

FISCAL Y ECONOMICO ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. PRINCIPIOS GENERALES: A) *Falta de acto administrativo impugnabile.* B) *Devolución de ingresos indebidos: prescripción.* C) *Vicios de procedimiento.* D) *Falta de previo pago de la cantidad liquidada.* E) *Valor de las Leyes de Bases.* F) *Valor del silencio administrativo: Plazo para recurrir y efectos de la resolución expresa y tardía de la reposición.* G) *Recurso de aclaración.*—II. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: A) *Tarifa 2.ª a) Intereses. b) Canje de bonos por acciones.* B) *Tarifa 3.ª a) Cuentas en participación. b) Participación de empleados en los beneficios de la empresa.* C) *Amortización de los elementos del activo. d) Deducción del canon de superficie minera.*—III. IMPUESTO DE ADUANAS: A) *Elementos constitutivos.* B) *Tratados de comercio: cláusula de nación más favorecida.*—IV. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL: A) *Exención de edificio de la Delegación Nacional de Sindicatos.*—V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: A) *Competencia del Jurado Central.* B) *Deducciones.* C) *Incompetencia del Jurado Central: cuestión previa.* D) *Rendimientos mínimos: Competencia Jurado Central.*—VI. IMPUESTO DE DERECHOS REALES: *Falta de notificación de la comprobación de valores.*—VII. HACIENDAS LOCALES: A) *Tasas por reconocimientos sanitarios.* B) *Tasas de alcantarillado: Viviendas bonificables.* C) *Arbitrios tradicionales.*—VIII. BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: A) *Mutua Patronal de Seguros Sociales. Sujeción al Impuesto.*

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

A) *Falta de acto administrativo impugnabile* (Sentencia de 29 de septiembre de 1955).

La Administración reclamó de la Unión Mutualista X. la presentación del balance y demás documentos necesarios para la liquidación de Utilidades, tarifas 2.ª y 3.ª, sin prejuzgar ni efectuar liquidación alguna de dicha contribución, ni declarar tampoco su exención, y ello no fué sino un requerimiento hecho en base a las facultades inspectoras de la Administración, por lo que no se vulnera un derecho administrativo establecido anteriormente en favor del demandante

La sentencia del Tribunal Supremo es ajustada a Derecho. La Administración financiera no solamente tiene facultad de liquidación, sino so-

bre todo, de inspección, función ésta que actúa como antecedente necesario de la primera. La policía financiera, y más concretamente la policía fiscal, constituye una de las funciones públicas del Estado que se puede desarrollar de dos formas: bien directamente sin intervención del particular e incluso muchas veces de forma secreta, o bien con su colaboración obligando a éste o facultándola según los casos, para que coadyuve en el ejercicio de las mismas.

Los actos administrativos que desarrollan dicha función pública son distintos según que se trate de liquidar impuestos o de exigir que los particulares posibiliten el ejercicio de las facultades inspectoras; en este último supuesto no puede hablarse de un acto administrativo impugnabile porque se trata de resoluciones preparatorias que inician en todo caso un procedimiento administrativo, cuya impugnación debe hacerse a través del acto administrativo final o sustantivo, que es en todo caso el que puede lesionar la esfera de los particulares.

B) Devolución de ingresos indebidos: prescripción (Sentencia de 6 de octubre de 1955).

La devolución de ingresos indebidos puede obedecer a dos causas distintas: *a)* A duplicación de pago o notorio error de hecho (error material o equivocación aritmética), imputables a la Administración o al contribuyente, o *b)* A un error de derecho.

En el primer caso se aplica el plazo y prescripción de cinco años, mientras que los errores de derecho tan sólo pueden desvanecerse a través del recurso económico-administrativo a partir de la notificación del acuerdo en que se produzca.

El Tribunal Supremo adopta esta postura y entiende que la discusión de si la sociedad X. se hallaba o no exenta del pago de la contribución de beneficios extraordinarios puede constituir un error de derecho, que se refiera al acierto con que se haya procedido en la aplicación e interpretación de los preceptos legales relativos a dicha contribución, y por ello no encaja en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924 y, por tanto, la reclamación para que se le devolviese lo pagado podía haberse hecho valer solamente dentro del plazo de quince días para entablar recurso económico-administrativo.

En igual sentido se pronuncia la sentencia de 18 de octubre de 1955.

C) Vicios de procedimiento (Sentencia de 24 de septiembre de 1955).

El Ayuntamiento de X. acordó ejecutar determinadas obras de urbanización, resolviendo imponer el régimen de contribuciones especiales, y contra este acuerdo se recurrió por la Cámara de la Propiedad Urbana

con fundamentos de forma y fondo, y por lo que se refiere a los primeros, alegando que la ejecución de las obras había tenido lugar antes de cumplirse los requisitos prevenidos en el artículo 37 del Decreto sobre ordenación de las haciendas locales de 25 de enero de 1946. El Tribunal Supremo confirma la sentencia apelada, que a su vez desestimó el recurso porque «no todos los defectos literales del proceso administrativo tienen eficiencia anulatoria del mismo, distinguiendo, a tal fin, los vicios sustanciales que la llevan aparejada por atañer a la indefensión del titular del derecho amparado por la norma objetiva, de aquellos otros que, por no dañar el interés protegido por el derecho, carecen de ese vigor invalidante y pueden subsistir sin merma del procedimiento y, a veces, en aras de las ventajas que para el mismo implica la economía procesal; y en aplicación de este distingo, forzoso es reconocer que, en el caso del pleito, no se acusa trascendente infracción del artículo 37 del Decreto de Ordenación de Haciendas Locales de 25 de enero de 1946 porque con ella no se produjo a los recurrentes ninguna indefensión, ya que tuvieron conocimiento formal y anterior a la reunión celebrada el 23 de mayo de 1949 de los documentos que exige el artículo citado, asistieron a (la) dicha reunión, en la cual prestaron su conformidad la mayoría de los asistentes a la misma, procediéndose, como consecuencia de las observaciones en ella formuladas, a la rectificación de algunas cifras y a determinar incluso la forma de pago de algunas derramas, y no surgió, en fin, en la reunión aludida llevada a término en cumplimiento de lo ordenado en el precepto aludido, actitud de mayoría que hubiera podido justificar o, cuando menos, explicar la contradicción que ulteriormente oponen a sus propios actos promoviendo actuaciones litigiosas sobre una imposición que fué definitivamente ordenada conforme a las observaciones verbales que se hicieron en la repetida asamblea.

