

SUMARIO: I. PRINCIPIOS GENERALES: 1. Audiencia del Consejo de Estado en la interpretación y cumplimiento de disposiciones fiscales contenidas en Tratados internacionales. 2. Error de hecho. 3. Requisitos para poder impugnar los actos administrativos. Previo pago: A) Naturaleza y efectos de este requisito. B) No es exigible este requisito cuando no se ha practicado definitivamente la liquidación del arbitrio. 4. Devengo y exigibilidad: distinción. 5. Distintas acepciones del concepto de moratoria. 6. Efectos de la revocación de acuerdos del Tribunal Económico-administrativo Central.—II. PROCEDIMIENTO ECONOMICO-ADMINISTRATIVO: 1. Competencia de los Tribunales Económico-administrativos. 2. Petición de exenciones: prueba de las condiciones requeridas. 3. Los Alcaldes tienen personalidad para firmar las actas de la Inspección de Tributos y carecen de ella los Interventores de Fondos de los Ayuntamientos. 4. Los Inspectores de Hacienda no pueden por propia iniciativa verificar nueva inspección por los ejercicios ya comprobados.—III. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA: 1. Exención de las casas económicas: A) Momento a partir del cual ha de contarse el plazo de exención. B) No es ampliable la exención por el tiempo en el que la finca estuvo detentada por otras personas durante la dominación roja. 2. Sujeción al impuesto de los rendimientos de un Mercado municipal de Abastos.—IV. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: 1. Tarifa 1.ª: A) Los conceptos de sueldo y jornal a efectos de la tributación por Tarifa 1.ª: Están sujetos a la Contribución de Utilidades por esta Tarifa: a) El Plus Familiar. b) Los haberes que perciben los guardas rurales. c) El Plus de carestía de vida. C) Gastos deducibles para determinar la cantidad que recaudada por el Servicio de Recaudación de Contribuciones e Impuestos del Estado deben entregar las Diputaciones provinciales al Estado. 2. Tarifa 2.ª: A) La Ley de Sociedades Anónimas no modificó la legislación fiscal aplicable a la primá de emisión. B) Naturaleza del gravamen exigido conforme al epígrafe adicional c) de esta Tarifa. C) Cuando se emitan o pongan en circulación acciones liberadas con cargo a reservas voluntarias y con preferencia de suscripción a favor de los antiguos accionistas es inexcusable exigir las aportaciones suplementarias por reservas, o en otro caso el pago del gravamen legalmente establecido. D) No están sujetos a gravamen los intereses producidos por los valores con que se constituyeron las reservas matemáticas y abonados por una Empresa de seguros a las Compañías reaseguradoras. 3. Tarifa 3.ª: A) Período de gravamen. Determinación de la base en un período. B) Beneficios gravables: a) Las cantidades destinadas a amortización de deudas. b) Las cantidades con las que una empresa española auxilió a otra extranjera, aunque en el convenio entre las mismas se otorguen prestaciones recíprocas. c) Las cantidades satisfechas en concepto de contribución sobre los sueldos de los empleados. C) No son gastos deduci-

bles: a) Las comisiones pagadas por ventas. b) Los realizados para renovar el material cuando éste no se reparó en momento oportuno.—V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: 1. Declarar la competencia del Jurado Central es facultad del Ministro de Hacienda, que puede delegar en la Dirección General de Contribución sobre la Renta. 2. Hasta la entrada en vigor de la Ley de 16 de diciembre de 1954 es deducible para fijar la renta gravable la cantidad pagada por el impuesto de Derechos reales.—VI. IMPUESTO DE DERECHOS REALES: 1. Los preceptos del derecho común son los aplicables para la calificación de los actos y contratos sujetos a este Impuesto. 2. Notas características del contrato de suministros. 3. Determinación de la oficina liquidadora de un documento que contiene distintos actos jurídicos. 4. No constituye prueba escrita de un contrato el libramiento del pago del precio del mismo. 5. Están sujetos al Impuesto: A) Los contratos de suministro de energía eléctrica. B) Los actos y contratos de los Organismos Sindicales para la instalación y explotación de fábricas o industrias. 6. Están exentos del Impuesto los contratos de venta concertados por correspondencia, aunque se fije en la misma las características de la mercancía y las condiciones de cumplimiento del contrato.—VII. IMPUESTO SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS: 1. Modalidades de este Impuesto. 2. Circulación y transmisibilidad son conceptos distintos. 3. Están sujetos al Impuesto todos los títulos que por su naturaleza son susceptibles de transmisión, aunque estatutariamente se les haya privado de este carácter.—VIII. IMPUESTO SOBRE PAGOS DEL ESTADO: 1. Sujeción al impuesto de los pagos efectuados por el Instituto Nacional de Previsión. 2. No están exentos de este Impuesto los contratos cuyo pago se verifique en España, aunque se realice en moneda extranjera y después se transfiera al extranjero por medio del Instituto Español de Moneda Extranjera.—IX. IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS: 1. Condiciones necesarias para la exigibilidad del Impuesto. 2. La exhibición de juegos y deportes cuando se explota industrialmente constituye espectáculo a efectos fiscales.—X. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS: 1. Los productos que son obtenidos por el fabricante o productor no para la venta, sino para ser utilizados en su propia empresa están sujetos a tributación. Momento del pago del tributo.—XI. RENTA DE ADUANAS: 1. El Tribunal Supremo no puede aforar mercancías, sino únicamente revisar los aforos hechos. 2. Aplicación de los preceptos fiscales más favorables a la Administración cuando es el contribuyente quien pide que se apliquen. 3. Derechos de almacenaje de las mercancías. 4. El cloruro de polivinilo debe adeudarse por la partida 1455. 5. El plexiglás debe ser aforado por la partida 1496. 6. Las barras de acero huecas tienen el carácter de tubos y deben aforarse por la partida 307. 7. Los preparados opoterápicos y organoterápicos se aforarán por la partida 986 cuando se presenten dosificados y envasados y por la 989 en los demás casos. 8. Los desperdicios o residuos de cacao deben aforarse por la partida 1378. 9. Aforo de chasis y carrocería importados en fechas diferentes y con documentación y declaraciones distintas. 10. Aforo de máquinas que se complementan importadas separadamente.—XII. CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN: No responde subsidiariamente el propietario de un coche en el que se transportaba contrabando sin su conocimiento.—XIII. EXACCIONES LOCALES: 1. Valor probatorio de un padrón fenecido. 2. Las mutualidades están exentas de las exacciones y arbitrios municipales. 3. Arbitrio sobre las consumiciones en cafés, bares y establecimientos análogos: Están sujetos a este arbitrio los géneros consumidos en el bar interior de un campamento militar. 4. Contribuciones especiales por las obras de alcantarillado, aceras, pavimentos de calles: Es injusto establecer las cuotas según los metros lineales lindantes con la calle. 5. Arbitrio de Plus Valía. A) No es posible su alteración

en relación a los Índices Municipales. B) Están sujetos a este arbitrio los terrenos, no siendo preciso que tengan el carácter de solares. 6. *Arbitrio sobre solares sin edificar: No está sujeto al arbitrio aquel terreno en el que existe un cine de verano.*

