

FISCAL Y ECONOMICO - ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. *Leyes fiscales: Interpretación de las normas de exención.*—II. *Contribución territorial: 1. Rústica. Participación de las Haciendas locales en los aumentos de recaudación por cuota del Tesoro. 2. Exención de Comunidades religiosas. 3. Exención de terrenos ocupados por minas y líneas de ferrocarril.*—III. *Contribución de Utilidades: 1. Tarifa 1.ª: Exención de «plus de cargas familiares». 2. Tarifa 2.ª: Contribuyente por intereses de préstamos. 3. Tarifa 3.ª: Liquidación provisional.*—IV. *Contribución sobre la renta: 1. Penalidad por incremento no declarado. 2. Nulidad de liquidación por defecto de trámite.*—V. *Impuesto de Valores mobiliarios: 1. Determinación del valor efectivo de las acciones. 2. Acciones no representadas en documento.*—VI. *Contribución de usos y consunos: Automóvil importado en compensación de exportación.*—VII. *Impuesto de Derechos reales: 1. Comprobación de valores. 2. Modificación de concesión. 3. Revisión de precios. 4. Donación nuda propiedad.*—VIII. *Impuesto del Timbre: Exención de viviendas protegidas.*—IX. *Aduanas: 1. Películas. 2. Diferencias de peso de mercancías al salir del Depósito franco.*—X. *Procedimiento económico-administrativo: 1. Prueba. 2. Recurso de nulidad. 3. Devolución de cantidad como consecuencia de doble pago. 4. Devolución de cantidad ingresada por error de hecho.*

I.—LEYES FISCALES.

Interpretación de las normas de exención (Acuerdos de 9, 13 y 16 de mayo de 1952).

a) En tres recientes Acuerdos, el Tribunal Económico-administrativo Central reitera la doctrina jurisprudencial contenida en numerosas sentencias del Tribunal Supremo al interpretar el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1.º de julio de 1911 (1). En el Acuerdo de 13 de mayo de 1952 se señala que, «como tiene declarado este Tribunal Central en numerosas resoluciones, basadas en el precepto del artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1.º de julio de 1911, de que no se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos públicos, ni de los débitos al Tesoro, sino en los casos y

(1) Sobre la interpretación de este artículo, vid. LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Ed. de la Academia de Legislación y Jurisprudencia, Madrid, 1952, págs. 59 y ss.

en la forma que en las leyes se hubiere determinado, las disposiciones sobre exenciones totales o parciales, como son las bonificaciones, deben ser interpretadas en sentido restrictivo, sin que pueda, por tanto, apoyarse la concesión del beneficio tributario en una razón de semejanza o analogía, con lo que perdería la estabilidad que exige la enumeración taxativa de los respectivos actos o contratos a los que haya de alcanzar el privilegio fiscal». En parecidos términos se expresa el Acuerdo de 9 de mayo del mismo año.

El Acuerdo de 16 de mayo de 1952 contiene doctrina análoga, añadiendo «que ante la claridad de la disposición transcrita (art. 5.º citado), no pueden invocarse útilmente razones de equidad, máxime cuando éstas carecen de consistencia».

b) Como se ha dicho, esta doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central sigue la línea de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Refiriéndonos a las últimas sentencias dictadas por su Sala 3.ª, podemos citar la sentencia de 9 de febrero de 1945, en que se señala que «la exención de contribuciones e impuestos sólo ha de entenderse concedida en los casos y en la forma que las leyes y reglamentos determinen, y, en el supuesto de que por no figurar en ellas explícitamente reconocido, sea preciso, para declararla, explicar el significado o alcance de las disposiciones legales en cuanto se coordinan y complementan, debe obtenerse el resultado mediante una obligada interpretación restrictiva de las leyes fiscales, tanto por tratarse de un privilegio que no debe traducirse en aprovechamiento, cuanto que los ingresos de la Hacienda pública han de ser mirados con el cuidado que requieren por ser de la comunidad, y en este sentido está redactado el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad». En otra sentencia de 21 de mayo de 1948 se afirma que «las obligaciones tributarias impuestas en las leyes fiscales se han de aplicar según el tenor literal del precepto impositivo, sin interpretaciones extensivas». Y análoga doctrina contienen las sentencias de 3 de diciembre de 1945, 25 de octubre y 3 de noviembre de 1948, 19 de enero y 24 de abril de 1950 y 14 de febrero de 1951.

c) Ahora bien, como ha dicho una sentencia reciente de la Sala 3.ª (sentencia de 19 de enero de 1951), «si las exenciones fiscales no pueden extenderse a límites superiores a los que la ley trace, también es imposible cercenarlo más allá de lo que el texto legal consienta, so pena de invadir campos de la actividad económica que la ley ha estimado debía dejar indemnes».

II.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL.

1. *Rústica. Participación de las Haciendas locales en los aumentos de recaudación por cuota del Tesoro* (Ac. de 6 de junio de 1952).

a) El artículo 7.º de la Ley de 26 de septiembre de 1941 señala que, independientemente de las participaciones ordinarias, las Corporaciones provinciales y municipales tendrán derecho, durante cinco años, a una participación del 50 por 100 de los aumentos de recaudación por cuotas del Tesoro. El presente Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central fija lo que se entiende por cuota del Tesoro, afirmando «que, con arreglo a las normas reguladoras de la Contribución territorial, se define la cuota o tipo de imposición por el coeficiente que se aplica en todo caso a la riqueza gravable, según se desprende, entre otros preceptos, del artículo 73 del Reglamento del Catastro de 23 de octubre de 1913 y del 3.º de la Ley de 16 de diciembre de 1940, texto legal este último que unificó la cuota estatal en el 17,50 por 100 del líquido imponible, previa elevación de éste en la cuantía que señalaba, porcentaje que después fué reducido al 14 por 100 en virtud de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, con efecto desde 1.º de enero de 1946, de conformidad a lo establecido en la Base 22 del mismo cuerpo legal y en la Orden ministerial de 11 de octubre de 1945) (6.º Considerando).