D) *Falta de previo pago de la cantidad liquidada* (Sentencia de 27 de junio de 1955).

El Gremio Fiscal Provincial de Hostelería de X. asignó a don Y. una cuota de 53.934 pesetas que le correspondía en el reparto gremial verificado por la Junta clasificadora para primar artículos de primera necesidad; posteriormente se le asignó otra cuota por el mismo concepto y período, siendo recurrido el acuerdo del citado gremio ante el Tribunal económico-administrativo provincial, que desestimó el recurso. Interpuesta alzada, el Tribunal Central desestimó nuevamente la petición por no aportar pruebas justificativas de su derecho, recurriéndose ante el Tribunal Supremo, quien estima la excepción opuesta por no haberse acreditado el pago de la cantidad, ya que, «siendo las cuotas asignadas en el reparto gremial definitivas y ejecutorias, cual previene la base 39 del Real

Decreto de 11 de mayo de 1926, era preciso el ingreso de la cantidad, puesto que la decisión del Tribunal central resolvía definitivamente sobre la procedencia de las cuotas asignadas».

E) *Valor de las Leyes de Bases* (Sentencia de 28 de octubre de 1955).

El recurrente solicitaba la exención a su favor del impuesto de radioaudición por poseer un aparato de cinco lámparas y alegando su condición de caballero mutilado de guerra por la patria. El fundamento sustancial era el de que la Ley de Bases para la redacción de un nuevo Reglamento de dicho Cuerpo («Diario Oficial» de 12 de diciembre de 1942) concedía los mismos derechos y ventajas administrativas a los caballeros mutilados que se encontraban incluidos entre los 65 y 91 puntos inclusivos.

El Reglamento del Impuesto de Radioaudición de 26 de julio de 1946 y el Decreto modificativo de 9 de enero de 1950 exigen que el grado de mutilación para la exención de la tributación no sea inferior al 80 por 100, y el recurrente no alcanzaba dicho grado.

El Tribunal Supremo se pronuncia en relación con la Ley de Bases de 1942 en el sentido de que «tales leyes no tienen carácter coercitivo para las corporaciones y los ciudadanos en tanto que su contenido no se traduzca y articule en los preceptos imperativos que hayan de tener obligatoriedad directa, salvo que en las mismas se disponga que se aplique en todo o en parte, sin el previo desarrollo y articulación de sus principios básicos».

F) *Valor del silencio administrativo: Plazo para recurrir y efectos de la resolución expresa y tardía de la reposición* (Sentencia de 25 de octubre de 1955).

El Tribunal Económico-administrativo Central desestimó el recurso de alzada interpuesto contra fallo del Tribunal Provincial, sin entrar en el fondo por haberse planteado fuera de plazo. El Tribunal Supremo circunscribe el examen del recurso a la cuestión de forma «sin que sea posible entrar a examinar el fondo del asunto respecto del cual no se ha agotado la vía gubernativa, ya que falta siempre la resolución administrativa de segunda instancia, al no haber entrado en el examen de aquél el Tribunal Central».

Este planteamiento previo es de gran importancia y ajustado a derecho porque en el caso de que el Tribunal Supremo entrase en el fondo se pronunciaría *ex-novo* sobre una cuestión no resuelta en el procedimiento administrativo. En la vía jurisdiccional se plantea semejante problema cuando un Tribunal inferior acoge una excepción de forma, en cuyo caso si el Tribunal superior desestima dicha excepción, lo lógico es que no entre en el fondo, sino que remita los autos al inferior para que se

pronuncie sobre el mismo, ya que, de lo contrario, se perdería un grado de jurisdicción: entendemos que esto es lo justo, salvo que expresamente se diga lo contrario, como ha ocurrido en el texto refundido de lo contencioso de 8 de febrero de 1952, cuyo artículo 82, en su párrafo 8.º, determina que las Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, cuando en apelación desestimen una excepción recogida en la sentencia del Tribunal Provincial, resolverán al mismo tiempo el fondo del asunto. Y ello es de aplicación tan sólo en la vía jurisdiccional, pero no en el supuesto contemplado en la sentencia comentada.

Se plantea a continuación el Tribunal Supremo el problema del plazo para recurrir y del silencio administrativo, y establece que los interesados en la vía económico-administrativa puedan formular el recurso de reposición en el plazo de ocho días a contar desde la notificación del acto administrativo, que deberá ser resuelto, a ser posible, en el acto de la interposición o, en otro caso, en el plazo máximo de tres días desde su presentación; y si transcurriera este plazo sin haberse dictado resolución, el recurso se entiende desestimado, debiendo el recurrente presentarse en la oficina gestora el quinto día hábil para oír la notificación de lo resuelto, y de no presentarse se le tendrá por notificado: El 14 de diciembre de 1944 se notificó la liquidación, se recurrió en reposición el 19, y al no presentarse el reclamante el día 26, se dió por notificado de la referida tácita.

El plazo para interponer el recurso económico-administrativo debió empezar a contarse a partir del 26 de diciembre de 1944.