I. PRINCIPIOS GENERALES.

1. *Audiencia del Consejo de Estado en la interpretación y cumplimiento de disposiciones fiscales contenidas en Tratados internacionales.*

Siendo preceptiva la audiencia del Consejo de Estado, según el art. 16 de su Ley orgánica y el 3.º de su Reglamento, en orden a la «interpretación y cumplimiento de los Tratados internacionales y Concordatos con la Santa Sede», al tener que interpretar un precepto del Convenio hispano-francés de 7 de agosto de 1926, que, «pese a su distinta denominación», es un Tratado internacional, «no puede decidir el Tribunal Económico-Administrativo Central sin atender al aludido precepto de la audiencia del Consejo de Estado.» (S. de 23 de octubre de 1956.)

2. *Error de hecho.*

La exigencia del pago de arbitrios no autorizados o no afectados por las disposiciones vigentes no puede considerarse error de hecho subsuible en el último supuesto —señalamiento de tipo que no corresponde al concepto liquidado— del art. 6.º del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. (S. de 27 de noviembre de 1956.)

3. *Requisitos para poder impugnar los actos administrativos. Previo pago.*

A) *Naturaleza y efectos de este requisito.*

«El requisito legal de previo pago, más que una excepción, como dice la *Sentencia de 2 de marzo de 1951*, traza una condición habilitante para permitir el acceso a la jurisdicción revisora de la actividad administrativa, lo cual no empece a que cuando ..., ha sido el recurso objeto de tramitación y ha llegado el momento procesal de dictar sentencia, tenga plena virtualidad enervadora de la acción ejercitada, la excepción de incompetencia de jurisdicción que de tan esencial defecto se deriva, por lo que si no se acompaña al escrito de interposición el expresado documento original o por lo menos consta dicho documento en el expediente gubernativo, siempre que así se manifieste por medio de otrosí, como establece el artículo 262 del Reglamento, es forzoso estimar la incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa y abstenerse el Tribunal de cualquier otro pronunciamiento.

La doctrina anterior es de aplicación también a los recursos en materia municipal, tanto porque así se deduce de la forma en que se hallan redactados los artículos 6.º y 33, núm. 5, del Texto Refundido de la Ley de lo Contencioso-administrativo, como porque cualquier duda que pudiera haber existido con apoyo al art. 327 del Estatuto Municipal, ha sido rectificadada por la vigente Ley de Régimen Local que solamente exige de la necesidad de previo pago en el núm. 4 del art. 699 de reclamación económico-administrativa, no haciéndolo en cuanto concierne al procedimiento contencioso.» (S. de 30 de octubre de 1956.)

B) *No es exigible este requisito cuando no se ha practicado definitivamente la liquidación del arbitrio.*

El Tribunal Económico desestimó una reclamación, confirmando en consecuencia el acuerdo de la Administración de Rentas que había declarado la obligación de contribuir al recurrente contraviniendo lo dispuesto en el art. 82 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, no esperó a practicar la liquidación y notificó su fallo al interesado, previniéndole que contra el mismo podía interponer el recurso contencioso-administrativo en el plazo de tres meses, como así lo verificó aquél en 27 de octubre de 1953, practicándose la liquidación en 4 de diciembre y notificándose la al contribuyente el 13 de enero de 1954, «por lo que es forzoso estimar que cuando se interpuso el recurso contencioso no existía concretada cantidad en el acto administrativo contra el que se ejercitaba y, por tanto, no podía versar el mismo más que sobre la obligación de contribuir, cual había versado la reclamación económica, y si esto es así por tratarse de cuantía indeterminada, procede concluir que la apelación estuvo bien admitida y debe desestimarse la excepción de incompetencia, puesto que *no estaba definitivamente liquidado el arbitrio de mérito cuando se ejercitó la acción contenciosa y, por ello, no le alcanzaba al interesado la obligación de pago a tenor del art. 6.º de la Ley de la Jurisdicción*» (S. de 31 de octubre de 1956.)

La S. de 22 de noviembre de 1956 también declara que no puede estimarse la excepción de incompetencia derivada de la falta de cumplimiento de este requisito cuando es evidente que no existe cantidad definitivamente liquidada.

4. *Devengo y exigibilidad: distinción.*

«No deben identificarse los conceptos exigibilidad legal con devengo; y exigibilidad material con exacción, porque devengo, fiscalmente, no es otra cosa que el derecho adquirido por la Hacienda al tributo, y exigibilidad, es la acción administrativa para hacerlo efectivo, sin que el hecho del nacimiento de la acción para exigir el gravamen en cierta fecha, presuponga que sea prácticamente exigible en ese mismo día, porque han de tenerse en cuenta los plazos establecidos por la Ley, tanto para presentar

los contribuyentes las correspondientes declaraciones como para comprobar la Administración el balance definitivo; plazos que no borran la esencia de la exigibilidad, concepto en que van comprendidas la liquidación y la exacción de la cuota.» (S. 15 noviembre 1956.)

5. *Distintas acepciones del concepto de moratoria.*

En el concepto de moratoria debe distinguirse la moratoria propiamente dicha, entendida como espera, suspensión, ampliación y prórroga excepcional de plazos para el cumplimiento de obligaciones, cual ocurre en la prevista en el art. 955 del Código de Comercio para las obligaciones mercantiles y también en las disposiciones fiscales para las de su índole, unas y otras otorgadas por circunstancias extraordinarias de guerra, revolución y calamidades públicas, de las nombradas también moratorias, pero que se reducen a condiciones de responsabilidades fiscales ordinariamente concedidas al entrar en vigor las leyes de Presupuestos. Así el art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad distingue las moratorias propiamente dichas de los perdones o rebajas, pero también, añade, que las mismas se concederán «en los casos y en la forma que en las leyes se hubiesen determinado», de suerte que es a la Ley particular que las concede, a la que hay que atenerse en cada caso para determinar el carácter de moratoria y el alcance del beneficio fiscal que comprende, sin que sea admisible, por tanto, un criterio uniforme de contenido y aplicación para todas las moratorias, ni que normas o beneficios concedidos para una determinada se extiendan a otras. (S. de 29 de noviembre de 1956.)