b) «Que de acuerdo con lo expuesto —dice el 7.º Considerando de este Acuerdo—, en ningún caso pueden estimarse como cuotas los recargos establecidos por preceptos ulteriores, y más concretamente, el de 10 por 100 creado por la Ley de 22 de enero de 1942, sean cualesquiera las vicisitudes posteriores por que este gravamen ha pasado como recargo sobre la riqueza imponible, ya que el sostenimiento de la teoría opuesta, sin razón legal en que fundarla, obligaría correlativamente y en términos de equidad a atribuir la condición de cuota, en perjuicio del Tesoro y con notorio beneficio de los partícipes, a los aumentos promulgados por leyes posteriores, que con el carácter de recargo también hiciera efectivo el Erario público, lo que ciertamente no sería admisible, y así lo interpretó la Orden ministerial de 12 de mayo de 1943, en la que, del mismo modo que en la de 17 de junio y 20 de octubre de 1944, se mantiene la participación extraordinaria que se discute, sobre las cuotas líquidas, con deducción de todo recargo, incluso el del 20 por 100 establecido sobre las mismas cuotas por Ley de 31 de diciembre de 1946.»

2. *Exención en favor de Comunidad religiosa* (Ac. de 23 de mayo de 1952).

La exención en favor de Comunidad religiosa, según la Ley de 2 de marzo de 1939, solo alcanza a la parte de la finca ocupada por la Comunidad y por los asilados, pero no al resto, por carecer, «por su uso y destino, de capacidad para gozar del beneficio fiscal».

3. *Exención de Urbana de terrenos ocupados por minas y líneas de ferrocarriles* (Ac. de 30 de mayo de 1952).

Una Sociedad minera pretendió que estaban exentas varias edificaciones de su propiedad destinadas a un ferrocarril minero. El Tribunal Económico-administrativo Central entendió que tales edificaciones no participaban de la exención establecida en los números 14 y 15 del artículo 14 de la Ley de 29 de diciembre de 1910, por las siguientes razones:

a) Porque la exención del núm. 14 de dicho artículo «sólo se concede, según el propio texto legal, para los terrenos ocupados por minas, circunstancias que es obvio razonar que no concurren a la sazón, ya que no cabe atribuir tal condición, conforme a la Ley de Minas de 19 de julio de 1944 y al Reglamento para su ejecución de 9 de agosto de 1946, a las edificaciones comprendidas en estas actuaciones».

b) Que no pueden invocarse útilmente el artículo 25 de la Ley de Minas y el 109 de su Reglamento, «pues dichas disposiciones, al señalar que los impuestos *especiales* sobre la minería serán el canon de producción y el de superficie, no se refieren a los tributos que, como la Contribución territorial, no recaen sobre la riqueza minera, ni la gravan directa ni indirectamente, aunque el pago haya de soportarlo una Empresa que realiza negocios de esta índole».

c) Que la exención contenida en el núm. 15 del artículo 14 de la Ley de 29 de diciembre de 1910, que comprende «las líneas de ferrocarriles, ya sean generales o transversales»; es evidente que no es aplicable al caso controvertido, ya que el ferrocarril de una Sociedad es de servicio particular, «no correspondiéndole, por tanto, las exenciones tributarias que sólo se otorgan, en razón de la utilidad que prestan, a las líneas de servicio general y que están sujetas a la directa inspección y vigilancia del Gobierno, con la obligación de reintegrar al Estado los gastos que ello supone», y «el ferrocarril en cuestión, por tratarse de una explotación estrictamente minera, no está sujeto a la inspección de la Dirección General de Ferrocarriles, sino a la del Distrito minero, y por ello no puede ampararse en las normas especiales que para las vías férreas se hallan establecidas».

III.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

1. *Tarifa 1.ª: Exención de cantidades satisfechas en concepto de plus de cargas familiares* (Sent. de 24 de junio de 1952).

De las resoluciones dictadas en materia fiscal estos últimos meses, una de las más discutidas y comentadas, incluso en la prensa diaria, ha sido la sentencia de la Sala 3.ª de 24 de junio de 1952, en que fué ponente don Pío Ballesteros. En esta sentencia se afirma que las cantidades satisfechas en concepto de plus de cargas familiares por una Empresa a sus empleados no están sujetas a imposición por la Tarifa 1.ª. Fundamentan tal resolución los siguientes argumentos:

a) Que el plus de cargas familiares no reviste, como en 1926 y años inmediatos, el carácter de entregas libres hechas por los patronos a los obreros en atención a las condiciones familiares de éstos, ni meramente en reducciones o dispensas de carga fiscal, sino que en lo fundamental, y sin perjuicio de que hayan venido agregando atenuaciones de esta última índole, está regulado por las normas contenidas en la Ley de 18 de julio de 1938, en la de 23 de septiembre de 1939 y la derogatoria de la precedente, de 1.º de agosto de 1941, y desde luego importa dejar sentado que las leyes, en virtud de su carácter de tales, tienen carácter obligatorio para todas las ramas de la Administración pública que no pueden menoscabar o frustrar los designios del legislador mediante ordenaciones que, dictadas dentro de su peculiar sector, vengán a contrariar lo definido con aquella intención de universalidad.

b) Que la Ley de 1938, en su norma tercera, núm. 2.º, declara terminantemente que el subsidio familiar no es parte del salario y, en su consecuencia, no ha de ser computado a ninguno efecto como tal, y como quiera que el salario es precisamente retribución del trabajo personal prestado por cuenta ajena, y al mismo es al que aluden todas las versiones de la Tarifa 1.ª, es patente que a dicha percepción aquí discutida no pueden alcanzarle los efectos fiscales regulados en la Tarifa 1.º.