El último problema que el Tribunal Supremo aborda es el del efecto de la resolución tardía y expresa de dicho recurso de reposición porque, en efecto, el 1.º de enero de 1945 se resolvió expresamente y se notificó el 31 del mismo mes, y esta resolución expresa no puede servir de punto de partida para el cómputo del plazo «porque ello equivaldría a dejar al arbitrio de la Administración la prórroga del tiempo establecido para utilizar la oportuna acción, anulando así totalmente la eficacia que a la doctrina del silencio administrativo quiso dar al legislador».

Creemos acertada la doctrina del Tribunal Supremo, que, al igual que la jurisdicción de agravios, considera que los plazos para recurrir son plazos de caducidad fatales que no pueden reabrirse por resoluciones expresas tardías.

Un examen detenido de la cuestión conduciría a profundizar sobre la doctrina del silencio administrativo, que, a nuestro modo de ver, se refiere tanto a la Administración como a los administrados, y si por un lado hace posible que éstos no queden a merced de la inercia administrativa, por el otro, trata de consolidar y dar firmeza a situaciones que, de no ser así, tendrían el rango de interinas hasta que un funcionario mejor o peor intencionado resolviera expresamente lo que el silencio dió por supuesto.

G) *Recurso de aclaración*. (Auto de 11 de octubre de 1955).

Se desestima el recurso de aclaración interpuesto porque, «limitado el fallo de la sentencia cuya aclaración se pide, al confirmar el acuerdo recurrido de la Dirección General de Aduanas y declararlo firme y subsistente, es evidente que dicho fallo, además de que resolvió todas las cuestiones planteadas en el pleito, no tiene ningún concepto, palabra o frase que en su significado o por su construcción gramatical puedan producir duda, incertidumbre o falta de claridad a que alude el texto del artículo 456 del Reglamento de 22 de junio de 1894».

Es lógica esta doctrina que aplica exactamente el artículo 456 del Reglamento citado, porque en todo caso lo que debía ser objeto de aclaración no es la sentencia que se limita a confirmar un acto administrativo, sino este mismo acto administrativo, y en este caso la competencia no corresponde a la jurisdicción, sino a la Administración. Hay que advertir, aunque sea harto sabido, que se trata de un error terminológico que tiene carta de naturaleza en nuestro Derecho, el calificar a la petición de aclaración de «recurso», puesto que con dicha petición no se esgrime una pretensión exigible que conduzca a la revocación de un acto o sentencia, y por ello hay que tener mucha prudencia en el examen y admisión de tales aclaraciones, porque en muchas ocasiones la petición de aclaración encierra algo más: encierra nada menos que la modificación del sentido de un fallo.

II.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

A) *Tarifa 2.ª*a) *Intereses* (Sentencia de 26 de septiembre de 1955).

Don X. venía dedicándose, por sí y sin estar matriculado a efectos del epígrafe 1.084 de la Contribución industrial, a facilitar la compra de determinados objetos con plazos hasta de cincuenta y dos semanas y con intereses superiores al quince por ciento, fijando los comercios que creía convenientes a este efecto.

El Tribunal Supremo se plantea el problema, interesante por demás, de la relación jurídica existente entre don X. y los socios de la Sociedad Y. en cuanto a las compras que éstos realizaban en dicho comercio, estableciendo «que de tales hechos probados es consecuencia lógica, según las reglas del criterio humano (art. 1.253 del Código civil en relación con el 16 del mismo), deducir que entre los socios de la Sociedad Y. y don X., en cuanto a las compras que éstos realizaban en los comercios que él les designaba de la ciudad de T., existía una relación contractual

que suponía para don X. la obligación del anticipo total o parcial del precio de los géneros, en los plazos en que aquéllos no cumplían su personal obligación de pagar la cantidad que se había comprometido, percibiendo el señor X. *un determinado interés por el total de las cantidades que se comprometía a pagar, por los aludidos socios*, y esta relación contractual, aunque no puede conceptuarse de contrato de préstamo puro, implica un contrato *atípico o pluritípico* de los viables según el principio general ya establecido en la Ley única del Título XVI del Ordenamiento de Alcalá, que preceptuó «de cualquier manera que uno quiera obligarse, queda obligado», y que espiritualmente es reproducido en el artículo 1.258 del Código civil vigente, al preceptuar «los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la Ley».

Es importante esta sentencia porque trata de desentrañar la compleja relación jurídica que hoy día se encuentra muy esparcida y que trata de facilitar las compras creando dinero ficticio —crédito— en base, sobre todo, a la publicidad.

b) *Canje de bonos por acciones* (Sentencia de 15 de octubre de 1955).

El Tribunal Supremo estima sujeta a dicha Contribución la recepción de acciones por canje de bonos de fundador. La Sociedad X. llevó a cabo el canje de los bonos de fundador por acciones liberadas, disponiendo el efecto de las reservas existentes, lo que constituye un acto gravado por la tarifa 2.^a de Utilidades. La Administración obró rectamente al entender que se trataba de una doble operación: una, el rescate de los bonos mediante su valoración, y otra, la suscripción de acciones liberadas por los accionistas, y como en el caso debatido no hubo valoración ni acuerdo de reducción del capital social en la misma cifra que representaba el rescate, es evidente, desde el punto de vista mercantil y fiscal, que los tres millones de pesetas fueron imputados a la reserva en concepto de dividendos. A mayor abundamiento, los bonistas obtuvieron las siguientes ventajas: a) De ser tenedores de un derecho nominal se convirtieron en partícipes de un capital real; b) De cobrar una participación eventual pasan a percibir una participación efectiva desde el momento que existan dividendos; c) Obtienen derecho de reparto proporcional de las reservas, y d) Obtienen el goce de todos los derechos políticos del accionista.

B) *Tarifa 3.^a*

a) *Cuentas en participación* (Sentencia de 8 de octubre de 1955).

