

Tarifa 2.ª de Utilidades. Exención de los intereses abonados por los Sindicatos agrícolas a las cuentas corrientes de imposición. Sentencias de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1951 y de 11 de febrero de 1952.

A) *La jurisprudencia anterior.*

a) El artículo 1.º, núm. 2.º, del texto refundido de 1922 de la Ley reguladora de la contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria señala que esta contribución gravará «los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil tarifados en la presente Ley». Y el núm. 3.º de la Tarifa 2.ª grava los intereses de las Deudas públicas, los intereses de obligaciones o bonos de Compañías o de particulares y de las cédulas, sean o no hipotecarias; las primas de amortización, con interés o sin él, y «las demás utilidades de naturaleza análoga».

A continuación señala la siguiente exención: «los intereses de los préstamos que constituyan negocios regulares de Bancos o banqueros sujetos como tales a la imposición directa del Estado, de los Sindicatos agrícolas que gocen de los beneficios de la Ley de 28 de enero de 1906, de los Montes de Piedad, de las Cajas de Ahorro de patronato del Gobierno, de los Pósitos, las rentas constituidas en el régimen legal del Instituto Nacional de Previsión y las que tengan por causa accidentes del trabajo». Y añade: «las exenciones a que se refiere esta regla no serán extensivas a los intereses de las cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por las referidas Empresas».

b) Teniendo en cuenta estas disposiciones, el Tribunal Supremo había establecido que las aportaciones efectuadas por los propios miembros del Sindicato y aun por personas extrañas, a los fines de la contribución de Utilidades, y singularmente de la Tarifa 2.ª, eran meras apar-

taciones por la vía de imposición de cuentas corrientes o libretas de ahorro, cuyos intereses estaban sujetos a satisfacer cuota conforme a la mencionada Tarifa 2.ª, núm. 3.ª, con la obligación para el Sindicato de efectuar la retención de la cuota tributaria, y derecho a percibir el premio del 1 por 100 correspondiente. En este sentido se había manifestado el Tribunal Supremo en sentencias de 7 de enero de 1935, 3 de octubre y 14 de diciembre de 1946 y 25 de octubre de 1947, cuya doctrina es recogida en el primero y segundo considerandos de la de 17 de marzo de 1951 (1). También éste era el criterio del Tribunal Económico-administrativo central; por ejemplo, en resoluciones de 19 de noviembre de 1946 y 8 y 15 de julio de 1949.

c) Esta solución pugnaba con los principios en que se inspiraba la exención. En efecto:

a') Según la citada regla de exención, están exentos los intereses de los préstamos que constituyan «negocio regular de Bancos o banqueros»; luego el motivo determinante de la exención no es que el Banco reciba o conceda préstamos, sino que estas operaciones constituyan negocio regular de aquél; cuando las operaciones constituyan negocio regular de aquél, la exención es plena y absoluta. Y esto mismo ocurre cuando de Sindicatos agrícolas se trate. Para determinar si existe o no exención, habrá que ver si se trata de un negocio regular del mismo o de su Caja rural.

b') Esta interpretación es la que está de acuerdo con la función propia de la institución de los Sindicatos agrícolas, porque el trato de favor que la Ley dispensa a los Sindicatos está fundamentado en la labor social que tales entidades realizan, y no existe razón para conceder la exención cuando cobra intereses y, en cambio, someterle a gravamen cuando los paga, es decir, cuando realiza una de sus amplias finalidades sociales, como es la de estimular y premiar el ahorro, que constituyen, precisamente, la razón de ser de la medida de fomento que es la exención (2). La interpretación contraria conduciría al absurdo, ya que la exención se inspira en la tendencia de difundir y estimular la práctica del ahorro, y aplicando esa interpretación contraria resultaría

(1) Para más detalles sobre esta dirección jurisprudencial, cfr. ROCA SASTRE y MUNCUNIELL PALET, *Tratado de la Contribución de Utilidades*, Barcelona, 1945, en especial, pág. 660 y ss., y SAURA PACHECO, *Estudio analítico de la Contribución de Utilidades*, Madrid, 1949, págs. 407 y ss.

