

FISCAL Y ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES. A) Tarifa 1.^a: a) Sujeción al Impuesto de las cantidades percibidas como premio de recaudación por las Diputaciones Provinciales. b) Sujeción al Impuesto de los haberes pasivos del personal procedente de la clase de tropa y retirado con sueldo de Capitán. B) Tarifa 2.^a: a) Retención indirecta. b) Intereses. C) Tarifa 3.^a: a) Tercero fiscal. b) Deducción del canon de superficie minera. c) Impugnación de las resoluciones del antiguo Servicio Nacional de Rentas Públicas. d) Amortización de los elementos del activo. e) Prescripción. f) Sociedad que actuó simultáneamente en zona nacional y en zona roja.—II. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL. A) Exenciones: a) Edificio de la Delegación Nacional de Sindicatos. b) Edificio acogido a la Ley del paro de 25 de junio de 1935. c) Mercado municipal.—III. CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL. a) El principio «solve et repete». b) Calificación jurídica del acto sujeto.—IV. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS. a) Exención del Impuesto de lujo de los carnets de reserva de localidades. b) Exención en favor de la Delegación Nacional de Sindicatos. c) Diferencia entre defraudación y falta reglamentaria.—V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA. a) Nulidad de actuaciones por vicio de forma. b) Base imponible.—VI. IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. a) Plazos de las declaraciones «mortis causa». b) Fianzas. c) Transformación de Sociedad.—VII. VALORES MOBILIARIOS. a) Disposición de carácter general.—VIII. BANCA Y BOLSA. a) Inscripción en el Registro de Bancos y Banqueros.—IX. HACIENDAS LOCALES. a) Suspensión de procedimiento de apremio. b) Agentes ejecutivo municipal.

I.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

A) Tarifa 1.^a

a) *Sujeción al Impuesto de las cantidades percibidas como premio de recaudación por las Diputaciones Provinciales* (Sentencia de 22 de diciembre de 1953).

El Tribunal Supremo declara sujetas a la Tarifa 1.^a de Utilidades a las Diputaciones Provinciales por las cantidades percibidas como premio de recaudación de Contribuciones e impuestos del Estado; «el artículo 1.^o del Título 1.^o de la Tarifa 1.^a de dicha Contribución de Utilidades, según la redacción que le dió el Decreto-ley de 15 de diciembre de

1906, declara sujetos a tributación los premios obtenidos por los recaudadores de Contribuciones; y, conforme a lo preceptuado en la Real Orden de 2 de marzo de 1929, a efectos de liquidación por aquella Tarifa, en el concepto legal de Recaudadores de Hacienda, han de estimarse comprendidas las personas y entidades relacionadas en el núm. 6.º del artículo 12 del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928, artículo cuyo apartado *d)* mencionaba concretamente a las Diputaciones Provinciales, actualmente mencionadas también en igual artículo del vigente Estatuto de 29 de diciembre de 1948». «... que la obligación de tributar las Diputaciones Provinciales por los citados ingresos del servicio recaudatorio a las mismas concedido ha quedado corroborado por el Decreto de 17 de agosto de 1949, al disponer que para determinar las bases impositivas por Tarifa 1.ª de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, en las liquidaciones que se practiquen a las Diputaciones Provinciales encargadas de la recaudación de las contribuciones del Estado y a los recaudadores de zonas designados por aquéllas, se harán, en los ingresos íntegros totales que unas y otras obtengan, las deducciones que dicho Decreto señala.»

b) *Sujeción al Impuesto de los haberes pasivos del personal procedente de la clase de tropa y retirado con sueldo de Capitán* (Sentencia de 7 de diciembre de 1953).

La cuestión planteada consistía en determinar si el recurrente, que en el servicio activo alcanzó el empleo de Brigada perteneciente a la Escala de tropa y que se retiró con el sueldo de Capitán, podía continuar gozando las exenciones tributarias con respecto al cobro de su pensión que reconocían a los haberes de la Clase de tropa el R. D. de 20 de abril de 1931 y Decreto de 18 de agosto de 1933.

El Tribunal Supremo declara que el haber pasivo citado está sujeto a tributación, ya que «en el artículo 1.º de la Ley de Utilidades se preceptúa que contribuirán con arreglo a las disposiciones del título 1.º, Tarifa 1.ª las pensiones de los Generales, Jefes, Oficiales y asimilados del Ejército y de la Armada, de retiro o de reserva, sin que en el total texto de tal Ley se consigne excepción alguna por la que los individuos de la clase de tropa que al tiempo de ser retirados se les reconozca haberes como de Oficial retirado, puedan seguir gozando de las exenciones que disfrutaban cuando cobraban haberes propios de la clase de tropa a que pertenecían, y como, según el artículo 5.º de la vigente Ley de Contabilidad, las exenciones tributarias han de ser expresas, no es posible reconocer al recurrente la exención pretendida, pues su haber efectivo es el correspondiente a un Oficial retirado, procediendo por ello, mientras por ley no se le declare la exención, mantener la doctrina que en tal sentido sostuvo ya esta jurisdicción en su sentencia de 10 de noviembre de 1952».