Se declaran sujetos al impuesto los beneficios obtenidos de los contratos de cuentas en participación por tratarse de una forma asociativa o de sociedad tácita que tiene por fin la realización de un lucro.

b) *Participación de empleados en los beneficios de la empresa* (Sentencia de 14 de octubre de 1955).

El Tribunal Supremo se plantea el problema de si la participación de los señores X. y Z., ingenieros de la empresa interesada, debía de considerarse como gastos deducibles para la liquidación de la Contribución de Utilidades, Tarifa 3.ª, y la de Beneficios extraordinarios. Como quiera que las citadas remuneraciones no tenían un origen estatutario, precisaba examinar si era una relación contractual la que ligaba a la empresa con los citados ingenieros y por la que quedó obligada a pagar dichas participaciones, ya «que los citados dichos señores no son socios gerentes ni consejeros de la referida Sociedad, sino empleados técnicos al servicio de la misma, cuyo nombramiento y retribución correspondía acordarlo al Consejo de Administración; y éste, en 3 de diciembre de 1919 y 25 de abril de 1923, en uso de sus atribuciones, adoptó los acuerdos de concepción a los tres ingenieros de las referidas participaciones en beneficios, cuyos acuerdos se hicieron constar en el expediente del Tribunal Económico-administrativo provincial, mediante certificaciones expedidas por el Vocal Secretario del mencionado Consejo de Administración, y como el contrato, según dispone el artículo 1.254 del Código civil, existe desde que una o varias personas consientan en obligarse respecto de otra u otras a dar alguna cosa o prestar algún servicio, y como para la existencia y validez de los contratos de arrendamiento de servicios no es preciso se hallen éstos extendidos en documento solemne o público, sino que en cualquier otra forma surtan sus efectos, y teniendo en cuenta, de una parte, las actas del tan citado Consejo de Administración, en las que se hicieron constar los referidos nombramientos y retribuciones, y de otra, la tácita aceptación de los interesados, que desde aquellas lejanas fechas venían prestando sus servicios como ingenieros al servicio de la empresa y percibiendo sus dichas participaciones, según aparece de los libros de contabilidad y de las declaraciones presentadas por la Sociedad para liquidación por Tarifa 1.ª de la Contribución de Utilidades de las cantidades satisfechas a dichos tres interesados, resulta que todo ello contribuye prueba indudable de la existencia del expresado vínculo contractual, cuya firmeza y exigibilidad no podría quedar al arbitrio de uno de los contratantes, según dispone el artículo 1.256 del citado Código civil; y por todo lo cual aparece como indudable la obligatoriedad para la empresa de pagar anualmente a los repetidos ingenieros las participaciones en los beneficios sociales a que tenían derecho, y correlativamente la facultad de aquéllos a exigir el que, en cumplimiento de tal obligación, la Sociedad les abonare esas participaciones, obligación reconocida a su favor, como queda dicho en los libros de Contabilidad de la Sociedad, los que, a virtud de lo dispuesto en el artículo 48 del Código de Comercio, surten efectos en favor de terceros».

Aún se enfrenta el Tribunal Supremo con el interesante problema de la eficacia de los acuerdos sociales fijando la participación frente a la Administración al no haber sido registrados, estableciendo que «si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en los artículos 25, 26 y 119 del citado Código y 111 y 112 del Reglamento del Registro Mercantil están obligadas las Sociedades mercantiles a inscribir en aquél todos los actos, contratos o acuerdos que modifiquen las condiciones de los anteriormente registrados, si han de ser válidos frente a terceros, no es menos cierto que los *acuerdos de asignación de sueldos*, en una u otra forma, a los tres ingenieros tantas veces mencionados, no son actos que impliquen modificación alguna sustancial en el capital social, ni en el objeto a que la misma dedica su actividad, únicos que debían ser registrados para que pudieran tener validez frente a terceros».

c) *Amortización de los elementos del activo* (Sentencia de 7 de octubre de 1955).

La Sociedad X. explotaba su empresa en locales pertenecientes efectivamente a los socios mediante contrato de arrendamiento con cláusula especial de que todas las obras y mejoras realizadas en ellos revertiría a los arrendadores a la terminación del contrato, sin derecho a indemnización. Las obras realizadas se refieren a la adaptación de los locales a las necesidades exclusivas del negocio industrial. La Contribución de Utilidades, Tarifa 3.ª, estima deducibles las cantidades destinadas a la amortización de elementos del activo por depreciación o pérdida siempre que sean efectivos y se contabilicen, bien por reducción en el activo, bien por creación de fondos especiales en el pasivo, si dichos fondos son exactamente iguales a la depreciación real.

Los elementos del activo objeto de la depreciación fueron los locales arrendados por la Sociedad X., y los fondos se invirtieron en obras realizadas en los mismos, y por ello el Tribunal Supremo estima que se trata de una amortización de elementos del activo depreciados. «sin que tal estimación pueda enervarse por la circunstancia de que los locales sean de pertenencia ajena a la empresa, porque lo cierto es que la Sociedad arrendataria posee y disfruta actualmente tanto los locales en concepto de arrendataria cuanto las obras como suyas, siquiera sometidas a la resolución del arrendamiento». En cambio, no se discute para nada en el recurso —porque no lo fué en la vía gubernativa— lo relativo a la efectividad de la depreciación, puesto que la Administración no opuso reparo a ella.

En consecuencia, se da lugar al recurso.

d) *Deducción del canon de superficie minera* (Sentencia de 22 de octubre de 1955).

Los artículos 23 y 24 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 incorporan el canon de superficie minera a la Contribución industrial, y la disposición 12.^a de la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades prescribe se deduzca de la cuota por este concepto el importe de las del Tesoro correspondientes a la Contribución industrial y de comercio, devengadas en la empresa en el período de imposición.

III.—IMPUESTO DE ADUANAS.

A) *Elementos constitutivos* (Sentencia de 21 de septiembre de 1955).