c) Que, por ser independiente esta percepción de subsidio por razón familiar, previenen las leyes que su cuantía se regula de manera igual para todos los subsidiados, y, según el núm. 7.º de la Orden de 14 de marzo de 1939, «el subsidio no se modificará en cuanto a su cuantía más que por efecto de las altas o bajas sobrevinientes en la familia del subsidiado».

d) Que si se reflexiona sobre la índole de las retribuciones de carácter laboral, se advierte cuán obvio es que éstas vengán a ser satisfechas precisamente a expensas del patrono, del que otorga en su servicio el empleo u ocupación, y, en cambio, precisamente en las percepciones discutidas ahora se deja ver con claridad que se satisfacen con cargo a un fondo que no está constituido precisa y únicamente a expensas de aquel a cuyas órdenes se presta el trabajo, sino que dicho fondo se halla integrado, conforme a las normas del año 1938: a) Por una aportación del Estado, sea o no patrono; b) Por otra que incumbe a los patronos, y c) Por otra que han de realizar obligadamente los obreros, empleados o funcionarios a quienes se extiende el régimen de subsidio, lo cual impide reconocer el carácter de remuneración del trabajo a la que se nutre de tan dispares fuentes.

e) Que ese matiz de ser una percepción cuya finalidad es la más amplia de seguridad social se revela incluso en la aportación al fondo que efectúan los patronos, porque el Decreto de 20 de octubre de 1938, en su artículo 29, gradúa la aportación patronal como tanto que debe deducirse de aquella parte de beneficios sociales en cuanto consienta sa-

tisfacer a los accionistas un dividendo superior al 6 por 100, puntos de referencia totalmente extraños a la retribución del trabajo.

f) Que tan alejado está el concepto de plus de cargas familiares de todo carácter remunerador de prestaciones de trabajo, que incluso se satisface a quienes no están ni pueden estar en condiciones de realizar estas (2).

(2) Dada la trascendencia de esta sentencia de nuestro Tribunal Supremo, creo ineludible, siquiera sea por nota, hacer un breve comentario de la misma. Como en ella se reconoce en su primer Considerando, el problema fundamental que plantea y resuelve consiste en determinar la naturaleza de las percepciones denominadas «plus de cargas familiares», ya que la Tarifa 1.^a grava, precisamente, «los ingresos que tengan carácter de renta de trabajo». Pues bien, al enfrentarse con este problema, la sentencia llega a unas conclusiones justas, inspirándose en elevadas finalidades de orden social que deben ser elogiadas. Pero los argumentos que emplea no son del todo acertados. En efecto:

a) A través de los distintos Considerandos, se argumenta utilizando como base la legislación sobre «subsidios familiares» y olvidando que el problema a resolver es el de la naturaleza de las percepciones en concepto de «plus de cargas familiares». Y hay que señalar que la doctrina del Derecho laboral se ha preocupado de delimitar ambas instituciones. Como señala HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, «respondiendo a una finalidad semejante a la del subsidio familiar, le separan del mismo netas diferencias. Ante todo, reviste la plena categoría de salario, cosa que no creemos le acontezca al subsidio». En *Tratado elemental de Derecho del trabajo*, 3.^a ed., Madrid, 1947, pág. 252. Y se han ocupado, especialmente de la diferenciación, SAURA Y FRANCOY (en *Régimen laboral de la industria y del comercio*, 1949, pág. 392) y ESPEJO DE HINOJOSA Y SÁNCHEZ PASCUAL (en *Derecho del trabajo*, Barcelona, 1950, págs. 321 y ss.) La bibliografía sobre plus de cargas familiares es abundantísima. Cfr. ZUBIA, *Nuevas realizaciones en las recientes Reglamentaciones de trabajo: el plus de cargas familiares*, en «Revista de Trabajo», sep. 1942, págs. 953 y ss.; TOHARIA CÁTEDRA, *El plus de cargas familiares*, en «Revista de Trabajo», oct. 1943, págs. 11 y ss.; FERNÁNDEZ HERAS, *Aplicación general del plus de cargas familiares*, Zaragoza, 1945, y ALFONSO ESTEBAN Y MIGUEL CAPELLA, *Teoría y práctica del plus de cargas familiares*, Madrid, 1945, aparte de la bibliografía que después se cita. Vid. PÉREZ BOTIJA, *Curso de Derecho del trabajo*, 1948, págs. 210 y ss.

b) Es indudable que las percepciones en concepto de «subsidio familiar» están exentas de tributar por Tarifa 1.^a de Utilidades, al amparo de la legislación que cita la sentencia que comentamos. Por otro lado, la Ley de 17 de julio de 1951 estableció que, «a tenor de lo establecido en el núm. 6.º de la norma 6.ª de la Ley de 18 de julio de 1938, las cantidades que abona la Caja Nacional del Instituto Nacional de Previsión en concepto de subsidio familiar se entenderán exentas de tributar por la Tarifa 1.^a de Contribución de Utilidades» (art. 1.º), y que «igualmente estarán exentas de tributación por dicha Tarifa 1.^a las cantidades que las Empresas o Corporaciones satisfagan a su personal en concepto de suplemento de subsidio familiar» (art. 2.º).