6. *Efectos de la revocación de acuerdos del Tribunal Económico-administrativo Central.*

Al decirse que se revoca el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-administrativo Central, consiguientemente, queda revocada la liquidación por él confirmada con todas sus consecuencias, cual es la devolución de lo ingresado de más, una vez practicada la nueva liquidación que se dispone en el propio fallo. (Auto de 2 de enero de 1957.)

II. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

1. *Competencia de los Tribunales Económico-administrativos.*

No puede reclamarse ante el Tribunal Económico-administrativo sobre la ejecución de obras, sus condiciones técnicas y presupuestos, pues sólo puede conocer de la aplicación y efectividad de las exacciones. (S. de 15 de octubre de 1956.)

2. *Petición de exenciones: prueba de las condiciones requeridas.*

Es principio general de Derecho fiscal que la parte interesada en que se le conceda una exención debe acreditar reúne todas las condiciones para alcanzar tal beneficio económico. (S. de 11 de diciembre de 1956.)

3. *Los Alcaldes tienen personalidad para firmar las actas de la Inspección de Tributos y carecen de ella los Interventores de Fondos de los Ayuntamientos.*

«Corresponde al Alcalde, como Presidente del Ayuntamiento y Jefe de la Administración Municipal, según el artículo 116, apartado g) de la Ley de Administración Local, representar a la Corporación, judicial y administrativamente y, en general, en toda clase de negocios jurídicos, pudiendo conferir mandatos para el ejercicio de dicha representación...»

Si la Inspección de Hacienda en el ejercicio de su función investigadora formó la creencia de que el Ayuntamiento recurrente no había cumplido su obligación de contribuir..., al presentarse en el local de la Corporación, debió iniciar su actuación invitando al Alcalde a firmar el acta de constancia modelo número 9, o la de aceptación, modelo número 14. Pero si en vez de hacerlo así, consignó los hechos observados en acta en la que se dió presencia al Interventor de Fondos del Ayuntamiento que no tenía personalidad ni autorización para representarlo, en acto de tal naturaleza del que podían derivarse responsabilidades de orden fiscal, precisa reconocer que el acta cuestionada, producto de tan irreglamentario proceder de la Inspección, adolece de vicios sustanciales que la invalidan y determinan indefensión ya que de ese modo se privó el Ayuntamiento del derecho a mostrar su conformidad liberatoria de toda o parte de la penalidad, en los respectivos supuestos de acta de invitación o de constancia. (S. de 10 de diciembre de 1956.)

4. *Los Inspectores de Hacienda no pueden por propia iniciativa verificar nueva inspección por los ejercicios ya comprobados.*

Una vez verificada la comprobación y girada la liquidación definitiva como consecuencia de ella, no es dable a los Inspectores de Hacienda verificar por su propia iniciativa nueva inspección por los ejercicios ya comprobados, pues la Administración no puede volver sobre sus propios actos, sino por el procedimiento contencioso-administrativo establecido por los artículos 112 y 113 del Reglamento de Procedimiento de 29 de junio de 1924, o por virtud de la facultad revisora establecida en el párrafo 2.º del artículo 27 de la Ley de 22 de septiembre de 1922 reguladora de la Contribución de Utilidades. (S. de 24 de diciembre de 1956.)

III. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA.

1. Exención de las casas económicas.

A) Momento a partir del cual ha de contarse el plazo de exención.

La Sentencia de 25 de octubre de 1956 sigue el criterio que establecieron ya las sentencias que anotamos en el número 20 de esta REVISTA, pág. 125, III, 1.

B) No es ampliable la exención por el tiempo en el que la finca estuvo detenida por otras personas, durante la dominación roja.

Entre las disposiciones dictadas para remediar en lo posible las consecuencias de la Guerra de Liberación, no existe ninguna que permita la prórroga. (S. de 25 de octubre de 1956.)

2. Sujeción al impuesto de los rendimientos municipal de Abastos.

Una Corporación municipal obtiene rendimientos por la cesión de la utilización de puestos de un Mercado municipal de Abastos a tercera persona que resultó adjudicataria a virtud de un concurso, convocado a tal efecto, y que fué aprobado por el Ayuntamiento. Estos rendimientos están sujetos a la Contribución Territorial Urbana.

El Mercado municipal de Abastos es un bien inmueble de servicio público (art. 647 de la Ley de Régimen Local) y para que esta clase de bienes gocen de exención por Contribución territorial, se precisa no produzcan renta.

No puede considerarse que las cantidades que cobra el Ayuntamiento son una simple exacción municipal, «la cesión del mercado en cuestión, constituye un negocio jurídico con determinadas condiciones o cláusulas que pudiera clasificarse como arrendamiento o concesión administrativa, pero cualquiera de ellas impide, a los efectos de la Contribución territorial estimar su precio como rendimiento de exacción municipal, en cuyo supuesto descansa o se funda la intención de tributar. No se trata de una tarifa por los servicios que en el mercado se prestasen a los particulares, sino de la cesión o uso de los mismos bienes que a través de los concesionarios se presta al vecindario y es indiscutible no puede entrar dentro del concepto de tarifa lo que es susceptible de la diversidad de valoración que supone la subasta o concurso.» (S. de 11 de diciembre de 1956.)

IV. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

1. *Tarifa 1.ª*

A) *Los conceptos de sueldo y jornal a efectos de la tributación por Tarifa 1.ª*

«Tanto en las Reales Ordenes de 10 de abril de 1918 como en la de 13 de junio de 1919, y en la doctrina mantenida por este Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de marzo de 1924, es criterio orientador para la determinación de si la retribución que se otorga a una persona es sueldo o jornal, la de tener en cuenta si se dedica a un trabajo manual, que no precisa conocimientos especializados de ninguna clase, o por el contrario si son necesarias aptitudes que requieran conocimientos específicos y de una mayor cultura; en el primer caso, la retribución tiene el carácter de jornal, en el segundo el de sueldo, sin que influya en una u otra conceptualización el que el pago se realice por días, semanas o meses, por lo que los cargos de maquinistas, jefes y ayudantes de caja que precisen conocimientos previos y presuponen libertad de iniciativa, salen de la órbita del obrero y entran en la conceptualización de empleados.» (S. de 15 de noviembre de 1956.)