(2) Como ha dicho JORDANA DE POZAS, «los medios de fomento económicos son todos aquellos que de un modo directo determinan la percepción de una cantidad o la dispensa de un pago obligatorio, y en esta categoría se encuentran las publicaciones, primas, premios en metálico, anticipos y préstamos, garantías de intereses, etc., y las exenciones y demás privilegios de carácter fiscal». En *Ensayos de una teoría del fomento en el Derecho administrativo*, en «Revista de Estudios Políticos», núm. 48, página 53.

que si el imponente deposita su ahorro en la Caja de un Banco a través de un contrato bancario que constituya negocio regular del mismo, el abono de intereses estaría exento; también estaría exento si el ahorro se depositara en una Caja de Ahorros popular, y, sin embargo, si se deposita en la Caja de un Sindicato rural estaría sujeto a tributar por la Tarifa 2.ª de Utilidades. Resultado: que cuando los titulares de las imposiciones se dieran cuenta de la desigualdad de trato dispensado, abandonarían las Cajas del Sindicato y acudirían a otras instituciones, contrariando la finalidad del fomento del ahorro que asignaba a los Sindicatos agrícolas el núm. 7.º del artículo 1.º de la Ley de 28 de enero de 1906.

c') Corrobora asimismo esta interpretación el artículo 6.º de la Ley de 28 de enero de 1906, ya que, según este precepto, las instituciones de previsión, de cooperación o de crédito formadas por Sindicatos agrícolas y basadas en la mutualidad dentro de los mismos estarán sujetas al impuesto de Utilidades *solamente* por los dividendos de beneficios que repartan a sus asociados, es decir, que solamente cuando los socios perciban dividendos podría liquidarse con arreglo a Tarifa 2.ª, pero no en los demás supuestos; la concluyente expresión del adverbio «solamente» impide extender el área de gravamen fiscal a otras situaciones que no sean constitutivas del reparto de dividendos, y es claro que el abono de intereses a los imponentes no se trata de reparto de dividendos.

d') Y, por último, ha de señalarse que cuando la Caja rural de un Sindicato agrícola es la que realiza la operación podría alegarse en favor de la exención el artículo 5.º del Decreto de 14 de marzo de 1933, al declarar exentas de la Contribución Territorial e Industrial y de la de Utilidades a las Cajas generales de ahorro, y no harían falta grandes esfuerzos dialécticos para considerar a las Cajas rurales de los Sindicatos como Cajas generales de ahorro popular, tal y como se definen en el artículo 2.º del citado Decreto de 1933.

B) *La jurisprudencia posterior a la Orden del Ministerio de Hacienda de 16 de julio de 1949*

a) Debido a la interpretación que se venía dando a la exención establecida en favor de los Sindicatos agrícolas, el Ministerio de Hacienda se creyó en la obligación de dictar una Orden interpretativa, lo que hizo en 16 de julio de 1949.

a') En la parte expositiva de dicha Orden ministerial se señala que la aplicación de la regla primera del epígrafe 3.º de la Tarifa 2.ª plantea dificultades «surgidas por la interpretación dada por algunos organismos provinciales de Hacienda a la disposición liberadora del gravamen de Utilidades... al estimarse por aquéllos que no se hallan comprendidos en la exención prevista en dicho precepto los intereses satisfechos o abo-

nados por las respectivas entidades y sus Cajas anexas a sus propios socios o personas extrañas que, mediante imposiciones en cuentas corrientes o libretas de ahorro, les facilitan los fondos indispensables al cumplimiento de sus fines estatutarios».

b') En la parte dispositiva se señala: «Que la exención establecida en la regla primera del epígrafe 3.º de la Tarifa 2.ª de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, en favor de los Sindicatos agrícolas y de los Pósitos, actualmente denominados «Cooperativas del Campo» y «Cooperativas del Mar», comprende tanto los intereses que tales entidades perciben de sus socios deudores, como los que satisfacen a sus socios o personas extrañas titulares de imposiciones en cuenta corriente o libreta de ahorro, siempre que unos y otros correspondan a operaciones regulares de la entidad interesada, ajustadas a los Estatutos sociales que tuvieran aprobados en forma legal.» Lo que explica por qué estas imposiciones son, en su fondo último, a manera de préstamos que las entidades reciben para hacer frente a sus necesidades dinerarias, y principalmente porque estos réditos no son devengados por ninguna clase de los títulos a que alude —para excluirlos del beneficio— el párrafo segundo.

