

Jesús Alberto Ramos Ángeles*

Reflexiones sobre la analogía y la interpretación en derecho tributario. Acerca de la función hermenéutica de la analogía en el ordenamiento jurídico

“The notion of ambiguity must not be confused with that of absurdity. To declare that [law] is absurd is to deny that it can ever be given a meaning; to say that is ambiguous is to assert that its meaning is never fixed, that it must be constantly won.”¹

1. Aproximaciones teóricas al problema. La plenitud del ordenamiento jurídico

El ordenamiento jurídico es un sistema de reglas de conducta, de proposiciones lógico-jurídicas² en que a la realización de un antecedente hipotético (el hecho descrito), le sucede lógico jurídicamente, la imputación³

* Bachiller en Derecho por la Universidad Tecnológica del Perú, Asistente de Cátedra en el curso de Imposición sobre la Renta de esa misma casa de estudios. Este artículo se basó en el ensayo ganador del tercer lugar en el Premio Nacional a la Investigación Jurídica 2010, del mismo autor. Contacto: jaramosangeles@gmail.com.

Dedicado a Jesús Alberto Ramos Hernández *–in memoriam–*, tributarista de fina estirpe, incansable investigador, querido profesor y noble ser humano. Al amigo, maestro y padre. A él dedico todas mis letras futuras, que empiezan hoy.

1 DE BEAUVOIR, Simone. *The Ethics of Ambiguity*. Citador por: BARKER, William. *Statutory Interpretation, Comparative Law, and Economic Theory: Discovering the Grund of Income Taxation*. San Diego Law Review, Vol. 40, Núm. 3, University of San Diego School of Law, 2003, pág. 822. El autor reemplazó el término *existence por law*.

2 Víd. RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1999, pág. 85.

3 Víd. KELSEN, Hans. *La Teoría Pura del Derecho*. Traducción de Roberto Vernengo. Universidad Nacional Autónoma de México - UNAM, México D.F., 1982, pág. 104.

de una consecuencia de derecho. Así, el Derecho es entendido como “un tipo de normatividad que opera como un sistema, y cuya estructura no solamente permite sino que implica la interrelación de sus normas”.⁴

De cualquier forma, el Derecho impregna de consecuencias jurídicas las situaciones fácticas que surgen, con distintos matices y contenidos todas ellas. No es entonces azar que los hechos económicos constituyan parte esencial del espectro que el Derecho pretende ordenar a través de sus vehículos normativos. Son pues, estos hechos económicos con relevancia jurídica los que se convierten en objeto de un grupo de normas que reconocen en dichos supuestos manifestaciones de capacidad de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos del Estado; por lo que, el mapa normativo les confiere la calidad de hechos imposables⁵ (descritos en una hipótesis de incidencia normativa) y los grava con un tributo.⁶ Todo este conjunto normativo constituye un sector del ordenamiento en que el legislador ha pretendido regular la totalidad de las situaciones en que directa o indirectamente se hace efectivo el deber de contribuir, y en tanto ello se le ha denominado Derecho Tributario.

Pero esta actitud legislativa -que se evidencia en la totalidad del Derecho y no sólo en este sector- no es omnipotente, y en tanto humana, no podría atribuir consecuencias jurídicas a la totalidad de supuestos fácticos que acaecen en el mundo fenomenológico. A esta omnipotencia que el Derecho pareciese tener, al intentar regular la infinitud de realidades que acaecen en la vida coexistencial humana, se le ha denominado “el dogma de la plenitud –o integridad- del ordenamiento jurídico”. Sobre el tema, explica SIOTA que “la plenitud, o integridad, es la cualidad del ordenamiento jurídico que le hace contener soluciones

para todos los conflictos que puedan originarse en su seno.⁷ Esta plenitud del ordenamiento supondría –en principio- que la totalidad de situaciones fácticas y controversias posibles han sido previstas por el ordenamiento a fin de otorgarles tratamiento jurídico. Entender el ordenamiento de dicha forma significaría atender a una concepción de plenitud absoluta.

Esta postura, sin embargo, no agota el Derecho en su realidad pragmática, y por ello, no atiende a que el Derecho no es un sistema normativo cerrado y completo que pueda regular la totalidad de situaciones de hecho posibles. Ante ello, la doctrina de la plenitud del ordenamiento es revisada por la denominada teoría de la norma general exclusiva. Ésta doctrina señalaba, en esencia, que la vida coexistencial humana es regulada por el Derecho, ya sea por normas que las incluyan en el ordenamiento o por normas que las excluyan. Así, lo trascendente en esta posición “es que una misma norma realiza una doble función en todas las disposiciones particulares: regulando inclusiva y determinadamente un comportamiento, y excluyendo genéricamente del ámbito de su prescriptividad los demás comportamientos referidos a la misma materia”.⁸ Ejemplificando lo descrito, tendríamos que si para un supuesto “A” el sistema normativo prescribió una norma inclusiva prohibitiva (mandato negativo, V.gr. no hacer), para todas aquellas situaciones fácticas similares, pero no previstas expresamente por el ordenamiento, se entiende que la propia existencia de la norma inclusiva de “A” opera como una norma de exclusión general que las permite (el efecto jurídico es el inverso al de la norma inclusiva), pues de no ser así, el propio sistema hubiera generado una norma inclusiva prohibitiva de dichos supuestos a fin de prohibirlos.⁹ Como se colige entonces, el hermetismo del ordenamiento

4 Cit. HUERTA OCHOA, Carla. *Conflictos Normativos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Serie Doctrina Jurídica N° 142, México D.F., 2003, pág. 16. Para un estudio a profundidad puede consultarse a Raz, para quien cada tipo de disposición jurídica puede ser entendido únicamente entendiendo las relaciones internas de las disposiciones jurídicas de cada tipo con otras disposiciones jurídicas, pues todas conforman una unidad en el sistema jurídico. Vid. RAZ, Joseph. *El Concepto de Sistema Jurídico. Una Introducción a la Teoría del Sistema Jurídico*. Trad. de Rolando Tamayo y Salmorán, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México D.F., 1986, pág. 152.

5 Es preciso anotar que no todas las normas pertenecientes al ordenamiento tributario tienen como antecedentes nomológicos hechos económicos gravados, aunque siempre se trata de normas que regulan hechos o relaciones vinculadas a los mismos.

6 Cuando el hecho económico generador es incidido por la norma fáctica hipotética, esto es, cuando el hecho descrito en el antecedente de la norma se subsume en dicha descripción, éste se juridiza y en consecuencia el deviene en hecho imponible. La consecuencia jurídica de este fenómeno al que se denomina “incidencia tributaria” es pues el nacimiento de la obligación tributaria, cuyo objeto constituye una prestación coactiva de dar una suma de dinero con carácter definitivo –y que no constituya sanción por acto ilícito- a fin de contribuir al sostenimiento del gasto público del Estado.

7 SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 22. Hace referencia tanto a Hans Kelsen como a Norberto Bobbio, entre otros, para elaborar la definición.

8 Ídem. pág. 25.

9 Esta lógica argumentativa es también asumida por los defensores de la teoría egológica del Derecho, aunque sin caer en el completo apriorismo positivista, sosteniendo que la plenitud hermética del ordenamiento se funda en la idea de libertad como esencia misma de la conducta y de la existencia humana. Así, para los egologistas la norma de libertad consiste en el apotegma base del Derecho, por el cual “todo lo que no está prohibido está jurídicamente permitido”, por lo que no pueden existir espacios no regulados por el Derecho, conforme a lo señalado por COSSIO. Cfr. TORRÉ, Abelardo. *Introducción al Derecho*. Décimo cuarta edición, Editorial Lexis Nexis – Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2003, pág. 259; Puede verse un comentario de Bobbio sobre la visión de COSSIO en torno a la plenitud del ordenamiento, en su nota a la obra del maestro argentino, Vid. BOBBIO, Norberto. *La plenitud del Ordenamiento Jurídico y la Interpretación*. En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, Núm. 21, 2004, págs. 256-260. Pareciera nutrirse también de esta doctrina la teoría tridimensional del Derecho que plantea Fernández Sessarego y Miguel Realé, pues tal como ha indicado el jurista peruano, toda conducta humana intersubjetiva es jurídica, ya que luego de ser valorada puede considerarse permitida o prohibida sin necesidad de que exista norma expresa que así lo prescriba, ello se fundamenta en que el axioma principal del Derecho enuncia que *lo que no está prohibido está permitido, salvo que se atente contra la moral o el orden público*, es decir, que todas las conductas están permitidas en tanto no estén prohibidas por la norma o sean contrarias al orden público o las buenas costumbres. Cfr. FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. *Op. cit.* pág. 42 y 43. En KELSEN, a pesar de ser positivista y no tridimensionalista –aunque algunos encuentran en su teoría de la norma jurídica (supuesto de hecho, consecuencia jurídica y vínculo deóntico de deber ser) un antecedente del tridimensionalismo- puede apreciarse una tendencia a esta variante de hermetismo jurídico cuando explica que una conducta se encuentra negativamente regulada por el orden jurídico, es decir, regulada en cuanto esa conducta no le está jurídicamente prohibida y en ese sentido, le está permitida. Vid. KELSEN, Hans. *Op. Cit.* pág. 254.

para esta teoría no se encuentra en la posibilidad del ordenamiento de legislar positivamente todas las consecuencias jurídicas atribuibles a los hechos jurídicos, sino por el contrario, sostiene que el Derecho cumple con normar de forma expresa aquellas situaciones de mayor relevancia con una norma de inclusión, dejando a todos los demás supuestos regularse tácitamente por una norma general de exclusión cuya consecuencias resulta ser el inverso de lo que efectivamente se reguló en la norma inclusiva –prohibido o permitido–, pero estando igualmente contenidas en el orden jurídico. El problema no reviste tanta relevancia cuando nos referimos a supuestos identificablemente distintos al incluido en la norma escrita, pero será tan pacífica la solución cuando se trate de supuestos fácticos similares al regulado por la norma inclusiva, es decir, a supuestos de hecho análogos. Surge en este estadio la interrogante de si ante éstos supuestos, semejantes a los sí normados en el ordenamiento, debería aplicarse o no esta norma general que los excluye de la consecuencia jurídica regulada.