B) *Están sujetos a la Contribución de Utilidades por esta Tarifa:*

a) *Lo que se percibe como Plus Familiar.*

El Plus Familiar, dada la legislación específica que lo regula y en interpretación de la misma, constituida por las Ordenes de 19 de junio de 1943 y 29 de marzo de 1946, se concede como incremento o sobresueldo del fijado como base de la retribución del trabajo personal, por deducirse ello del artículo 1.º de la última de las premencionadas Ordenes, al disponer que a los trabajadores por cuenta ajena se les satisfará en atención a sus obligaciones familiares un Plus sobre su retribución o emolumentos normales, lo cual quiere decir, que el salario se establece en razón al trabajo que se presta y a las necesidades familiares, cumpliéndose con lo así dispuesto por dicho ordenamiento, con lo estatuido por el Fuero del Trabajo, que instituye el salario familiar al declarar que «la retribución será como mínimo suficiente para proporcionar al trabajador y su familia una vida moral y digna». Por tanto, lo que se percibe como Plus Familiar, está sujeto a contribuir por Utilidades, por gravar esta las retribuciones, sueldos, sobresueldos o emolumentos que se perciban por razón del trabajo personal y máxime teniendo en cuenta que el Decreto de 24 de octubre de 1952, aclarando el alcance de la referida Tarifa, dispone que tributarán por ella todas las remuneraciones del trabajo personal

cualquiera que sea su denominación y características, con las solas excepciones a que después hace referencia, entre las que no se incluye el Plus de Cargas Familiares. (S. de 19 de octubre de 1956.)

b) *Los haberes que perciben los guardas rurales.*

La Orden de la Presidencia del Gobierno de 23 de marzo de 1945 aprobó el Reglamento de Estructuración interna de las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos, en ejecución del Decreto de 17 de julio de 1944. En el artículo 131 de tal Reglamento se cita entre los servicios que obligatoriamente habrán de desempeñar el de «Policía Rural», fijándose en el artículo 145 y siguientes, las facultades y obligaciones que les otorga e impone. El artículo 156 declara que: «Al objeto de garantizar la eficacia del servicio de los que aspiren a formar la Policía Rural para su ingreso, sufrirán un examen de aptitud, cuyo programa será confeccionado por la Delegación Provincial Sindical, que oportunamente lo dará a conocer con la antelación suficiente». Que esta superior cultura que se exige a los Guardas Rurales en relación con sus funciones, que no son de realización meramente material, sino que precisan el conocimiento de disposiciones legales, para formular denuncias y redactar atestados unido a su carácter de Agentes de la Autoridad que les reconoce el artículo 153, hace no pueda reputárseles como obreros, ya que la función de éstos, según las Ordenes de 10 de abril de 1918 y 13 de junio de 1919 y doctrina afirmada por esta Sala en sus Sentencias de 16 de marzo de 1924 y 14 de febrero de 1956, se caracteriza por su labor material a realizar, sin precisión de conocimientos técnicos que se hagan imprescindibles para su trabajo. Los artículos 14 y 15 de la Tarifa 1.ª de la Contribución de Utilidades (según la redacción dada a ellos por la Ley de 9 de septiembre de 1931) disponen solamente la exención de los obreros pero siempre que tengan propiamente esta cualidad, o sea, los que cobren jornal y trabajen en faenas materiales que no precisan conocimientos especiales. (S. de 17 de diciembre de 1956.)

c) *El Plus de carestía de vida.*

El Plus de carestía de vida concedido a los empleados y obreros de «Tabacalera, S. A.», por la Reglamentación del Trabajo de los mismos, aprobada por Orden del Ministerio del Ramo de 28 de junio de 1946, y consistente en un 25 por 100 de los sueldos y jornales, puede considerarse a efectos de la Contribución de Utilidades, Tarifa 1.ª, y con relación a dichos empleados, como una retribución fija en su cuantía y periódica en su vencimiento, y por ello acumulable al sueldo para la fijación del correspondiente tipo contributivo.

La parte actora sostenía que el plus de carestía tiene carácter de retribución eventual, y debe, por ello, tributar, al tipo uniforme del 8 por 100. Funda su petición en el último párrafo de la disposición transitoria 1.ª

de la antes citada Reglamentación del Trabajo, que dispuso que el repetido plus «tendrá carácter provisional y transitorio, y podrá desaparecer tan pronto como queden superadas las causas que lo motivaron»; deduciendo dicha parte de esta disposición que las cantidades percibidas por los empleados de «Tabacalera, S. A.»; por razón de tal plus, lo son con carácter eventual, ya que carecen del requisito de periodicidad, entendido en el sentido de periodicidad estable; pero al formular estas alegaciones incide en el error de confundir lo provisional, que es lo creado con carácter interino, con lo eventual, que es aquello sujeto a contingencias o evento; debiéndose por el contrario tener presente que lo provisional subsiste en tanto no se derogue o modifique, y en cambio lo eventual queda dependiendo en cuanto a su desaparición de que ocurra o no, determinado acaecimiento.

Los artículos 6.º y 7.º del Real Decreto de 15 de diciembre de 1927, exigen, para que el tipo de imposición por Tarifa 1.ª de Utilidades sea el correspondiente al sueldo, aumentado con las otras cantidades percibidas por los empleados, que estas últimas sean, como queda dicho, fijas y periódicas, y la Instrucción de 8 de mayo de 1928, precisa en su regla 40, que «se considerarán fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento las utilidades de importe previamente determinado, que se devenguen con regularidad durante espacios de tiempo, en que hayan de ser normalmente percibidas por razón del carácter de estabilidad o permanencia del servicio que las produzca», y aplicando estos preceptos al presente caso, se llega a la conclusión de que los dos expresados requisitos concurren en el mismo: fijeza en la cuantía, en cuanto consiste en un 25 por 100 del sueldo, y periodicidad en el vencimiento, en cuanto lo perciben los empleados de la Entidad actora, al cobrar sus sueldos y, por tanto, en iguales vencimientos periódicos que éstos, y como un aumento de la retribución que por sus servicios, «Tabacalera, S. A.», les paga; todo lo cual confirma que el tan mencionado plus de carestía, aunque otorgado provisionalmente, mientras se mantuviese en vigor el precepto de la referida Reglamentación del Trabajo, subsistiría; sin que la motivación del mismo, que fué la carestía de la vida, pueda oponerse fundadamente a cuanto acaba de manifestarse, ya que tal motivación no desvirtúa el hecho real, de que se trata de un incremento de sueldo, en una cantidad fija, previamente señalada, y que se percibe al propio tiempo en que se cobre aquél. (Ss. de 5 de octubre y 15 de noviembre de 1956.)