Tarifa 2.ª**a) Retención indirecta (Sentencia de 30 de marzo de 1954).**

El Tribunal Supremo declara que, «aunque el contribuyente no pague directamente la Contribución de Utilidades al Tesoro, sino que lo efectúa por retención indirecta, no por ello está aquél impedido legalmente de reclamar contra la liquidación correspondiente, pues el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento de 29 de julio de 1924 establece que «pueden promover reclamación contra los actos de la Administración económica todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de modo directo», «pero es claro que para promover tal reclamación es necesario que tenga conocimiento de las bases, conocimiento que puede adquirir bien por conducto del retentor o bien de la propia Administración, y si se le niega la notificación de la liquidación, se produciría una indefensión contraria al espíritu de la Ley tributaria y a todo principio de justicia y de equidad, sin que se pueda considerar reparada dicha indefensión por la reclamación civil que el contribuyente pudiera ejercitar contra el retentor por no haberle ésta dado noticias de la liquidación, pues entonces no tendría ya eficacia en cuanto al acto administrativo ni a las relaciones legalmente establecidas entre la Administración y los contribuyentes», «... que, si bien con carácter general expreso, no está establecido por la Ley de Utilidades que se notifique la liquidación al que ha de soportar el pago por Tarifa 2.ª cuando se trata de cuotas del epígrafe 2.º A), y la exacción se haga efectiva por el procedimiento de retención indirecta, no por ello ha de negarse el notificar el acto administrativo si a este fin es requerida la Administración por la persona que, como contribuyente, ha de sufragar de su patrimonio la carga fiscal...».

Es plausible la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en esta sentencia, que trata de equilibrar en todo momento los legítimos intereses de los contribuyentes que en virtud del sistema recaudatorio de retención indirecta no se relacionan de modo inmediato con la Administración.

b) Intereses (Sentencia de 19 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo declara que «los préstamos con vencimiento superior a noventa días no pueden estimarse como negocios regulares de Bancos o Banqueros, por lo que no puede alcanzarles la exención contenida en la disposición de la Regla 1.ª del núm. 3.º de la Tarifa 2.ª de Utilidades, que es de interpretación restrictiva, como todas las referentes a exenciones fiscales».

Tarifa 3.ª**a) Tercero fiscal (Sentencia de 10 de noviembre de 1953).**

La Ley de 31 de diciembre de 1941 dispuso en la Disposición transitoria tercera que tendrán la consideración fiscal de gastos, las participaciones de los consejeros, gestores y administradores de las Empresas en la cuantía señalada en los contratos, estatutos u ordenanzas que se justifiquen plenamente estaban en vigor en 30 de septiembre de 1941 mediante documento en el que concurran los necesarios requisitos legales para surtir efecto contra tercero.

La sentencia citada aborda la cuestión resolviéndola en el sentido de considerar deducible la participación de los beneficios del Consejero-delegado de una Empresa, por los siguientes argumentos:

a') «porque la Administración no puede sostener que no le perjudica el acuerdo mencionado de señalamiento de los emolumentos del Consejero-delegado, porque, a su juicio, no se hizo constar con anterioridad al 30 de septiembre de 1941 en documento que pudiera surtir efecto respecto de terceros, porque es lo cierto que, acordado dicho acuerdo por la Sociedad demandante, en 10 de noviembre de 1938, en las declaraciones formuladas por la liquidación de la Contribución de Utilidades de los ejercicios de 1939, 1940 y 1941, figuraba ya como gasto deducible el 25 por 100 de los beneficios asignados como sueldo al tan citado Consejero-delegado, y al no rechazar la Hacienda pública tal deducción, no puede ir ahora contra sus propios actos pretendiendo que dicho acuerdo no constaba con anterioridad a la fecha citada en documento que a ella pudiera perjudicar, siendo así que la misma Delegación de Hacienda de Barcelona aceptó la existencia del referido acuerdo desde la fecha en que se tomó por la Sociedad, al admitir la deducción del importe de la citada participación en las liquidaciones giradas.»