Presentada a la Aduana de X. un aparato «proyector de perfiles», se le aplicó la partida 694 por el Vista, siendo incoado expediente y resuelto en el mismo sentido por la Junta Arbitral, que fué confirmado a su vez el recurso de alzada interpuesto ante la Dirección General de Aduanas.

El Tribunal Supremo desestima el recurso porque en la partida 694 se incluyen los objetivos y oculares de toda clase «y los demás aparatos de óptica no comprendidos en otras partidas», sin que, por otra parte, pueda acceder a la pretensión alternativa del actor que solicitó la aplicación de la partida 694 para los elementos ópticos y la 690 para los demás integrantes del aludido aparato, «porque los condensadores, objetivos, espejo, pantalla de cristal y pantalla constituyen parte principal, pero los soportes, piezas facilitadoras de los movimientos y enfoque, aunque tienen un aparato accesorio, son parte integrante de un todo».

B) *Tratados de comercio: cláusula de nación más favorecida* (Sentencia de 24 de septiembre de 1955).

Por la Aduana de X. se procedió al despacho de determinado cargamento de tricloretileno procedente de Holanda, fijándosele la tarifa convencional y autónoma de 24 ptas. oro los 100 kilos, que regía para todos aquellos países que tenían tratado comercial con España, teniéndolo así los Países Bajos con inserción de la cláusula de nación más favorecida, y que en sustancia significa que los beneficios, favor, privilegio o bien reducción o carga de derechos y tasas que pudiesen otorgarse en tercer estado serán de aplicación también a los idénticos o similares productos de las partes contratantes, cláusula que juega de manera automática. La política arancelaria, en efecto, fluctúa entre el libre comercio y el proteccionismo, pudiendo existir, junto a las cláusulas de nación más favore-

cida, las medidas «antidumping», consistentes en recargo sobre las tarifas arancelarias que, a su vez, pueden ser fijas o móviles, según los casos.

Precisamente estos recargos se llevaron a cabo en virtud de autorizaciones genéricamente concedidas por las Leyes de 20 de mayo de 1906 y 22 de abril de 1922 y de la especial inserta en el Decreto de 10 de mayo de 1934, consecuencia de todo lo cual fué el de 24 de abril del mismo año, que establece un recargo en la partida 952 que tarifa el tricloretileno. Sin embargo, el Decreto de 23 de mayo del mismo año dispuso que «de las elevaciones de derechos arancelarios que con carácter de «antidumping» se acordaron... podrían exceptuarse aquellos países que por resolución del Gobierno se declare que no han realizado «dumping» en nuestro territorio, declaración de excepción que habrá de ser objeto de informe de la Comisión Interministerial de Comercio exterior. A este Decreto se acogieron determinados países con que España estaba ligada por tratado de comercio con inserción de la cláusula de nación más favorecida, pero no Holanda, y por ello la reducción del impuesto para los primeros países no se deriva de los tratados de comercio, sino del Decreto de 23 de mayo de 1934, de carácter general y que únicamente surtió efecto para los países que se acogieron al mismo.

IV.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL.

A) *Exención de edificio de la Delegación Nacional de Sindicatos* (Sentencia de 21 de septiembre de 1955).

Como reiteradamente tiene sostenido el Tribunal Supremo, las dudas que puedan surgir sobre la exención de edificio de la organización sindical, a tenor de la Ley de 16 de noviembre de 1941, serán resueltas por el Ministerio de Hacienda oyendo a la Secretaría General del Movimiento, po lo que se anula todo lo actuado, ordenando la remisión de las actuaciones al Ministerio de Hacienda para obrar en consecuencia.

V.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

A) *Competencia del Jurado Central* (Sentencia de 29 de septiembre de 1955).

El Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto porque la fijación de competencia del Jurado Central constituye un acto administrativo impugnabile, puesto que puede suponer un agravio actual y positivo para los interesados, que no podrían impugnar la fijación de bases y sí tan sólo interponer recurso por vicios de forma y no contra el acto que fija las mismas, sino contra el acto liquidatorio dictado como consecuencia

de ellas. Por ello —entrando en el fondo— forma parte de las facultades regladas de la Administración el examen de los casos en que deba de intervenir el Jurado Central de dicha Contribución, y por lo que se refiere al recurso interpuesto, la presunción tiene que ser fundada y adaptada a lo que se regula en el artículo 1.253 del Código civil, con el consiguiente e indispensable enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre el hecho deducido y aquel de que se deduce, reglas que se derivan del procedimiento lógico de la inducción, y la Administración no se basa en una presunción fundada, sino exclusivamente en una suposición de que ciertas cantidades deben de estimarse como ganancia sin más fundamento.

B) *Deducciones* (Sentencia de 24 de octubre de 1955).

La deducción de los importes de las contribuciones devengadas por utilidades y por beneficios extraordinarios en el período de la imposición se regulaban por el art. 6.º, núm. 6, de la Ley de 20 de diciembre de 1932, incluso con la nueva redacción de la de 26 de febrero de 1943, y claramente se consigna que no son las *devengadas*, sino las satisfechas, tratándose, por tanto, de conceptos totalmente distintos, porque devengar significa vencimiento de la obligación y nacimiento del derecho a exigir el tributo, y *satisfecha* la efectividad del mismo, previa su liquidación, y por ello no son deducibles las cantidades que interesa el recurso, puesto que fueron satisfechas con posterioridad al período de la imposición.

Es exacta esta doctrina, que distingue entre nacimiento de obligaciones y efectividad de las mismas, si bien hemos de recalcar que la efectividad se produce con la liquidación aun cuando el cobro material no se lleve a cabo dentro del mismo período de imposición.

C) *Incompetencia del Jurado Central: cuestión previa* (Sentencia de 30 de septiembre de 1955).