C) *Gastos deducibles para determinar la cantidad que recaudada por el Servicio de Recaudación de Contribuciones e Impuestos del Estado deben entregar las Diputaciones provinciales al Estado.*

La Diputación Provincial de Toledo formuló declaración sobre productos y gastos habidos en el ejercicio de 1949, por el Servicio de Recaudación de Contribuciones e Impuestos del Estado de esta Provincia, pi-

diendo que de los productos totales obtenidos se deduzcan en primer término todas las cantidades satisfechas por la Diputación al personal afecto a dicho Servicio de Recaudación de Contribuciones en el año 1949 que reúnan los requisitos y circunstancias previstos en los Decretos de 17 de agosto de 1949 y 22 de diciembre de 1950, en los que se dictan normas sobre la Tarifa 1.^a de la Contribución de Utilidades, y que de la diferencia resultante como base liquidable se deduzca el coeficiente de gastos que corresponda en la forma prevenida por la Real Orden de 2 de marzo de 1939, devolviéndose al contribuyente las cantidades que resulten haberse percibido con exceso.

Para resolver esta cuestión, hay que tener en cuenta lo prevenido en la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928, dictada para la ejecución del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927. Se impone examinar las Reglas 37 y 38. Conforme a la primera, de la totalidad de los ingresos que obtengan los recaudadores de Hacienda, se deducirá en concepto de gastos, para determinar las respectivas bases de imposición, el 50 por 100, y a tenor de la 2.^a, el límite de deducción en concepto de gastos de las Utilidades gravadas no podrá exceder en ningún caso para cada contribuyente, de la cifra absoluta de cuarenta mil pesetas; pero como quiera que esta reducción que limitaba a cada contribuyente la cantidad a deducir, aplicada a la letra, originaba un evidente perjuicio para quien, como la Diputación demandante, es un contribuyente que tiene a su cargo el gasto de todas las zonas de su Provincia, que exceden en mucho de la indicada cantidad señalada como tope, se dictó la Real Orden aclaratoria de 2 de marzo de 1929 disponiendo que a los efectos de la referida Regla 38, el límite de cuarenta mil pesetas que, como cantidad máxima a deducir se establece, será aplicable a cada una de las Zonas recaudatorias a cargo del mismo contribuyente, no pudiendo exceder en cada Provincia del número de Partidos judiciales y sin perjuicio de que para la determinación del tipo de gravamen aplicable a cada contribuyente y a los demás efectos de la liquidación, se acumulen la totalidad de las Utilidades producidas en la recaudación de todas las Zonas que comprende, incluyendo las obtenidas en ambos períodos voluntario y ejecutivo; no debiendo olvidarse lo que dispone el artículo segundo del mismo Decreto, o sea, que «para que las deducciones señaladas en el artículo anterior puedan tener efecto será requisito indispensable la justificación de que las cantidades que representan han sido declaradas a la Hacienda a efectos de su adecuada tributación por la Tarifa 1.^a de Utilidades por parte de los perceptores».

Es también de aplicación al caso controvertido lo dispuesto en el Decreto de 17 de agosto de 1949, deduciendo a las Diputaciones, de los ingresos totales que obtengan, la participación que en los premios de cobranza voluntaria, recargos o dietas, cedan a los Recaudadores de Zona, así como a éstos se les deducirá también los sueldos y demás emolumentos que satisfagan al personal auxiliar a su servicio, siempre que todas estas

retribuciones hayan sido declaradas a la Hacienda a los efectos de tributación de Utilidades, y sobre la diferencia resultante, se aplicará el cociente del cincuenta por ciento que la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928 señala en concepto de gastos, en su Regla 37, con el límite marcado en la Regla 38. (S. de 13 de diciembre de 1956.)

2. Tarifa 2.^a

A) *La Ley de Sociedades Anónimas no modificó la legislación fiscal aplicable a la prima de emisión.*

La publicación de la Ley de Sociedades Anónimas no alteró ni modificó la legislación fiscal relativa a la prima de emisión. (S. de 20 de diciembre de 1956.)

B) *Naturaleza del gravamen exigido conforme al epígrafe adicional c) de esta Tarifa.*

El gravamen exigido conforme a la epígrafe adicional c) de la Tarifa 2.^a de Utilidades, más que impuesto propiamente dicho, significa una manera de sancionar el incumplimiento de la obligación de efectuar la aportación suplementaria por lo que no se produce doble imposición aunque las reservas sociales que se entregan en forma de acciones estén ya gravadas por el Epígrafe 2.^o a), de la misma Tarifa. (S. de 20 de diciembre de 1956.)

C) *Cuando se emitan o pongan en circulación acciones liberadas con cargo a reservas voluntarias y con preferencia de suscripción a favor de los antiguos accionistas, es inexcusable exigir las aportaciones suplementarias por reservas, o en otro caso, el pago del gravamen legalmente establecido.*

La Sentencia de 20 de diciembre de 1956 resuelve el problema de si en el caso de emisión o puesta en circulación de acciones liberadas con cargo a reservas voluntarias y con preferencia de suscripción a favor de los antiguos accionistas, es obligado realizar aportaciones suplementarias por reservas, o en caso de no exigirse estas, debe aplicarse el epígrafe adicional c) de la Tarifa 2.^a de Utilidades.

La Ley de 13 de marzo de 1943, al establecer con propia sustantividad el Impuesto sobre Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios integrado hasta entonces en la Ley del Timbre, diferenció y reglamentó separadamente el impuesto de emisión propiamente dicho, «del gravamen suplementario relativo a la puesta en circulación de nuevas acciones o títulos por aquellas sociedades españolas que tuviesen ya valores de esas clases cotizables en las Bolsas oficiales», distinción que se percibió al pro-