b') «... entregado al Notario de Y, señor X, en 22 de marzo de 1940, certificación comprensiva del mencionado acuerdo, que fué adontado por la Junta general de la Sociedad recurrente en 5 de junio de 1939, y que se refería al señalamiento de la retribución del tan mencionado Consejero-delegado, dicho Notario legitimó las firmas del Secretario y Presidente de la Sociedad, estampadas en dicha certificación, respecto de las cuales da fe que fueron puestas en su presencia por dichos señores; y teniendo en cuenta lo que dispone el artículo 1.227 del C. c., hay que llegar a la conclusión de que el repetido acuerdo constaba con anterioridad a 30 de septiembre de 1941, en documento cuya fecha se había de contar, respecto de terceros, desde que la certificación fué entregada a un funcionario público, cual es el Notario, para que legitimara las firmas que los autorizaban...»

c') «... que no era preciso que tal acuerdo se consignara en escritura

pública y se inscribiera en el Registro mercantil, porque lo dispuesto en los artículos 25 y 119 del Código de comercio no es aplicable al caso presente, ya que aquel acuerdo social no producía aumento ni disminución de capital, ni modificaba o alteraba el contrato primitivo inscrito...»

La doctrina sentada en el primer argumento continúa la línea marcada por el Tribunal Supremo, en el sentido de que el Estado, en su faceta de la Administración financiera, no puede desconocer hechos evidentes que anteriormente había admitido, y esto, además, por el principio de la doctrina del mantenimiento de los propios actos, que no deben de sufrir menoscabo cuando se trata de la Administración pública, de organización compleja: es decir, que la admisión de hechos relevantes jurídicamente llevada a cabo por determinados órganos del Estado no puede posteriormente ser desconocida, aun cuando se trate de diversos órganos, pues en todo caso no se trata de «terceros», por carecer de personalidad e imputar sus actuaciones al mismo sujeto de derecho.

Asimismo, se sienta la doctrina de que para los efectos del artículo 1.227 del C. c. es suficiente que el documento de que se trate haya sido «entregado a un Notario» para la legitimación de las firmas de los autorizantes.

b) *Deducción del canon de superficie minera* (Sentencia de 18 de diciembre de 1953).

Se admite la deducción de las cantidades satisfechas como canon de superficie minera, «... porque la cuota pagada por Contribución industrial debe deducirse de la citada de Utilidades; y teniendo asimismo en cuenta que el canon de superficie minera quedó incorporado a la Contribución industrial conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, es evidente que, habiendo pasado a formar parte de esta imposición fiscal el mencionado canon, perdió su autonomía y pasó —con todas sus legales consecuencias— a ser uno de los elementos contributivos del impuesto que grava el ejercicio del comercio e industria; de lo cual son buena prueba los epígrafes 1.141 y 1.143 de las Tarifas de la Contribución industrial».

La doctrina citada está recogida, además, en la sentencia de 10 de noviembre de 1953.

c) *Impugnación de las resoluciones del antiguo Servicio Nacional de Rentas Públicas* (Sentencia de 4 de marzo de 1954).

Sienta la doctrina de que, contra el acto administrativo de liquidación por Tarifa 3.ª de Utilidades, cabe recurso ante el Tribunal Económico-administrativo central, «ya que, por Ley de 30 de enero de 1938, se creó

en el Ministerio de Hacienda el Servicio Nacional de Rentas Públicas, a quien se le confería las funciones que antes se hallaban encomendadas a los Directores Generales». «La Sociedad demandante interpuso recurso ante el Tribunal Económico-administrativo central contra el acto liquidatorio llevado a cabo por el organismo citado y no contra la Orden ministerial que acordó la revisión, por lo que no puede sostenerse la incompetencia declarada por el Tribunal Económico-administrativo central.» «... y ello también por lo establecido en el párrafo 1.º del artículo 42 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo de 1924, ya que el acto administrativo de liquidación fué ejercitado por órgano de la Administración central, como lo era en aquella fecha el Jefe del Servicio Nacional de Rentas Públicas, que actuaba en funciones de Director general».

Consecuencia de la doctrina anterior, el Tribunal Supremo revoca el acuerdo impugnado ordenando la devolución al Tribunal Económico-administrativo central de las actuaciones, y ello para evitar la pérdida de un grado de jurisdicción caso de fallar en cuanto al fondo, ya que el último organismo citado se había declarado incompetente.

d) *Amortización de los elementos del activo* (Sentencia de 22 de marzo de 1954).

