el Gobierno. El texto del proyecto contenía una formulación aparentemente similar a la que resultó luego, en cuanto coincidía literalmente en parte, pero su significado era totalmente distinto.

Resulta interesante detenerse en su análisis por cuanto que nos dará la clave de la regulación actual y nos permitirá comprender por qué el legislador tributario decidió introducir una norma acerca de la interpretación. Decía el proyecto: "**Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran**". Sólo la pri-

¹⁷En aquellos momentos no faltaron elogios al precepto. Tal fue el caso de Fernández Ordóñez quien hacía notar que "el tema de la interpretación de las normas tributarias -cuestión que ha vivido en España confinada en muy escasos estudios doctrinales y una fluctuante e imprecisa doctrina jurisprudencial- es acuciante tarea para el jurista. Hoy más que nunca necesita el intérprete de un hilo orientador en el alucinante laberinto de nuestra legislación tributaria. Es de agradecer por tanto que la LGT contenga tres artículos(23,24,25)bajo el rótulo de "interpretación". El elogio debe ser en un principio tanto más justificado cuanto que ni siquiera el título preliminar del C.c.dispone de normas al respecto". En su opinión el art.23.1 contenía una declaración importante, añadiendo que "la norma tributaria forma parte del ordenamiento jurídico; sus relaciones básicas, sus líneas de fuerza podrán ser políticas, sociales o económicas, pero desde el momento en que estas realidades se incorporan al mundo del derecho y se integran en una norma jurídica, es ésta última la que cuenta. Lo que el intérprete "interpreta" es una norma, no las motivaciones, finalidades, o pretextos que sin aflorar a la superficie de la norma aparecen sumergidos en la misma. Y como quiera que para interpretar las normas jurídicas, los instrumentos son jurídicos, es coherente el principio declarado por el art.23, que constituye en este aspecto una verdadera garantía frente a los llamados criterios económicos de interpretación. No se trata aquí de resucitar la vieja polémica. Se intenta solamente poner de relieve el alcance de esta formulación legal: la función de interpretar las leyes tributarias -como las demás- debe practicarse desde la plataforma jurídica, con ojo avizor a todas las realidades que condicionan la norma, pero utilizando los medios, los criterios, los instrumentos que la ciencia jurídica ha elaborado". Fernández Ordóñez, F.J.: "La interpretación de las normas tributarias". XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero, 1964, págs.201 y s.s.

E S T U D I O S

mera parte pasó a la ley, desechándose la frase "y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran". En el paso del proyecto a la ley, se fue más allá de lo que a primera vista podría parecer una mera simplificación consistente en la supresión de ciertas palabras; supuso, no sólo el abandono de una frase, sino el abandono definitivo de la idea nuclear inspiradora del proyecto en lo que al precepto comentado se refiere.

El proyecto exigía que, al interpretar las normas tributarias, se tuviese en cuenta su finalidad económica. Este es el **"quid"** de la cuestión. Al introducir dicha exigencia, el legislador estaba tomando postura -en la polémica acerca de cuál debe ser el sentido real de la interpretación de las normas tributarias- a favor de la tesis de dar entrada, específica y fundamentalmente, a los elementos económicos en la tarea interpretativa. La posición adoptada suponía una auténtica novedad caracterizada por el alejamiento de los principios ordinarios en materia de interpretación, por lo que tenía pleno sentido que se incluyera en la LGT una regulación referente a la interpretación de las normas tributarias, en tanto que pretendían introducirse particularidades en relación con los principios que rigen, en general, la interpretación de las normas.

En este sentido, se seguía a la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, en cuyo art.4º se señalaba que **"al interpretar las leyes tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la marcha de las circunstancias"**; y, en cambio, se apartaba de la línea seguida por el Texto Único Italiano de los Impuestos Directos, en el que no se contiene referencia alguna al problema de la interpretación de las normas. Esta omisión se debía a dos razones: en primer lugar, al hecho de que las normas de derecho común regulan esta cuestión, con soluciones de general aplicabilidad para todo el sistema jurídico. Es el art.12 de las Disposiciones sobre la ley en general que preceden al C.c. el que disciplina el tema -cumpliendo una función paralela a la que en nuestro ordenamiento lleva a cabo el art.3.1 C.c.-. Resulta, por tanto, que a no ser que se quieran establecer particularidades concretas respecto a las normas tributarias, no tiene sentido querer enmendar la plana a una norma que se aplica con carácter general a todo un ordenamiento jurídico. La segunda razón del silencio del Texto Único Italiano es que al momento de redactarse, la doctrina italiana estaba ya de vuelta en relación con el problema de la llamada interpretación funcional de los tributos. La opinión dominante era la de que no sólo no tenía sentido insistir específicamente en los supuestos elementos económicos a tener en cuenta a la hora de interpretar, sino que se admitía expresamente que las normas tributarias debían interpretarse con arreglo al procedimiento y a los criterios de carácter general vigentes para todas las normas¹⁸.

Pues bien, lo que acabamos de comentar respecto al derecho italiano puede ayudarnos a la hora de comprender y valorar nuestro propio derecho, pues si bien el proyecto parecía orientarse hacia la dirección apuntada en el derecho alemán, lo que fi-

¹⁸Martín-Retortillo Baquer, L: "La interpretación...". Cit. Pág.. 356 y S.S.

nalmente resultó se alinea al lado del derecho italiano. El precepto de la LGT admite, sin más, los criterios interpretativos comunes a todo el sistema jurídico: **"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho"**. Ninguna especialidad, por tanto, para interpretar las normas tributarias. Teniendo en cuenta lo que acabamos de señalar, al hablar del caso italiano, cabe preguntarse por qué se mantuvo en la LGT un precepto que tratase de la interpretación, cuando a través del mismo no pretendían introducirse particularidades en la tarea interpretativa dentro del ámbito tributario; su mantenimiento ¿no era, acaso, innecesario?. Puede ser esta la primera impresión que hoy se extraiga de su lectura; pero, situados en 1963 cabe encontrar un sentido positivo. Decir entonces que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los mismos criterios que el resto de las normas jurídicas, suponía, ni más ni menos, excluir cualquier criterio no jurídico de interpretación que pudiera aducirse - en particular los llamados criterios económicos¹⁹ -. Resulta así, que ese quedarse a mitad de camino del texto del proyecto hay que interpretarlo al final como un apartamiento decisivo y radical del texto originariamente propuesto²⁰; de ahí que se haya dicho que el proyecto contenía una formulación aparentemente muy cercana, pero muy distante en su intención; o que el art.23.1 hacía, dados su estructura y antecedentes, más de lo que aparentemente decía. Como señalara Pastor Ridruejo "a través de un precepto que parece no significar sino algo evidente, el que las normas tributarias, que son jurídicas, se consideran como tales a efectos de la interpretación, la LGT ha zanjado en nuestro ordenamiento

¹⁹El TS rechazó el criterio económico en la Sentencia de 18 de octubre de 1966 (Ar.4236), señalando que: *"En nuestro sistema jurídico no se marcó nunca al interprete este o aquel criterio de interpretación, y cuanto se ha dado en el artículo 23 de la LGT ha sido para consagrar lo que ya los juristas venían practicando, o sea, la utilización de criterios admitidos en derecho, y como el proyecto enunciase otros, las Cortes los rechazaron, como sucedió con el económico, que consagró el uso y trasvase en estos casos de los esquemas y estructuras conceptuales, del ordenamiento jurídico que los albergan, que va más allá de la especialidad de cualquier rama del Derecho y que dan más amplia visión del problema para su solución acertada"*.

Cuestión distinta es que los conceptos económicos puedan reconducirse a esquemas jurídicos; prueba de ello lo tenemos en la STS de 7 de abril de 1979 (Ar.1283): *"A los efectos de la Contribución Territorial Urbana la palabra "renta" debe entenderse en su acepción gramatical o usual y por lo tanto equivalente a la obtención de un beneficio o ingreso producido por los bienes, aunque la cantidad que se perciba sea sólo parcialmente compensadora del gasto que los establecimientos llevan consigo"*.

No obstante, pueden encontrarse en la jurisprudencia algunos supuestos en los que la tarea interpretativa ofrece atisbos de utilización de criterios económicos; tal sería el caso de la STS. de 28 de abril de 1983 (Ar.1963): *"No produzcan renta exige, como pone de relieve la Sentencia, que no produzca ingreso alguno, sin que pueda aceptarse la tesis de la apelante de que el ingreso que produce la residencia existente en el inmueble en cuestión sea inferior al pasto que origina su utilización como residencia, pues la interpretación del requisito de no producir renta se viene interpretando por esta Sala en el expresado sentido de carencia de ingresos, sin que baste que el ingreso sea inferior al pasto, pues es preciso insistir en que renta no es equivalente en el sentido empleado a beneficio o superávit del ingreso sobre el pasto, sin que quepa recoger los argumentos aducidos por la apelante, que quedan desvirtuados en la Sentencia recurrida"*.

²⁰Nuez de la Torre no concede relevancia a la comentada divergencia entre el texto del proyecto y el definitivo al considerar que "la supresión de esta frase fue debida sencillamente a considerarla superflua, pues en derecho español ha de estarse a la interpretación finalista que conduzca a los resultados más adecuados con los prin-

E S T U D I O S

un tema polémico de gran relevancia en la materia hermenéutica, como es el rechazo del criterio económico²¹.

Una última consecuencia de lo que venimos diciendo: va a suponer, en el campo tributario, un cambio de postura en relación con una serie de aforismos que se venían manteniendo. Así frente a los brocados **in dubio pro o contra fiscum**, o las corrientes que postulaban una interpretación restrictiva, estricta o exclusivamente literal de las normas tributarias, la LGT reconduce la interpretación de tales normas a la teoría general de la interpretación de las leyes²².

4- CRITERIOS INTERPRETATIVOS APLICABLES A LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

¿Cuáles son los criterios admitidos en derecho a que se remite el art.23.1?. En el momento de la promulgación de la LGT no existía en nuestro ordenamiento una regulación positiva de los criterios hermenéuticos. Éstos, debían obtenerse por analogía de los admitidos en materia contractual y de los elaborados doctrinal y jurisprudencialmente²³.

Pero, hemos de resaltar la configuración amplia del art.23.1; esa estructura remisi-va permitirá la adaptabilidad de la interpretación de las normas tributarias a los cam-

cipios indeclinables de justicia". Nuez de la Torre, P.: "La aplicación de las normas tributarias". XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero; IEF, Madrid, 1964; págs.151 y s.s.

²¹Pastor Ridruejo:"La interpretación tributaria...". Cit. Pág.547

²²En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1976 (Ar.595), al disponer que **"la interpretación literal. es contraria a Derecho y al propio artículo 23 de la LGT, que precisamente obliga a interpretar las normas fiscales conforme a los criterios admisibles en Derecho". Con mayor amplitud la STS de 8 de marzo de 1973 (Ar.1054) expone "que sin duda la razón explicativa de ese aparente contrasentido entre el sentido literal de la norma y la forma en que ha sido aplicada procede fundamentalmente de haber tenido en cuenta, más que la gramaticalidad de la palabra, su espíritu informante, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial de las Sentencias de 8 de mayo de 1951 (R.1232), 2 de enero de 1952 (R.53), 27 de junio de 1956 (R.2878), 15 de noviembre de 1966 (R.5176), entre otras muchas, puesto que como ha declarado esta misma doctrina, la interpretación de las leyes ha de hacerse captando su espíritu, que es decisivo -se dice- para la vida jurídica y, por tanto, para la resolución judicial, repudiando las sentencias de interpretación literal para que el objetivo del Derecho, que en definitiva consiste en la realización de la justicia, sea cumplido en beneficio del bien individual y colectivo, principios estos incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 83 de nuestra Ley Jurisdiccional -Sentencias de 5 de octubre de 1965 (R.4234), 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966 (R.4449 y 5176), 11 de abril de 1967 (A.2162) y 25 de febrero de 1971 (R.475) -, jurisprudencia que con el mismo propósito ha apelado a la motivación y a la finalidad de la norma. Sentencia de 18 de marzo de 1961 (R. 1551) -, así como a la conexión de la misma con la institución a que corresponde la Sentencia de 22 de enero de 1969 (R.42) y con el sistema a que pertenece la Sentencia de 15 de marzo de 1969 (R. 1414) "**

²³Tras la entrada en vigor de la LGT la interpretación de las normas tributarias habrá de realizarse atendiendo a las siguientes reglas o principios:

bios que se produzcan en los criterios jurídico-interpretativos generales. La remisión, sin más, a los criterios admitidos en derecho, hará posible que las variaciones en las concepciones valorativas y en las técnicas jurídicas se apliquen de inmediato al derecho tributario. De ahí, que no pueda, por menos, que destacarse la reforma del título preliminar del C.c. operada en 1974. porque ahora contamos con un precepto que regula explícitamente la interpretación jurídica.