mulgarse la Ley de 15 de mayo de 1945 en cuyo artículo 8.º se preceptúa que la emisión o puesta en circulación de acciones o títulos similares de participación en el capital social cuando se reserve derecho de suscripción a los poseedores de otros títulos o participaciones previamente circulantes, requerirá la autorización del Ministerio de Hacienda que no precisaría, a tenor del párrafo 2.º de dicho artículo, para emitir o poner en circulación acciones con cargo a reserva y con derecho exclusivo de suscripción por los antiguos accionistas. La Ley de Contribuciones e Impuestos de 31 de diciembre de 1946, a más de extender en su artículo 8.º la autorización ministerial preceptiva para la constitución de sociedades anónimas de responsabilidad limitada con capital superior a cinco millones de pesetas, dispone que «cuando las sociedades anónimas o comanditarias emitan o pongan en circulación acciones o títulos equivalentes, con derecho preferente o exclusivo de suscripción o adjudicación a favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades, deberán exigir el desembolso del valor nominal de las reservas, acciones o títulos, más la parte proporcional de nuevas imputables a cada uno», y añade: «si las acciones o títulos equivalentes que estuviesen en circulación con anterioridad se cotizasen en el mercado a tipo superior al nominal, se estimará la existencia de reservas en cantidad no inferior al setenta y cinco por ciento de la diferencia entre el valor nominal de las antiguas acciones y el que tengan en el mercado, según la cotización media del último trimestre. El importe así estimado se imputará a cada acción en la proporción que corresponde al total número de acciones que están en circulación después de efectuada la operación financiera», precepto éste que, según el epígrafiado de la referida Ley de Contribuciones e Impuestos en que está comprendido, se dictó para su exclusiva aplicación dentro de la órbita de la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria. La Orden de 28 de febrero de 1947, ordena añadir a la Tarifa 2.ª de Utilidades el epígrafe adicional c) del siguiente tenor literal: «se aplicará el tipo de gravamen del veinte por ciento sobre el importe de las aportaciones reglamentarias por reservas a que se refiere el artículo 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946, que no sea exigido por las respectivas sociedades al emitir o poner en circulación acciones o títulos equivalentes con derecho preferente o exclusivo de suscripción en favor de sus accionistas o de otras personas o entidades, de cuyo impuesto serán responsables las empresas emisoras de los valores sujetos al mismo, quienes podrán repercutirlos sobre los suscriptores o adjudicatarios de las nuevas acciones. «En todo caso de emisión o puesta en circulación de acciones con reserva de suscripción a los anteriores accionistas, aun entregándoseles, liberada con cargo a fondo de reservas sociales —dice la *Sentencia* que anotamos—, es inexcusable exigir, conforme a las claras y terminantes disposiciones arriba expuestas, las aportaciones suplementarias o primas en cuestión, o en otro caso el pago del gravamen legalmente establecido, criterio que se basa en la racional consideración de que para no estimar sujetas a dicha obligación

las operaciones de que se trata, sería precisa una declaración de exención que ni en la Ley ni en la Orden mencionadas ni en precepto legal alguno aparece establecida, y no cabe derivarla, cual se pretende del mero hecho de que conforme al párrafo 2.º del artículo 8.º de la Ley de 15 de mayo de 1945, no se precisaba autorización ministerial para la emisión con cargo a reservas, ya que si bien a tenor del párrafo 4.º, núm. 3.º de la Orden de 28 de febrero de 1947, en los casos en que para la emisión o puesta en circulación se requiere autorización del Ministerio de Hacienda, el Jurado de Utilidades fijará la cuantía de la correspondiente aportación suplementaria, de ello no se sigue la pretendida excepción, sino que el no ser preceptiva tal autorización, la prima que habría de fijar el Jurado la fijará el Ministro.

No desvirtúa el criterio mantenido el hecho de no haberse realizado el desembolso del valor nominal de las acciones, ya que las disposiciones reguladoras de la materia al mencionar el desembolso no lo hacen refiriéndose al que se realiza en metálico, con dinero de los antiguos tenedores de los títulos, sino para indicar que además del pago, en una u otra forma, ha de exigirse el abono de la expresada aportación. La Sociedad recurrente se apoyaba en que siendo este desembolso lo principal, no cabe exigir la aportación suplementaria que es lo accesorio, ni por consiguiente el gravamen previsto en el epígrafe adicional c). (S. de 20 de diciembre de 1956.)

D) No están sujetos a gravamen los intereses producidos por los valores con que se constituyeron las reservas matemáticas y abonados por una Empresa de seguros a las Compañías reaseguradoras.

Con arreglo a los artículos 16 y 17 de la Ley de seguros de 14 de mayo de 1908 y al párrafo 2.º del artículo 3.º del Reglamento de la misma de 2 de febrero de 1912, las Compañías de Seguros están obligadas a establecer sobre la reserva estatutaria, otra matemática equivalente al exceso del valor actual de los compromisos que hubiese de cumplir la Compañía sobre el valor actual de las primas netas que han de satisfacer los asegurados, cuya reserva, que puede estar integrada por valores públicos o industriales, aparte de otros bienes, se divide en dos mitades, una a ingresar en la Caja de Depósitos o en el Banco de España y otra que puede conservar la Compañía.

Si por el contrato de reaseguro se cede al reasegurador todo o parte del riesgo asumido por el asegurador, tal cesión implica que no sólo se comparte el riesgo, sino también las primas y obligadamente ha de participar aquél en la reserva matemática y aceptar que quede a su cargo una parte de la misma proporcional al riesgo que le fué cedido; pero como el asegurado no está jurídicamente relacionado con el reasegurador, sino con el asegurador directo, es éste el que ha de ostentar la totalidad de la reserva, sin que por ello dejen de pertenecer a los reaseguradores los valores atribuibles a su participación en las reservas. Por ser ésta la naturaleza, sig-

nificación y peculiar mecanismo legal de la reserva matemática, no cabe equiparar a un préstamo la entrega de valores o metálico para constituirlos, ya que aquélla surge no de la inversión de un capital, sino de la exigencia legal de depositarle en forma predeterminada, valores públicos o industriales, como ya se dijo, y en consecuencia los intereses que producen no guardan ninguna analogía con los que se perciben por prestación dineraria, por cuanto aquéllos son el rendimiento de un capital que al estar representado por los mencionados valores, tributó por Utilidades cuando la Entidad titular de la reserva hizo efectivos los intereses todos y al traspasar la parte proporcional de los mismos a las Sociedades reaseguradoras participantes, con aportación económica en la constitución de la repetida reserva, no pueden ser nuevamente gravados sin incurrir en la inadmisibles doble imposición de un mismo concepto; es decir, que siendo la reserva matemática jurídicamente indivisible frente a los derechos del asegurado, en cuanto que la reclamación de éste, cualesquiera que hayan sido los colaboradores en su formación, ha de ser atendida precisamente por el asegurador directo, es así mismo evidente que la fuente de intereses o utilidades que de la reserva dimanen para dicho asegurador es única. (Ss. de 17 de octubre y 20 de diciembre de 1956.)

3. Tarifa 3.^a

A. Período de gravamen. Determinación de la base en un período.

De las disposiciones 5.^a y 13.^a de la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades «se deduce que en cuanto al tiempo y período del gravamen, la Administración acepta el que tenga establecido la Sociedad o Empresa de que se trate, y para la fijación de la base imponible se ha de atender solamente a los resultados obtenidos en aquel período, sin dejar partidas del activo o del pasivo pendientes de liquidarse en años posteriores; y por ello, para efectos fiscales, cada ejercicio es independiente, distinto y autónomo, y en su consecuencia el importe de un crédito devengado, liquidado y notificado en determinado ejercicio, a pagar por una entidad, solamente debe tenerse en cuenta como gasto deducible en aquel año en el que se devengó y exigió, y no en el otro posterior en el que se cargase indebidamente en la contabilidad social.» (S. de 25 de octubre de 1956.)