La Sociedad recurrente constituyó un «fondo comercial y derecho de propiedad industrial», al que destinó en concepto de amortización del ejercicio de 1944, cincuenta y cinco mil pesetas por las mermas en el negocio que originaban una depreciación efectiva en el transcurso del tiempo del indicado elemento del activo social. El Tribunal Supremo aborda la oscura materia de las amortizaciones de elementos del activo, negando la validez de las solas manifestaciones de los contribuyentes, «ya que dichas manifestaciones fué lo único que en demostración de la efectividad de la pérdida pretendida en el elemento activo enunciado se alegó por la Sociedad recurrente, sin traer a autos principio alguno de prueba que justificara que el fondo comercial hubiera sufrido demérito en el ejercicio económico de que se trata, y que, por el contrario, los factores integrantes de dicho fondo exteriorizan un aumento de valor del capital social». «Por ello la suma de cincuenta y cinco mil pesetas destinada a amortizar aquella supuesta e inexistente pérdida no debe deducirse de los beneficios como gastos, sino que ha de estimarse que aumentó el capital de la Empresa y, en consecuencia, ha de ser considerada como beneficio gravado por la Tarifa 3.ª»

Muchas veces se ha planteado la cuestión de las amortizaciones de los elementos del activo ante el Tribunal Supremo, y siempre la dificultad ha consistido en determinar la forma de computarla: si hay que

estar a las simples declaraciones de los contribuyentes, o si, por el contrario, la Administración puede utilizar peritaciones propias para llegar a su valor real, además de que hay que estudiarlas *ex ante* y *ex post*, ya que, si bien lo primero conduciría a la apreciación del valor fijado por los interesados porque tarde o temprano dicho valor saldría a la superficie de la contabilidad como verdadera amortización o como aumento de capital, lo segundo exige que se trate de «depreciaciones efectivas», y esto es precisamente lo que sienta la presente sentencia, que, al no considerar la cantidad destinada como verdadera amortización, la estima como beneficio y, por tanto, sujeta a gravamen.

e) *Prescripción* (Sentencia de 4 de febrero de 1954).

Interpuesto recurso contencioso ante el Tribunal Provincial de Vizcaya contra acuerdo de la Diputación Provincial relativo a la liquidación de cuotas por Tarifa 3.ª, se dictó sentencia desestimando el recurso. Apelada la anterior resolución, el Tribunal Supremo la revoca, como asimismo el acuerdo impugnado, «porque, vencidas las cuotas en cuestión el 31 de diciembre de cada uno de los años 1930, 1931 y 1932 —último día del período de imposición, según dispone el artículo 27 de la Ley de Utilidades de 22 de septiembre de 1922—, e iniciada la acción administrativa con respecto a las mismas el 15 de diciembre de 1933, en que se levantaron las actas modelo número 4 sin que se observe en el expediente actuación alguna sobre el particular hasta el 9 de junio de 1943, es manifiesto que en esa fecha en que fueron notificadas a la Sociedad recurrente las respectivas liquidaciones definitivas, aun descontado el período de tiempo comprendido entre el 16 de julio de 1936 y el 1.º de abril de 1939, había transcurrido con notorio exceso el plazo de cinco años señalado por la Ley de Utilidades para la prescripción de cuotas». Y, abundando en dicha doctrina, establece que «... si bien no cabe decir que toda acción administrativa iniciada dentro de dicho plazo haya de entenderse caducada por el mero hecho de haber transcurrido cinco años desde que, respecto de determinada cuota, hubiese nacido la obligación de contribuir, si se infiere que la acción iniciada en tiempo ha de proseguirse por los trámites establecidos hasta la liquidación definitiva que se gire y notifique al interesado antes de vencer el plazo liberatorio, salvo en aquellos casos en que se suscite contienda, reclamación o recurso que, al dar lugar necesariamente a justificadas dilaciones en el procedimiento, determine un motivo suficiente para interrumpir la prescripción de cuotas...»

Con esta doctrina el Tribunal Supremo deslinda claramente lo que es el procedimiento de gestión en la liquidación de los impuestos y el procedimiento en vía de recurso, único que puede paralizar e interrumpir los plazos de prescripción.

f) *Sociedad que actuó simultáneamente en zona nacional y en zona roja* (Sentencia de 23 de noviembre de 1953).

La Ley de 13 de julio de 1940, en el párrafo 2.º de la Regla 4.ª del artículo 7.º, estableció que «si por la acción investigadora se comprobara que los resultados propios y reales de los ejercicios sociales de las Empresas a que se refiere esta Regla (entre las que se encuentra la recurrente), aisladamente considerados, se desvían pura y simplemente del promedio de beneficios anuales del período excepcional que para ellas se autoriza, la Administración se reserva el derecho de gravarlas por separado con sujeción estricta a la Disposición 13 y concordantes de la Ley de 22 de septiembre de 1928».

La sentencia comentada desestima el recurso interpuesto porque «la Administración, al conocer por la acción investigadora de la Inspección de Hacienda que los resultados propios y reales de los ejercicios de 1936-39, aisladamente considerados, se desviaban del promedio anual del beneficio en período excepcional, hizo uso del derecho que le concedía el párrafo 2.º de la Regla 4.ª del artículo 7.º de la Ley de 13 de julio de 1940, lo que dió lugar a la liquidación girada por Utilidades...».