De ahí, que pueda afirmarse que la remisión que realizaba en 1963 la LGT a los criterios jurídicos comunes tuviese, al menos formalmente, un sentido distinto al actual.

El art.3.1 C.c. dispone que **"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"**.

Aún cuando dicho precepto no fuera, y así lo pretendió, sino una condensación de los principios hermenéuticos reconocidos hasta ese momento, tiene un valor en sí mismo. La Exposición de Motivos de la ley de Bases nos aclara el sentido de la reforma al afirmar que se pretende no alterar las directrices esenciales del código de 1889, ya completando lo que en el texto hasta ahora vigente sólo aparece bosquejado, ya acomodando éste a la doctrina más autorizada y a la jurisprudencia del TS. En suma, no se pretenden sustanciales innovaciones del sistema jurídico, sino una explicitación legal de principios latentes o ya resaltados por la jurisprudencia²⁴, y ello, a pesar de que la Ex-

a) Los principios del derecho que informan toda labor hermenéutica en el ordenamiento español.

b) Las disposiciones contenidas sobre esta materia en la LGT (Secc. II del cat. II del Tít. I)

c) Los principios generales del ordenamiento tributario -título preliminar de la LGT-. Tales principios, que por primera vez son sistemáticamente acogidos en un texto legal, son los siguientes: 1. el principio de legalidad (art.2); 2. principio de la capacidad económica (art.3); 3. principio de generalidad y equitativa distribución de las cargas tributarias (art.3); 4. Fines del impuesto: medio para recaudar ingresos públicos, instrumento de la política económica general, medio para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales, e instrumento para proveer a la mejor distribución de la renta nacional. ¿Qué valor tienen en orden a la interpretación de la ley tributaria estos principios y finalidades?

A) Tales principios, en primer lugar, tienen como misión fundamental regular el ejercicio de la potestad tributaria emanada de la soberanía, enmarca la producción de leyes tributarias. Afectan al legislador y tienen la consideración y el rango, al menos en su aspecto material, de principios constitucionales tributarios.

B) Pero también sirven para caracterizar la fisonomía del régimen tributario español y conocer a qué pretensiones responde. En la Exposición de Motivos de la LGT se dice que tanto los principios generales de orden tributario, como los orgánicos, son de aplicación directa y ordenan con carácter básico el ejercicio de la actividad tributaria, así como la estructura y funcionamiento de la respectiva organización administrativa. En el derecho español, el impuesto obedece a aquellos principios y responde a las finalidades enunciadas, lo cual tiene importancia para la función interpretativa, en cuanto encuadra su actividad en un polígono cuyos lados son aquellas líneas directrices a que todo impuesto atiende en última instancia. Nuez de la Torre "La aplicación..." cit. Pág. 168 a 170.

²⁴ Un estudio más detenido acerca de los criterios recogidos por el Código Civil puede encontrarse en, Pastor Ridruejo: "La interpretación tributaria..". Op.cit.

E S T U D I O S

posición de Motivos del Decreto 1836/74, por el que se sanciona con fuerza de ley el texto articulado del título preliminar del C.c., destaque el valor de "nueva planta" del capítulo dedicado a la aplicación de las normas jurídicas, lo cual era cierto desde el punto de vista de la legalidad formal, por cuanto que con anterioridad no existían en nuestro derecho normas positivas que regulasen el tema de la interpretación con carácter general, pero no lo era desde el punto de vista sustantivo.

El legislador adoptó una actitud moderada en la enumeración de los criterios tras plantearse, como refleja la Exposición de Motivos, la conveniencia o no de regular explícitamente esta materia. Frente al inconveniente que suponía encorsetar al intérprete en su labor, se destaca la ventaja de la uniformidad en la aplicación de los criterios. Sopesados los pros y los contras, se decidió acoger la formulación contenida en la ley de Bases, con ligeras variaciones, constituyendo la principal novedad el acoger, como criterio de interpretación, la realidad social del tiempo en que hayan de aplicarse.

El derecho comparado nos muestra que el nuevo título preliminar adopta una posición, que si no puede calificarse de singular, al menos no es la general, ya que la mayoría de los ordenamientos optan por no constreñir al intérprete en un marco que puede resultar estrecho. Esta preocupación explica que el legislador español adoptase una postura flexible en la enumeración.

¿Qué supuso la promulgación del nuevo título preliminar en el ámbito tributario?. En primer lugar, serán aplicables en derecho tributario los criterios de interpretación literal o según el sentido propio de las palabras²⁵; el criterio sistemático y contextual²⁶; el

²⁵ El TS alude indistintamente al elemento gramatical, a la interpretación usual, o a la propia semántica de las palabras. En Sentencia de 23 de diciembre de 1982 (Ar.7016), respecto del concepto de "embalse de agua" a efectos del Impuesto sobre Radicación, se dice *"El sentido semántico que revela el Diccionario de la Real Academia se refiere a sitio o paraje cercado o cerrado y cubierto, sentido usado en el lenguaje vivo actual"*; en Sentencia de 10 de febrero de 1984 (Ar.798) se lee *"Semánticamente, el artículo 22 A.a) del texto del impuesto sobre el lujo lleva como epígrafe "joyería, platería, bisutería y relojería", definiéndose por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia la palabra platería en su tercera acepción como tienda en que se venden obras de plata y oro, y en su acepción segunda, como obrador en que trabaja el platero, definiciones en las que difícilmente podría estar comprendida la moneda de plata u oro, ya que ésta no se fabrica por el platero o artífice de los objetos de plata y oro con destino al adorno de la persona como las joyas o del hogar como objetos artísticos de adorno"*. Otras sentencias que admiten el elemento gramatical: Sentencias de 28 de noviembre de 1977 (Ar.4488), 24 de enero de 1979 (Ar.42), 13 de abril de 1981 (Ar.1453), 14 de marzo de 1983 (Ar.1541). En otros casos se ha rechazado este tipo de interpretación, atendiendo al caso, como ocurre en la Sentencia de 5 de noviembre de 1980 (Ar.4066), o en la de 28 de junio de 1982 (Ar.3665). En ésta última, a la hora de establecer el significado de la expresión "salto de agua" a efectos de la Contribución Territorial Urbana, nos dice en Tribunal *"Que el texto refundido regulador de la contribución urbana, al excluir de este impuesto los saltos de agua, no ha podido referirse sólo a la masa de agua caída, como en una mera interpretación gramatical podría estimarse, pues esa masa de agua no constituye ninguno de los bienes de naturaleza urbana a que el texto legal se refiere, sino que el vocablo ha de entenderse referido a los factores o elementos constructivos destinados a aprovechar la energía producida por dicha masa de agua"*.

²⁶ Se trata de una referencia muy general a los elementos sistemáticos, que llegado el caso de concretar, nos sitúa ante una doble acepción. En la primera se trata de una concordancia entre los preceptos que tratan la

de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris*, deducida de los antecedentes legislativos²⁷; el criterio teleológico o de la finalidad de la ley²⁸; y, finalmente, el criterio de la realidad social²⁹, cuya consagración expresa -como indicábamos anteriormente- representa la principal innovación de la reforma de 1974.

Se trata, pues, de los mismos criterios aplicables al resto del ordenamiento. Sin embargo, Pastor Ridruejo, ha destacado que las especiales características de índole fáctico del derecho tributario implican una cierta modulación en su aplicación. Dado que las normas de este sector jurídico suelen ser modernas, la proximidad entre los momentos de edición y aplicación de la norma conlleva que los problemas sean de menor intensidad que en otros sectores jurídicos. Se suavizan, por ello, las dificultades surgidas de la obsolescencia del lenguaje o la divergencia entre los trasfondos sociales de las dos fases. En cambio, tendrán especial relevancia los criterios sistemáticos y literales, por la

misma materia. Incluso en ocasiones se denomina contexto a esta proximidad de tratamiento de un tema. Sin embargo el TS ha hecho un ambicioso planteamiento atribuyendo al criterio sistemático un valor de una gran transcendencia, por entender que se refiere al sentido general de Derecho o al ordenamiento jurídico como un todo orgánico (Transcribo el parecer de Martínez Lafuente, A., en *Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Derecho Tributario, Cívitas, Madrid, 1985).

Al elemento sistemático se ha referido la STS de 15 de febrero de 1983 (Art.840), al indicar: ***"Todo grupo normativo que se aplique a negocios o hechos jurídicos con la misma finalidad actúa como conjunto orgánico con tendencia armonizadora, de forma que si constituye un sistema regulador de impuestos especiales relacionados con otro general habrá una interconexión entre ellos"***.

²⁷ El elemento histórico comporta que muchas instituciones jurídicas han sido modeladas por la Historia y su formulación vigente representa una continuidad espiritual; el resultado de una larga evolución, de la que no pueden desprenderse. Y todas la leyes se gestan en conexión con datos económicos, políticos y sociales, durante un tiempo más o menos largo, hasta su aparición en el ordenamiento como Derecho vigente. Así la historia remota o la próxima suministran ya las líneas esenciales del pensamiento del legislador, en orden a cada instituto ya la clave de muchos preceptos, cuyo enunciado es en sí confuso o incluso claramente contrario al propósito de su redactor (Opinión de Lacruz, Sancho y Luna, transcrita en la obra de Martínez Lafuente, "Estudios..."cit. pág.161). Este elemento interpretativo ha sido utilizado frecuentemente, como nos señala Martínez Lafuente, sobre todo para definir la carga fiscal tras una reforma tributaria. Tal es el caso de la Sentencia de 21 de abril de 1982 (Ar.1992).

²⁸ Utilizado en las sentencias -entre otras- de 17 y 18 de octubre de 1978 (Ar.3066 y 3270), 8 de febrero y 30 de septiembre de 1982 (Ar.499 y 4912) y 25 de enero de 1983 (Ar.469). Ésta última en la que se trata el mantenimiento de una exención por subrogación real, a efectos del Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, se dice: ***"Si bien una interpretación literal de la norma impediría aplicarla, la interpretación normativa según el nuevo precepto del artículo 3.1 del Código Civil ha de realizarse atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de las mismas, siendo obvio que en el caso actual se contempla la dedicación de una finca a un servicio público como es la docencia, función que continúa ejerciéndose en la nueva finca sin que el cambio operado pueda desvirtuar la realidad fáctica de la continuidad de esa función que motiva la exención, explicándose el cambio de la finca como aplicación de la teoría de la subrogación real por la medición del precio reinvertido en la nueva adquisición"***.