Ante estas consideraciones, el argumento de la teoría de la norma general exclusiva es revisado por BOBBIO, quien afirma que en el ordenamiento jurídico, junto a las normas particulares inclusivas y a la norma general exclusiva, también puede afirmarse que opera “una norma general inclusiva” que regula de modo idéntico a la norma particular los casos no comprendidos en ella.¹⁰ Es decir, que para un supuesto regulado “A” con una norma de inclusión permisiva, no sólo puede decirse que existe una norma general excluyente que determina que todos los similares de “A” no previstos por la norma inclusiva están prohibidos, pues el ordenamiento ha expresado su voluntad de permitir sólo al supuesto “A”; sino que también puede sostenerse que para todos los supuestos similares de “A”, opera una norma general inclusiva que los hace análogamente comprendidos por la consecuencia atribuible al supuesto “A”, esto es, que las hace permitidas. Bajo esa premisa, ante un supuesto de hecho no previsto operarían conjuntamente tanto una norma exclusiva –argumentación a contrario– como una inclusiva –argumentación ana-

lógica– respecto a la consecuencia que se le atribuye en la norma base.

Lo descrito por Bobbio configura una distinción universal del Derecho que no trasciende a las diferencias entre ordenamientos y sistemas jurídicos, pues ningún sistema de normas puede regular y velar por atribuir soluciones jurídicas a todos los supuestos existentes y venideros, en la medida de que el fenómeno a legislar, la intersubjetividad humana, es uno cambiante, evolutivo y de una práctica innovadora.¹¹ Es este carácter potencialmente inacabado e incompleto del sistema normativo, lo que lo mantiene en la dinámica e infatigable persecución de nuevas realidades con trascendencia jurídica que regular; y constituye, además, el fundamento de la existencia de sectores no previstos en el ordenamiento, a los que no ha alcanzado aún la presencia positiva del Derecho y a los que se conoce como lagunas.

Contrariamente, KELSEN, en defensa de la plenitud hermética y absoluta, sostuvo que la existencia de lagunas en el ordenamiento es tan sólo axiológica¹², lo que supone que los sectores no previstos –pero incluidos en el ordenamiento en su plenitud absoluta– deben ser superados legislándolos de otro modo a fin de alcanzar una solución más justa.¹³ Así, para el maestro de Viena, la teoría de las lagunas es errada, “puesto que reposa en la ignorancia del hecho de que cuando el orden jurídico no estatuye ninguna obligación a cargo de un individuo, su comportamiento está permitido”.¹⁴ No compartimos la postura indicada, pues tal como se ha explicado precedentemente, también se podría argumentar a contrario, que cuando el orden normativo no estatuye en norma expresa una obligación para un individuo, lo está excluyendo del ámbito de las relaciones y hechos jurídicos semejantes refulados y permitidos expresamente, esto es, no lo ha considerado en el espectro de hechos semejantes pero sí permitidos en norma inclusiva, por lo que podría considerarse que dicho hecho no previsto ha sido prohibido por el ordenamiento, implícitamente, debido a una norma general exclusiva que opera a la inversa de las demás normas inclusivas. En realidad, cualquiera de las dos inferencias, –en el abstracto mundo de la lógica jurídica– es

10 SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Op. Cit.* pág. 25.

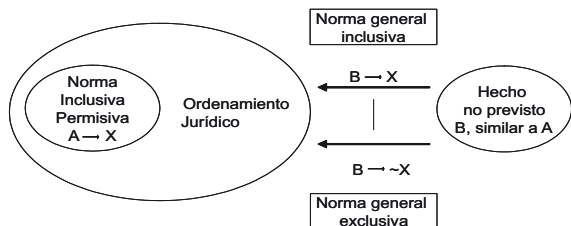
11 En esa misma línea, explica TAMAYO y SALMORÁN que *ante el constante advenimiento de eventos jurídicamente novedosos, el proceso de innovación jurídica que con estos eventos se inicia es forzosamente permanente. Así pues, es justamente el invariable carácter jurídicamente innovador de los eventos jurídicos (actos o comportamientos humanos) lo que nos conduce a pensar en una variación jurídica continua. (...) De esto podemos inferir que los sistemas jurídicos no pueden encontrarse ni acabados ni en reposo. Por el contrario, los órdenes o sistemas jurídicos están siempre en movimiento continuo.* Cit. TAMAYO y SALMORÁN, Rolando. *Sobre el Sistema Jurídico y su Creación.* UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 1976, pág. 134.

12 En el mismo sentido, se ha dicho que *“en primer lugar, quien determina la existencia de la laguna -requisito previo para que entre en juego la analogía- es el juez; sin que el derecho le proporcione ningún tipo de regla para apreciarlo, remitiéndole a la simple observación. Ello ocasiona que, en determinadas circunstancias, la laguna es creada por el propio juez; hablándose, entonces, de lagunas axiológicas. Estas serían las derivadas de la confrontación del sistema real con un sistema ideal, de tal modo que no se trata de que el juez carezca de solución para el caso, sino que se carece de una solución satisfactoria para el operador judicial. Entonces el juez proclama la laguna y la soluciona, saltando así por encima de la previsión legal”.* Cit. EZQUIAGA, Francisco Javier. *Argumentos Interpretativos y Postulado del Legislador Racional.* En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho.* Num. 1, octubre, 1994, pág. 76.

13 KELSEN, Hans. *Op. Cit.* pp. 256 y ss.

14 Ídem. p. 255.

posible de argumentarse válidamente sin desechar absolutamente la restante y antagónica posibilidad.



Esta dicotomía de posibilidades, tanto por efecto de las normas particulares, como de la norma general inclusiva o exclusiva, es lo que conforme a BOBBIO provoca la incerteza jurídica que se ha denominado laguna.¹⁵ Por ello, conceptualmente, podemos decir que las lagunas son “*circunstancias no previstas en el ordenamiento positivo, ni siquiera pensadas como hipotéticamente posibles por el legislador*”,¹⁶ y que constituyen en suma, “*la falta de una adecuada regulación de relaciones o situaciones jurídicas*”¹⁷, por lo que también nos podemos referir a ellas como espacios no regulados, hechos no previstos por el ordenamiento, los que por efecto de la norma general inclusiva, como argumento analógico materializado en un mecanismo de integración normativo, encuentran solución dentro del propio sistema normativo, lo que es el sustento de su plenitud relativa y la negación de alguna idea de hermetismo (plenitud absoluta).

Esta plenitud relativa entonces, parece más bien una suerte de plenitud funcional¹⁸ en tanto se fundamenta en la permanente presencia y disponibilidad en el ordenamiento de mecanismos de regulación supletoria que permiten dar una razonable respuesta jurídica a cada supuesto fáctico, con el fin –precisamente– de salvaguardar su integridad. El problema sustancial

consiste, como vemos, en determinar cuando operará la norma general inclusiva –integración normativa– o la norma general exclusiva en Derecho Tributario.

2. Sobre el supuesto fáctico no previsto en derecho tributario y el principio de reserva de ley

Ahora bien, conforme hemos anticipado en nuestro análisis, el Derecho Tributario constituye parte integrante de este sistema en que se constituye el Derecho.¹⁹ En razón de ello, no debería existir en él –en principio– ninguna peculiaridad respecto a las lagunas normativas.

En ese orden de ideas, sabemos que la materia fiscal gira en torno a la existencia del tributo como concepto fundamental e institución que le da origen. Pero el tributo, que modernamente sólo se concibe en el marco de un Estado Constitucional Tributario como el nuestro,²⁰ sólo puede establecerse–y consecuentemente exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias a los contribuyentes– mediante la introducción en el ordenamiento de un vehículo normativo de rango legal que lo contenga y lo imponga. Ello significa, inclusive históricamente²¹, una validación del tributo mismo en la voluntad de quienes serán finalmente obligados a coadyuvar al sostenimiento del gasto público del Estado, pues es precisamente la Ley el mecanismo normativo que jurídica -y políticamente– manifiesta el consentimiento de la nación representada en el órgano parlamentario, como garantía democrática de la autoimposición.²² A esto se ha nominado en nuestra rama como el principio de reserva de ley tributaria²³, y constituye -como se ha colegido– un limitante, de la potestad tributaria del Estado²⁴ que contiene una *regla general relativa a las*

15 Sostiene BOBBIO que esta situación de incerteza, en que se va a encontrar el aplicador del Derecho, es justamente lo que los juristas y los jueces llaman normalmente laguna. Cfr. BOBBIO, Norberto. Citado por: SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Op. Cit.* pág. 25.

16 DÍAZ CONSUELO, José M. *Los Principios Generales del Derecho*. Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1971, pág. 11-13.

17 Íbid.

18 TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. *Op. Cit.* pág. 678.

19 Todos los sectores del Derecho están ligados a un todo inescindible que es la unidad del Derecho, o *uno universo iure*. Al respecto, cfr. GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *La Autonomía del Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 14.

20 De nuestra parte consideramos Estado Constitucional Tributario a aquel Estado cuyo modelo de constitución adopta –explícita o implícitamente– no sólo los principales principios fiscales que ilustran la imposición (igualdad, equidad, neutralidad, capacidad contributiva, etc.), sino que principalmente contiene garantías de seguridad jurídica, de respeto a la supremacía constitucional y a los derechos fundamentales, las que se materializan en una norma que limite el poder tributario del Estado mediante el mecanismo de la reserva de ley.

21 Sobre origen histórico de la reserva de ley tributaria, vid. UCKMAR, Víctor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis, Bogotá, 2002, pág. 9 y ss. Así también, vid. LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 33 y ss.