II.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL.

A) *Exenciones.*

a) *Edificio de la Delegación Nacional de Sindicatos* (Sentencia de 4 de diciembre de 1953).

El Tribunal Supremo reitera anteriores sentencias anulando las actuaciones, porque «el artículo 1.º de la Ley de 6 de noviembre de 1941 establece que la personalidad jurídica de F. E. T. y de las J. O. N. S., integrada por los Organismos nacionales, provinciales y locales, quedara equiparada, a efectos tributarios, a la del Estado en cuanto actúe para el cumplimiento de los fines políticos encomendados, pero exceptúa de tal equiparación, en el apartado c), a los organismos sindicales, que seguirán, por lo tanto, en materia tributaria, sujetos al régimen que les conceden las Leves vigentes, agregándose en el artículo 3.º que las dudas que en la aplicación de esta Ley se susciten serán resueltas por el Ministerio de Hacienda, con audiencia de la Secretaría General del Movimiento, por lo que procede anular la resolución del Tribunal Económico central».

La misma doctrina sustentan las sentencias de 18 de marzo y 9 de abril de 1954.

b) *Edificio acogido a la Ley del paro de 25 de junio de 1935* (Sentencia de 22 de enero de 1954).

La Ley de 10 de noviembre de 1942 vino a establecer que todas las construcciones comprendidas en el artículo 15 de la de 25 de junio de 1935, para optar al beneficio de exención, deberán estar dedicadas a viviendas, salvo sus plantas bajas. El Tribunal Supremo desestima el recurso encaminado a obtener el citado beneficio de exención, porque, «acreditado por las actuaciones administrativas que entre los diversos pisos y locales, dos de ellos fueron arrendados por la propietaria como estudio, y demostrado, por otra parte, que dichos locales, por su estructura, a juicio del Arquitecto de la Administración provincial de Hacienda, no reúnen condiciones para ser ocupados como viviendas y que no se les daba tal destino, no hay posibilidad de otorgar la exención tributaria solicitada para el inmueble de que se trata, cuyo objeto de unidad indivisible a estos efectos fiscales no permite acceder a la pretensión formulada en la demanda de que se declare la exención para los locales habitables destinados a alquiler y que no gocen de la misma aquellos otros que no lo sean».

La misma doctrina sienta otra sentencia de 22 de enero de 1954.

c) *Mercado municipal* (Sentencia de 9 de marzo de 1954).

El Tribunal Supremo desestima el recurso «porque, aunque se ha alegado y resulta probado en vía administrativa que el edificio-mercado está todo él destinado a la venta de sustancias alimenticias y primeras materias de consumo en general y que los ingresos que la Corporación obtiene del mismo tienen el concepto de tasas y no de rentas, no es menos cierto que el Decreto de 31 de enero de 1936 preceptuó de modo terminante que a la Dirección General de Propiedades y Contribución Territorial corresponde la tramitación y resolución de las solicitudes de exención de cualquier clase de las Contribuciones rústica y urbana, y como quiera que el Ayuntamiento se limitó a empadronar el Mercado como bien inmueble en el Catastro, tal inclusión y aprobación es intrascendente al orden fiscal, va que en éste, según el artículo 5.º de la vigente Ley de Contabilidad de 1.º de julio de 1911, las exenciones han de estar expresamente concedidas por la Ley y otorgadas en forma legal, con interpretación restrictiva, por lo que, al no haber obtenido de tal Dirección General la declaración de exención, es de desestimar el recurso».

La doctrina sentada en esta sentencia es jurídicamente correcta, ya que los órganos judiciales no pueden invadir la esfera de la Administración en materias de exenciones, pronunciándolas en un recurso interpuesto con ocasión de una liquidación, ya que en todo caso la declara-

ción de exención ha de ser hecha por el órgano administrativo competente (en este caso, la Dirección General de Propiedades y Contribución Territorial), y, en caso denegatorio, por los órganos judiciales a través de un recurso interpuesto *ad hoc*. Es principio general de la Hacienda pública, incorporado a textos legislativos, que las exenciones no se presumen, que se interpretan restrictivamente y que, como consecuencia, dan lugar a una «doble declaración» del contribuyente en el momento de la inclusión entre los objetos o hechos tributables y en el momento de la solicitud de exención.