B. Beneficios gravables:

a) Las cantidades destinadas a amortización de deudas.

Una sociedad no llevó determinadas cantidades «a figurar en las cuentas habituales de resultados, sino que las aplicó a disminuir los saldos de las cuentas patrimoniales, produciendo con ello una disminución del pasivo, operación que, aunque distinta al saneamiento directo del activo, es, sin

embargo, de igual significación económica, pues, a los efectos de la potencialidad de la empresa, lo mismo es que se busque y produzca un saneamiento del activo, que se eliminen cantidades del pasivo, razón por lo que la cantidad designada a amortización de deudas tiene que ser considerada como un beneficio y no como un gasto en el ejercicio respectivo, y por ello, estimarla comprendida en la Disposición 5.^a, Regla 3.^a, apartado c) de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, por lo que se consideran beneficios, no sólo el aumento de capital, sino también la *amortización de deudas.*» (S. de 10 de diciembre de 1956.)

b) *Las cantidades con las que una empresa española auxilió a otra extranjera, aunque en el convenio entre las mismas se otorguen prestaciones recíprocas.*

El apartado d) de la regla 3.^a de la Disposición 5.^a de la Tarifa 3.^a de la Ley de Utilidades, establece que tendrán la consideración de beneficios las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen por las empresas «al auxilio de otras empresas, sea sufragando sus gastos...»

Habiéndose comprometido una empresa española a participar en el conjunto de los gastos ocasionados en los laboratorios de una entidad extranjera, en un importe proporcional señalado en el documento de compromiso, «lo que en tal concepto abonen, ha de estimarse beneficio tributable por utilidades, y no gasto deducible, pues el texto de aquél a este respecto, es claro y terminante, sin que obste a ello el que el auxilio sufragando los gastos lo sea por convenio en el que se otorguen prestaciones recíprocas, pues esta distinción no está acogida por la disposición aludida, para deducir, en su caso, efectos fiscales, y por lo tanto, no cabe otra interpretación que la que se deriva de la literalidad de la norma que se comenta, que tiene como fundamento el que se deduzcan como gastos los propios de la empresa, los referidos a la explotación de la misma empresa en sí, como economía autónoma aislada, y no las cantidades que se destinen como auxilio de los gastos de otra sociedad; y si bien se exceptúan en la disposición precitada de tributar a las empresas que recibieron cantidades de otras para atender sus gastos, cuando estuvieran sujetos a contribuir en España por la Tarifa III, para evitar doble tributación, esta excepción, no es aplicable, en la cuestión que se debate, pues si se pagó por Tarifa I, no es el caso excepcionado que hace referencia sólo a la Tarifa III, y cuando por ésta la Empresa haya tributado en España». (S. de 8 de octubre de 1956.)

c) *Las cantidades satisfechas en concepto de contribución sobre los sueldos de los empleados.*

La Sentencia de 19 de octubre de 1956 mantiene idéntica doctrina que la establecida por la Sentencia de 28 de enero del mismo año, anotada en el número 20 de esta REVISTA, pág. 129, B).

C. *No son gastos deducibles:*a) *Las comisiones pagadas por ventas.*

La Disposición 5.^a de la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, establece que para la determinación del importe del beneficio neto obtenido por las empresas en el período de la imposición, se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por las mismas durante ese período, los gastos necesarios para la obtención de aquellos ingresos brutos. La cuestión que se plantea ante la Sala 3.^a del T. S., en esta ocasión, es la determinación de si en el abono de comisiones por ventas concurre o no esa circunstancia de necesidad, legal e indispensablemente requerida a los efectos fiscales antes aludidos.

En *Sentencia de 26 de octubre de 1956* se declara, que aun admitidas como indudables, las realidades del gasto y de la práctica comercial sobre comisiones, aducidas por la parte actora, ello no es suficiente, en modo alguno, para el otorgamiento de la deducción pretendida, por ser lo verdaderamente preciso y decisivo a este objeto, conforme al citado precepto legal, la realidad también justificada suficientemente, de que tales gastos sean, en absoluto e incuestionablemente, necesarios para la obtención de los ingresos brutos; siendo, referido a ello el caso de ahora, lo cierto que no resulta en él acreditada, de ninguna manera, esa necesidad, al haber sido contraída la demanda, únicamente, a la existencia de la práctica usual, admitida en el comercio, que la concesión de esas comisiones, sobre ventas —práctica o conveniencia que no puede, lícita o acertadamente, estimarse signifique su obligatoriedad—, y al no ofrecer lo actuado tampoco la concurrencia de otras fuentes, como las contractuales, estatutarias o de régimen de Empresas, debidamente autenticadas, determinantes, inequívocamente, de esa obligatoriedad. No es, pues, legalmente admisible la aplicabilidad al caso de autos de la deducción fiscal aludida.

b) *Los realizados para renovar el material cuando éste no se reparó en momento oportuno.*

En el Reglamento para la cobranza de la Contribución de Utilidades, aprobado por Real Decreto de 17 de septiembre de 1906, se da igual tratamiento fiscal de conceptualización de gasto, tanto a las cantidades invertidas en reparaciones, como a las destinadas a renovación de los elementos del activo (art. 50 del citado Reglamento), pero al publicarse el texto refundido de la Ley de Contribución de Utilidades y aprobarse el mismo por Real Decreto de 22 de septiembre de 1922, o sea por Disposición de igual rango y que por su índole posterior revoca en cuanto a lo en él dispuesto se oponga a lo estatuido en el Reglamento, distingue ya en la Disposición 3.^a de la Tarifa 3.^a, los gastos de reparación de los de renovación, diciendo en la regla 2.^a, que se comprenderán como gastos: a) Las cantidades empleadas

en la reparación del material, pero no las destinadas a su ampliación, y ello es lógico «porque reparar es componer o enmendar el menoscabo de una cosa», y renovar es «hacer de nuevo una cosa», cambiar la inutilizada por otra nueva y útil, y esto es lo que hizo la entidad recurrente al sustituir raíles, traviesas y postes, que al datarlas en la cuenta de reparaciones, invirtió los beneficios en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio correspondiente, lo que ocasionó un saneamiento de los elementos del activo, con la consiguiente ampliación del capital.