22 FERNÁNDEZ CARTIAGENA, Julio. *Algunas Reflexiones en Torno al Principio de Reserva de Ley*. En: *Análisis Tributario*, Vol. XVIII, Núm. 209, Junio, 2005, pág. 18.

23 El principio de reserva de ley debe entenderse en una doble vertiente: horizontal y vertical. La primera está relacionada a establecer qué elementos del tributo deberán ser predeterminadamente introducidos en el ordenamiento mediante un vehículo legal. El segundo, implica la exigencia del contenido material que deberá contener la ley mínimamente para considerarla debidamente establecido el tributo o sus elementos, y por ende, satisfecha la reserva de ley. Un estudio completo del principio de reserva de ley en el Perú, en sus dos vertientes, lo ha realizado el profesor Gamba Valega. Al respecto, vid. GAMBA VALEGA, César. *Notas para un Estudio de la Reserva de Ley en Materia Tributaria*, en: *Tratado de Derecho Tributario* (Director: Paulo de Barros Carvalho), Editorial Palestra, Lima, 2003, pág. 201 y ss; así también, GAMBA VALEGA, César. *La Extensión de la Reserva de Ley en el Ambito Tributario*, en: *Análisis Tributario*, Vol. XVII, Núm. 196 y 197, Mayo-Junio, 2004, pág. 15 y ss. (Núm. 196), pág. 20 y ss. (Núm. 197).

24 Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia N° 02302-2003-AA/TC, publicada el 29 de junio de 2005, que el principio de reserva de ley significa que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos se encuentran reservada para ser actuada mediante una ley. No obstante, en la Sentencia N° 00042-2004-A1/TC, publicada el 11 de agosto de 2005, ha advertido que dicha reserva es en nuestro ordenamiento es relativa, por cuanto puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley, lo que implica que la norma reglamentaria no pueda exceder ni suplir el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo. La misma sentencia diferencia luego el principio de legalidad del de reserva de ley, indicando que mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria está sujeta en principio a la constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir que los tributos sean establecidos por los representantes políticos de quienes deben contribuir.

competencias y a la legitimación para intervenir en los procedimientos de producción normativa.²⁵

Esta exigencia de la reserva de ley tributaria significaría, *prima facie*, la imposibilidad de la existencia de lagunas en el ordenamiento tributario, -a la luz de los argumentos previstos en la primera parte de este trabajo- pues el hecho no previsto no podría tratarse -en estricto- de un supuesto de hecho revelador de capacidad contributiva que la norma no ha previsto gravar “accidentalmente”, sino que su no previsión es consecuencia necesaria de la imperante voluntad de la ley -y la Constitución misma- para que dicho supuesto de hecho no se grave impositivamente excluyéndolo del mecanismo legislativo de la reserva de ley, de donde se concluye que cualquier hecho económico no tipificado en el aspecto material de la hipótesis de incidencia de un tributo creado por ley, no está simplemente dentro de su campo de imposición, aún cuando pareciese manifiesto de capacidad contributiva y revestido de elementos análogos, mas no iguales, a los del hecho generador descrito por la norma.

De forma consecuente con este razonamiento, tenemos que la categoría jurídica de este supuesto de hecho no previsto y reservado a ley, deberá ser distinta entonces al de una laguna legal, pues el ordenamiento confiere a las lagunas la posibilidad de darles solución jurídica, lo que no es posible en este punto.

En esa dirección cognitiva, la teoría del derecho ha diferenciado las lagunas de los silencios de la ley, ambas categorías totalmente divergentes. Así, la laguna legal denota la falta de regulación en el ordenamiento de un supuesto fáctico, que el legislador no ha previsto al elaborar la norma, pero que debió prever, lo que se desprende de la lógica y *ratio* de la ley como parte del sistema normativo, o del subsistema como es el caso del ordenamiento tributario. Es decir, cuando la norma que debe regular el supuesto no previsto se entiende coherentemente necesaria en el sistema. De otra parte, nos encontramos ante el silencio de la ley cuando respecto al supuesto no previsto por el ordenamiento, se entiende coherentemente innecesaria una norma jurídica que lo regule dentro de la lógica del sistema normativo que debía presuntamente contenerla. Podría decirse entonces, que la falta de regulación expresa en estos casos involucra tácitamente una regulación negativa del ordenamiento -la norma general exclusiva-, pues de su coherencia sistemática se concluye su voluntad de no normar sendos supuestos.²⁶ Así, en el proceso

de construcción de esta idea, podemos lógicamente inferir que cuando un hecho no haya sido previsto por el ordenamiento tributario, y esté regida su regulación por la reserva de ley, no nos encontremos ante una laguna sino ante el silencio *elocvente*²⁷ del ordenamiento -de la ley-, o lo que es lo mismo, ante la voluntad tácita del sistema normativo de no regularlo ni incidirlo tributariamente.²⁸ Esto se explica, necesariamente, en la presencia del principio de reserva de ley como norma fundamental del ordenamiento tributario material, que determina que sea sistemáticamente coherente que un supuesto no haya sido previsto por la ley tributaria, porque el propio ordenamiento no ha querido preverlo o regularlo. La fuente del Derecho en esta perspectiva, es exclusivamente la ley.

Pero no todas las normas jurídicas de naturaleza tributaria son necesariamente normas que introduzcan tributos en el ordenamiento jurídico, y por tanto, no todas las normas tributarias están reservadas a ley. Esta singularidad se presenta debido al nivel de vinculación que -en cada subsector- las normas tengan con el tributo, sus elementos esenciales, la obligación tributaria, etc., los que se determinarán, como vimos, por la reserva de ley. Es pues concluyente, que la finalidad de la garantía de reserva a ley en la regulación normativa de las instituciones fundamentales del Derecho Tributario, es evitar la arbitrariedad impositiva, inseguridad jurídica y abuso de derecho que generaría que alguno de dichos elementos -o todos ellos- sea indebidamente exigido por ser introducido al orden normativo a través de un vehículo extralegal, lo que en definitiva -como dejamos soslayar anteriormente- significaría su inconstitucionalidad, al no haber sido consentido por los contribuyentes a través del mecanismo apropiado, careciendo de legitimidad la imposición.

Bajo el esquema propuesto, las lagunas en derecho tributario sólo son reconocibles, y de hecho sólo existirían, en aquellos sectores del ordenamiento tributario cuya regulación no ha sido reservada a ley, pues de estar restringida la introducción de normas únicamente al vehículo legal, la ausencia de un supuesto en el ordenamiento no constituiría laguna sino silencio de la misma ley. Esto significaría que ante tal silencio legal, no podría crearse una solución aplicable al caso concreto por integración normativa, debido a que el propio ordenamiento en su lógica intrínseca, ha neutralizado dicha posibilidad por efecto del principio de reserva de ley en una clara muestra de su plenitud fun-

25 FEDELE, Andrea. *La Reserva de Ley*. Traducción de Antonio Vásquez, en: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, *El Derecho Tributario y sus Fuentes*. Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 159.

26 Al respecto, vid. LARENZ, Karl. *Op. Cit.* pág. 361 y ss.

27 SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Op. Cit.* pág. 27.

28 El propio ordenamiento jurídico ha regulado la negación de la laguna en materia de reserva de ley a partir de sus principios intrínsecos. Cfr. Krause Murguiondo, Gustavo. *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*. Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000, pág. 100.

cional,²⁹ que confiere como solución a dicho problema una norma tácita de regulación negativa, enervada desde la norma general exclusiva en los cimientos del sistema constitucional tributario.

En ese contexto, podríamos aventurarnos a definir la laguna de la ley tributaria, como aquel supuesto fáctico no previsto por el legislador en el ordenamiento jurídico tributario que, aunadamente, no se encuentra contenido en el ámbito de aplicación material del principio de reserva de ley tributaria (o de la norma de preferencia de ley, si se quiere).

Ahora bien, hemos arribado a un punto donde nuestras cavilaciones se bifurcan, y donde la reserva de ley es la bisectriz de tal suceso. Por un lado hemos visto que opera una norma general exclusiva cuando se trate de hechos no previstos que califiquen como silencios, mientras que por otro lado, operará una norma general inclusiva cuando se trate de lagunas, esto es, cuando opere la necesidad latente e implícita en el ordenamiento de que exista una norma jurídica que regule el supuesto no previsto. La reserva de ley es el punto diferenciador entre los silencios y las lagunas en materia tributaria.

Como ya mencionamos líneas atrás, el instrumento jurídico que hace viable la norma general inclusiva es la integración jurídica, por lo que siguiendo con el desarrollo del objeto de nuestro análisis, corresponde seguir el camino de las lagunas y dejar de lado el de los silencios, al menos en lo concerniente a este trabajo.

3. La integración normativa de lagunas y la analogía en derecho tributario: el fundamento de la función hermenéutica

Como hemos visto hasta ahora, ante el supuesto reservado a ley, el espacio no previsto se constituirá en silencio legal, y en tanto ello, no habrá solución que atribuir pues tácitamente el sistema lo ha regulado

negativamente excluyéndolo.³⁰ No pasa lo mismo en cambio ante una laguna de la ley tributaria, pues en tal situación el operador deberá dar solución al problema mediante el uso de los mecanismos que el ordenamiento ha puesto a mano para tal fin. Y es que la actividad aplicadora del Derecho no cesa ante una laguna legal, aunque lo que se aplique no sea una regla positiva, sino una norma creada para el caso concreto mediante el mecanismo de la integración jurídica, “*como un producto del razonamiento jurídico mismo*”.³¹

En ese sentido, integrar implica -conforme a su semántica- hacer que algo pase a formar parte de un todo, esto es, aunarlos o fusionarlos. Ello, a nivel nomológico significaría fusionar dos elementos jurídicos distintos para crear un todo normativo, es decir, fusionar el antecedente no previsto con una consecuencia que el ordenamiento contiene, imputándolas por el nexo lógico jurídico de la integración misma, conformando entonces un todo, esto es, una unidad proposicional identificada como norma jurídica. La integración entonces, busca unificar o fusionar el propio ordenamiento jurídico en la intención de subsanar la inexistencia de una norma, con la existencia de otra regla de Derecho.³² De esta forma, al integrar una norma, se sitúa el operador jurídico en la cabeza del legislador, planteándose -en la lógica y coherencia funcional del sistema- cuál consecuente jurídico debería atribuirle al supuesto fáctico no previsto, e imputarlo, teniendo como resultante una norma jurídica enunciada y aplicable sólo al caso concreto, por efecto de la norma general inclusiva. Consecuentemente, la integración se constituye en un mecanismo de aplicación normativa por el cual, ante una laguna de la ley, se plantea para tal supuesto de hecho no previsto la imputación de una consecuencia jurídica externa proveniente de la analogía, los principios generales del Derecho e incluso la equidad.