III.—CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL.

a) *El principio «solve et repete»* (Sentencia de 9 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo declara la improcedencia del recurso interpuesto, ya que «... el pleito versa sobre cobranza de contribuciones, porque se suplica que se anulen y retiren del cobro los recibos impagados por el finado esposo de la recurrente, por lo que, conforme al artículo 6.º de la Ley de la Jurisdicción, para intentar la vía contenciosa, debió realizarse el ingreso del importe de los citados recibos...».

b) *Calificación jurídica del acto sujeto* (Sentencia de 4 de diciembre de 1953).

El Tribunal Supremo desestima el recurso interpuesto solicitando la exención del pago de la Contribución industrial del importe de determinados suministros, porque «la Abogacía del Estado, al girar las correspondientes liquidaciones por el impuesto de Derechos reales, calificó como de suministro los contratos que dieron lugar a las entregas convenidas, calificación que fué aceptada por el recurrente: v, claro es, que así calificados tales contratos a efectos de derechos reales, no es dable asignarles calificación distinta para cuanto a la Contribución industrial se refiera».

Al comentar la sentencia de 10 de noviembre de 1953 (tercero fiscal) en estas notas (vid. Contribución de Utilidades, Tarifa 3.º), decíamos que el Estado, a pesar de su organización compleja, no podía desconocer, a través de unos órganos, hechos admitidos por otros, porque no tenían la consideración legal de terceros por carecer de subjetividad propia. De la misma forma que la calificación de unos órganos vincula y perjudica al Estado, puede asimismo favorecerle cuando los interesados consienten la calificación jurídica de determinados actos a efectos del impuesto y no le impugnan, por lo que no pueden después, al liquidarles distintas contribuciones, sostener la exención de los citados hechos.

IV.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

a) *Exención del impuesto de lujo de los carnets de reserva de localidades* (Sentencia de 27 de noviembre de 1953).

«... para que pueda cobrarse una contribución o un arbitrio cualquiera, tanto por el Estado como por la Provincia o el Municipio, es indispensable que se haya establecido de una manera concreta y clara por una ley u otra disposición administrativa que tenga fuerza de obligar, sin que a ella se pueda dar una interpretación extensiva; ... de las actuaciones aparece que el carnet de reserva de localidades es un documento nominativo que se adquiere mediante precio erogado y proporcional a la localidad elegida y señalada en aquél, por el que su titular adquiere el derecho a que se le reserven las que consigna y que puede adquirir en los días que se señalen si paga en taquilla el importe fijado al público en general, respecto a aquel asiento y a cada espectáculo, o sea que concede únicamente la seguridad a la persona a cuyo nombre se expide de que pueda asistir al espectáculo en el sitio elegido si paga su precio, lo que indica que para entrar en el local no sirve el carnet y sí sólo el billete correspondiente...»

b) *Exención en favor de la Delegación Nacional de Sindicatos* (Sentencia de 9 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo, reiterando anterior jurisprudencia (vid. Contribución territorial, sents. 4 de dic. de 1953, 18 de marzo y 9 de abril de 1954), anula el acuerdo recurrido y todas las actuaciones, ordenando la remisión al Ministerio de Hacienda, «a tenor del art. 3.º de la Ley de 6 de noviembre de 1941, ya que la cuestión suscitada ha de ser resuelta por el Ministerio de Hacienda oyendo a la Secretaría General del Movimiento».

c) *Diferencia entre defraudación y falta reglamentaria* (Sentencia de 22 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo revoca el acuerdo impugnado que había calificado los hechos como una falta de defraudación, entendiéndolo que constituye una falta reglamentaria, pues «... habiéndose publicado el nuevo Reglamento del Impuesto de alcoholes de 21 de marzo de 1947, que entró en vigor el 1.º de mayo siguiente, antes de resolverse por el Tribunal Económico de Administración Central el recurso de alzada interpuesto contra el fallo de la Junta administrativa, debió de aplicarse este nuevo

Reglamento en atención al principio de retroactividad proclamado por el artículo 24 del Código penal, ya que era más beneficioso para la Sociedad demandante por calificar en el núm. 9 de su artículo 142 como falta reglamentaria el hecho debatido que en el anterior Reglamento del año 1924 era calificado como falta de defraudación y corresponder a tal falta reglamentaria sanción inferior que a la falta de defraudación...»

V.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

a) *Nulidad de actuaciones por vicio de forma* (Sentencia de 2 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo, declarándose competente en todo caso para determinar si en el procedimiento gubernativo se han observado los requisitos necesarios de forma exigidos por las disposiciones vigentes, anula las actuaciones que dieron lugar al recurso interpuesto, por que «... es un hecho innegable que las actas de que se trata no se levantaron en el domicilio de la interesada, ni están firmadas por ella, ni siquiera por la persona a la que en tales actas se atribuye la condición de apoderado de aquélla, por lo que no puede ofrecer duda que se ha procedido con manifiesto incumplimiento de las formalidades reglamentarias establecidas en garantía del contribuyente...».

b) *Base imponible* (Sentencia de 23 de marzo de 1954).