La Inspección del Tributo de la provincia de X. estimó que entre las bases para la liquidación de la contribución sobre la renta debían de incluirse los beneficios obtenidos en la enajenación de una participación social adquirida antes de los tres años después de la adquisición. Se opuso el interesado alegando que habían transcurrido más de tres años desde que se constituyó la Sociedad hasta que se disolvió, por lo que no estaba sujeta la cesión al pago del impuesto. La Delegación de Hacienda de X. elevó el expediente a la Dirección General del ramo para que se declarase en su caso la competencia del Jurado Central por aplicación de la Orden de 11 de marzo de 1943 (artículo 7.º), que se refiere al caso de que se atribuye a determinado concepto de renta un rendimiento que se apre-

cie o se presume que no corresponde a la realidad, en cuyo caso será sometido el expediente de liquidación a conocimiento del Jurado Central, bien a instancia de parte o por iniciativa de los organismos encargados de la gestión, administración o inspección del tributo; la Dirección General declaró la competencia de dicho Jurado, interponiéndose recurso contencioso-administrativo que el Tribunal Supremo estima por la siguiente doctrina: «El recurrente, desde que le fué levantada acta por la Inspección de Hacienda, alegó no hallarse sujeto a la Contribución sobre la renta por las mencionadas ganancias, por haberse obtenido éstas cuando ya habían transcurrido los tres años alegados; y esta cuestión, de carácter previo a la valoración de tales beneficios, debió ser resuelta, en primer término, por la Administración, ya que, de serlo de acuerdo con lo pretendido por el contribuyente, era improcedente por innecesaria la intervención del Jurado, y en todo caso el acuerdo que la Delegación de Hacienda de X. debió haber dictado resolviendo la petición del interesado contenida en su escrito de oposición hubiera tenido que serle notificada para que, si la estimaba conveniente a su derecho, pudiera interponer contra la misma los recursos procedentes..., ya que existía la mencionada cuestión previa relativa a estar o no sujeto el recurrente al tributo por citadas ganancias; pues si bien es cierto que, conforme al artículo 7.º de la Orden de 11 de marzo de 1943, cuando se atribuya a determinado concepto de renta un rendimiento que se aprecia o presume fundadamente que no corresponde a la realidad, será sometido el expediente a conocimiento del Jurado central para la fijación definitiva del rendimiento que proceda, este precepto no puede tener aplicación sino cuando, como queda dicho, haya quedado va resuelta definitivamente la cuestión relativa a si el ingreso, renta o beneficio de que se trata está sujeto o no a dicha contribución.»

Es exacta esta doctrina porque distingue claramente hasta dónde puede alcanzar la competencia de la vía de Jurados en materia fiscal, manteniendo en todo caso a los organismos gestores de los tributos en lo referente a la discusión sobre el sometimiento al impuesto: las Administraciones gestoras (en este caso, la Administración de Contribución sobre la renta de la Delegación de Hacienda de X.) determinarán *qué* está sujeto a impuesto y *cuándo* está sujeto a impuesto un beneficio o renta, mientras que el Jurado central entrará en actuación una vez resuelto afirmativamente lo anterior, para decir el *quantum* que ha de servir de base a la liquidación del impuesto.

D) *Rendimientos mínimos: Competencia Jurado Central* (Sentencia de 15 de octubre de 1955).

Se declaró la competencia del Jurado Central por existir discrepancia en cuanto a determinados conceptos de la base imponible y de acuerdo

con el artículo primero del Decreto de 31 de mayo de 1944, interponiéndose recurso contencioso-administrativo contra resolución de la Dirección General del Ramo, que decretó tal competencia, pretendiendo sustancialmente el actor que se pusiese en juego el sistema de rendimientos mínimos para la estimación de rentas, porque «si bien es cierto que la Orden ministerial de 11 de marzo de 1943 normó el indicado sistema de conjunción entre la declaración del contribuyente y la estimación mínima de rendimiento obtenida en función de las contribuciones directas del Estado o solamente este último cuando falta la declaración del interesado, cual sucede en el caso de autos, no es menos cierto que, una vez publicado el Decreto de 31 de mayo de 1944, no cabía ya suscitar la exclusiva aplicación del régimen de estimaciones mínimas, pues dicho nuevo ordenamiento jurídico rebasó los límites de la Orden precitada y extendió la competencia del Jurado Central para la fijación de las bases a todo el ámbito de la Contribución sobre la renta y sin concreción alguna a un cierto procedimiento estimatorio, cual hacía la mencionada Orden». Los dos requisitos que según tal Decreto se exigían para la competencia del Jurado Central eran la discrepancia entre la Administración y el contribuyente en cuanto a determinados rendimientos, y la presunción fundada de que tales rendimientos, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, no corresponden a la realidad de los hechos económicos.

El Tribunal Supremo examina ambos supuestos, esencialmente el de la presunción, ya que la discrepancia se manifestó claramente, y aplica, como viene haciendo reiteradamente, las reglas de los artículos 1.249 y 1.253 del Código civil, por disposición del artículo 16 del mismo Cuerpo legal, estableciendo que «la estimación de los rendimientos netos por imputación de mínimos es un recurso dirigido a evitar evasiones y ocultaciones en la Contribución sobre la renta, pero no constando de una base inalterable e incontrovertible y, por ende, valedera sólo en tanto que la realidad económica no acuse la desviación y subsiguiente improcedencia de aquel régimen estimatorio, ya que lo que la Ley pretende es la justa correspondencia del impuesto con los rendimientos obtenidos por el contribuyente, facultando tanto a la Administración como a los particulares para que puedan acudir al Jurado Central...»

La claridad de la sentencia exime de cualquier comentario, siendo materia de actualidad en lo referente, sobre todo, a los sistemas evaluatorios de las bases fiscales. La competencia del Jurado Central no queda circunscrita, en efecto, a ciertos procedimientos estimatorios de los que pueden darse en el impuesto (estimación directa, rendimientos mínimos, signos externos, y todo ello con o sin declaración del contribuyente), sino que se aplica en cualquiera de ellos siempre que se den los requisitos que la legalidad vigente establece y que conducen a la existencia de facultades regladas en la Administración para la declaración de su competencia.