c) Ahora bien, ¿puede afirmarse lo mismo del plus de cargas familiares? Con arreglo a nuestro Derecho positivo vigente, es muy difícil llegar a tal conclusión, ya que la Tarifa 1.^a grava, como hemos visto, «los ingresos que tengan carácter de renta de trabajo», y el «plus de cargas familiares» ha sido considerado por nuestra doctrina como un salario. GARCÍA OVIEDO, en *Derecho social*, 3.^a ed., 1948, pág. 834, califica al «plus» de «especie de supersalarial», HERNÁNDEZ MÁRQUEZ (en ob. cit.) también afirma que tiene categoría de salario, y también es la opinión de PÉREZ LEÑERO, que habla de «inicio y germen de salario familiar», en sus *Instituciones del Derecho español de trabajo*, 1949, pág. 173. Sobre el problema, vid. también PÉREZ

BOTIJA, su obra *Salarios*, y su comentario al art. 37 de la Ley del Contrato de trabajo, en *El contrato de trabajo*, Madrid, 1945, pág. 142. Aparte de tal criterio doctrinal, la Orden de 29 de marzo de 1946 (que constituye la disposición fundamental sobre el «plus de cargas familiares»), en su preámbulo, habla de que el plus es el «primer paso al salario familiar».

d) Por otro lado, el argumento que recoge la sentencia comentada en el 5.º de sus Considerandos, acerca de las aportaciones para formar el fondo a cuyo cargo están las cantidades que se abonan en concepto de «cargas familiares», no es admisible, ya que se refiere tal fondo al «subsidio familiar», pues el fondo a cuyo cargo están las cantidades que se abonan en concepto de «plus» se nutre únicamente con aportaciones del patrono, según el art. 6.º de la Orden de 1946 citada, y es ésta una de las notas que resalta la doctrina para deslindar ambas instituciones. Concretamente, SAURA Y FRANCOY, ob. cit., pág. 392, afirmando, al referirse al «plus de cargas familiares», que recae sobre la Empresa la obligación de mejorar la retribución y que se abona con cargo a un fondo aportado por el empresario, a diferencia del subsidio. En el mismo sentido, ESPEJO DE HINOJOSA Y SÁNCHEZ PASCUAL, ob. cit., página 324, y PÉREZ BOTIJA, *Curso cit.*, pág. 210.

Peso a estas objeciones que pueden formularse a la argumentación de nuestro Tribunal Supremo, creemos que las conclusiones a que llega son sumamente justas. Por ello, el Ministerio de Hacienda debe adoptar las medidas oportunas a fin de que se declare expresamente que no tributan por Tarifa 1.ª de Utilidades las cantidades que se perciben en concepto de «plus de cargas familiares», eliminando, por otro lado, el problema que se plantea actualmente a los empresarios obligados a retener de sus empleados la cuota correspondiente, ya que se enfrentarán con unos productores que están en la creencia de que no debe sustraerse cantidad alguna de lo que perciben en concepto de «plus», por la campaña propagandística (que ha llegado a las emisiones de «radio») que se ha hecho en torno a la sentencia comentada. Si el Ministerio de Hacienda no logra que se aclare expresamente esta cuestión y los órganos de la Administración siguen manteniendo el criterio de que tales cantidades están sujetas a tributar por Tarifa 1.ª de Utilidades, mucho nos tenemos que los Tribunales de lo Económico-administrativo entrarán en una fase en la que abundarán los recursos que tengan como base el criterio sustentado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de junio del presente año.

Antes de dictarse la sentencia comentada, se había preocupado la doctrina del plus de «cargas familiares» en relación con la Tarifa 1.ª, y, en general, del problema de las familias numerosas en relación con dicha Tarifa. Cfr. LÓPEZ NIEVES, *La Tarifa 1.ª de Utilidades y las familias numerosas*, en «Revista de Legislación de Hacienda», núm. 91 (junio 1951), págs. 3 y ss., y AGUILAR PIÑOS, *Sobre los límites de exención o reducción en el Impuesto de Utilidades por rentas de trabajo de las familias numerosas*, en «Impuestos de la Hacienda Pública», núm. 95 (abril 1951), páginas 242 y ss. Sobre el plus de cargas familiares, NAVAS, *La tributación por Tarifa 1.ª de Utilidades del plus de cargas familiares*, en «Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública», vol. II, núm. 5 (1952), págs. 65 y ss., en que se reconoce que «cabe sostener el criterio de que implícitamente y por interpretación legal el plus de cargas familiares no esté sujeto a contribución por Tarifa 1.ª de Utilidades, en virtud de su carácter ajeno a la retribución del trabajo, pero en modo alguno cabe hablar, en cambio, de una exención tributaria taxativa» (pág. 68), y antes, había afirmado: «El hecho de que la percepción de cargas familiares esté en primer término conectada con una situación familiar determinada, susceptible de alteración o variación (fallecimiento, natalicio, nupcias), nos enseña que tales emolumentos no tienen como nota dominante o justificativa la que exige el apartado g) del art. 5.º del D.-Ley de 15 de diciembre de 1927 (que reformó la citada Tarifa), a saber, que la cantidad sometida a gravamen tenga un nexo fundamental laboral.»

Después de aparecer la sentencia citada es cuando se han multiplicado los artículos sobre el problema. La mayor parte de ellos carentes en absoluto de valor, y

2. *Tarifa 2.ª: Contribuyentes por intereses de préstamos* (Sent. de 6 de junio de 1952).

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.º en relación con el número 3.º de la Tarifa 2.ª de la Ley de Contribuciones de Utilidades —dicen estas sentencias—, los contribuyentes por intereses de préstamos son las personas o entidades prestamistas, sin que a los prestatarios o deudores alcance más obligación que la de retener a sus acreedores, en favor del Estado, las correspondientes cuotas.

Y en el 4.º Considerando añaden «que, en orden al deber de contribuir, el artículo 2.º de la Ley últimamente citada, ajustándose al principio de la territorialidad, somete a gravamen a toda persona natural o jurídica, cualquiera que sea su nacionalidad, por razón de utilidades que haya obtenido dentro del territorio español, o que sean satisfechas dentro del territorio español por personas o entidades domiciliadas o residentes en el mismo, o que se paguen en territorio español aunque radique fuera de él la persona o entidad deudora»; por ello no están sujetos los intereses de préstamos cuando dimanen de una operación efectuada en el extranjero.