²⁹En ocasiones se ha utilizado como equivalente a la norma posterior que ratifica una tesis o planteamiento, STS de 7 de febrero de 1984 (Ar.781): ***"Es, por otra parte, lógica la deducción de lo invertido en mejoras por el propietario, por cuanto el impuesto tiene su fundamento en el aumento de valor que experimenten los terrenos por causas ajenas a aquél e interpretado, además, el precepto como dispone el artículo 3 del C.c., atendiendo a la realidad social del tiempo en que las normas han de ser aplicadas, se advierte que, según el apartado 11***

E S T U D I O S

necesaria coordinación de las figuras impositivas y las características del principio de legalidad tributaria.

En segundo lugar, la introducción en la materia jurídico-tributaria de criterios interpretativos como la realidad social y el elemento teleológico, pueden llevar al replanteamiento de cuestiones que se consideraban cerradas por la doctrina. Por un lado, quedó claro que la voluntad del legislador de 1963 fue la de marginar los criterios calificados como económicos. Sin embargo, y como han puesto de manifiesto los profesores Bayona de Perogordo y Soler Roch, tras la reforma del C.c. se ha producido una situación paradójica, así, mientras en el derecho tributario se ha fomentado el rechazo de los criterios interpretativos propugnados por la escuela de Pavía, aquél ha consagrado, con carácter general para todo el ordenamiento tributario, en virtud de la remisión efectuada por el art.23, los criterios de la atención a la realidad social y al elemento teleológico³⁰.

Sin embargo, no cabe admitir que sean suficientes la apelación a la realidad social en la aplicación o a la finalidad de la norma, para admitir los criterios calificados en la doctrina jurídico-tributaria como económicos. En tercer lugar, los criterios interpretativos recogidos en el art.3.1 C.c.-norma caracterizada por su flexibilidad- cuadran con el momento en que se encuentra la doctrina jurídica, en la que cabe destacar la ausencia de un método único, o de una corriente doctrinal predominante en materia de interpretación, siendo lo más frecuente que el intérprete se sirva de cuantos instrumentos disponga para desentrañar el significado de la ley (se da lo que en el ámbito tributario se ha llamado "promiscuidad metodológica").

5- VIRTUALIDAD ACTUAL DEL ART. 23.1.

Una vez analizado el sentido con el que nació el artículo 23.1 de la LGT en 1963, así como su significado, vista la textura abierta de la norma y la adaptabilidad a los cambios jurídicos que se produzcan -como el ocurrido con la reforma del C.c. de 1974-, cabe preguntarse si actualmente se trata o no de un precepto necesario.

de la Base 27 de la aprobadas por la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, al computar el valor del terreno sujeto a la exacción municipal de que se trata se tendrá en cuenta el importe de "todas" las mejoras que afecten al valor del terreno, lo que aparece reflejado en el artículo 92 de las Normas aprobadas por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre"

En otros casos se ha utilizado como sentido que un término tiene en otra rama del Derecho a la cual pertenece y de la que se toma en su momento actual; así se pronunció el TS en Sentencia de 14 de mayo de 1982 (Ar.2777): "***Pero sin aludir a las indemnizaciones, silencio que no permite una interpretación extensiva del hecho imponible fijado en el artículo 3 B) del texto refundido en vigor, cuya omisión del concepto de indemnizaciones ha de interpretarse como expresa exclusión del ámbito fiscal, habida cuenta del desarrollo adquirido por el derecho laboral en la época de promulgación del texto vigente, interpretación procedente conforme al art.3.1 del C.c., que exige la interpretación normativa conforme a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas***".

³⁰Bayona de Perogordo, J.J y Sóler Roch, M^a .T. Derecho Financiero. Ob. Cit. Pág. 350 y 315.

Esta es una cuestión que Cazorla Prieto³¹ se ha planteado, distinguiendo entre necesidad del precepto y conveniencia de su mantenimiento.

Desde el plano de la necesidad la respuesta es evidente. Hoy día no es un precepto necesario dentro del ordenamiento jurídico vigente. Los criterios interpretativos del art.3 C.c. se aplicarían aun en ausencia de una norma como la comentada. Si ésta no existiese no se produciría modificación alguna en la tarea interpretativa en el ámbito tributario. En definitiva, la función de determinar las reglas hermenéuticas la cumple el art.3 C.c., de modo que, en esta función la norma de la LGT ha quedado inútil, en tanto que tales reglas le vienen impuestas desde fuera.

La cuestión es distinta si se plantea desde el plano de la conveniencia, que no de la necesidad, para el ordenamiento tributario. Esa norma aporta a la función principal de determinación de las reglas interpretativas, ciertos elementos que deben ser considerados.

Por un lado, refuerza la conexión con las normas interpretativas comunes. Esa conexión la realiza remitiendo, no a los criterios del derecho común, sino, a los admitidos en derecho, en general. Y en éste ocupa una posición clave la Constitución. De modo que la mayor virtualidad que hoy puede predicarse del art.23.1 es que facilita la incorporación, a la interpretación de las normas tributarias, de todas las reglas que de tal naturaleza existan en el ordenamiento jurídico, comenzando por la Constitución, con lo que se supera el marco de una mera remisión al art.3 del C.c. Así pues, a la hora de interpretar las normas tributarias, deben tenerse, permanentemente, presentes los valores y principios constitucionales³².

³¹Cazorla Prieto, L.M: " El art.23 de la L.G.T...". Cit.

³²Según Cazorla Prieto, en su trabajo citado en la nota anterior, "la mayor virtualidad que en este momento de la evolución de nuestro ordenamiento cabe atribuir al artículo 23.1 es la de abrir el cauce hacia una interpretación normativa fundada sustancialmente en la Constitución de 1978. Las valoraciones, los valores que en ésta cristalizan determinan la elección y el uso de las directrices interpretativas, de la interpretación jurídica en general y de la tributaria más en particular". A continuación, el autor, hace alusión a diversos ejemplos en los que el Tribunal Constitucional ha aplicado directamente, como criterios interpretativos de las normas tributarias, los valores y principios constitucionales. Así, la fórmula del Estado social y democrático de derecho ha sido utilizada por el TC como criterio directo de interpretación en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. En el Fundamento Jurídico 7º de la citada sentencia -ante el diferente tratamiento de las rentas de capital frente a las procedentes del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, en cuanto a la aplicación del mecanismo corrector- el TC señala que **"la cuestión que esta exclusión plantea no es, naturalmente, la de la justificación de la distinción que, con carácter general, puede establecer la ley entre rentas de uno u otro origen, pues parece poco dudoso que en un Estado social y democrático de derecho, el legislador pueda dar un tratamiento distinto a las rentas del capital y a las procedentes del trabajo"**. También tienen, en el campo tributario, una importancia fundamental los valores superiores y los principios constitucionales, tanto los generales, como los propiamente tributarios-art.31.1 CE-. Incluso los principios rectores de la política social y económica, a pesar de ser de más difícil aplicación directa, han sido utilizados por el TC como instrumentos directos e inmediatos en la tarea interpretativa de lo tributario. Así, en la STC 37/87, dictada con motivo del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra determinados artículos de la Ley andaluza de Reforma Agraria, se plantean si pueden establecerse tributos con fines

E S T U D I O S

Argumentar que, la conveniencia del mantenimiento del art.23.1 se justifica en cuanto que va a permitir interpretar las normas tributarias de acuerdo con la Constitución no nos parece suficiente. Del mismo modo que mantenemos que aun sin su existencia se aplicarían igualmente, al ámbito tributario, los criterios hermenéuticos del Código Civil, cabe sostener que, aún en ausencia de aquél, las normas tributarias se interpretarán -por supuesto que sí- de acuerdo con la Constitución. Cuando el TC ha interpretado tales normas a la luz del texto constitucional, no lo ha hecho porque haya recibido para ello habilitación por parte de la LGT. No necesita el TC autorización alguna de la ley tributaria para interpretar estas normas, como cualesquiera otras, a la luz de nuestra Carta Magna.

6- EL ART. 23.2: UNA NORMA INÚTIL.

El número 2º del artículo 23 dispone que **"En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados por sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"**. Frente al carácter meramente formal del número primero, en tanto se limita a efectuar una remisión, el número segundo trata de introducir una norma de carácter material o sustantivo.

Hemos indicado que uno de los criterios de interpretación es el de la investigación del sentido de los términos empleados por la norma. Este precepto se ocupa de uno de los problemas clásicos que tiene que resolver con frecuencia el intérprete: conocida es la polivocidad de que en tantos casos están dotadas las palabras de nuestro idioma. Ocurre que, muchas de ellas, en sentido usual o vulgar significan una cosa, mientras en sentido técnico significan otra. Sucede con frecuencia, que el legislador, empleando un término susceptible de distintas acepciones, no especifica en cual de ellas lo ha recogido. Se plantea, entonces, el problema de dilucidar si el legislador se ha expresado usando los términos técnicos en su verdadera acepción, o bien se ha expresado en el lenguaje usual. ¿Qué ha de hacer el intérprete cuando se encuentre con un problema de este tipo?. Como señala Martín Retortillo, se trata fundamentalmente de un problema de hecho, que habrá de ser resuelto en cada caso utilizando los elementos o instrumentos de que debe servirse habitualmente el intérprete: gramatical, lógico, sistemático e histórico, según la ya clásica formulación de Savigny. El intérprete habrá de ver en cada caso cuál puede ser el sentido real a dar a la palabra en cuestión.

extrafiscales en la Hacienda Autonómica, y el TC acude a aplicar directamente los principios rectores: *"es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados..."*.

Felipe Romero García

No es admisible, en el derecho tributario español, que las palabras plurivalentes tengan que ser estimadas según sus valoraciones técnicas con preferencia a las usuales o viceversa. Según Nuez de la Torre³³ es la finalidad o motivación de la norma la que proporcionará la orientación necesaria que, en cada caso, ha de perfilar el sentido con el que el término dudoso ha sido utilizado, sin que a priori quepan sentarse premisas indiscutibles a las que deba someterse el intérprete.

El intérprete -continúa diciéndonos el mismo autor- no puede estar sujeto a reglas inelásticas en materia de investigación del correcto sentido de una palabra, sino que para dotarla de su exacto significado legal debe ponderar todas aquellas circunstancias que pueda reunir por cualquier camino lógico-racional. De admitirse otra concepción podría llegarse a la conclusión de que las palabras empleadas por el legislador tributario y que tienen un significado concreto y específico en la ciencia económica, como renta, ahorro, inversión, beneficio, consumo, etc., habrían de ser tomadas, según la acepción que tienen en esta ciencia, si el legislador tributario no las hubiese, expresamente, definido a efectos fiscales, lo cual produciría una gama de consecuencias probablemente no previstas ni queridas por la ley.

De acuerdo con lo que se establece en la LGT, los criterios para interpretar los términos empleados en las normas tributarias son los siguientes:

1º La definición que en el ordenamiento tributario tengan tales términos. Con ello se da mayor importancia al derecho tributario positivo. El precepto se refiere- en opinión de Amorós³⁴- al ordenamiento tributario "*in genere*" y no al propio de cada tributo. De aquí que se establezca una intercomunicación entre los diversos conceptos del ordenamiento español. El citado autor, tras reconocer que en un orden de principios esto parece lógico y conveniente, expone sus reservas sobre su conveniencia, al considerar que los conceptos de cada tributo se hacen pensando en éste y no en la posibilidad de su emigración a otras figuras impositivas. Es más -añade-, hay preceptos que se oponen y desdeñan otros análogos situados o definidos en otros impuestos. Este hecho puede, por tanto, entrañar ciertos peligros y, desde luego, muchas dificultades. Lo positivo es que se pueda lograr una mayor unificación de todos los tributos, obligando al legislador fiscal a admitir esta intercomunicación o a rechazarla mediante las definiciones propias que considere oportunas en cada tributo.