b) Después de publicada la Orden ministerial del 16 de julio de 1949, la jurisprudencia de la Sala 3.ª ha cambiado de criterio al señalar que la exención comprende tanto los intereses que dichas entidades perciban de sus socios deudores, como los que satisfagan a sus socios o a personas extrañas titulares de imposiciones en cuenta corriente y libreta de ahorro, siempre que una y otros correspondan a operaciones regulares de la entidad interesada, ajustadas a los Estatutos sociales que tuvieran aprobados en forma legal. En este sentido, las sentencias de 17 de marzo de 1951 (en que fué ponente don Pío Ballesteros) y de 11 de febrero de 1952 (en que fué ponente don Odón Colmenero). En la primera de ellas se resuelven los interesantes problemas jurídicos planteados por la publicación de la citada Orden ministerial, y, en especial, su retroactividad, lo que, a su vez, depende del carácter interpretativo de la misma, ya que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, v. gr., sentencias de 1 de mayo de 1881 y 6 de junio de 1928, las disposiciones interpretativas se consideran vigentes desde la misma fecha que la Ley interpretada por ellas. A tal efecto, se establece:

a') Que la citada Orden aparece dictada por el Ministro de Hacienda, que es el que, según el artículo 5.º, párrafo 2.º, de la Ley de 1 de julio de 1911, tiene competencia de modo exclusivo para definir la exención de contribuciones con arreglo a las leyes (7.º considerando de la sentencia de 17 de marzo de 1951) y fué dictada a propuesta de la Dirección General de Contribuciones y Empresas, que tanto significa en la definición de los deberes fiscales de estas entidades (5.º consideran-

do), y previo dictamen de la Dirección General de lo Contencioso (6.º considerando).

b') Que el texto refundido de 1922 no regulaba concretamente el caso concreto resuelto por la Orden ministerial, y que «ante la laguna de la Ley, es natural la actuación del Ministerio para determinar el sentido impreciso de la norma, y que ello equivale a ponerla de relieve con el suficiente pormenor» (13 considerando) (3), señalándose «que en el texto de la Orden cuya exégesis se lleva ahora a cabo se lee que el dictarla tiene como finalidad declarar la situación jurídico-fiscal oportuna, y es sabido que, según el Diccionario de la Real Academia Española, a quien compete puntualizar el sentido de palabras por ella recibidas, la voz «declarar» tiene diversos significados, que se extienden desde el de hacer una manifestación subjetiva hasta el de resolver, el de disponer, y en primer término, de lo que en el correspondiente artículo léxico se estampa, manifestar patente lo confuso y oculto, y es obvio que si, como se han razonado anteriores fundamentos de la presente sentencia, el texto legal adoleció de deficiencias propicias a incurrir en confusión, y consecuencia de tales deficiencias había sido, como así se consigna en la propia Orden ministerial, la varia y discrepante actitud de los organismos gestores de la Hacienda pública, el designio del ministro en aquella sazón fué declarar lo que desde un principio estaba ambiguo, y, por consiguiente, que la norma dictada debía entenderse como definidora, no ya para en adelante, sino respecto de cualesquiera situaciones jurídicas, *interim* la controversia legalmente suscitada no se concluyera por agotamiento de los caminos generales de discusión establecidos» (14 considerando).

JESÚS GONZALEZ PEREZ

(3) Este reconocimiento de la actual jurisprudencia viene a ser una crítica de la jurisprudencia anterior a la Orden de 1949, a la vez que un elogio de la correcta reciente doctrina jurisprudencial. En efecto, si propiamente no estaba regulada la obligación de tributar por los intereses abonados a las cuentas corrientes de imposición, al declararlos sujetos a tributar por tarifa 2.ª se aplicaban extensivamente los preceptos de ésta, y, como ha dicho el Tribunal Supremo, «las leyes fiscales no pueden interpretarse extensivamente en perjuicio del contribuyente» (v. gr., sentencia de 17 de enero de 1914), ya que dichos intereses estaban implícitamente comprendidos en la exención establecida en el epígrafe 3.º de la Tarifa 2.ª y en el artículo 6.º de la Ley de 28 de enero de 1906.