3. *Tarifa 3.ª: Liquidación provisional; facultad de la Administración de aplicar los tipos* (Ac. de 30 de mayo de 1952).

El Tribunal Económico-administrativo Central señala que de los párrafos segundo y cuarto del artículo 9.º de la Ley de Utilidades vigente, Texto refundido de 22 de septiembre de 1922, «se deduce claramente que, si bien la Administración, al practicar liquidación provisional, ha de ajustarse estrictamente a la cifra de beneficios declarados, es ella, precisamente, la que, por girar ésta, debe hacer aplicación de los tipos de gravamen correspondientes y obtener la cuota que en la misma haya de entender prevalece, de acuerdo con las demás disposiciones de la Tarifa 3.ª de Utilidades, sin que exista ninguna disposición legal que autorice, como se pretende, a la admisión incondicional de los tipos y cuotas señalados por el propio contribuyente».

mostrando una actitud nada elegante ante la sentencia. El único digno de ser citado es el que hemos leído inédito por ofrecimiento de su autor y que aparecerá en el número correspondiente a septiembre de la «Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública»; me refiero al Comentario monográfico de Manuel ALONSO OLEA, donde hace un estudio completísimo del tema.

Creo que si no puede afirmarse que lo percibido en concepto de plus de cargas familiares esté exento (como se señala en el apartado c) de esta nota), puede llegar-se a la conclusión de que no debe tributar el «plus», no por estar *exento*, sino por *no estar sujeto*, pues si a efectos laborales tal plus puede considerarse como un «supersalario» o «salario familiar», a efectos fiscales no son «rentas de trabajo», ya que se trata de una retribución que no se cobra como tal renta de trabajo, como demuestra el hecho de que un obrero sin familia percibe una renta inferior a la que percibe el obrero con plus y que trabaja lo mismo.

IV.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

1. *Penalidad por incremento no declarado* (Ac. de 9 de mayo de 1952).

Si las liquidaciones se giran como consecuencia de fijación de bases del Jurado Central de Contribución sobre la Renta, cuando la actuación de este organismo tenga por origen el descubrimiento de determinadas circunstancias que hacían patente el incremento patrimonial del contribuyente, procede imponer penalidad, por tratarse de una omisión prevista en el artículo 32 de la Ley de 20 de diciembre de 1932.

2. *Nulidad de liquidación por defecto de trámite* (Sent. de 16 de mayo de 1952).

El Decreto de 15 de febrero de 1933 (ejecutando la Ley de 20 de diciembre de 1932), en su artículo 9.º, señala que, «realizada la comprobación y adoptados los acuerdos a que se refieren los artículos 7.º y 8.º», es cuando por la Oficina gestora se procederá a la práctica de las liquidaciones correspondientes, quedando con esto aclarado que, si bien estas Oficinas pueden no ajustarse a las declaraciones presentadas, necesitan para ello no sólo verificar las comprobaciones e indagaciones necesarias, sino también comunicar al interesado, previamente, el acuerdo que adoptaren, justificativo de las alteraciones o inadmisiones de los datos que figurasen en la declaración, todo ello sin perjuicio de lo ordenado en el artículo 70 de la Ley de Reforma tributaria de 1940 y Orden ministerial de 6 de marzo de 1941. Al hacer la liquidación la Oficina sin comunicar al interesado las alteraciones, infringe tales disposiciones, lo que obliga al Tribunal «a que, velando por la pureza del procedimiento, declare la nulidad de la liquidación».

V.—IMPUESTO DE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS.

1. *Determinación del valor efectivo de las acciones* (Ac. de 9 de mayo de 1952).

«Según el contenido del apartado b) del artículo 8.º de la Ley de 13 de marzo de 1943 y el núm. 6.º de la Orden ministerial de 9 de abril de 1945, para la determinación del valor efectivo de las acciones por el procedimiento de capitalización, será tenido en cuenta no solamente el importe del dividendo acordado repartir con cargo a los resultados del último ejercicio social fenecido con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, sino también el importe de las cantidades que de ellos se

destinen a dotar los fondos de reserva y previsión, constituyendo la suma conjunta de ambos importes la cifra que deberá ser capitalizada al tipo de interés legal, para la obtención de la base imponible.»

Y el «fondo de reposición de la flota», según su denominación y las manifestaciones de la Empresa interesada, no tiene la consideración de Fondo de amortización, ya que no responde a una depreciación real del valor de la flota, contabilizada en el Activo de su balance, sino el carácter de una verdadera reserva o previsión, que, como todas, está materializada en la masa del Activo, no perdiéndose ese carácter por el hecho de su condicionada materialización específica, cuando llegue el momento de reponer la flota amortizada, si su valor de adquisición excediera el coste inicial. Por ello, procede incrementar la citada asignación al fondo de reposición a la base capitalizable, a los efectos de la liquidación provisional, sin perjuicio de dar a las actuaciones la tramitación que corresponde antes de llegar a la práctica de la liquidación definitiva o de las comprobaciones a que hubiera lugar.

2. *Acciones estatutariamente no representadas por documento alguno (Ac. de 6 de junio de 1952).*

No influye en el devengo del impuesto de Emisión de valores mobiliarios la confección material de los títulos definitivos o resguardos provisionales representativos de las acciones sociales, ya que éstas se considerarán en circulación, según el apartado a) del artículo 4.º de la Ley de 13 de marzo de 1943, cuando su creación resulta acreditada por la escritura de constitución de la Sociedad, y su adjudicación a persona determinada se deduzca de las propias escrituras o acuerdo social, aun cuando no se confeccionasen los títulos correspondientes, puesto que una interpretación contraria implicaría abandonar el devengo del impuesto a la voluntad del contribuyente, con la posibilidad de eludirlo simplemente por la no confección material de los mencionados documentos.