Sabemos que el mecanismo de integración³³ normativa por excelencia es la analogía³⁴, el que es utilizado para producir una norma jurídica aplicable a una laguna de la ley tributaria. Así, “*la analogía es*

29 El propio Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia del Pleno Jurisdiccional recaída sobre el Expediente N° 047-2004-AI/TC, del 24 de abril de 2006, que la plenitud del ordenamiento se asegura entre otras reglas, por las de integración, reconociendo los principios generales del Derecho, la analogía y la equidad como “*fontana técnica de terminación del problema derivado de un defecto o deficiencia normativa*”, con lo cual opta por una concepción funcional y relativa de la plenitud del ordenamiento. La Administración Tributaria ya ha acogido esta concepción funcional del hermetismo del ordenamiento, aunque sin reflexionar sobre sus verdaderas implicancias tributarias, manteniéndola como directriz del sistema de fuentes de nuestro sistema jurídico, tal como se aprecia en el Informe N° 75-2007-SUNAT/2B4000.

30 RUBIO considera también que en los aspectos reservados a ley, la integración jurídica no puede crear normas dentro del Derecho Tributario, *contrario sensu*, debe entenderse cuando menos desde el punto de vista conceptual, que sí es posible desarrollar normas por vía de analogía en materias distintas a las de la reserva de ley. RUBIO CORREA, Marcial. *Interpretación de las Normas Tributarias*. ARA Editores, Lima, 2003, pág. 161. También ha opinado en ese sentido: TALLEDO MAZÚ, César. *La Norma VIII del código tributario y la calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*. En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Homenaje al Armando Zolezzi Moller* (Cordinador: Jorge Danós Ordoñez). Editorial Palestra, PUCP, Lima, 2006, pág. 408.

31 RUBIO CORREA, Marcial. *Interpretación...*, pág. 157.

32 Al respecto, Vid. TORRÉ, Abelardo. Op. Cit. Pág. 437.

33 Podemos encontrar -en el curso de la integración jurídica- métodos de heterointegración o de autointegración normativa. Los primeros proveen sus soluciones externamente a la legislación, esto es, dentro del conjunto de las fuentes del Derecho como unidad sistemática. Los segundos, en cambio, siempre orientan la solución desde la legislación misma, esto es, desde el ordenamiento

34 La analogía en Derecho tiene, cuanto menos, tres sentidos. Primero, como concepto, es decir, como relación de semejanza entre conceptos. Segundo, como juicio o proposición, esto es, la semejanza no de contenido sino de las distintas denotaciones o significados de un concepto, pudiendo así ser semejantes conceptos diferentes. Tercero, la analogía como argumento, el cual se ha denominado argumento o razonamiento analógico. Se utiliza en el fundamento de la decisión en el Derecho -decisión interpretativa, integrativa, etc.- y presupone la existencia de la analogía en uno de los dos primeros sentidos. En el presente trabajo analizamos la analogía como argumento pues, como explica Siotá atendiendo a Atienza, ella obliga a los juristas a argumentar por analogía en la interpretación y aplicación del Derecho, pues en él abundan los conceptos imprecisos, vagos o analógicos. Cfr. SIOTÁ ÁLVAREZ, Mónica. *¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a las*

“Esta plenitud relativa entonces, parece más bien una suerte de plenitud funcional en tanto se fundamenta en la permanente presencia y disponibilidad en el ordenamiento de mecanismos de regulación supletoria que permiten dar una razonable respuesta jurídica a cada supuesto fáctico, con el fin –precisamente- de salvaguardar su integridad. El problema sustancial consiste, como vemos, en determinar cuando operará la norma general inclusiva –integración normativa- o la norma general exclusiva en Derecho Tributario”.



uno de los instrumentos para llenar las lagunas de la ley cuando ésta no ha previsto un hecho, pero sí ha regulado otro semejante, en los cuales existe además identidad de razón”.³⁵

Por ello, se ha indicado que la analogía se configura como un “método de razonamiento o procedimiento lógico basado en la razón de semejanza entre dos supuestos de hecho y cuya conclusión es la aplicación de la consecuencia jurídica prevista expresamente por la ley para uno de los supuestos de hecho, al otro, que guarda con él una razón de semejanza”.³⁶ En la práctica, la analogía consiste en aplicar para el hecho no expresamente previsto en la ley (para el cual no hay, pues, norma legal específica) una norma expresa existente para un caso semejante. Así, si para la hipótesis A no hay norma legal expresa mas existe norma específica para disciplinar la hipótesis A’, que no es igual, mas es semejante, aplico [Sic.] la hipótesis A, por analogía, a la norma existente para la hipótesis semejante A’.³⁷

Esta primera apreciación de la analogía nos llevaría a desvincularla de la interpretación en tanto presupondría la inexistencia de una respuesta del ordena-

miento a un supuesto de hecho no previsto (la existencia de una norma positiva vigente), por lo que no habría –en principio- una norma jurídica respecto de la cual el intérprete debe su significación.³⁸ Así, en la interpretación se orienta o proyecta –bajo un criterio o método interpretativo- la consecuencia jurídica al supuesto de hecho, sustentándose en el razonamiento jurídico al aplicar los métodos de hermenéutica normativa, con la única finalidad de “traducir en términos diáfanos e inteligibles su contenido normativo”.³⁹ Y es que la interpretación consiste en la averiguación del significado de los signos lingüísticos que revisten la estructura lógico-jurídica, por lo que, en suma, consiste en atribuirle valores⁴⁰ a fin de revelar su naturaleza.⁴¹ Puede sostenerse, a partir de ello, que la interpretación jurídica implica la comprensión lógica del lenguaje en que se expresa una norma jurídica a fin de darle una significación. Esta comprensión lógica se posibilita a través de la recepción de información contenida en la norma, que el intérprete procesa intelectivamente, para luego emitir un juicio de valor, como respuesta a la información dada.⁴² Así, la interpretación podría esquematizarse como

matrimonios en materia tributaria?. En: *Quincena Fiscal*, núm. 14, julio, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, pág. 49 y 50; cfr. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía y fraude a la ley tributaria*. En: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 139, julio-septiembre, Thomson-Civitas, Navarra, 2008, pág. 547; también, ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en Derecho*. En: *Dexa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Núm. 2, 1985, pág. 223.

35 TORRES VÁSQUEZ, Anibal. Op. Cit. pág. 684.

36 PÉREZ ROYO, Enrique. Citado por RUIZ ÁLMENDRAL, Violeta y ZORNOZA PÉREZ, Juan. *La Aplicación de las Normas Tributarias, en: Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*. Madrid: Dykinson, 2008, vol. 1, pág. 1207; VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 7ª edición, Editorial De Palma, Buenos Aires, 2001, pág. 175.

37 SILVEIRA DIFINI, Luiz Felipe. *Manual de Direito Tributario*, 4ª edição actualizada. Editorial Saraiva, Sao Paulo, 2008, pág. 185 (T. del A.).

38 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17ª edición. Thomson – Civitas, Navarra, 2007, pág. 122.

39 LARA MÁRQUEZ, Jaime. *Interpretación de la Norma Tributaria. ¿Pro fisco o contra fisco?*, en: *Análisis Tributario*. Vol. XIX. Núm. 218, marzo, 2006, pág. 24. Asimismo, un trabajo extenso sobre el tema puede apreciarse en: LARA MÁRQUEZ, Jaime. *La Analogía en Derecho Tributario*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Núm. 32, IPDT, Lima, 1997, pág. 91-120.

40 Se ha apuntado en la doctrina nacional, que lo valorativo debe traducirse en argumentos jurídicos, es en ese plano donde cobran verdadera trascendencia los principios axiológicos que inspiran nuestro sistema normativo y su unidad en la Constitución, pues no se trata sólo de reconocer la existencia de opciones valorativas en el intérprete que actúa como órgano de aplicación del Derecho, sino que además, es necesario reconocer valor jurídico a dichos alores, a partir de los principios. CHIRI GUTIERREZ, Isabel y OLANO SILVA, Zoraída. *La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional. El mito de la interpretación formal: ¿normas interpretativas?*. En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Homenaje al Armando Zolezzi Moller* (Cordinador: Jorge Danós Ordóñez). Editorial Palestra, PUCP, Lima, 2006, pág. 333.

41 BRAVO CUCCI, Jorge. *La Interpretación de la Norma Tributaria. A propósito de la Deflación y sus efectos en el Impuesto a la Renta*. En: *Análisis Tributario*, Vol. XV, núm. 170, marzo, 2002, pág. 21.