2º En su defecto, valdrá su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Esta redacción rehuye el problema, pues la elección de estos diversos sentidos o acepciones es lo que habrá que resolver y, en realidad, significa el verdadero problema de la cuestión. Lo cierto es tras la lectura del art.23.2 el intérprete no dispondrá de ideas mucho

³³Nuez de la Torre, P.: "La aplicación..."Cit. Pág.. 176 y 178.

³⁴ Amorós, Narciso: "Interpretación de las normas tributarias". *Revista de Derecho Privado*, mayo 1966, pág.. 444 y s.s.

E S T U D I O S

más claras. Mientras no se precise lo que significa "según proceda" no habremos avanzado mucho. La fijación de cuándo proceda uno de estos tres sentidos, hubiera debido despejarse o resolverse en la propia LGT³⁵.

Amorós trata de dar una respuesta, y así, teniendo en cuenta la redacción de la ley, sostiene la posibilidad de dos criterios:

El primero daría preferencia al sentido jurídico: 1º por razón de la naturaleza de la interpretación tributaria, 2º porque el criterio expreso es el de dar preferencia a las disposiciones de un ordenamiento jurídico como es el tributario, y 3º por utilizarlo el art.23.2 en primer lugar.

El segundo tendría en cuenta la intención del legislador. Si éste se está refiriendo a actos o negocios jurídicos, por ejemplo, parece lógico pensar que tenía presente la acepción jurídica del término, mientras que si está citando o resolviendo problemas de carácter técnico o emplea expresiones comunes y utilizadas usualmente, los significados, habrían de ser, respectivamente los técnicos o usuales, dando, dentro de estas dos, preferencia al técnico, incluso por el orden de su utilización en el texto legal.

No obstante, el propio autor, a renglón seguido, destaca que ésta forma de resolver el problema no resulta demasiado convincente, por cuanto obliga a desentrañar una intención del legislador, que puede o no reflejarse en la finalidad del propio precepto.

En definitiva, ante un término que sea susceptible de un uso en diversos sentidos, técnico, jurídico o usual, y siempre que el legislador no haya expresamente adoptado una definición, el intérprete ha de acogerse a aquella acepción que resulte más adecuada para dar cumplimiento a la voluntad contenida en la norma y así debe entenderse la frase "según proceda".

No han faltado autores que propugnaban una formalición general. Pacchioni mantenía que, siempre que el legislador no adopte una definición concreta, y no se trate de una materia referente a la ciencia jurídica, debe entenderse que se impone el sentido usual del vocablo³⁶. Pues bien, dicha actitud es la que adoptaba el proyecto de la LGT, al disponer que **"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido usual, a no ser que expresamente se utilicen según su significado técnico o jurídico"** -una vez más, al igual

³⁵Si la LGT hubiera permanecido en silencio sobre esta cuestión, algún autor, como es el caso de Amorós, es de la opinión de dar preferencia al significado jurídico, porque al estar interpretando normas de derecho parece obligado suponer y aceptar que el legislador conoce y usa el vocabulario en términos o con precisiones jurídicas. No obstante, este criterio, teniendo en cuenta el texto legal, debe ser objeto de ciertas reservas, que exigirían fijar la intención del legislador para decidir la opción, pues la ley no permite decidir teóricamente por unos u otros criterios, ya que, en cierta manera, los considera excluyentes.

³⁶Opinión recogida por Nartín-Retortillo: "La interpretación de las leyes tributarias". RDFHP, Núm.43 (1961), pág.930.

que ocurrió con el art.23.1, una cosa era lo que decía el proyecto y otra muy distinta lo dispuesto por el texto definitivo- . La tesis sostenida por la ley, contraria a la del proyecto, debe considerarse más oportuna, al conceder al intérprete mayor libertad para valorar las diversas circunstancias, así como una mayor flexibilidad, para adecuar los significados a lo que resulte de la utilización de otros criterios hermenéuticos.

Pero al corregir el texto definitivo, la redacción del proyecto, ha quedado una proposición vacía, que no aportaba nada nuevo como norma sobre interpretación. Martín-Retortillo, tras afirmar que la ley rechazó con buen criterio la formulación del proyecto, indica que "quizá por no dejar un vacío en blanco, nos ha ofrecido un precepto cuya utilidad no se comprende fácilmente. Dice, en efecto, la ley, que a falta de definición, las palabras empleadas se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Este "según proceda" que se incluye al final del proyecto es el que nos demuestra que la regla recogida no sirve para nada. Es, en efecto, una remisión a la interpretación que en cada caso concreto haya de producirse, dado que, se trata de un problema de hecho. Pero es algo claro y evidente, por lo cual parece claro que la formulación del párr.2º del art.23 no tiene ningún sentido y se hubiera podido prescindir de ella con toda naturalidad una vez que no se adoptaba la regla inicial formulada por el texto del proyecto".

Pérez Royo³⁷ que discute, igualmente, la utilidad de este precepto, afirma que éste se limita a identificar un problema, pero sin aportar la solución al mismo: Lo cual, por lo demás, es correcto, puesto que éste no es un problema que se preste a soluciones o criterios apriorísticos. Efectivamente, esta cuestión, o bien es resuelta directamente por la concreta norma que, al emplear un término susceptible de diversas acepciones, especifica en cuál de ellas lo usa, o bien, cuando ello no suceda, la tarea corresponde al intérprete.

Por otro lado, no se ve justificación suficiente para que exista una regla especial de interpretación de lo lingüístico en el derecho tributario, cuando, al igual que en cualquier otra parcela jurídica, deben prevalecer los criterios generales. Cazorla Prieto va más allá, y además de considerarlo innecesario, llega a afirmar que es un precepto entorpecedor de la incorporación, sin más, en lo tributario, de los criterios de interpretación normativa que propicia el art.23.1 de la LGT, tras la reforma del C.c. de 1974, y singularmente, tras la Constitución de 1978.

La doctrina del TEAC y la jurisprudencia del TS vienen a confirmar las ideas expuestas: la enumeración de significados de la norma contenida en el art.23.2 no contiene orden de preferencia alguno. Mientras que en la Res. del TEAC de 21 de abril de 1976 se afirma que la calificación de un negocio jurídico ha de hacerse de acuerdo con

³⁷ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Ob.Ci.t.

E S T U D I O S

los criterios que rigen en la rama jurídica de que se trate, en Res. de 16 de febrero de 1967 opta por el verdadero sentido fiscal actual; el propio TEAC en Res. de 3 de julio de 1973 se inclina por el punto de vista técnico; en otro lugar, Res. de 8 de abril de 1976, sólo en ausencia de un concepto técnico acoge el sentido usual.

En la jurisprudencia del TS no aparecen definidos los criterios de interpretación gramatical o semántica de las normas tributarias. Es el espíritu y la finalidad del precepto lo que hace optar por un significado u otro, cuando las palabras tienen varios. Sólo hay una preferencia declarada: el sentido jurídico tributario (STS de 27 de marzo de 1973 (Ar.1587), y de 15 de julio de 1985 (Ar.4087): **"los términos empleados en el ordenamiento tributario habrán de ser entendidos, en primer lugar, en el sentido en que hayan sido definidos por dicho ordenamiento", de donde se deriva que "el titular de la explotación será precisamente el propietario -y por tanto sujeto pasivo- conclusión ésta que significa que aquí el "titular" de la explotación no lo es en el sentido usual o técnico del término, sino solamente a los efectos fiscales y ello precisamente en virtud de una definición elaborada ad hoc por el legislador fiscal, definición ésta, prevalente"**.

En otras ocasiones acude al sentido usual, equiparándolo, a veces, al diccionario de la Real Academia y, en otros casos, al significado que habitualmente se le da a los términos en el uso popular común³⁸. Tratándose de términos de derecho, suele aceptarse su significación jurídica, especialmente en los impuestos cuyos hechos imponibles son actos o negocios definidos por otras ramas del derecho; tal ocurre con los impuestos que gravan la circulación de bienes o el volumen de ventas, donde la discrepancia en torno al alcance de un precepto fiscal lleva a examinar la problemática civil y tributaria de la contratación civil o mercantil o de la herencia³⁹. El sentido técnico se usa de

³⁸Sentencia de 9 de julio de 1986 (Ar.4232): **"al no definir la ordenanza reguladora del impuesto lo que debe entenderse por "ubicación" hay que atender al sentido usual del término, y por lo tanto, entender que con ello quiso definirse la situación real del inmueble, es decir, la calle en que está situado, pero no a la calle por la que se tiene acceso"**.

En la sentencia de 13 de febrero de 1978 (Ar.368) se acude al sentido usual del "aparato de tocador" a efectos del impuesto sobre el lujo. En la de 4 de mayo de 1978 (Ar.1733) se da prevalencia a la interpretación usual por encima de la jurídica y técnica, para definir la expresión "actividades de transformación" a efectos del impuesto general sobre el tráfico de las empresas.

³⁹Sentencia de 15 de febrero de 1984 (Ar.955): **"Que el art.72.1 de la LGT debe interpretarse según el art.23 de la misma Ley General Tributaria, dando a la expresión "sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad" el sentido jurídico que es el propio del concepto sucesión en la titularidad, como se evidencia en el propio art.72.1 cuando alude para restringir los efectos de esa sucesión a la herencia aceptada a beneficio de inventario conforme al Código Civil, por lo que claramente se infiere del contexto que la sucesión a que se alude es una sucesión jurídica, concepto que exige alguna relación jurídica por la que el sucesor reciba todo o parte de la titularidad del transmitente"**.

Para delimitar "los interesados en la transmisión" acude el TS al concepto de "interesados" de la LPA y al de "transmisión" del derecho privado -STS de 20 de febrero de 1984 (Ar.969) – . En la STS de 27 de abril de 1984 (Ar.2170) se dice que **"La interpretación de la venta denominada FOB debe partir del propio concepto de venta y de las obligaciones del vendedor, y entre éstas figura como muy esencial la de entrega de la mercancía según los artículos 1462 y siguientes del Código Civil..."**.

ordinario en la interpretación de las tarifas de licencia fiscal y de los Aranceles de aduanas, en los que abundan las expresiones técnicas no jurídicas⁴⁰.

En fin, todo ello supone la confirmación de la tesis previamente apuntada, es decir, la adopción en cada caso del criterio que mejor se adecúe o convenga al sentido del término.

7- LA POTESTAD INTERPRETATIVA DEL MINISTRO DE HACIENDA.

Finalmente, cabe realizar, siquiera sea, un breve comentario al artículo 18 de la Ley General Tributaria en el que se contiene la facultad específica del Ministro de Hacienda de dictar Ordenes interpretativas⁴¹. Evidentemente no pretendemos realizar un análisis en profundidad de la problemática que plantea un tema cuya entidad justificaría de por sí un trabajo dedicado íntegramente al mismo. No obstante, consideramos conveniente traerlo a colación a fin de completar el análisis del tratamiento que la Ley General Tributaria dedica al tema que nos ocupa⁴².

Las opiniones doctrinales sobre el citado precepto han sido dispares al abordar el tema de la naturaleza jurídica de las Ordenes ministeriales dictadas a su amparo, insistiéndose en cualquier caso por la generalidad de la doctrina en la necesidad de distinguir la potestad interpretativa de la potestad reglamentaria.