VI.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

No tributa por Impuesto de lujo el automóvil importado en compensación de exportación (Ac. de 6 de junio de 1952).

Si bien en el Decreto de 21 de diciembre de 1951 (que entró en vigor el 1.º de enero de 1952), entre las variaciones que se introducían al Reglamento del Impuesto de 6 de junio de 1947, estaba, en su artículo 9.º, la de incluir la importación de un coche en los casos que señalaba, el Acuerdo reseñado señala que «el carácter de modificación del Reglamento, que inequívocamente se reconoce en el texto que introduce la reforma, impide que esta modificación se aplique con efectos retroactivos».

VII.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

1. *Comprobación de valores.*

A. Entre los medios de comprobación de valores enumerados en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto, figura el *precio en que, según la última enajenación, fueron vendidos los bienes de cuya transmisión se trate, u otros de naturaleza y circunstancias análogas situados en la misma zona* (Ac. de 3 de junio de 1952).

El Acuerdo de que damos noticia señala que esta última operación de comprobación «no debe hacerse libremente por la Oficina liquidadora, sino que ha de acreditarse mediante la certificación de carácter oficial justificativa de este extremo, la cual habrá de unirse a los expedientes de comprobación de valores, a tenor de lo dispuesto en el artículo 84, párrafos tercero y cuarto, del precitado Reglamento», y dicho Acuerdo afirma que al no constar en el expediente que se tuviera en cuenta tal certificación oficial u otros datos de carácter técnico, sino la mera apreciación hecha por la Oficina liquidadora, el expediente de comprobación debe anularse.

Análoga doctrina sienta una sentencia de 20 de enero de 1950.

B. *Solares* (Ac. de 13 de mayo y de 3 de junio de 1952).

Los Acuerdos citados —y anteriormente otro de 4 de mayo de 1948— afirman que «para que los valores asignados a los solares, a los efectos del arbitrio de plusvalía, o sea sobre el incremento de valor de los terrenos en el término municipal, constituyan medio ordinario de comprobación, es indispensable que lo transmitido sean solares; lo que, por tanto, debe interpretarse a estos efectos en su concepto más apropiado de solares calificados como tales y sin edificar, y no en el sentido más extenso de terrenos urbanos».

2. *Modificación de concesión administrativa* (Ac. de 13 de mayo de 1952).

Como ello implica —dice el Acuerdo citado— «el nacimiento o constitución de una concesión de aprovechamiento hidroeléctrico en sustitución de otra anterior, es imperativa su sujeción al pago del impuesto, a tenor de lo prevenido en el artículo 37 del propio Reglamento».

3. *Contrato mixto. Revisión de precios* (Ac. de 6 de mayo de 1952).

El Acuerdo señalado se ocupa del problema de la tributación por la cantidad percibida por un contratista como consecuencia de la revisión de precios regulada por la Ley de 17 de julio de 1945. El Tribunal Eco-

nómico-administrativo Central estima que debe girarse liquidación en concepto de contrato mixto, porque:

a) Aunque, conforme a la mencionada Ley de revisión de precios unitarios de obras, el aumento acordado en cada caso en aquéllos tuviera que ser precisamente igual en su cuantía al importe del coste de los elementos, en personal y material integrantes de la obra, como aduce el reclamante en primera instancia, no por ello perdería el mayor precio fijado en la revisión su carácter de contraprestación por el incremento experimentado en la cuantía del contrato de ejecución de obras con suministro de materiales, por ser ese contrato lo que hay que valorar a los efectos del impuesto, según los artículos 18 y 25 del vigente Reglamento del impuesto, que fija como base liquidable para esta clase de contratos el precio total convenido o el total importe por el que se realiza.

b) Además, se señala que la entrega de cantidades en metálico como precio de bienes muebles o inmuebles, o pago de servicios personales o de créditos, que, como exención establecida en el núm. 6.º del art. 3.º de la Ley y del 6.º del Reglamento del impuesto, se señala por el reclamante, no es aplicable al caso actual, puesto que tal exención se produce en el abono del precio en todos los contratos, y entre ellos, en los de obras y en los mixtos de obras con suministro; pero no es esa entrega lo que constituye el acto liquidable, sino el correlativo de la ejecución de la obra, con o sin suministro de materiales, que mediante ese precio se retribuye.

c) Y, por último, se afirma la diferencia existente entre la cantidad entregada en concepto de revisión de precios y la indemnización de daños y perjuicios, ya que ésta, por su naturaleza, constituye un acto unilateral de abono de numerario, por el menoscabo sufrido por el interesado en cada caso, mientras que el aumento de precio de la obra se concede en razón de la ejecución de la misma, con sujeción a las demás condiciones estipuladas en el contrato y dentro del ámbito del mismo.

4. *Donación nuda propiedad. Base liquidable* (Ac. de 10 de junio de 1952)

El Acuerdo sienta una doctrina análoga al anterior de 19 de diciembre de 1950, afirmando que el artículo 60 del Reglamento del impuesto «trata de la transmisión de bienes y derechos, y que el artículo 66, en sus apartados 4), 8) y 10) da las reglas para valorar los derechos de usufructo y nuda propiedad en los usufructos vitalicios, según la edad del usufructuario, y establece que, al constituirse los usufructos, pagarán el usufructuario y el nudo propietario el impuesto que corresponda tomando como base el valor de los respectivos derechos transmitidos en dicho momento; por todo lo cual es forzoso concluir que, mientras no se dicte otra norma especial para el caso, no existe razón suficiente para alterar

en perjuicio del contribuyente la regla expresamente establecida por el Reglamento en los artículos 60, en relación con el 66, 10), de que la base liquidable en la transmisión del derecho de nuda propiedad sea precisamente el valor obtenido por aplicación de las reglas de los números 4 y 8 del último artículo citado, con todas sus consecuencias, la primera de las cuales es la fijación del tipo aplicable según la escala del número 29 de la Tarifa».