42 Al respecto, es interesante la posición que asume sobre la hermenéutica jurídica la teoría cibernética, inspirada en el análisis de sistemas de comunicación. Al respecto, indica WRÓBLEWSKY que la interpretación que efectúe el órgano intérprete puede ser vista como un procedimiento mediante el cual se trasmite y elaboran ciertas informaciones. Así, en definitiva, toda interpretación puede ser esquematizada, considerando un cierto punto de partida en que alguna información ingresa al proceso o es proveída al órgano elaborado –sea información fáctica o de otra índole-; un mecanismo central de elaboración o de procesamiento de la información recibida y un producto resultante de ese procesamiento, que aparece como una decisión que el órgano interpretativo formula Cfr. WRÓBLEWSKY, Józef. *Computers as and Aid to the Judicial Process*, citado por: VERNENGO, Roberto. *La Interpretación Jurídica*. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 1977, pág. 4.

un proceso de inputs y outputs. Inputs de información provenientes del sentido literal de la norma, que una vez procesados lógicamente –y utilizando un criterio interpretativo- dan como resultado un output, es decir, la decisión interpretativa, o lo que es lo mismo, la significación atribuida a la norma jurídica.

Apreciamos entonces, una diferencia entre lo que se entiende por analogía y lo que concebimos como interpretación. Esta distinción se sustenta en que la integración consiste en “*un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta*”⁴³, mientras que la interpretación trata de significar dicha voluntad legislativa ya existente en una norma dada. Así, la diferencia planteada se estructura a nivel de la norma positiva –el objeto a interpretar-, siendo que en la analogía, al tener como presupuesto necesario la inexistencia de una norma material en el ordenamiento –sino que debe producirse como resultado de la integración-, la actividad interpretativa parece un imposible jurídico. En consecuencia siempre que se trate de una laguna normativa, no puede hablarse de interpretación sino de integración.

A pesar de tal razonamiento, aparentemente certero, si se tratase de avistar un elemento común entre ambos instrumentos jurídicos, podríamos sostener que la interpretación es un proceso lógico al igual que la analogía –como bien lo afirma el mismo FERREIRO⁴⁴-, por lo que su distinción debería plantearse a nivel del proceso intelectual que desarrollen ambas. Así, recordemos que tal como señala BARROS CARVALHO la interpretación normativa es una *actividad intelectual que se desenvuelve a la luz de los principios hermenéuticos, con la finalidad de construir el contenido, el sentido y el alcance de las reglas jurídicas*.⁴⁵ Dicha actividad intelectual del intérprete es además propia de su razón óptica, pues *la actividad interpretativa tiene naturaleza espiritual y, con criterio científico, elimina la imperfección de la palabra*.⁴⁶ Por ello, nos parece innegable que a nivel intelectual, al integrar el ordenamiento, el operador necesariamente realiza cierta actividad interpretativa en tanto para alcanzar su fin, esto es, crear una norma jurídica mediante la imputación a un supuesto no previsto de una consecuencia jurídica externa al ordenamiento que lo debía regular, recurre a un razonamiento jurídico, y para ello, basta la existencia de una proposición lógica jurídica, lo que trasciende de la norma escri-

ta. Aquello, implica enunciar la proposición jurídica producida por integración y darle significado, esto es, interpretar el sentido de los signos lingüísticos que revisten la norma creada a fin de atribuirle el mismo que, conforme a la lógica y coherencia del ordenamiento jurídico, debió atribuirse al supuesto no previsto de haber sido regulado, y con ello, poder aplicar recién la norma al caso concreto. El fundamento de ello lo encontramos en que –como ya se ha visto- las lagunas en Derecho Tributario importan el reconocimiento de una carencia de regulación en el ordenamiento, de una necesidad de brindar respuesta mediante una norma que no se halla en el sistema, pero que se espera debería haberla en su coherencia sistemática, contrariamente a los silencios de la ley, por lo que los principios del propio ordenamiento sirven de vectores orientadores de la interpretación.

Esto podría además sostenerse a nivel de lógica jurídica, encontrando el fundamento de lo expuesto en la naturaleza del argumento analógico, el cual constituye el proceso inferencial que nos va a dilucidar no sólo la semejanza de los supuestos (analogía de conceptos), sino su identidad de razón (razonamiento analógico).⁴⁷ Ésta “*identidad de razón*” no se agota en los elementos comunes o notas semejantes de los supuestos a integrarse, sino que constata *una semejanza material relevante entre los elementos esenciales de ambos supuestos, [y es que] lo determinante, a la hora de aplicar la analogía, no será tanto la semejanza formal de los supuestos de hecho; sino la razón de esa semejanza, que es lo que va a posibilitar, aconsejar o forzar la aplicación al supuesto no expresamente regulado de los principios ordenadores extraídos del supuesto regulado*.⁴⁸ La identidad de razón es más que una semejanza estructural, una funcional, e implica –como ya hemos dicho de la interpretación jurídica- una actividad fundamentalmente valorativa.⁴⁹

Así, el proceso de integración importa el examen de los supuestos de hecho por el método del argumento analógico, encontrando en ellos notas semejantes que los hacen –valga la redundancia- análogos. Pero para determinar su completa identidad de razón, es necesaria su comparación, la que se realiza en la vía inductiva a fin de formular una conclusión general a partir de aquellas semejanzas particulares, lo que determinará la pauta integradora de la laguna del derecho. *Verbi gratia*, para que un supuesto A, cuyos caracteres sean las notas “a, b y c”, sea análogo a

43 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. Editorial Marcial Pons, 25ª edición, Madrid, 2006, pág. 310.

44 Ídem.

45 CIT. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª edição. Editorial Saraiva, Sao Paulo, 2005, pág. 96 (T. del A.).

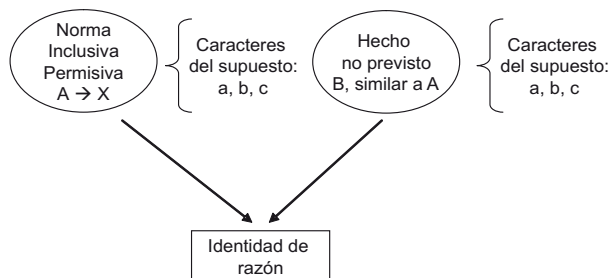
46 AMATUCCI, Andrea. *La Interpretación de la Ley Tributaria*. Traducción de Francisco Cañal, en: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, *El Derecho Tributario y sus Fuentes*. Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 567.

47 Víd. *Supra*, Nota 33.

48 CIT. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *¿Cabe aplicar...* pág. 51.

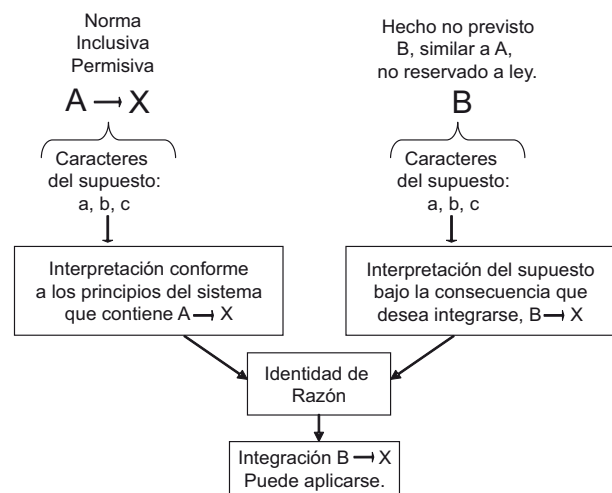
49 Ídem.

un supuesto A', no basta que se identifique en A' las notas semejantes "a, b y c", sino que deberá inferirse por inducción, a través de la comparación, que dichas notas características en A' tienen la misma razón de ser que en A. Ello demuestra la insuficiencia de la sola analogía de supuestos de hecho normativos para concretar la integración jurídica de la norma creada producida y su aplicación al caso real, pues deberá primero interpretarse el enunciado construido, con la finalidad de verificar que se esté atribuyendo la misma *ratio legis* que la de la norma base, conclusión que sólo se encontrará a partir del razonamiento inductivo que se hace de las premisas que se obtienen de la significación de la norma jurídica. Por ello, se ha dicho que el argumento analógico *por sí solo es inoperante para integrar las lagunas del derecho, ya que para ir de lo particular a lo particular o de lo general a lo general, se requiere de una conclusión previa, aportada por el método inductivo.*⁵⁰



Distinguímos entonces, dos momentos lógicos en la analogía. El primero, se observa en la inferencia que produce el operador al determinar que el supuesto no previsto, respecto del presupuesto de hecho externo, puede ser considerado análogo, esto es, razonablemente semejante conforme a sus notas características (a,b y c, en el ejemplo). Ello sólo es posible –y aquí opera el segundo momento- si se trasciende más allá del supuesto de hecho y se analiza la norma jurídica como unidad lógica, reconociendo en su *mens legis*, la misma intención que el legislador potencialmente pudiera haber tenido -dentro de la coherencia del sistema que contiene la laguna- si hubiera regulado positivamente el hecho no previsto, lo que implica la necesaria interpretación de la norma base de la norma integrada producida, y de sus sistemas con-

tendores,⁵¹ a fin de concluir inductivamente que los supuestos análogos son idénticos en razón –y no sólo semejantes en sus notas características- por lo que es válido integrar la norma producida por analogía. Se ha usado en realidad, analogía de conceptos, de proporciones, argumento analógico y razonamiento inductivo para llegar a finiquitar la aplicación de una norma por analogía, pero ello sólo es posible de forma tal, porque preexiste en realidad una norma a ser interpretada en la integración: la norma producida como proposición lógica revestida de un contenido lingüístico, aún cuando fuera en el pensamiento del integrador. Sólo ese revestimiento del lenguaje hace posible que el integrador pueda comprender la norma que ha creado, y a partir de ello, procesarla lógicamente. Es pues erróneo sostener que es posible integrar una norma sin interpretarla, esto es, sin comprenderla,⁵² pues ello constituiría la negación de cualquier producción normativa que busque con cierta eficacia, la aplicación real de su consecuencia en el supuesto fáctico. Es pues negar, que el propio ordenamiento contiene los mecanismos de integración en su plenitud funcional, lo que es una verdad irrefutable y evidente que se recoge de la propia idea de Derecho y de su lógica.