VI.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

Falta de notificación de la comprobación de valores (Sentencia de 20 de octubre de 1955).

El artículo 85, párrafo 6.º, del Reglamento del Impuesto de 1941 (reiterado en el actual), establecía que la aprobación de las comprobaciones de valores se consideran como actos administrativos reclamables ante el Tribunal Económico-administrativo provincial, debiendo notificarse a los interesados o al presentador del documento para que manifieste su conformidad o interponga el recurso, proponiendo la correspondiente prueba, requiriéndoles al mismo tiempo para que comparezcan en la oficina liquidadora con señalamiento de día para notificarles la liquidación provisional que habrá de girarse sobre el valor declarado.

Del expediente se desprende que no fué notificado el acto administrativo de la comprobación de valores, por lo que hay que estimar la existencia de un vicio sustancial del procedimiento que produjo indefensión en el contribuyente, ya que la reclamación en tiempo y forma hubiese dejado en suspenso la práctica de la liquidación definitiva y si tan sólo se girase la provisional de lo declarado por el mismo; por todo ello el Tribunal Supremo anula el acuerdo impugnado, así como la liquidación practicada ordenando la notificación en forma de la aprobación que la Abogacía del Estado llevó a cabo en el expediente de comprobación de valores.

VII.—HACIENDAS LOCALES.

A) *Tasas por reconocimientos sanitarios* (Sentencia de 8 de octubre de 1955).

El Ayuntamiento de X. aprobó para el ejercicio de 1952 una Ordenanza de exacción por la Inspección sanitaria sobre determinados productos, entre los que se encontraba la leche condensada. La Sociedad Anónima Comercial NESTLE promovió reclamación que fué desestimada y posterior recurso de reposición que igualmente fué desestimado, interponiéndose el recurso económico-administrativo ante el Tribunal Provincial, que fué estimado en todas sus partes.

El Ayuntamiento de X. acudió a la vía contenciosa impugnando el acuerdo del Tribunal Provincial Económico-administrativo, que fué desestimado, recurriéndose en apelación ante el Tribunal Supremo.

Se sienta la doctrina en confirmación del fallo apelado de que la nueva Ley de Haciendas locales no permite la restauración de viejas imposiciones ni la creación de nuevas tasas en contradicción con los derechos

fiscales del Estado que deben de prevalecer sobre los de las Corporaciones locales. En relación con los hechos concretos del recurso se fundamenta el fallo en la Orden del Ministerio de la Gobernación de 27 de mayo de 1942, que determinó como preceptivo el régimen de registro en forma análoga a la de las especialidades farmacéuticas de los alimentos dietéticos, entendiéndose por éstos «los alimentos simples o compuestos que por su especial composición y haber sufrido en su elaboración alguna modificación química o biológica científicamente reglada, les hacen especialmente aptos para regímenes de alimentación de niños, enfermos o ancianos», determinando la propia Orden que deberán presentarse embasados o empaquetados en envolturas adecuadas a la naturaleza del producto. Por lo tanto, es a la Dirección General de Sanidad a la que compete excluyentemente la comprobación técnica del estado de tal producto al tiempo de la expedición para el consumo, pero no a las Corporaciones locales. Además, la razón de ser de la tasa de Inspección sanitaria estriba en la producción de un beneficio determinado y a determinadas personas, lo que no se produce en este caso, porque el reconocimiento habría de llevarse a cabo mediante la apertura de los botes, lo que conduciría inevitablemente a la adulteración del producto, no siendo, por otra parte, determinados los consumidores en concreto.

La doctrina es acertada y legal y viene a determinar competencias intersubjetivas entre el Estado y las Corporaciones locales, que no siempre están perfiladas. La materia sanitaria, sobre todo, constituye uno de los servicios esencialmente estatales, si bien con la colaboración local, y las tasas que se legitiman en base a dicho servicio no tienen un fundamento exclusivamente fiscal, sino sanitario, y es por lo que en muchos casos incumbe al Estado la inspección técnica de productos que no pueden soportar el gravamen de las tasas locales.

B) *Tasas de alcantarillado: Viviendas bonificables* (Sentencia de 24 de octubre de 1955).

La Ley de 25 de noviembre de 1944 establecía como beneficios «las bonificaciones en las Contribuciones urbanas e Impuestos municipales, y el Tribunal Provincial Económico-administrativo de X. entendió que quedaban fuera de su concepto las tasas municipales. El Tribunal Supremo revoca la sentencia apelada por entender excesivamente restrictiva la interpretación del precepto que va contra el espíritu que informa la política estatal de fomento de la vivienda. Tradicionalmente, a los impuestos municipales se les agrupa bajo la denominación de «arbitrios municipales», lo que no es una técnica muy depurada, y esta imprecisión condujo a no concretar expresamente la bonificación a todos los impuestos y tasas municipales. Por otra parte, el Tribunal Supremo, al resolver

recursos extraordinarios de apelación (1), acoge como fuente de interpretación objetiva la que implica la publicación del Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953, en el que, al refundir la Ley de Viviendas bonificables de 19 de noviembre de 1948, dice en su artículo 3.º que las bonificaciones comprenden a las licencias de arbitrios municipales, impuestos, tasas y, en general, cualquiera exacción provincial o municipal durante veinte años, a contar desde el día en que se termine la construcción del inmueble.

En realidad lo que el Tribunal Supremo aplica en este caso no es una disposición irretroactiva, sino que la estima aplicable tan sólo en cuanto a la interpretación objetiva, y de sus preceptos se deduce que la palabra «arbitrios municipales», así como «impuestos municipales», engloban no sólo los impuestos «strictu sensu», sino también las tasas, lo que se denomina «exacciones municipales».