VIII.—IMPUESTO DEL TIMBRE.

Exención de viviendas protegidas. Alcance (Ac. de 13 de mayo de 1952).

No se comprende entre los actos y contratos enumerados en el artículo 5.º de la Ley de 19 de abril de 1939 y en el artículo 24 de su Reglamento de 8 de septiembre de 1939 «bonificación alguna que pueda alcanzar a las declaraciones de obra nueva, ya que únicamente en los contratos para la construcción que menciona el artículo 5.º de la Ley de 19 de abril de 1939 es donde pudieran hallarse incluidos estos documentos; pero debe rechazarse esa interpretación, por cuanto que en el mencionado artículo 24 del Reglamento de 8 de septiembre de 1939 se determina, concreta y limitadamente, que la bonificación es para los contratos de construcción consignados en documento público o privado, celebrados por las personas o Sociedades que hayan de realizar la construcción, lo cual excluye la posibilidad legal de hacer extensivo el beneficio tributario a otros contratos diferentes a los de la misma construcción o edificación de viviendas».

IX.—ADUANAS.

1. *Derechos arancelarios de películas (Sents. de 24 de junio y 3 de julio de 1952).*

En estas dos sentencias, el Tribunal Supremo sienta, a propósito de interpretar el artículo 3.º de la Ley de 19 de julio de 1944, la diferencia entre caducidad y prescripción extintiva, afirmando «que varias sentencias de esta Sala, a partir de la de 13 de diciembre de 1949, han establecido la doctrina de que el precepto del artículo 3.º de la Ley de 19 de julio de 1944 debe entenderse, según su claro contexto, en el sentido de que el plazo de un año para ejercitar el derecho concedido por el artículo 2.º de la referida Ley para importar películas con derechos arancelarios anteriores cuyas licencias de importación se hayan concedido o puedan concederse a consecuencia de producciones cinematográficas nacio-

nales, no es de caducidad por el transcurso del tiempo, sino de prescripción extintiva, que puede interrumpirse por la petición del interesado antes de transcurrir dicho año».

2. *Diferencia de peso a la salida de Depósito franco e imputable a la humedad no se computa a efectos de derecho arancelario, aun cuando se trate de aumento* (Sent. de 3 de julio de 1952).

a) El artículo 201 de las Ordenanzas de Aduanas dispone que cuando a la salida de las mercancías del Depósito franco resulten mermas naturales podrá dispensarse el pago de los derechos de arancel, en vista del expediente que se instruirá al efecto y apreciando las circunstancias que las hayan motivado; pero no regula el caso de que a la salida del Depósito franco las mercancías experimenten, no una merma de peso, sino un aumento por causas naturales.

b) El Tribunal Supremo se enfrenta con este supuesto, y, con buen criterio, lo resuelve afirmando que «en tal caso, no previsto en la Ordenanza, habrá de aplicarse la dispensa concedida por la misma razón en que el precepto descansa, de evitar que tales alteraciones redunden en perjuicio del importador, cuando en el diligenciado que se practique se compruebe que las mismas se produjeron por causas que no le fueron imputables», añadiendo en el 5.º Considerando «que no puede admitirse el criterio que sirve de base al acuerdo recurrido, según el cual debe considerarse sujeto a adeudo no una mayor cantidad de materia de la mercancía, sino un pasajero aumento de su peso, originado durante el tiempo que permaneció bajo el control y vigilancia de la Administración y por causas no imputables al interesado, entre ellas las muy deficientes condiciones de los almacenes en que estuvo depositada».

X.—PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

1. *Prueba. A quién incumbe* (Ac. de 23 de mayo de 1952).

a) El apartado 3.º del artículo 63 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo señala que «en todo caso incumbe al reclamante la prueba de su derecho, sin perjuicio de la facultad de la Administración para acordar de oficio lo que juzgue pertinente». Un Acuerdo de 23 de mayo de 1952, recordando este precepto, ha establecido que el mismo «prescribe que en todo caso incumbe al reclamante la prueba de su derecho».

b) El hecho de que en el procedimiento económico-administrativo domine el llamado principio inquisitivo ha hecho pensar a un amplio sector doctrinal que ello excluye una verdadera carga de la prueba en

sentido técnico. FENECH, reaccionando contra esta posición, ha afirmado que «no se puede negar que exista un derecho a un poder de las partes a probar aquellos hechos que han alegado, a pesar del poder concedido al órgano jurisdiccional, ni se puede negar tampoco la posibilidad de que, a pesar de la actividad de las partes y la del propio Juez, la prueba satisfactoria de estos hechos no llegue a realizarse; en conclusión, es necesario admitir que el resultado desfavorable debe recaer sobre quien alegó el hecho, y, por ende, que existe una verdadera carga de la prueba» (3).

c) El Tribunal Supremo, recientemente, también se ha planteado el problema de a quién incumbe la prueba, sentando una correcta doctrina en una sentencia de 29 de septiembre de 1951, en que se discutía si un contrato verbal en que la cuantía excedía de 1.500 pesetas estaba o no exento de tributar por impuesto de Derechos reales, y afirmó —en contra del criterio del Tribunal Económico-administrativo Central— que, al sostener la Administración que existía un documento de aquel contrato, ella era la obligada a aportarlo o a demostrar su existencia: de un lado, porque la carga de la prueba corresponde al que alega y afirma, máxime si ello se refiere a realidades tangibles que debían obrar en las actuaciones, y de otro, porque exigir en este caso la prueba al contribuyente era tanto como obligarle a probar una cosa meramente negativa, es decir, cuando la Administración afirme, contra el contribuyente —concluye RODRÍGUEZ VILLAMIL (4)—, que el contrato es escrito y no verbal, está obligada a demostrarlo. Sin embargo, otro ha sido el criterio del Tribunal Económico-administrativo Central, en Acuerdo de 4 de julio de 1950. Creo, con RODRÍGUEZ VILLAMIL, que el criterio del Tribunal Supremo es el correcto y el que, en consecuencia, debe prevalecer.