Para una autorizada corriente doctrinal tales Ordenes carecen de contenido normativo, negando de este modo que el artículo 18 atribuya al Ministro poder reglamentario alguno. La competencia del Ministro de Hacienda para dictar Ordenes ministeriales interpretativas no ofrece duda alguna, pero hay que matizar la naturaleza jurídica de este tipo de Ordenes. Generalmente se admite que la posibilidad de aclarar los preceptos dudosos no se basa en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico que une al Ministro con sus subordinados. No se trata, por tanto, de normas, sino de meras

⁴⁰ *"Si el hecho imponible se especifica como el de "cámaras frigoríficas", este concepto, que no tiene respuesta o definición en el ordenamiento jurídico, habrá de ser hallado recurriendo a esos sentidos técnicos que contribuyan al conocimiento de los términos empleados por ese ordenamiento y es rigurosamente concluyente a estos fines el informe ofrecido por el ingeniero industrial..".* STS de 7 mayo de 1984 (Ar.2861).

Otras sentencias que pueden verse a este respecto son la de 22 de octubre de 1979 (Ar.3374), 2 de julio y 8 de noviembre de 1982 (Ar. 4706 y 6971), 11 de febrero de 1984 (Ar.801).

⁴¹ Dispone el art.18: **1. La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante orden publicada en el Boletín Oficial del Estado. 2. Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento por los órganos de gestión de la Administración Pública.**

⁴² Bien es cierto que no acaban aquí las posibilidades interpretativas en manos de la Administración tributaria. No podemos olvidar figuras cuyo estudio dejamos de lado, tales como los Reglamentos ejecutivos o las consultas administrativas.

E S T U D I O S

circulares e instrucciones que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de su jerarquía. En consecuencia, a diferencia de los verdaderos reglamentos, no tienen carácter normativo directo⁴³.

En contra se ha manifestado Martínez Lafuente para quien la interpretación por la vía del artículo 18 de la LGT lleva a un resultado normativo, sosteniendo el carácter híbrido de las Ordenes interpretativas, pues son por un lado disposiciones normativas y por otro mandato dirigido a los órganos inferiores al Ministro que deberán acatar sus instrucciones de acuerdo con el principio de jerarquía que inspira nuestra Administración pública⁴⁴.

⁴³Falcón y Tella, R: "La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria". *Cívitas*. REDF, núm.37 (1983), Pág.70. Sigue en este sentido la opinión que ya manifestara en su momento Martín-Retortillo: "constituye este precepto, y en cuanto a lo que aquí nos interesa, un reflejo de la potestad que tiene todo superior de cursar directivas a sus inferiores con objeto de proporcionarles criterios a seguir o con la simple finalidad de aclararles preceptos legales cuya apariencia sea dudosa". Martín-Retortillo, B: "La interpretación...". Op.cit.Pág. 363. Para Ramallo, estas Ordenes no son reglamentos, pues su eficacia no es general sino que tiene solamente efectos internos, justificándose como una excepción el hecho de su publicación, que es lo que ha inducido a error a los Tribunales que han razonado inversamente, pues, del dato de la publicación han concluido su naturaleza reglamentaria. Concluye, en consecuencia, que el fundamento de esta potestad estriba en la posición jerárquicamente superior del Ministro respecto de los restantes órganos de gestión lo que le permite dictarles instrucciones. Ramallo Massanet, J: "La exención del Impuesto de Sucesiones por el Patrimonio Familiar Mobiliario y Agrícola", CT, núm. 8.Págs. 270 y sigs. Por su parte, Giménez-Reyna matiza su posición señalando que, de acuerdo con Ramallo, para entender el verdadero sentido de las Ordenes interpretativas hay que tener presente que éstas están entre las disposiciones normativas, por el sujeto y la forma (Orden ministerial-Publicación en el B.O.E) y las simples directivas, por sus efectos. Giménez-Reyna Rodríguez, E: "Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria", CT, núm.50 (1984), pág.85. Puede verse, asimismo, en esta dirección los trabajos de Pastor Ridruejo, L: "La facultad de interpretación de las disposiciones tributarias ante la Constitución: Comentarios a una Resolución del T.E.A.C".CT,núm.35 (1981), págs.309 y sigs.; y Hernández Lavado, Alejo: "La facultad concedida al Ministro de Hacienda por el artículo 18 de la Ley General Tributaria". BDFHP, núm.193 (1988), págs.105 y sigs.

⁴⁴Martínez Lafuente, A: "La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario". *Cívitas*, REDF, núm.22 (1979), pág.237. Albiñana se refiere a las Ordenes interpretativas como formas o modalidades de ejercicio de la potestad reglamentaria, en su trabajo "Sobre las Ordenes ministeriales interpretativas en materia tributaria", publicado en la Ley(T.1984-1). Para Antonio Cayón no estamos ante unos actos de la Administración, sino que el ejercicio de esta potestad supone la producción de normas jurídicas, "disposiciones" dice textualmente la LGT. Su contenido es, pues, de carácter general y normativo, contiene un proyecto de regulación y se integra con las demás normas para definir el marco jurídico del Derecho vigente dentro del que habrá de formarse la voluntad de la Administración. Ello se desprende del hecho innegable de que son normas jurídicas que si bien por su contenido interpretativo se deben limitar sólo a aclarar los contenidos dudosos, técnicos, etc., sin embargo, su contenido es creador de Derecho. De su carácter normativo se desprende el hecho de que han de ocupar rango jerárquico en el seno del conjunto de normas administrativas tratándose en este supuesto de Ordenes ministeriales con las que evidentemente podrán entrar en colisión, produciéndose entonces el efecto derogatorio normal, si procede. En su opinión, el fundamento de esta potestad no reside en la posición de jerarquía orgánica, sino en la seguridad jurídica y en el principio de igualdad de los ciudadanos ante la aplicación de las leyes. Cayón Galiardo, A: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria". *Cívitas*, REDF,núm.36 (1982), págs.563 y sigs.

Felipe Romero García

Nos inclinamos por la primera de las posiciones reseñadas, considerando, asimismo, que estamos situados en el ámbito de las Circulares e Instrucciones⁴⁵, de las que cabe predicar su eficacia limitada al orden interno, y por consiguiente, de las que cabe negar eficacia exterior y efectos normativos. Por tanto, estas Ordenes se distinguen claramente -o deberían distinguirse- de las disposiciones de carácter general o reglamentario. Con base en la propia LGT no resulta difícil distinguir entre potestad reglamentaria y potestad interpretativa del Ministro de Hacienda; precisamente porque son distintas, la Ley las contempla por separado. El artículo 18 atribuye de forma manifiesta al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas, mientras que el reconocimiento de la potestad reglamentaria se encuentra en el art.6º.

Como señala Hernández Lavado, la potestad reglamentaria se diferencia teóricamente de forma evidente de la potestad interpretativa por el propio contenido de una y otra, que son diversos. La potestad reglamentaria implica dictar disposiciones reguladoras de aspectos no recogidos por la Ley. O sea, con el ejercicio de la potestad reglamentaria se llenan vacíos normativos que el legislador, por su importancia secundaria, ha considerado conveniente que no estén en la Ley. Es decir, la potestad reglamentaria se ejerce en la fase de creación del Derecho, mientras que la potestad interpretadora es ejercida por el aplicador del Derecho precisamente en fase de aplicación del Derecho⁴⁶.

Por otra parte, al situarse la Orden ministerial en el mero terreno hermenéutico tiene -como acertadamente apunta Pastor Ridruejo⁴⁷- un campo mucho más amplio y de más extensos efectos que el Reglamento. Por una parte, puede extenderse a aspectos afectados por la reserva legal a los que, por tanto, el poder reglamentario no puede acceder.

Determinación del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones, cuestiones sobre la fijación de la base imponible o aclaración de la forma de aplicación del tipo impositivo serán los temas más frecuentes de las declaraciones interpretativas for-

⁴⁵Compartimos la posición de Cortés Domínguez, que encuadra el estudio de las circulares administrativas en el artículo 18 de la LGT. Cortés Domínguez y Martín Delgado. Ordenamiento Tributario Español. Vol.I, Cívitas, 4ª edic., 1985, pág.41.

⁴⁶Hernández Lavado, A: "La facultad concedida...". op.cit. Pág.108. Señalaba con acierto Martín-Retortillo que, "independientemente de que no siempre sea fácil determinar los contornos precisos de lo reglamentario es indudable que el artículo 18 alude claramente a una facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria. Se está aludiendo, sin ninguna duda, a una tarea de aclaración de otras normas; aclaración, decimos, y no creación, ni siquiera desarrollo de otras normas. Frente a la manifestación de una declaración de voluntad de la Administración que caracteriza, en definitiva, a lo reglamentario, las disposiciones interpretativas nos sitúan, por el contrario, ante la manifestación de un acto por el que la Administración, en lugar de tratar de imponer su voluntad, declara simplemente cual es, a su juicio, el alcance y sentido de la norma dictada por el legislador. No hay declaración de voluntad, sino sólo de juicio o conocimiento. Martín- Retortillo, "La interpretación...". Cit. Pág.367.

⁴⁷Pastor Ridruejo, L: "La facultad de interpretación...". cit. Pág.311.

E S T U D I O S

muladas por el Ministro de Hacienda. Precisamente son las materias que están exceptuadas del poder reglamentario a causa de la reserva de ley sobre las mismas. Es verosímil también el uso de la facultad sobre temas reglamentarios por la mayor simplicidad de la vía creada por el artículo 18 de la LGT.

No olvidemos, por último, los distintos efectos predicables de una Orden según sea ésta interpretativa o reglamentaria. Mientras la primera tiene efectos retroactivos, por cuanto viene a aclarar el contenido ínsito en la norma interpretada, de la norma reglamentaria deberá predicarse, como principio general, su irretroactividad⁴⁸. Por otra parte, la disposición interpretadora no es susceptible de ser impugnada, frente a la impugnabilidad de los Reglamentos dado su carácter normativo. La doctrina se ha pronunciado en el sentido de que si bien como tales disposiciones interpretativas o aclaratorias son inimpugnables, en cuanto excedan de lo meramente interpretativo el tribunal debería prescindir del ropaje jurídico, de las denominaciones, y entrar a conocer el fondo del asunto. lo que obligaría al examen caso por caso de cada disposición para determinar su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación que se le haya dado⁴⁹. En la práctica, el Tribunal Supremo ha admitido la impugnación directa por vía contencioso-administrativa de una Orden interpretativa. Así ocurrió con la Orden ministerial de 17 de marzo de 1972⁵⁰ que dio lugar a la sentencia de 1 de marzo de 1974, en la que se estimó el recurso por entender el Tribunal que dicha Orden había infringi-

⁴⁸Cabe citar, entre otras, la sentencia del TS de 25 de enero de 1971 (Ar.133), que confirma el carácter extunc de las Ordenes interpretativas: *...Que la Orden ministerial discutida es dictada en virtud de las atribuciones que al Ministerio confiere el art.14 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado...y el art.18 de la LGT; y en dicha Orden que no tiene otro alcance que el meramente interpretativo, la Administración usa correctamente de la potestad reglamentaria que le está atribuida para aclarar, con el oportuno efecto retroactivo en este caso, un concepto -el de "deuda tributaria"- que pudiera ofrecer duda en su recta aplicación, evitando con ello la adopción de contradictorias soluciones*". El T.E.A.C, en Res. de 11 de noviembre de 1980, al plantearse la verdadera naturaleza jurídica de la Orden de 18 de mayo de 1978, llega a la conclusión de que es estrictamente interpretativa y, por tanto, de efectos retroactivos. Puede verse el comentario que ha realizado a esta Resolución Pastor Ridruejo en su trabajo citado anteriormente.