C) *Arbitrios tradicionales* (Sentencia de 4 de marzo de 1955).

El Ministerio de Hacienda, por Orden de 5 de noviembre de 1946, convalidó los arbitrios provinciales sobre sal, vinos, alcoholes, aguardientes, licores y servicios que tradicionalmente venían percibiéndose por la Diputación Provincial de X., siendo recurrida dicha disposición por determinados Ayuntamientos con la súplica de que se contenga de modo expreso la declaración de que, por hecho consuetudinario, tienen derecho al percibo de la participación del 35 por 100 de los ingresos que la Diputación Provincial de X. obtenga del arbitrio extraordinario de veinte pesetas por hectólitro de vino consumido en la provincia.

El Tribunal Supremo declara su incompetencia porque se trata de una resolución confirmatoria, puesto que la Orden no hace más que confirmar o convalidar un arbitrio provincial concedido y sancionado por otras resoluciones anteriores.

Además en el expediente no formularon las Corporaciones municipales reclamación o alegación alguna en defensa de sus derechos, por lo que se plantea un problema nuevo que no puede ser revisado en esta vía jurisdiccional.

Es dudosa la doctrina del Tribunal Supremo porque la Orden impugnada lesiona derechos administrativos y no puede estimarse como acto confirmatorio en el sentido que lo toma la Ley de lo contencioso (número 3.º del artículo 4.º), sino que lo que hizo fué convalidar arbitrios tradicionales como permite el artículo 188 del Decreto de 25 de enero de 1946. Quizás hubiese sido más justo el anular por vicio de forma la Orden recurrida, ya que en el procedimiento administrativo previo no se

(1) Verdaderos contenciosos de interpretación: Sentencias de 13 de abril y 23 de mayo de 1954.

dió audiencia a los Ayuntamientos recurrentes, por lo que no pudieron alegar las razones en defensa de sus derechos.

VIII.—BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

A) *Mutua Patronal de Seguros Sociales. Sujeción al Impuesto* (Sentencia de 18 de octubre de 1955).

La entidad demandante sostenía que por su condición de Mutua de Seguros quedaba exenta del pago de los Impuestos de Utilidades y Beneficios extraordinarios. El Tribunal Supremo no estima el recurso porque «los elementos de juicio obrantes en el expediente acusan que la actora, aun cuando su principal finalidad es la de una entidad de seguros con carácter de mutua, reconocida como tal por el Ministerio de Trabajo, explota con más o menos éxito económico un sanatorio, y viene realizando una detracción de cuotas para la formación de un fondo de reserva propio con vinculación condicional y temporal al riesgo del que efectúa la aportación, limitándose el derecho del mutualista, por el artículo 177 de los Estatutos sociales, a percibir el exceso entre las cuotas y los gastos, pero sin que disfruten de tal percepción de excedentes los asociados con antigüedad menor a diez años, lo que desvirtúa la igualdad y proporcionalidad, que es requisito básico y característico de las verdaderas Mutuas, siguiéndose de todo ello que la recurrente, al propio tiempo que su función aseguradora mutua, lleva a cabo otra diferente mediante actividades cuyos beneficios no son distribuidos entre todos los asociados, en proporción a sus aportaciones, sino que incrementan el patrimonio propio de la Empresa, lo que constituye manifiesta infracción de lo preceptuado en el artículo 33 del Reglamento de la vigente Ley de seguros y en el 32 del Reglamento de 25 de agosto de 1931».

«Si a lo dicho se añade que por Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de junio de 1946 se dispuso la inscripción de la Mutualidad Patronal de Seguros X., en el Registro creado por el artículo 10 de la Ley de Seguros, autorizándola para operar en la provincia de Y.; que esa inscripción, sin perjuicio de la calificación que a efectos sociales tuviera hecha de la entidad el Ministerio de Trabajo, implica, a efectos fiscales, la declaración y reconocimiento del ejercicio, en más o menos cuantía, de actividades propias de las Sociedades de seguros con finalidad lucrativa, lo que determina la sujeción al gravamen de la Tarifa 3.ª de Utilidades, así como, en principio, al excepcional de beneficios extraordinarios.»

Las Mutuas como Cooperativas del Ramo de Seguros pueden ser puras e impuras, según que circunscriban la esfera de su actuación a sus socios-asegurados o la extiendan a terceros; es lógico que en este último

supuesto queden sujetas a las Contribuciones de Utilidades y Beneficios extraordinarios. La Ley de Seguros privados de 1908, en su artículo 3.º, exceptuaba de sus preceptos a las Asociaciones Mutuas sin prima fija o cuota que no tuviera por fin el lucro y de carácter municipal o provincial. Los artículos 33 y siguientes del Reglamento de 2 de febrero de 1912 determinaban lo que se entendía por Asociaciones Mutuas con prima o cuota fija, y que, por tanto, estaban sometidas a sus preceptos. La Ley de 16 de diciembre de 1954 engloba a las Asociaciones Mutuas (salvo las excluidas por el art. 2.º, que son los Montepíos y Mutualidades laborales y los Montepíos y Mutualidades libres, previa declaración del Ministerio de Hacienda), determinándose en el artículo 12 los requisitos exigidos para que se consideren como Asociaciones Mutuas a los efectos de dicha Ley, entre los que destaca el que la operación de seguros no sea objeto de industria para dicha colectividad aseguradora, la igualdad de derechos y obligaciones de los asociados, y que únicamente sean asegurados o contratantes los que a su vez adquieran la cualidad de aseguradores (requisitos ya exigidos en el artículo 33 del Reglamento de Seguros, que por la Disposición transitoria 10.ª de la Ley de 1954 queda subsistente mientras no se dicte uno nuevo).

JOSÉ ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS

Letrado del Consejo de Estado.