La cuestión debatida se centraba en determinar si los productos de una explotación agrícola, concretamente el tabaco, debía ser base de imposición en el ejercicio en el que se recolecta o en el que se realice y conoce su valor. El Tribunal Supremo sigue la segunda orientación, ya mantenida en las sentencias de 27 de febrero de 1951 y 7 de marzo de 1952, ya que «... al referirse al derecho fiscal del Estado no a una parte de las cosechas, sino a una alícuota de beneficios que ellas mismas vengán a constituir para el contribuyente, es notorio que, en tanto no tenga lugar la realización y sea patente la utilidad obtenida después de computados los gastos deducibles legalmente y de fijarse el ingreso resultante, ni hay modo hábil y reglamentario de señalar en cifras concretas el beneficio constitutivo de renta, ni de precisar, por tanto, la cuota que por tal concepto haya de satisfacer el obligado...»

VI.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

a) *Plazos en las declaraciones «mortis causa»* (Sentencia de 1.º de marzo de 1954).

Los Reglamentos del Impuesto de Derechos reales de 1932 y 1941 vigentes al tiempo de la muerte del causante disponían en su artículo 109 que la presentación de documentos relativos a transmisiones *mortis causa* había de hacerse dentro del plazo de seis meses desde el fallecimiento, cuyo plazo, a tenor del artículo 113, únicamente se suspende o interrumpe cuando acerca de la transmisión de los bienes o derechos se suscite o se promueva proceso criminal sobre falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión.

El problema planteado consistía en determinar si el embargo de los bienes de la causante, como consecuencia de un expediente de responsabilidades políticas que se le seguía, era causa legal de interrupción para la presentación de las declaraciones fiscales.

El Tribunal Supremo declara no ser causa de interrupción el embargo o intervención de bienes, porque, aparte de que los embargos y demás medidas precautorias adoptadas en los expedientes de responsabilidades políticas, no privan del dominio de los bienes afectados ni eximen a los herederos de la obligación de declarar los bienes de la herencia, no ha de olvidarse que las leyes fiscales no pueden aplicarse extensivamente, y por ello, al no mencionarse en el artículo 113 del Reglamento de 1941—no obstante haberse dictado después de la vigencia de la Ley de 9 de febrero de 1939— como causa de interrupción el hecho de hallarse los bienes relictos sujetos a las resultas del procedimiento por responsabilidades políticas, ha de estarse, como así lo tiene declarado esta Sala en las sentencias de 29 de septiembre y 8 de octubre de 1953, a la mencionada doctrina, que impide asimilar aquel procedimiento a las causas de interrupción específicamente señaladas en el expresado precepto reglamentario».

b) *Fianzas* (Sentencia de 11 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo, siguiendo la doctrina sentada en las sentencias de 9 y 11 de marzo de 1951 y 23 de marzo de 1953, declara «que si bien a tenor del apartado 2.º del artículo 48 del Reglamento de Derechos reales de 29 de marzo de 1941, en los actos que en dicho apartado se mencionan, entre los que figuran las fianzas, el impuesto se devengará cualquiera que sea la naturaleza del documento en que se hagan constar, ello no puede entenderse en términos tan absolutos que no consientan dejar a salvo

de aquella regla general los casos en que por otras disposiciones legales, con las que ha de armonizarse el aludido precepto, se exija una determinada formalidad, cual acontece con los señalados en los artículos 24 y siguientes del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928, y especialmente en su artículo 37, según el cual las Diputaciones provinciales, cuando el Gobierno les encargue de la recaudación, constituirán la correspondiente fianza por escritura pública en la clase de valores y cuantía que se determine, remitiendo la escritura, que otorgarán por sí mismas sin la concurrencia de representación del Estado (de la Hacienda), a la Dirección General de Tesorería para su aprobación, previos los informes reglamentarios».

c) *Transformación de Sociedad* (Sentencia de 17 de diciembre de 1953).

La cuestión debatida se reducía a determinar si la nueva redacción del artículo 2.º de los Estatutos de la Sociedad anónima X, que la autorizaban a ejercitar cualquier rama del comercio o de la industria, suponía transformación de la Sociedad, que con arreglo a los Estatutos primitivos limitaba el objeto social a la fundición de hierro y metales, así como a la construcción y reparación de maquinarias.

El Tribunal Supremo declara haber lugar a la liquidación por transformación, porque «... del análisis de la frase «en general», o sea sin especificación ni individualización de actividad industrial o comercial, se deduce que la Sociedad recurrente puede ejercer cualquier actividad, sea la que fuere, dentro de la rama de la industria o del comercio, por lo que se llevó a cabo una *ampliación* del objeto social, acto sujeto al impuesto...».