⁴⁹Partiendo de la estrecha relación que guarda el tema de la naturaleza jurídica de las Ordenes interpretativas con su control, se constata que comparten este criterio aquellos autores que se decantan por el carácter no normativo de las Ordenes que nos ocupan. Por contra, quienes se inclinan por admitir su carácter normativo critican esta postura. Tal es el caso de Martínez Lafuente, que replicando a Martín-Retortillo afirma: "Lo que ocurre, es que a base de distingos y matizaciones, no está más que queriendo contener la producción de normas en base al artículo 18 de la LGT, lo que es del todo punto inevitable. En efecto, si sólo es labor interpretativa la que no choca con ningún precepto en vigor, lo que quizá esté de sobras, sea una interpretación por vía del indicado precepto, pues en la práctica no se suscitarán dudas al respecto. Cuando hace falta interpretar es cuando puede haber normas en colisión expresa, o presunta, y es entonces cuando, sin llegar a contener la interpretación elementos exorbitantes, se avoca a un acto de contenido reglamentario".

⁵⁰Con esta Orden se pretendió resolver la duda que surgía del artículo 19 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, de 12 de mayo de 1966, sobre si la corrección de la renta catastral en función de la antigüedad del arrendamiento de viviendas o locales de negocios, era sólo para minorar, o también para incrementar el resultado que se obtiene del 4% del valor catastral. En la citada Orden se dijo que el índice corrector podría afectar a la renta catastral tanto en el sentido de reducir como de aumentar el mencionado porcentaje.

Felipe Romero García

do normas de rango superior, concretamente la Ley de Reforma Tributaria (Ley 41/1964, de 11 de junio)⁵¹.

La jurisprudencia se ha encargado de perfilar la línea fronteriza entre ambas clases de disposiciones. En este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 1983 (Ar.5775) nos parece lo suficientemente ilustrativa: "... lo que permite el art, 18 LGT es que el Ministro de Hacienda dicte "disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria", lo que significa que en tal disposición aclaratoria o interpretativa, se mantenga la norma aclarada o interpretada en sus propios límites, esto es, sin mejorar o agravar la situación del administrado o de la administración, y sin integrar la norma interpretada, ampliando o limitando los supuestos de hecho o las situaciones que en ellas se mencionan, limitándose, por lo tanto, a precisar una oscuridad o a interpretar lo que la norma primera no dice claramente, porque todo lo que excede de esta función, no puede ser calificado ni como interpretación ni como aclaración, sino como integración de un precepto, mediante otro posterior, acudiendo para ello a la técnica de las disposiciones "interpretativas o aclaratorias", que sólo lo serán en tanto en cuanto aclaren o interpreten, mas no cuando excediéndose de esta función, entren de lleno en el campo acotado para los Reglamentos, ya que el rango de las normas no depende de su denominación, sino de su naturaleza intrínseca, y por lo tanto si en ellas se están desarrollando los preceptos de una ley, y si en ellas no sólo se aclaran conceptos..., nos hallamos ante una integración de una norma, sea legal o reglamentaria, necesitada de un precepto de ese mismo rango, y no susceptible de ser incluido dentro de la denominación de "Orden interpretativa", y mucho menos, no fiscalizable en vía contencioso-administrativa, la cual deberá calificar la actividad administrativa para ver si está dentro de sus límites; por ello, vista la verdadera naturaleza de la Orden en cuestión, y cualquiera que sea la denominación que se atribuya o el precepto en el que intente basarse, debe concluirse que se trata de un precepto que integra un Reglamento o una Ley, no limitándose a la mera misión aclaratoria, o a la interpretativa, sino ante una

⁵¹Este hecho es utilizado por Martínez Lafuente para ratificar su tesis de que la interpretación por vía del art.18 lleva a un resultado normativo." Es un argumento más en pro de nuestra tesis de que tal y como se ha concebido la interpretación auténtica de las disposiciones tributarias, se está incidiendo en actos de producción normativa, controlables directamente por los Tribunales, amén de lo que suponga la impugnación de los actos de aplicación...En resumen, la Orden de 17 de marzo de 1971 se mueve en el terreno de la pura interpretación y pese a ello, tuvo a nuestro entender, carácter reglamentario (como todas), y por ello fue admitido el recurso contencioso-administrativo directo". Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..." op.cit.Págs 235 y sigs. Cayón Galiardo, partidario de esta corriente, habla de Reglamentos interpretativos, sosteniendo en todas sus consecuencias este carácter reglamentario, indicando en lo que se refiere a la fiscalización, que los medios de control son los ordinarios de todo reglamento, es decir, su sujeción a la Ley previa y su respeto al Derecho son los fundamentos para recurrir contra ellos. Estamos, pues, ante un supuesto de control del ejercicio de una potestad reglamentaria, como ha reconocido la jurisprudencia que se sitúa dentro del esquema de vinculación de la discrecionalidad administrativa al principio de legalidad y también a los principios generales del Derecho, habiendo sido admitido por el TS la impugnación de estas normas con la misma extensión que respecto a cualquier reglamento no meramente interpretativo. Antonio Cayón: "La interdicción..." op.cit..Págs.576 y 577.

E S T U D I O S

propia y verdadera creación de derecho, materia propia de la competencia bien del Gobierno, bien de las Cortes Generales y no de los Ministros...".

Pese a que insistamos en que, al menos en el plano teórico, no deben surgir especiales dificultades a la hora de distinguir las disposiciones interpretativas y las reglamentarias, la doctrina, sin embargo, mostró desde un principio sus temores acerca de una posible confusión en la práctica, resultando en ocasiones no ser fácil establecer la línea fronteriza entre ambas, sobre todo si tenemos en cuenta que un mismo órgano administrativo aparece como titular de ambas potestades, y que éstas se muestran con el mismo ropaje jurídico -en forma de Orden ministerial-.

El primero en mostrar sus reticencias fue Martín-Rotortillo⁵², quien insistió en la necesidad de continuar profundizando en la distinción ante la eventualidad de que se produzca una cierta confusión, incluyéndose en disposiciones interpretativas preceptos que sean auténticos mandatos de la administración y que tengan, por tanto, carácter reglamentario. Sus temores le llevan, incluso, a advertir que "cabría, por ejemplo, la posibilidad de que el Ministro de Hacienda quisiera aprovechar esta facultad interpretativa, de manejo realmente sencillo, para introducir modificaciones de facto en normas cuya modificación o derogación sería más complicada. Es decir, que incluyese, en lo que deben ser declaraciones de juicio, declaraciones de voluntad"⁵³.

El TS se ha hecho eco de este temor de enmascaramiento, mediante una pretendida disposición aclaratoria, de un verdadero Reglamento. En la sentencia de 12-VII-1982 (Ar.4740) el TS al examinar la O.M. de 27 de marzo de 1981 nos dice, "*... que la primera de las cuestiones que se plantean, al entrar a examinar la O. de 27 de marzo de 1981, es la de su naturaleza jurídica, puesto que, frente a la afirmación de la parte recurrente, de que es un verdadero y propio Reglamento de ejecución de la Ley de 14 noviembre 1977, el Abogado del Estado, sin concretar cuál es su naturaleza afirma que es una disposición dictada por el Ministro de Hacienda en uso de las potestades que le confieren los arts.6.1 y 18.1 ambos de la Ley General Tributaria, preceptos de los cuales, el primero atribuye la potestad reglamentaria al jefe del Estado, al Gobierno y al Ministro de Hacienda, mientras que el segundo de los artículos aludidos atribuye al mismo Ministro la potestad de dictar "disposiciones aclaratorias o interpretativas de las leyes" y demás "disposiciones", preceptos que, como se ve, se excluyen entre sí al ponerlos en relación con el motivo de inadmisibilidad anteriormente opuesto por el propio Abogado del Estado, al afirmar que la Orden impugnada era una reproducción de la de 14 enero 1978, que es un verdadero Reglamento; por ello, y ante esta postura en la que se dice que algo puede ser dos cosas, pero no se concreta cuál de ellas es, hay que descartar, desde luego, que se trate de una disposición interpretativa o aclaratoria, puesto que en*

⁵²La generalidad de los autores han manifestado reiteradamente esta advertencia. Puede verse en este sentido los trabajos citados de Giménez- Reyna, Pastor Ridruejo, Hernández Lavado y Martínez Lafuente.

⁵³Martín-Rotortillo: "La interpretación...". Cit.Pág.372.

Felipe Romero García

este tipo de disposiciones se debe concretar cuáles son los preceptos de Ley o de Reglamento que se interpretan o aclaran y nada dice en tal sentido, la O. de 27 de marzo 1981, sin que pueda acudir al subterfugio de enmascarar mediante una pretendida disposición aclaratoria o interpretativa un Reglamento que ejecute los preceptos de una Ley, que son claros en su enunciado, y que si de algún complemento necesitan no es de interpretación, sino de Reglamentos de ejecución; en todo caso, si se tratare de una norma interpretativa o aclaratoria, debería concretarse cuál es el precepto que se interpreta o aclara, cuáles son los términos de la norma aclarada necesarios de aclaración o interpretación y en qué sentido se aclara la duda, pero manteniendo en su integridad los términos del precepto aclarado, lo que indudablemente no hace la O. de 1977, por lo que no puede ser incluida dentro del limitado marco de las normas interpretativas o aclaratorias una Orden que altere o modifique, el texto que pretende aclarar o interpretar, quedando, por lo tanto, fuera del ámbito del apr. 1 del art.18 de la LGT; en cambio, sí debe ser incluido dentro de los Reglamentos de ejecución de la Ley...".

Lo cierto es que a lo largo de los más de treinta años de vigencia de la LGT se han empleado ambas posibilidades sin clara distinción, aprovechando la simplicidad de este instrumento para ejercer, en ocasiones, una auténtica potestad reglamentaria, pudiendo hablarse de un uso indebido de la vía ofrecida por el precepto que comentamos, dando lugar a órdenes exorbitantes o con trascendencia normativa.

Son numerosas las órdenes dictadas al amparo de lo dispuesto en el art.18 que constituyen claros ejemplos de un mal uso o abuso de la vía que proporciona el citado precepto. Puede traerse a colación la Orden de 19 de septiembre de 1968, por la que se define lo que se entenderá por deuda tributaria a los efectos de lo dispuesto en el artículo 83 de la LGT, saliendo al paso de la disparidad de conclusiones a las que habían llegado la circular núm.12, de 25 de abril de 1965, de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, y la Resolución del TEAC de 25 de abril de 1967, acerca del parámetro soporte de las sanciones tributarias. Analizada por Martínez Lafuente, llega a la conclusión de que en la misma el Ministro de Hacienda no se limita a dar su opinión sobre un texto tributario del que pueden derivarse interpretaciones diversas, sino que entraña un mandato integrador del ordenamiento jurídico⁵⁴.

El mismo autor pone como ejemplo de Orden que ha rozado, ya no sólo las atribuciones propias del titular del poder reglamentario, sino de la propia reserva de Ley, la Orden de 1 de junio de 1973, sobre interpretación del artículo 15 de la LGT, por la que se señala la fecha a partir de la cual se computa el plazo de duración de las normas re-

⁵⁴Martínez Lafuente : "La potestad reglamentaria..." op.cit.págs. 234 y 235. "Existe un argumento más para entender que la citada Orden tiene carácter reglamentario y es la cita que en su exposición de motivos se hace del artículo 14 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (aparte del art.18 de la LGT), lo que demuestra que no fue una Orden interpretativa pura, o al menos se precisó de un mayor apoyo, para evitar un pronunciamiento que tuvo, sin duda, efectos innovadores del ordenamiento jurídico".

E S T U D I O S

ferentes a exenciones y bonificaciones tributarias. Nos dice Martínez Lafuente, refiriéndose a esta Orden, que "más que interpretar hace y deshace". Se opta por algo difícilmente admisible hacer decir al Decreto 1051/1968, de 27 de mayo, lo que nunca dijo y, asimismo, hacer decir a la Orden de 29 de marzo de 1969 cosa distinta de la que dijo. Esto es muestra de una Orden interpretativa realmente exorbitante y que conduce, además, a situaciones realmente curiosas, como a "resucitar" por el período comprendido entre el 27 de mayo de 1968 y el 1 de julio de 1969 determinadas exenciones, alterándose de forma ostensible y sin apoyo legal el Ordenamiento Tributario y atentando a la seguridad jurídica predicable en las relaciones con el Fisco⁵⁵.