Ahora bien, consideramos que el enunciado que reviste la norma producida debe interpretarse unívoca y cognoscitivamente⁵³, a fin de que su significación y *ratio* sean análogos a los de la norma base. Esta

50 MEDINA PAYÁN, Jesús R. *Reflexiones sobre la Metodología y la Aplicación del Derecho*. En: *Educación, Ciencia y Cultura. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional* (Coordinador: Salvador Valencia Carmona), Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México D.F., 2002, pág. 180.

51 TORRÉ ha indicado que *hay autores que hacen una separación tajante entre estas dos operaciones, pero ello no responde a la realidad; en efecto, al integrarse una "laguna", ¿no se interpreta acaso el resto del ordenamiento jurídico (p. ej., la Constitución)? Es indudable que sí, razón por la cual podemos decir entonces que la interpretación, integración y aplicación del derecho, son actividades que marchan estrechamente vinculadas*. Cit. TORRÉ, Abelardo. *Op. cit.* pág. 438.

52 Para GADAMER *todo comprender es interpretar, y toda interpretación se desarrolla en el medio de un lenguaje que pretende dejar hablar al objeto y es al mismo tiempo el lenguaje propio de su intérprete*. GADAMER, Hans-Georg. Citado por: COAGUILLA, Jaime. *El Análisis Discursivo del Derecho*. En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, Núm. 23, octubre, 2005, pág. 169.

53 Se denominan cognoscitivas las teorías conforme a las cuales los enunciados interpretativos tienen valores de verdad. Es decir, que el resultado de una interpretación es univocista, por lo que una interpretación es verdadera o falsa, pero sólo una es verdadera. De otro lado, se denominan escépticas las teorías conforme a las cuales puede decirse que los enunciados interpretativos no son ni verdaderos ni falsos, pues el resultado de la interpretación es equívoco, esto es, tiene varias significaciones interpretativas posibles, las que dependen de la norma misma, del método usado, del tipo de resultado que se quiere obtener, de las condiciones subjetivas del intérprete, etc. Al respecto, puede recurrirse al genial debate académico entre Guastini y Hernández Marín. Vid. GUASTINI, Riccardo. *Una Teoría Cognoscitiva de la Interpretación*. En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, Núm. 29, octubre, 2008, págs. 15 y ss; HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. *Sobre Ontología Jurídica e Interpretación del Derecho*. En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, Núm. 29, octubre, 2008, págs. 33 y ss; MORESCO, José Juan. *Dos Concepciones de la Interpretación Jurídica*. En: *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, Núm. 29, octubre, 2008, págs. 8 y ss;

univocidad de la interpretación se fundamenta en que mientras en la hermenéutica regular, dirigida a significar una norma ya insertada en el ordenamiento para su aplicación directa, es absolutamente válido –al menos a nuestro entender– sostener que la interpretación normativa es escéptica y equivocista, esto es, que puede tener más de una interpretación; en la hermenéutica como función de la integración analógica –*per se* irregular–, no puede hablarse sino de una interpretación cognoscitiva, asertiva y univocista, que sólo es verdadera cuando se encuentra la identidad de razón entre la norma producida, la norma base y sus dos sistemas contenedores, ya sea que pertenezcan a un mismo ordenamiento jurídico o no. No puede entonces hablarse de varias interpretaciones en materia de integración, pues ello imposibilitaría la identidad racional y coherente que permitirá que se realice completamente mediante la aplicación de la norma producida al caso real. De no ser así, probablemente se esté atribuyendo la consecuencia jurídica que un ordenamiento le da a un supuesto análogo –en sus notas características semejantes–, pero en una lógica que nuestro sistema base no admitiría desde sus principios y conforme a su genética normativa –sin identidad de razón–, lo que vulneraría su coherencia sistemática y por ende no sería en realidad integración normativa.

256

4. La distinción entre interpretación extensiva, la interpretación analógica y la integración normativa por analogía

Ante el escenario propuesto, es preciso resaltar que el desarrollo de esta función interpretativa de la analogía no podría obtenerse un resultado extensivo de la significación normativa, pues la reserva de ley lo imposibilita, tal como lo ha recogido el último párrafo de Norma VIII del Código Tributario. Es tarea entonces, distinguir los alcances y límites en torno a la interpretación extensiva y la analogía.

Al respecto, el maestro GIANNINI señala que *es posible que la falta de distinción entre interpretación extensiva e integración analógica, sea lo que ha provocado más dificultades en este tema, y constituya el origen de la doctrina de la interpretación estricta de las leyes tributarias y la consiguiente prohibición de*

*la interpretación extensiva.*⁵⁴ Ante esto, corresponde indicar que la interpretación extensiva consiste en aplicar *un criterio normativo o idea de alguna manera contenida en la norma base aplicable, aunque de su texto literal no surja con claridad,*⁵⁵ es decir, extender los alcances de la significación de una norma, desde la misma norma.⁵⁶ Visto así, la interpretación extensiva no contiene ninguna función creadora o integrativa del derecho, sino que expresa más allá de su sentido literal la significación de su acción, extendiendo sus alcances a lo que aparentemente no dice la norma, pero desde el propio contenido y significado de la norma jurídica; mientras que la integración analógica necesariamente precisa de la inexistencia de la literalidad de la norma,⁵⁷ de la norma positiva misma, a fin de operar creando una nueva norma jurídica (como proposición lógica) aplicable al supuesto material, producto de su actividad integradora. Planteada la distinción, coincidimos con KRAUSE cuando indica que la aplicación de la interpretación extensiva *no despierta en principio en el ámbito tributario mayores resistencias*⁵⁸, salvo en el campo restringido por la reserva de ley tributaria.

Una diferenciación también en torno a la integración analógica y la interpretación extensiva ha sido realizada por AMATUCCI, cuando señala que *la interpretación analógica y la extensiva se distinguen (...) por principio y no de grado en la actividad jurídica. Representan rangos diferentes no en la esencia sino en el mismo procedimiento intelectual*⁵⁹. Ello significa diferenciar la integración analógica de la interpretación extensiva, pero admitir que la primera es siempre interpretación en su esencia, la que se materializa al momento de la emisión de los juicios de valor de integración que son finalmente interpretativos. Así, tanto la integración analógica como la interpretación extensiva son comunes precisamente en la actividad interpretativa, pues si bien la integración analógica no se subsume totalmente a la producción de juicios de valor en torno al supuesto normativo –pues no existen en la norma base–, esta *los expresa en función de ciertos elementos externos no pertenecientes al supuesto normativo*⁶⁰. La concepción de AMATUCCI la describe con bastante claridad VALDÉS COSTA al señalar que para aquél, la diferencia entre la interpretación extensiva y la integración por analogía radica en que, en la primera *la labor del intérprete se limita a analizar la norma. En cambio, en la interpretación*

54 GIANNINI, Massimo Severo. *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, pág. 24. Citado por VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1996, pág. 271.

55 KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo. *Op. cit.* pág. 87.

56 Señala SÁNCHEZ GÓMEZ que la interpretación extensiva es *la que tiende a darle un alcance más allá de su objetivo fundamental o modular de las palabras empleadas a una disposición jurídica (Sic)*. Cit. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. 6ª edición, Editorial Porrúa, México D.F., 2008, pág. 67.

57 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I, Parte General. Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pág. 289.

58 KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo. *Op. cit.* pág. 87.

59 Entre otros argumentos, se llega a admitir la distinción pero reconociendo la delgada línea divisoria entre analogía e interpretación extensiva. Cfr. AMATUCCI, Andrea. *Op. cit.* pág. 583.

60 *Ibidem*.

analógica, su labor se dirige al presupuesto de hecho; consiste en determinar si una situación de hecho no prevista expresamente en la ley está comprendida en la ratio, es decir, si persigue los mismos fines, o, en otros términos, si es análoga.⁶¹

Nos parece, que la distinción que realiza AMATUCCI es válida para diferenciar la interpretación extensiva de la interpretación analógica, siempre que se tenga claramente entendido que ésta última no es equivalente a la integración por analogía o aplicación analógica, lo que sin embargo parece no apreciarse en su sustento.

Es decir, no obstante la validez argumentativa con que sostiene su discurso el ilustre maestro de Nápoles –de una calidad científica excepcional-, no compartimos la premisa de referirnos a la integración analógica de manera indistinta a la interpretación analógica. Así, a nuestro entender, en la interpretación analógica –que es un procedimiento hermenéutico, qué duda cabe- se parte del enunciado de la norma para encontrar su significación, indagando sobre un supuesto de hecho no previsto expresamente en ella pero al cual la misma norma direcciona la función interpretativa, generalmente bajo fórmulas como “y similares” o “de la misma naturaleza” en su supuesto de hecho.⁶² De este modo, el intérprete debe verificar que el supuesto a contener en la norma –y que no ha sido regulado expresamente- cumpla las condiciones que la propia norma establece -y que resultan de su interpretación- a fin de atribuirle la misma consecuencia jurídica. De otro lado, en la integración analógica no existe enunciado (de una norma material) sobre el cual realizar interpretación alguna, ni una orientación de la norma -pues ésta en principio no existe- sino que habría que producirla, estadio en el que recién avizoramos actividad interpretativa a fin de consumir la integración de la norma, como ya hemos expuesto.

Creemos que esta confusión probablemente se origina a nivel de lógica jurídica, –y esto es un error común en la doctrina- porque si bien la analogía como argumento lógico posee un carácter integrativo del ordenamiento, también puede consistir en un argumento interpretativo de la norma, lo que ha sido denominado por LAZZARO como *explicación analógi-*

ca.⁶³ Visto de tal forma, la analogía englobaría dos procedimientos distintos: la integración o aplicación analógica -la que hemos analizado *in extenso*- para dotar de contenido normativo las lagunas del ordenamiento; y la explicación analógica, que consiste en *que el juez⁶⁴ explica (...) una disposición de significado incierto, pero presente en el ordenamiento, a la luz de otra disposición no equivoca o menos equívoca, invocando no obstante la analogía de las dos previsiones: el que es otra cosa, bajo el mismo nombre.*⁶⁵

Puede decirse entonces, que la interpretación analógica necesariamente recurre para su argumentación a la explicación analógica, sin ser jamás integración por analogía, desde que se parte de una disposición normativa para dar significado a otra -dentro o fuera del mismo cuerpo legislativo-, afectando con su consecuente un supuesto que la norma ha querido expresamente que se comprenda en ella de forma análoga, aún cuando materialmente no la había contenido de forma expresa.