2. *Recurso de nulidad. Apartados 1.º y 2.º del art. 105 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo* (Sent. de 6 de junio de 1952).

a) Para pretender con éxito la declaración de nulidad de resoluciones firmes de los Tribunales Económico-administrativos (dice el primer Considerando de la sentencia que comentamos), se precisa que el particular interesado que la solicite al amparo del apartado 1.º del artículo 105, que regula tal recurso extraordinario, demuestre que la resolución contra la que lo utilice se dictó con evidente y manifiesto error de hecho

(3) Cfr. *Derecho procesal tributario*, t. III, *Económico-administrativo*, Barcelona, 1951, págs. 296 y ss., en especial, pág. 303.

(4) Una referencia muy completa de esta sentencia del Tribunal Supremo y del Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo que se cita después, en *Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales*, en «Revista Crítica de Derecho Inmobiliario», marzo 1952, págs. 214 y ss.

que, afectando a la cuestión de fondo, resulte patentizado, no por cualquier prueba, sino precisamente por la documental o pericial unida al expediente que sirvió de base para dictar el fallo (5).

b) En cuanto al apartado 2.º del artículo 105 del citado Reglamento de procedimiento económico-administrativo, la sentencia comentada —que cita las de 3 de enero y 14 de febrero de 1949, 10 de abril, 9 y 21 de noviembre de 1951— afirma que, si bien tal precepto autoriza la interposición del recurso extraordinario de nulidad, cuando después de dictada la resolución se recobrasen documentos de valor y eficacia bastantes para que la reclamación hubiese sido resuelta en sentido contrario o diferente al del fallo recaído, es lo cierto que la procedencia del recurso queda subordinada a la condición, entre otras, de que se formule en el plazo de tres meses señalado por el artículo 107 del propio Reglamento, a contar desde el día en que hubieran sido descubiertos los documentos ignorados.

3. *Devolución de cantidad como consecuencia de doble pago* (Sentencia de 28 de mayo de 1952).

a) Se resuelve en esta sentencia un interesante problema acerca de quién está legitimado para recibir la devolución ordenada como consecuencia de doble pago efectuado a la Hacienda, teniendo en cuenta que la Circular de 29 de marzo de 1890 exige que la petición de reintegro de ingresos indebidos se deduzca por la misma persona a cuyo nombre se haya realizado el ingreso o por su apoderado legal.

b) La sentencia comentada afirma que si el reclamante fué el que ejerció la industria objeto del impuesto cuando ingresó las cantidades y era el obligado a satisfacerlo, es forzoso convenir en que la simple circunstancia de que una de las cuotas hubiese sido abonada contra recibos expedidos a nombre de la Sociedad que anteriormente había ejercido la referida industria no autoriza en modo alguno a suponer que ese abono se haya verificado por cuenta de dicha Sociedad, que ya había dejado de ser sujeto pasivo del tributo, debiendo, en cambio, reputarse efectuado por cuenta de quien lo hizo, ya que él era el directamente obligado al pago, sin que, por tanto, quepa negar al recurrente personalidad ni acción para reclamar, dada la duplicidad de ingresos, la procedente devolución.

Y añade dicha sentencia que «incluso en la hipótesis de que, al con-

(5) Sobre este artículo, vid. FÁBREGAS DEL PILAR, *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*, 2.ª ed., Madrid, 1952, págs. 615 y ss. Sobre la relación del art. 105 con los arts. 20 y 84 del mismo Reglamento de Procedimiento, cfr. mi trabajo *El art. 20 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo*, en «Revista de Estudios de la Vida Local», núm. 61 (1952), págs. 3 y ss., en especial, págs. 16 y ss.

trario de lo ocurrido, el pago de los recibos de que se deja hecho mérito lo hubiere realizado la Sociedad o un tercero por cuenta de la misma, y de que, consiguientemente, con arreglo a la Circular de 29 de marzo de 1890, incumbiere a aquella Sociedad el derecho de pedir el reintegro de la cuota susceptible de devolución según el acuerdo recurrido, nunca sería dable olvidar que, a virtud de sentencia cuya certificación obra en las actuaciones gubernativas, se declaró disuelta la repetida Sociedad y se adjudicaron todos sus bienes y derechos al recurrente, por lo que, en todo caso, sería dicho señor el titular del indicado derecho y quien legalmente podría ejercitarlo».

4. *Devolución de cantidad ingresada por error de hecho* (Acuerdo de 3 de junio de 1952).

Según el artículo 6.º del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, únicamente son errores de hecho aquellos que se contraen a operaciones aritméticas cometidos al practicar las respectivas liquidaciones, o duplicaciones de pago, o señalamiento de tipos de gravamen que no correspondan al concepto liquidado, pero nunca tendrán aquella condición las cuestiones en las que se invoca la supuesta impropiedad del tributo o de la multa liquidada, porque desde el momento en que no aparezca en forma clara la existencia, sin duda de ninguna clase, de un nuevo error de hecho fácilmente subsanable, surge la de criterio y la discusión desde el punto de vista jurídico.

Jesús GONZALEZ PEREZ