La Orden de 9 de abril de 1968 al abrigo del precepto que comentamos pretendía regular las exenciones del impuesto sobre el lujo, siendo declarada nula por el TS argumentando que, por lo que respecta a las exenciones tributarias "...su creación y modificación es materia reservada a ley, según el artículo 10 de la LGT, su reglamentación debe tener rango de Decreto, no el de mera Orden ministerial. E indudablemente, la Orden de 9 de abril de 1968 contiene una reglamentación de exenciones tributarias, por lo que la competencia -exclusiva y excluyente- corresponde al gobierno, y no a otros órganos distintos de la Administración, al no tratarse de una norma interpretativa sino como antes se ha dicho, reguladora de exenciones tributarias"; (Sentencia de 11 de junio de 1988 – Ar.4884).

Una muestra más de los excesos cometidos al amparo del artículo 18 lo encontramos en la Orden de 19 de octubre de 1976⁵⁶, en la que se contienen elementos claramente normativos, apoyándose -según la propia Orden- en la potestad reglamentaria del art.14.3 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y en facultad interpretativa del artículo 18 de la LGT⁵⁷. En relación con el Real-Decreto ley 15/1976, de 8 de octubre, sobre medidas económicas, por el que se introducen diversas modificaciones en el IGRPF, la Orden es, a la vez -siguiendo el análisis realizado por el autor que la comenta-, refundidora, reglamentaria e interpretativa⁵⁸, siendo el resultado una

⁵⁵Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..."op.cit.,págs.241 y 242.

⁵⁶Fue objeto de un comentario por parte de Montero Sáenz, cuyo título es lo suficientemente expresivo de la opinión que le merecía: "La arrogadora Orden ministerial de 19 de octubre de 1976", publicado en CT, núm.20 (1977), págs.95 y ss.

⁵⁷"La inexistencia en el Real Decreto-ley de una disposición autorizadora para que el Ministerio de Hacienda desarrollara sus preceptos tributarios ha obligado a la actual remisión a la genérica potestad reglamentaria; así, los preceptos desarrollados no simplemente interpretativos, son auténticos reglamentos tributarios, aunque lo sean parciales y muy concretos y, desde este punto de vista, la disposición reglamentaria debería haber revestido la forma de Decreto, según el artículo 9º de la Ley General Tributaria...". Montero Sáenz,A: "La arrogadora Orden...".Cit., págs.95 y 96.

⁵⁸Nos parece interesante reproducir las críticas efectuadas a esta disposición contenidas en el artículo citado en nota anterior. En primer lugar, refunde la escala modificada del impuesto con la anteriormente vigente;"...el publicar una escala refundida (es decir, con las modificaciones incorporadas) podía ser aconsejable, aunque no era

Orden defectuosa en muchos sentidos, que acaba cayendo en la tentación de la emulación, arrogándose las facultades de la norma que trata de desarrollar e interpretar".

Pero si bien hemos de ser críticos con los excesos comentados, no podemos serlo menos con otras prácticas. Nos referimos, en concreto, a los supuestos en los que se prescinde de la forma de Orden ministerial, y se utiliza directamente el modelo de declaración para aclarar, ya sea en las instrucciones de relleno o en la propia configuración del impreso ciertas cuestiones dudosas, pudiendo decirse que en algunos casos se da mayor relevancia al modelo que a la letra de la Ley⁵⁹. Criticable es, igualmente, la moda de publicar algunas circulares de forma restringida, de modo que el contribuyente tiene más complicado conocer los criterios de la Administración, tanto por el número de Circulares e Instrucciones como por las vías de acceso a tal información.

Al hilo de lo expuesto conviene resaltar el dato de la necesaria publicación de las Ordenes interpretativas en el Boletín Oficial del Estado. Entendemos esta exigencia formal en el sentido de cumplir una finalidad de defensa del contribuyente, en tanto que

imprescindible, pero no precisaba de ninguna Orden ministerial; bastaba con haberla incorporado a los modelos para la declaración del impuesto. Ahora bien, si la Orden ha pretendido sustituir (aunque sea por dos años) a la escala anteriormente vigente, debería haber respetado la jerarquía de las normas y haberlo hecho por decreto.... Pero es que la Orden no se ha limitado a publicar una escala refundida, sino que ha ido más lejos: "para aclarar dudas", ha establecido que quedan subsistentes determinados tipos de gravamen, como el 15% aplicable a las plusvalías en los casos y condiciones que, con arreglo a la normativa vigente, sea de aplicación el indicado tipo de gravamen".

En segundo lugar, gradúa la cuantía de las sanciones previstas. El Real decreto-ley establecía una multa que se le impondría a quienes no incluyeran en su declaración signos externos que les sean imputados a tenor de lo dispuesto en el artículo veinte del Texto Refundido, fijándose un mínimo y un máximo. Se hacía, pues necesario graduar la sanción entre ambos límites. "Sin embargo, el desarrollo de este propósito no se hizo correctamente. En el número Tercero de la Orden se decía que "A la persona que no incluya en su declaración signos externos a ella imputables..., bien por no haber presentado declaración, o bien habiéndola presentado no hubiera consignado dichos signos, se sancionará...". De este modo, la Orden ampliaba el supuesto sancionable a los que no presentasen declaración, estando obligados a ello. "Aquí no se trata de interpretar una norma oscura, que bien clara que es, aunque no sea justa, y debe entenderse...que la modificación realizada por la Orden es nula, según el principio de reserva de ley".

En tercer lugar, precisa el alcance de las deducciones de los impuestos a cuenta del impuesto general. Mientras el Real Decreto-ley establecía la no deducibilidad de las cuotas de los impuestos a cuenta exentas, desgravadas, etc., la Orden lleva a cabo una interpretación que "excede de la literalidad de los términos del Real Decreto-ley. Este no se refirió en ningún caso al Impuesto sobre las Rentas del Capital como uno de los que podrían deducir sus cuotas exentas del Impuesto General...no obstante la Orden ...permite deducir de la cuota del Impuesto General las cuotas exentas en los supuestos... de dividendos y beneficios de Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria". Resulta así que, sin apoyo legal alguno la "Orden se permite añadir "ex novo" una excepción a los dispuesto en el Real Decreto-ley presuntamente aclarado".

⁵⁹Al cuaderno de instrucciones para la declaración, editado por el Ministerio de Hacienda, aunque no es una norma jurídica, "no se le puede negar el carácter mínimo de instrucciones emanadas del Ministerio..."(Res. TE-AC 14-I-1961, en Amoros, Ley General Tributaria, Edersa, 1964, pág.141). Por su parte, el TS ha afirmado que "**no es disposición interpretativa una Resolución que apruebe modelos e impresos de declaraciones tributarias**" (STS. 24-XI-1985, Ar.4876).

E S T U D I O S

le permitirá conocer los criterios del Ministerio de Hacienda ante disposiciones de dudosa o difícil interpretación, de modo que se garantiza que aquéllos no queden en el mero ámbito interno de la Administración, recibiendo la difusión general que le otorga su inserción en el periódico oficial⁶⁰.

La garantía es importante, tanto por la proliferación de Circulares e Instrucciones cuyo conocimiento, de otro modo, sería realmente difícil, como por el especial interés que tienen los contribuyentes en su conocimiento, sobre todo desde el momento en que se ha desplazado hacia éstos la obligación de realizar un importante número de actos de gestión (retenciones, repercusiones, y sobre todo, autoliquidaciones), lo que les obliga a aplicar las complejas normas tributarias⁶¹.

Pero al mismo tiempo que se destacaba por la doctrina lo positivo de esta garantía, se advertía del peligro que suponía el que se utilizase, como denunciábamos anteriormente ha ocurrido en la práctica, para llevar a cabo una labor normativa bajo la apariencia de simple disposición aclaratoria aprovechando su publicación en el B.O.E, convirtiéndose esta regla de la publicación en un arma de doble filo -siguiendo la

⁶⁰La significación que hoy cabe atribuirle a la necesaria publicación posiblemente no coincidiera con la que tuvieron en mente los redactores del Proyecto. Es -una vez más-, Martín-Retortillo quien, analizando la redacción del proyecto, su tramitación y el texto propuesto por la ponencia, que prosperó, nos da la clave de la cuestión: "es fácil que en relación con la exigencia de publicación de estas disposiciones interpretativas haya influido una confusión que se advertía en la redacción del proyecto, pero que luego no ha pasado al texto de la ley. Decía el proyecto: "la facultad de dictar disposiciones con carácter general, interpretativas o simplemente aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria, corresponden privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante orden publicada en el BOE". Hablaba el proyecto de la facultad de dictar "disposiciones de carácter general". Con esta expresión se alude, en principio, a disposiciones con valor normativo. De forma que el precepto transcrito no era riguroso en el empleo de esta expresión. El hablar de disposiciones de carácter general pudo hacer que se pensara en la regla que contenía el art.29 de la Ley de Régimen jurídico -recogida luego en el art.132 de la LPA-, según la cual para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones de carácter general, habrán de publicarse en el BOE, y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el art.1º del C.c. Se trata, como se ve, de un precepto que parece construido expresamente para las normas, y de ahí el sentido que juega su publicación. Ahora bien, el art.18 de la LGT no se está ocupando de disposiciones de valor normativo: de ahí que el texto definitivo de la ley no hable de "disposiciones de carácter general", sino simplemente de "disposiciones interpretativas o aclaratorias". Pero claro, al modificarse en este sentido el precepto, la regla de la obligatoriedad de publicación en el BOE tiene ya un sentido totalmente diverso". Martín- Retortillo: "La interpretación...".Cit., págs.370 a 372.

⁶¹Compartimos plenamente la opinión de Zornoza Pérez cuando señala que, "No basta ya con la tradicional declaración de los diversos elementos que configuran el hecho imponible de los tributos, sino que dicha participación supone cada vez más la realización de complicadas operaciones de clasificación jurídica, que exigen de los contribuyentes un grado de conocimiento de las disposiciones tributarias, la doctrina administrativa y las opiniones jurisprudenciales, no siempre fácil de alcanzar dada la creciente complejidad de las normas y de las relaciones sociales y económicas sobre las que inciden. Por ello, no será fácil negar que la asunción por parte de los contribuyentes del conjunto de obligaciones y deberes a través de cuyo cumplimiento se realiza tal participación en los procedimientos de gestión, supone para ellos costes adicionales no despreciables en términos de presión fiscal indirecta...". Zornoza Pérez, J.J: "Significado y funciones de las Consultas a la Administración en materia tributaria". CT, núm.50 (1984), pág.519.

terminología empleada por Martín- Retortillo⁶²- que ha servido para fines distintos de los que le son propios, utilizándose indebidamente por el Ministro de Hacienda este instituto de fácil manejo para ir más allá de la mera labor hermenéutica.

Por otra parte, este dato ha sido utilizado en la polémica doctrinal acerca de la naturaleza jurídica de las Ordenes interpretativas. Así, mientras quienes sustentan la naturaleza de mandato jerárquico de estas disposiciones contemplan la exigencia de publicación como garantía del contribuyente, negando que el simple hecho de su publicidad altere su naturaleza intrínseca de disposición interpretativa; por su parte, los que defienden su función innovadora del ordenamiento entienden este hecho como requisito o consecuencia lógica de su carácter normativo. Precisamente por ser normas -señala Antonio Cayón- han de publicarse para que sean válidas y eficaces; no estamos ante meras instrucciones jerárquicas que obliguen sólo a los órganos de gestión y que excepcionalmente se publiquen en el Boletín Oficial del Estado, sino al contrario, ante verdaderas normas reglamentarias⁶³.