Hemos entonces vuelto a llegar a una construcción cognitiva más en nuestro discurso: No siempre, pues, la analogía presupone necesariamente la existencia de una laguna normativa,⁶⁶ sino que ello dependerá de que se utilice el argumento analógico en modo integrativo o interpretativo.

Pero a pesar de la distinción entre integración e interpretación analógica, es menester reafirmar que la integración por analogía mantiene siempre un tamiz interpretativo univocista para permitir la integración. Esto es tangencialmente desarrollado por AMATUCCI, aunque no llega a tomar la misma posición al respecto precisamente porque asume la analogía como una forma de interpretación, sin diferenciarlo de la analogía como integración. Por ello, debido a tal carácter interpretativo, es preciso advertir, que el resultado de la interpretación que haga el operador al momento de integrar por analogía (de la *ratio y mens legis*), no debe llegar a un resultado extensivo,⁶⁷ pues de ser así, escaparía del sentido que en la coherencia del sistema base se le ha dado a la institución normada, y como consecuencia de ello, habría un razonamiento erróneo al atribuir -a *simili* o a *pari*- dicha consecuencia extensiva al supuesto no previsto por el sistema integrado.

61 VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1996, pág. 272.

62 Se trata pues de supuestos de hecho abiertos, también conocidos como cláusulas generales o *numerus apertus*.

63 LAZZARO, G. Citado por EZQUIZAGA, Francisco Javier. Op. Cit. pág. 77.

64 Para los fines expositivos entiéndase juez como intérprete de la norma, lo que asiste a cualquier otra categoría de operador del Derecho.

65 ATIENZA, Manuel. Sobre la Analogía en el Derecho. Ensayo de Análisis de un Razonamiento Jurídico, Editorial Civitas, Madrid, 1986, pág. 182-183.

66 Cfr. ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis...* pág. 226. Considerar que la analogía es estrictamente un mecanismo de integración de lagunas es común en el derecho continental o románico-germánico, lo que es natural debido a sus fundamentos en la idea de ordenamiento como base del sistema jurídico. De otra parte, en el sistema del *common law*, cobra mayor relevancia el argumento analógico interpretativo por lo que se ha desarrollado con mayor precisión la distinción, debido a su focalización en el precedente judicial. Cfr. LANGENBUCHER, Katja. *Argument by Analogy in European Law*. En: *The Cambridge Law Journal*, 57(3), noviembre, 1998, pág. 481; vid. SPELLMAN, Barbara A. *Judges, Expertise and Analogy*. En: *The Psychology of Judicial Decision-Making*, (editores: D. Klein y G. Mitchell), Oxford University Press, Nueva York, 2010, pág. 149 y ss.

67 Para GONZÁLES, coincidiendo con nosotros, la analogía requiere un previo proceso interpretativo de la norma a aplicar analógicamente, esto es, de la norma integrada y producida, por lo que advierte que dicho procedimiento interpretativo puede llegar a una interpretación extensiva. Cfr. GONZÁLES, Eusebio. *La Interpretación de las Normas Tributarias*. En: *Tratado de Derecho Tributario* (Director: Paulo de Barros Carvalho), Editorial Palestra, Lima, 2003, pág. 502.

5. Reflexiones finales en torno a la integración por analogía y su función hermenéutica

En el sentido que se ha expuesto, la integración analógica no es aplicable para todos los supuestos de hecho no regulados en el Derecho Tributario, pues partimos de la premisa que la laguna a integrar no debe estar reservada a ley, pues de ser así sería silencio de la ley y no habría sentido en la integración. Esta carencia de sentido se fundamenta en la norma tácita negativa que rige sobre el silencio, como regla general exclusiva, que nace indirectamente de una norma particular, en tanto la reserva de ley se ha positivado en nuestro ordenamiento. No puede existir, entonces, laguna de la ley donde el silencio de la misma expresa su voluntad de no legislar, y cuando esta misma voluntad de gravar sólo se puede manifestar por ley para ser válida, pues la propia *admisión de la existencia de lagunas en el derecho tributario, y de su llenado mediante principios jurídicos derivados del ordenamiento positivo, parece que debiera descartarse si ello implicara la creación de un hecho imponible o la derogación del mismo*⁶⁸, en tanto vulneraría directamente la reserva de ley. Es pues el propio ordenamiento en su coherencia funcional, el que ha dispuesto, mediante una norma general excluyente, que la no introducción en el sistema de una norma tributaria material, se constituya en voluntad negativa del legislador –silencio- y no en laguna legal. Puede afirmarse por ello, que una laguna legal, constituye en sí la manifestación de una norma general inclusiva, pues el ordenamiento en su coherencia principalista la percibe necesaria, y por ello, permite su integración a fin de preservar la plenitud –aunque relativa- del ordenamiento.

Por ello, es evidente que así como en el plano de las lagunas del Derecho la posibilidad de integrar parte de la lógica del ordenamiento y de la existencia de la norma general inclusiva, una vez iniciado el mecanismo de la integración analógica (la argumentación analógica a nivel de los supuestos semejantes), sólo es posible la aplicación de la norma producida (conclusión de la integración) como norma particular inclusiva, por medio de la hermenéutica. Ésta, es en esencia una interpretación tanto de la norma producida como de la norma base –y sus sistemas

contenedores- y permite sustentar mediante el razonamiento inductivo la identidad de razón de las normas intervinientes.

No hay pues, en realidad, problema alguno en la integración analógica de lagunas en Derecho Tributario, respecto a los límites que impone la reserva de ley, pues por su propia naturaleza lógica y normativa la reserva impide referirnos a lagunas, sino a silencios, donde la norma general exclusiva opera haciendo innecesaria la integración. Creemos pues, como hemos venido sosteniendo a lo largo de esta exposición, que no es posible hablar de integración de supuestos no previstos reservados a ley, porque no son lagunas y por ende, no le es aplicable integración alguna. Esta inaplicabilidad de la analogía no se fundamenta, entonces, en el carácter *ex lege* de los tributos ni en sus elementos y consecuencias esenciales, sino en la norma general exclusiva que opera en los silencios, aunque en la práctica el resultado sea el mismo, pues a partir de dicha premisa⁶⁹ se puede concluir –analogía de juicio o proporción, conforme a Atienza⁷⁰ que fuera del ámbito de aplicación de la reserva de ley (fuera del ámbito de los silencios tributarios), el Derecho tributario *debe ser interpretado e integrado de acuerdo con las técnicas y los criterios comunes a todo el ordenamiento*.⁷¹ Son pues el artículo 74° de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, los vehículos positivos y tangibles que permiten operar la norma general exclusiva, aún cuando esta les preexista en razón a la propia naturaleza del Derecho Tributario moderno.

La analogía, por tanto, puede ser aplicada por el intérprete en general, aunque su validez aplicativa se determinará finalmente en sede jurisdiccional, e inclusive en los órganos colegiados resolutores de la Administración Pública, como el Tribunal Fiscal. Contrariamente, en la doctrina nacional, BRAVO CUCCI ha expuesto que *la aplicación analógica estará reservada a los órganos jurisdiccionales, no siendo factibles que entes administrativos puedan efectuarla*.⁷² No estamos de acuerdo con la posición del notable académico nacional, consideramos que el ordenamiento tributario peruano no ha previsto en la analogía una potestad exclusiva jurisdiccional ni administrativa, como sí lo prevé el Código Tributario Nacional de Brasil. De esa forma, cuando el artículo 128° del Código Tributario peruano hace referencia

68 KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo. *Op. Cit.* pág. 100.

69 TARSITANO indica que se observa en Latinoamérica una marcada adhesión a considerar que: i) la analogía no es un medio admisible de aplicación de la ley tributaria porque contraría el principio de reserva legal, con su corolario de tipicidad legal de los hechos imposables; ii) la analogía puede servir para ingresar aspectos secundarios del hecho imponible o tratar sobre materias o aspectos formales, o de procedimiento, pero nunca para fijar la existencia de la obligación tributaria; y iii) la analogía puede servir para integrar aspectos secundarios del hecho imponible o tratar sobre materias o aspectos formales, o de procedimientos, pero nunca para fijar la existencia de la obligación tributaria. Cfr. TARSITANO, Alberto. *Interpretación de la Ley Tributaria*. En: *Tratado de Tributación* (Director: Horacio García Belsunce), Tomo I, *Derecho Tributario*, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 445; TARSITANO, Alberto. *Teoría de la Interpretación Tributaria*. En: *El Tributo y su Aplicación Perspectiva para el Siglo XXI, Tomo I* (Coordinadores: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez). Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 868.

70 Vid. *Supra*, nota 34.

71 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op. Cit.* pág. 311; VILLEGAS, Héctor B. *Op. Cit.* pág. 175 y 176.