VII.—VALORES MOBILIARIOS.

a) *Disposición de carácter general* (Sentencia de 4 de enero de 1954).

El artículo 8.º de la Ley de 13 de marzo de 1943 grava con el impuesto de valores mobiliarios los títulos de las Sociedades cuya transmisión pueda verificarse por otros medios que los establecidos en el derecho común. Dicho precepto fué aclarado por la Orden de 9 de abril de 1945, que en su artículo 4.º dispone «que el impuesto de negociación de valores afecta a todos los títulos que por su naturaleza sean susceptibles de transmisión por los medios especiales autorizados por el Código de Comercio, sin que influyan en el devengo de aquél *pactos o preceptos estatutarios* que impongan ciertas formalidades para tal transmisión». La cuestión debatida consistía en que la Sociedad recurrente pretendía la

exención del impuesto, porque sus acciones, según Estatuto, sólo podían transmitirse mediante escritura pública.

El Tribunal Supremo no da lugar al recurso porque se impugnó tan sólo el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo central, pero no así la Orden de 9 de abril de 1945, porque «es principio de doctrina derivado de la recta inteligencia del artículo 3.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo que las disposiciones de carácter general son susceptibles de lesionar derechos de índole administrativa, desde el momento en que se concreten aplicándolas a casos particulares, requiriéndose para la impugnación eficiente de estas resoluciones concretas que se recurran al propio tiempo aquellas otras disposiciones de las que traen causa inmediata y directa...».

La doctrina del Tribunal Supremo es correcta legalmente. En efecto, las disposiciones de carácter general podían impugnarse de dos maneras: a) Directamente, en cuyo caso podría obtenerse la anulación *erga omnes*, y b) Indirectamente, impugnando los actos concretos que de ella deriven, y en este caso la anulación vendría referida al acto atacado, que dejaría de existir. Pero la legislación sobre la materia exige que en este supuesto de impugnación de un acto concreto se impugne a la vez la disposición general; más que una impugnación se trata de una pretensión de *inaplicabilidad* de la misma a un caso concreto, ya que la impugnación verdadera se lleva a cabo contra el acto administrativo concreto.

La misma doctrina se mantiene en la sentencia de 27 de marzo de 1954.

VIII.— BANCA Y BOLSA.

a) *Inscripción en el Registro de Bancos y Banqueros* (Sentencia de 24 de febrero de 1934).

El Tribunal Supremo declara «que la determinación de quiénes pueden continuar actuando como banqueros, de los que ejercían tal profesión antes de 25 de mayo de 1926, ha de hacerse precisamente teniendo en cuenta el apartado a) del artículo 38 de la Ley de Ordenación bancaria de 31 de diciembre de 1946, por lo que la Administración actúa con facultades regladas». Consecuencia de lo anteriormente expuesto se da lugar al recurso interpuesto, ordenando la inscripción en el Registro de los herederos de un anterior banquero.

IX.—HACIENDAS LOCALES.

a) *Suspensión de procedimiento de apremio* (Sentencia de 20 de enero de 1944).

El Tribunal Supremo revoca la sentencia del Tribunal provincial recurrida por la Administración, basándose en que «el artículo 283 del Decreto de 21 de enero de 1946, regulador de las Haciendas locales, en su párrafo 3.º, dice terminantemente que «una vez iniciado el procedimiento de apremio contra deudores a la Hacienda local, no podrá suspenderse sino en virtud de orden escrita y expresa del Presidente de la corporación, que no la dará si no se cumple la condición de que los interesados acompañen a sus solicitudes las cartas de pago...».

b) *Agente ejecutivo municipal* (Sentencia de 18 de febrero de 1954).

El Tribunal Supremo deslinda la calificación de agente ejecutivo y de funcionario municipal. «El señor X celebró con el Ayuntamiento de Y un contrato de servicios administrativos por el que se confirió a aquél el cargo de agente ejecutivo para el cobro y reintegro de los descubiertos en favor de Municipio, sin que se le reconociera para ningún efecto carácter de funcionario del Ayuntamiento ni sueldo o retribución concreta y fija, consistiendo su haber sólo en una participación en los apremios, y por ello no se trata de un caso de destitución de un empleado inamovible para sancionar al cual precise la Corporación atenerse a los preceptos reglamentarios, sino que el único asunto litigioso consiste en apreciar si el referido contrato administrativo de prestación de servicios pudo legalmente ser rescindido por el Ayuntamiento de Y...».

JOSÉ A. GARCIA-TREVIJANO FOS

Letrado del Consejo de Estado.