El alcance vinculante de estas Ordenes se determina en el párrafo 2º de modo claro: **"...serán de obligado acatamiento por los órganos de gestión de la Administración Pública"**. Este obligado acatamiento es una manifestación del principio de jerarquía que rige en la Administración Pública, así como, de la llamada por la doctrina, potestad doméstica del Ministro de Hacienda para guiar la actuación de los servicios de él dependientes, indicando o resaltando lo que las leyes o reglamentos dispongan⁶⁴.

Nótese, que el mencionado número 2º del art.18, al señalar la eficacia de las disposiciones interpretativas o aclaratorias, menciona expresamente -y únicamente- a los órganos de gestión, lo que de inmediato parece permitir afirmar, que las citadas disposiciones carecen de valor vinculante -además de, para los particulares- para los Tribunales Económico-Administrativos⁶⁵. Abonaría esta conclusión, la consideración de la re-

⁶²Martín-Retortillo: "La interpretación...".Cita. pág.369.

⁶³Cayón Galiardo, A: "La interdicción...". Op.cit.,pág.233. Martínez Lafuente utiliza, igualmente, este dato en favor de su postura: la LGT le llama "disposiciones" a las Ordenes dictadas al amparo del artículo 18, y precisa, además, en su artículo 9º, que "los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán:...por las Ordenes del Ministerio de Hacienda publicadas en el Boletín Oficial del Estado", entre las que, formalmente se encuentran las que nos ocupan. Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..."Op.cit., pág.233.

⁶⁴Elena Cazorla, M: "Las disposiciones interpretativas". en Comentarios a la Ley General y Líneas para su Reforma.Ob. Cit. págs.287 y ss. En este sentido se pronuncian, entre otros, Giménez-Reyna,: "Las potestades..."cit.,pág.85; y Pastor Ridruejo: "La facultad de interpretación..."cit., pág.312.

⁶⁵ "Se publiquen o no en el periódico oficial, sólo obligan a quienes han de acatarlas por simple subordinación jerárquica, es decir a los funcionarios dependientes de la autoridad que la emita, pero no a los particulares o administrados, por carecer de eficacia externa"(Res. TEAC 30- III-1978, en RDFHP, núm.143, pág.1095).

"Las circulares, aun sin resultar vinculantes para el contribuyente, constituyen y tienen para las oficinas liquidadoras del impuesto fuerza y eficacia bastante para su ejecución, y suponen naturalmente una interpretación orientativa en esta jurisdicción económico-administrativa" (Res. TEAC 4-XII-1972, en RDFHP, núm.116/II7, pág.393).

E S T U D I O S

solución de reclamaciones como una función que, si bien es realizada por órganos administrativos, no es de gestión, sino que, precisamente, su objeto es el conocimiento de las reclamaciones que se planteen contra los actos dictados en aquélla. Contamos, igualmente, con un argumento de derecho positivo, el art.90 de la LGT, que reconoce la separación en dos órdenes, el de gestión y el de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten. Lo contrario "supondría dar al traste con la propia vía administrativa de resolución de reclamaciones que se haría innecesaria en este caso puesto que su voluntad y sus resoluciones sólo podrían inclinarse en favor de los órganos de gestión en tanto hubiesen sido respetuosos con estos reglamentos. En cambio, permitiéndoles disentir- es como cumplen verdaderamente su función de resolver conflictos y litigios, y justifican su misma existencia de economía en la intervención de los Tribunales de justicia y de servir al principio de autotutela"⁶⁶. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha reconocido que obligan a los Tribunales económico-administrativos (STS 25-1-1971, Ar.133)⁶⁷.

⁶⁶Cayón Galiardo, A: "La interdicción..."cit., pág.576. Evidentemente, los que hablan de normas reglamentarias cuando se refieren a estas Ordenes matizan la no vinculación de los Tribunales económico-administrativos. Como representante de esta corriente doctrinal, Martínez Lafuente, siendo coherente con el carácter híbrido que le otorga a estas disposiciones, expone"...en tanto en cuanto las Ordenes interpretativas son mandatos cuyo contenido es el propio de una Circular o Instrucción...no afecta a los órganos económico-administrativos. Cosa distinta es la Orden interpretativa en cuanto norma reglamentaria, aquí creemos perfectamente aplicable la tesis de los autores, que entienden trasladable la excepción de ilegalidad a la vía económico-administrativa; dicho de otra forma, la resolución de un recurso administrativo y en particular el económico-administrativo, implica que con carácter previo tenga que conectarse la pretensión impugnatoria directamente con la Ley, por lo que las normas reglamentarias serían aplicables en tanto en cuanto no contradijeran las normas legales.

Si partimos de que un órgano económico-administrativo, puede contrastar el texto reglamentario con la Ley, dejando de aplicar el primero cuando está en contradicción con la norma de rango superior, queda resuelto el tema con relación a las Ordenes interpretativas, ya que por tener naturaleza reglamentaria son reconducibles a este esquema sin otra especialidad.

En resumen, la Orden ministerial interpretativa en cuanto Circular o Instrucción en la que está un mandato jerárquico, obliga a su cumplimiento a los órganos que aplican las normas tributarias, o sea, a los integrantes de la vía de gestión; por contra, la citada Orden en cuanto norma jurídica despliega los efectos propios de todo Reglamento, pudiendo servir para fundamentar la decisión de un órgano económico-administrativo o de un Tribunal de justicia si contrastada con la legalidad vigente no se desprende una contradicción entre una y otra". Martínez Lafuente: "La potestad..."cit., págs.238 y 239.

Antonio Cayón, que se inscribe en esta corriente doctrinal, pese a afirmar que se trata de verdaderas normas reglamentarias, considera que tienen una eficacia vinculante limitada y que los órganos de resolución de reclamaciones se ven afectados por ellas en el sentido de imponerlas a los órganos de gestión cuando sean conformes a Derecho, pero pudiendo separarse de su contenido cuando lo estimen inadecuado, cosa que ante Reglamentos -sin más calificaciones- no podrían realizar. Tampoco podrán entrar a fiscalizar su contenido, pues ello es control de normas y no les compete realizarlo dado que éstas o bien se impugnan ante los órganos judiciales competentes para declarar su ilicitud, o bien se derogan como todas las normas por otras posteriores. Páginas 572 y ss. del trabajo antes citado.

⁶⁷Ante la alegación del recurrente de la indebida vinculación del TEAC a la interpretación ministerial (Orden de 19 de septiembre de 1968), el TS niega la admisión de tal alegación, argumentando:

Felipe Romero García

Lo que parece claro, y que no admite discusión alguna, es que los Tribunales de justicia no quedan vinculados por una interpretación administrativa, gozando de plena libertad para comprobar si el acto recurrido se adecúa o no a las normas vigentes, independientemente de lo que se diga en las disposiciones administrativas dictadas para aclararlas⁶⁸. No se pretende con esta afirmación negar la importancia que de hecho tienen en la práctica, sobre todo cuando, como consecuencia del mandato del art.18.2, los órganos de gestión las aplicarán cotidianamente. Es más, la proliferación de Circulares e Instrucciones unido a la vinculación jerárquica de sus destinatarios provoca ciertos "vicios" en la actuación administrativa, en tanto que los órganos administrativos -como advertía Vicente Arche⁶⁹- tienden a olvidar el recto significado de la ley y a sustituirlo por las instrucciones de los superiores jerárquicos, con gran quiebra de la legalidad tributaria. Por ello, aunque no vinculen al particular se ve afectado por ellas, pudiendo invocarlas en defensa de su interés, e incluso impugnarlas cuando repercuta sobre el sujeto pasivo a través de actos de aplicación individual (así lo ha reconocido el TS en las sentencias 9 de junio de 1986 -Ar.3372- y de 16 de octubre de 1991, -Ar.9545-).

El mantenimiento del precepto, tras la reforma parcial de 1995, habrá decepcionado a quienes proponían su supresión, en base a la confusión e inseguridad jurídica que conlleva. Esta era la opinión de Elena Cazorla⁷⁰, para quien debe procurarse que las normas se dicten con tal claridad que no hayan de ser interpretadas (deseo loable, aunque poco realista), pero quien interpreta o tiene que interpretar el Derecho son los Tribunales de justicia.

No compartimos esta idea. La interpretación de las normas, y en especial la tributarias, es siempre necesaria dada su complejidad, agravada por el aluvión legislativo que ha tenido lugar, sobre todo, en los últimos tiempos debido a la, aún inacabada, reforma tributaria iniciada en 1977. Esto, unido a la existencia de múltiples órganos que deben aplicarlas, ha llevado a la aceptación generalizada del uso de Circulares e Instrucciones

1º que siendo el TEAC un órgano de reclamación de la administración fiscal ha de acatar las disposiciones que por el propio Ministro del ramo se den con carácter general.

⁶⁸En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 3 de febrero de 1990: "La interpretación o aclaración que se alcance en las órdenes a que se refiere el art. 18 LGT no se impone a los tribunales en su misión de interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho". Referencia tomada de Elena Cazorla: "Las disposiciones...". Op.cit.

También el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto: "no está en contradicción con la potestad reglamentaria que el art.97 CE atribuye al Gobierno, pues mientras ésta tiene por objeto desarrollar la legislación, la mera facultad interpretativa de las leyes tributarias atribuida al Ministro de Hacienda se limita a aclarar por vía interpretativa una norma legal o reglamentaria preexistente, si bien esta interpretación no se impone a los Tribunales (SSTS 10-3-1984, Ar798, y 13-7-1985, Ar.4085).

⁶⁹Citado por Martín-Retortillo en la página 366 de su artículo reseñado en notas anteriores.

⁷⁰Elena Cazorla: "Las Disposiciones...". Cit. Pág.296.

E S T U D I O S

que dictadas, exclusivamente, por el Ministro de Hacienda, permiten una cierta uniformidad interpretativa en aras de la seguridad jurídica.

El problema, en mi opinión, no está en el hecho de que la LGT contemple la posibilidad de que el Ministro de Hacienda dicte disposiciones interpretativas; se encuentra en la delimitación de esta facultad, de modo que se impida la extralimitación que supone salirse de la mera función interpretativa.

Por otra parte, debe tenerse presente que la legislación administrativa atribuye a los Ministros la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento. Y si bien es cierto que el uso de aquélla debería limitarse a la materia organizativa, también lo es que existiría el peligro latente de que el Ministro en uso de esta potestad de organización dictase disposiciones de orden interno incluyendo en ellas directrices o criterios interpretativos para guiar la actuación de sus subordinados. Ello significaría que la supresión del artículo 18 no impediría que en la práctica el Ministro, como jefe del Departamento y en el ejercicio de su poder de dirección, dictase disposiciones interpretativas con el agravante que supondría su no publicación, cuando hemos considerado ésta como una garantía en defensa del contribuyente.

No obstante, habría sido deseable que se hubieran introducido en el precepto los retoques precisos, que, acogiendo los criterios sentados por el TS respecto de este tipo de Ordenes⁷¹, hubiesen puesto coto al uso indebido de esta potestad.



⁷¹En sentencia de 12 de julio de 1982 (Ar.4740), el TS ha dejado sentado que, para que una orden interpretativa se considere como tal se requiere:

- Que concrete los preceptos que se interpretan.
- Que determine los términos de la norma aclarada necesarios de interpretación y en qué sentido se aclara la duda.
- Que mantenga en su integridad los términos del precepto aclarado, sin que pueda ser incluida en el limitado marco de las órdenes interpretativas una norma que altere o modifique el texto que se pretende aclarar.