72 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos del Derecho Tributario*, 2ª edición. Palestra Editores, Lima, 2006, pág. 215.

en el marco del procedimiento contencioso tributario a que *los órganos encargados a resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley*, la norma está haciendo clara referencia a una facultad y deber jurídico de integración normativa, que detentan tanto la administración tributaria –a través del órgano encargado de resolver la controversia– como el Tribunal Fiscal, tal como además lo ha probado la propia jurisprudencia administrativa fiscal peruana.⁷³ Es preciso rescatar que en la última edición de su afamada obra, el profesor Bravo Cucci ha fundamentado tal aseveración señalando que *la legislación peruana, en armonía con el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, proscrib[e] el empleo de la analogía en lo que respecta a la creación de normas jurídicas tributarias, normas exoneratorias e inductorias de beneficios tributarios y normas que establecen sanciones tributarias, pues el empleo de la analogía supone la “creación” de una norma jurídica aplicable ante un supuesto de vacío normativo, labor que de acuerdo con el artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil correspondería únicamente a jueces y Tribunales jurisdiccionales*⁷⁴. Sobre el particular, estamos de acuerdo con el razonamiento que señala que la analogía no puede, en los supuestos mencionados –aunque la alusión a “normas jurídicas tributarias” nos parece demasiado extensiva dado que las normas jurídico tributarias pueden regular tributos como también relaciones jurídicas derivadas de éste– llenar un vacío normativo, no obstante no creemos que el motivo sea la norma civil⁷⁵. Ello se explica, más bien, en la reserva de ley, como mecanismo interno del ordenamiento que excluye de forma general de la lógica del sistema normativo la posibilidad de aplicar analogía en supuestos reservados al mecanismo legislativo, lo que deriva de la carta magna y no de una norma inferior. Incluso a nivel de normas infraconstitucionales, el Código Tributario ha regulado tal posibilidad para los entes administrativos en el ya citado artículo 128°, siendo que la Norma VIII del Código Tributario no contiene una norma que impida o prohíba la analogía sino una norma que proscrib[e] la “interpretación extensiva”, que como hemos visto, se distingue de la analogía y

de la interpretación analógica. Además, estando en el marco de dos normas legales con el mismo rango, aún cuando se ha considerado al título preliminar del Código Civil una norma aplicativa a todo el ordenamiento, tal no sería la posición de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la que la toma por supletoria, siendo ésta norma tributaria la que esconde en su espíritu la verdadera fuente de la analogía en Derecho Tributario, como veremos más adelante. Sin perjuicio de ello, es menester indicar que la propia doctrina brasileña critica la posición unilateral de la potestad de interpretación analógica en la ley tributaria, pues la integración jurídica por analogía debería ser facultad tanto de las administraciones tributarias, como de los órganos jurisdiccionales, los colegiados administrativos especializados, y preponderantemente del contribuyente.

Por ello, a pesar que la integración por analogía, no es una actividad íntegramente interpretativa –en realidad simplemente no lo es sino que cumple una función hermenéutica del ordenamiento jurídico⁷⁶ es un derecho del contribuyente poder aplicarla conforme la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la que estatuye bajo el rótulo de supletoriedad, los mecanismos de integración normativa aplicables en Derecho Tributario, enervándolos a rango legal. Coincidimos, por tanto, con el maestro Barros Carvalho cuando refiriéndose al tema de la integración jurídica en el Derecho Tributario, como facultad del contribuyente, se pregunta *si la integración está contenida en la complejidad del proceso interpretativo, o si es actividad distinta, que se consubstancia en un empeño intelectual diverso de la interpretación, sólo admisible cuando hubiese lagunas en el texto interpretado*.⁷⁷ Dicho cuestionamiento responde al hecho de que al ser considerado un mecanismo de hermenéutica, la analogía podría ser utilizada para cualquier supuesto de hecho, aún cuando no se trate de uno no previsto. Ante la interrogante, Barros Carvalho se inclina por la primera orientación, afirmando que *el recurso integrador es un estadio del trabajo de interpretación, pues si así no fuese, habría de concluirse que todas las leyes que presentan lagunas no serían interpretables, lo que es un inusitado absurdo*.⁷⁸ Por ello crítica la técnica legislativa del

73 Así, han aplicado analogía o han reconocido su posibilidad de aplicarla en materia excluida a la reserva de ley, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 06604-5-2002, del 15 de noviembre de 2002; 000003-5-1995 y 000004-5-1995, del 22 de septiembre de 1995; y, las Resoluciones Nos. 000030-5-1995 y 000031-5-1995 del 06 de octubre de 1995. Particularmente, la RTF N° . 06604-5-2002 indica que la analogía es un método de integración jurídica mediante el cual la consecuencia de una norma jurídica se aplica a un hecho distinto de aquél que considera el supuesto de dicha norma, pero que le es semejante en sustancia, pudiendo por lo tanto recurrirse a ella solamente cuando la ratio legis de la norma permite ver una semejanza esencial sumamente clara ante el supuesto de la norma y el hecho al que se pretende aplicar la consecuencia (nótese que al analizar la ratio legis, se está reconociendo la actividad interpretativa que contiene la integración analógica y su coherencia con el sistema normativo).

74 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos del Derecho Tributario*, cuarta edición, Jurista Editores, Lima, Setiembre de 2010, pág. 245.

75 EL mismo profesor parece no considerarlo tampoco cuando señala que *la analogía resulta aplicable en materia tributaria únicamente en los casos de aspectos nos sometidos a la reserva de ley*. Cit. BRAVO CUCCI, Jorge. *Últ. Op. Cit. Ídem*.

76 Coincidentemente con nuestros postulados, el profesor BRAVO CUCCI ha anotado que *la analogía no se trata de método de interpretación de normas jurídicas sino de un mecanismo de llenado de lagunas jurídicas o supuestos de hecho que no han sido normados por el Derecho, que conlleva una labor creadora de normas jurídicas*. BRAVO CUCCI, Fundamentos... cuarta edición, pág. 244.

77 CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, pág. 97 (T. del A.).

78 Ídem.

Código Tributario Nacional brasileño⁷⁹, señalando que “no es esa, infelizmente, la dirección del Código Tributario Nacional, que emplea separadamente los dos conceptos”⁸⁰. En cuanto ello, Barros Carvalho afirma la necesidad de aplicar la interpretación analógica a fin de atribuir las consecuencias jurídicas análogas a los hechos generadores semejantes, sin que ello signifique el poder de crear tributos, con lo que entendemos se limita dicha potestad interpretadora por la reserva de ley tributaria. Implícitamente, el maestro brasileño, seguidor de la filosofía de Lorival Vilanova y de la semiótica de Wittgenstein, aplica la diferenciación entre argumento analógico y explicación analógica, siendo ambos analogías, aunque una integrativa y la otra interpretativa, y por ello de forma sincrética las considera un solo trabajo interpretativo en la integración. Disentimos parcialmente con el maestro en nuestra postura, pues no vemos en la integración un estadio del trabajo de interpretación, sino, inversamente, la interpretación es -a nuestro entender- un estadio de la integración, particularmente de la analógica; con la salvedad de que por sí misma -y de manera autónoma- la interpretación sea una herramienta de aplicación normativa distinta de la analogía. Concordamos, sin embargo, con el hecho de que el afirmar que las lagunas integradas no son interpretables constituye un absurdo desde que siguen siendo normas jurídicas en su estructura lógica, por lo que pueden ser perfectamente enunciadas y por tanto, es deducible su significación mediante la interpretación.⁸¹

Es pues, la función hermenéutica de la integración analógica, y en sí, de la integración normativa, lo que hace más tangible la presencia de la plenitud funcional del ordenamiento tributario. La interpre-

tación en la analogía la propone la propia lógica del sistema normativo, a fin de que la norma producida por integración pueda ser aplicada sin trasgredirlo y con ello asegurar su hermetismo, aunque relativo -pero siempre funcional-, pleno en cuanto a las soluciones que brinda.

Queda sólo referir la importancia de la claridad conceptual de las herramientas del Derecho Tributario, su filosofía y teoría general, a fin de no caer silenciosamente en impericias, quizás interpretando analógicamente aquella norma sobre la cual bastaba una interpretación sistemática, o aplicando analogía bajo el nombre de interpretación analógica, sin conocer sus límites, aún existiendo la reserva de ley que la imposibilite. Las consecuencias prácticas de estos errores pueden incluso llegar a niveles tan graves, que decidan el razonamiento del ente resolutor ante un supuesto concreto, dictando jurisprudencia que se fundamente en interpretaciones analógicas donde no se podía o integrando normas de distintos subsistemas normativos, creyendo que se ha interpretado análogamente una norma jurídica, donde los supuestos no tenía identidad de razón.

Por ahora, y como epílogo, sostenemos que la interpretación es consustancial a la idea de norma jurídica, como la norma jurídica producida es consustancial a la idea de integración. Por ello, aunque creemos que la legislación no es ni será plena nunca, no nos queda duda en que el Derecho sí lo es, por cuanto sus medios funcionales y pragmáticos lo demuestran. Esta realidad no escapa, qué duda cabe, del Derecho Tributario en tanto parte de su universalidad: La universalidad fenomenológica de la experiencia jurídica, que es unidad coexistencial de la vida humana reglada a través del tiempo.

79 El artículo 108° del Código Tributario Nacional de Brasil anuncia: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV — a equidade”, de esta forma restringe la aplicación de analogía al ámbito de la autoridad administrativa o ente jurisdiccional, tomando como único sujeto facultado a aplicarla a la autoridad competente.

80 CARVALHO... *Op. Cit.*, pág. 97 T. del A.

81 Es interesante destacar el sustento que hace MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO cuando mediante un planteamiento inverso de su Ley General Tributaria, propone que la analogía sólo no será aplicable en Derecho Tributario cuando esté expresamente prohibida por el mismo, lo que sucede en la reserva de Ley, no obstante la razón de ello no descansa en dicho principio, ni en una concepción general excluyente del ordenamiento -como sostenemos-, sino, como ha señalado PÉREZ ROYO -de cuya doctrina se nutre lo anterior-, los fundamentos de la imposibilidad de la aplicación analógica de ciertas normas hay que encontrarlos, no en la regulación de las fuentes del Derecho (principio de legalidad o reserva de ley), sino en otro tipo de condicionamientos. Concretamente, en los derivados del principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho, puesto que la posibilidad de que una norma sea aplicada por analogía a supuestos distintos de los expresamente previstos en ella hace más difícil prever por parte del agente cual va a ser la norma a aplicar en relación a su comportamiento. Cit. MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, FRANCISCO. Derecho Tributario, 12° edición. Thomson - Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 106. Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, 7° edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 110; PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero... pág. 123.