En la misma Disposición 3.^a de la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades, aún se concreta en su Regla 3.^a, al preceptuarse, «En particular se observarán para la estimación de los beneficios las siguientes reglas: 1.^a Se comprenderán entre los ingresos: b) los beneficios provenientes del incremento del valor de los efectos u otros elementos del activo... en cuanto es destinen a alguno de los fines expresados en los apartados A) a Z), ambos inclusive, de esta Disposición, y en estos apartados, en el C), se reputan tendrán consideración de beneficio, a los efectos de imposición, las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen «Al aumento del capital de la empresa, ya sea por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del activo.

Consecuencia de ello, es que la cantidad datada en la cuenta de reparaciones, implicaba realmente una renovación de material viejo e inútil por exceso de uso, que debía haber sido reparado en anteriores ejercicios y que por su no reparación en momentos oportunos, obligó a una renovación que se llevó a figurar como gasto en un solo ejercicio como Renovación, por no haber dotado suficientemente la partida de reparación anualmente con cantidad suficiente, motivando el envilecimiento del activo, que al renovarse implica un saneamiento del mismo. (S. del 17 de diciembre de 1956.)

V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

1. *Declarar la competencia del Jurado Central es facultad del Ministro de Hacienda que puede delegar en la Dirección General de Contribución sobre la Renta.*

La declaración relativa a atribuir la competencia para fijar total o parcialmente las rentas imponibles en todos los casos en que se origine discrepancia entre los órganos gestores de la Administración y el contribuyente al Jurado Central sobre la Renta, es un acto que compete al Ministerio de Hacienda; pero cuya facultad puede delegar en la Dirección General de Contribución sobre la Renta, según previene el número 2 del Decreto de 31 de mayo de 1954, que confirma el núm. 6 del Decreto de 11 de marzo de 1943 a este respecto, y como así lo ha hecho en la Orden de 10 de junio de 1954, y aunque esta declaración prejuzgase el fondo de la cuestión y no fuere una Orden de simples trámites, no procede su revocación. (S. de 4 de diciembre de 1956.)

2. *Hasta la entrada en vigor de la Ley de 16 de diciembre de 1954, es deducible para fijar la renta gravable la cantidad pagada por el impuesto de Derechos reales.*

El número sexto del artículo 6.º de la Ley Reguladora de la Contribución sobre la Renta de 20 de diciembre de 1952, tal como quedó redactado a virtud de la reforma convenida en la Ley de 6 de febrero de 1943, dispuso que «de la suma de los ingresos brutos anuales... se deducirán las contribuciones directas satisfechas por el titular durante el período de imposición, al Estado, Provincia o Municipio..., y los derechos, tasas y arbitrios municipales especialmente afectos a *bienes* o *utilidades* cuyos productos se hayan computado para la determinación de la Renta imponible, salvo las contribuciones especiales por razón de aumento de valor de los inmuebles y las que graven la plus-valía, sólo en el caso de que el incremento en cuestión no forme parte de la renta imponible». «Tampoco serán objeto de deducción los impuestos y gravámenes afectos a bienes o utilidades cuyos productos no se hayan computado como ingresos constitutivos de la renta imponible.»

«De los términos literales de esta disposición aparece con toda claridad que son dos los requisitos que la misma exige para que pueda tener lugar la mencionada deducción, uno, el de que se trate de impuestos directos, y el otro, que los mismos graven bienes o utilidades, cuyos productos se hayan computado para la determinación de la renta imponible, y ambos requisitos concurren en el presente caso; el primero de ellos, ya que el impuesto de Derechos reales tiene el carácter de Contribución directa en el Derecho financiero español, puesto que aparece incluido en el presupuesto de ingresos entre los de dicha clase, y el segundo, en cuanto que los productos de bienes por los que se liquidó al recurrente el impuesto sucesorio al óbito de su padre, figuran en la declaración que para la repetida Contribución presentó el actor.»

La Ley de 16 de diciembre de 1954 modificó sustancialmente el precepto que hasta entonces rigió respecto de la baja o deducción a la que se refiere el presente pleito, disponiendo en el número 6.º de su artículo 7.º que las contribuciones directas que dan lugar a la expresada deducción son las que están especialmente afectas a *beneficios* o *utilidades*, sustituyendo con esas dos palabras las de bienes o utilidades, pero es lo cierto que careciendo de efecto retroactivo la Ley de 1954, y teniendo en cuenta que este pleito se refiere a liquidación de la Contribución sobre la Renta del ejercicio de 1951, es visto que la citada sustancial modificación no es aplicable a la cuestión debatida en la presente litis. Es decir, la Ley de 1954 ha cambiado sustancialmente la base de deducción a este respecto, ya no son las Contribuciones por afectar a los bienes, cual decía la Ley de 1932, sino las contribuciones de éstas en cuanto atañen o hacen referencia a beneficios o utilidades, recalcando esta orientación trazada por la Ley

de 1954 el artículo 10 de la misma, al determinar que en ningún caso se deducirán de los ingresos brutos del contribuyente, a efectos de la determinación de la renta imponible, los gastos de aumento de capital. La Ley de 1954 no es aclaratoria o interpretativa, sino modificativa de la anterior. (Ss. de 18 de octubre y 14 y 20 de diciembre de 1956.)

VI.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

1. *Los preceptos del derecho común son los aplicables para la calificación de los actos y contratos sujetos a este Impuesto.*

Siendo el impuesto de Derechos Reales eminentemente jurídico, en cuanto grava la transmisión de bienes con bases en el derecho común, sus preceptos han de aplicarse, ante todo, para la calificación de los actos y contratos sujetos al mismo, como así lo proclama el artículo 41 del Reglamento, según el cual el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación de las partes, y prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos, pero sin que la amplitud de este concepto autorice a alterar la verdadera naturaleza jurídica del acto sometido a liquidación como presupuesto obligado y primordial. (S. de 25 de octubre de 1956.)

2. *Notas características del contrato de suministros.*

El carácter jurídico presentado a liquidación y que es una carta comercial que contiene ciertas cláusulas en letra de imprenta y otras escritas a máquina y de todas ellas se deduce se trata de un pedido de máquinas eléctricas con entrega de plazo inmediato y pago fraccionado y sin que consten condiciones específicas, distintas en su fabricación, ni entregas sucesivas o periódicas de cosas muebles, que es la condición característica del suministro, para, desde el punto de vista fiscal, diferenciarlo de la compraventa, ya que el contrato de suministro tiene más identidad con el de arrendamiento de servicios, tal como se consigna en los artículos 1.544 y 1.588 del Código civil, mediante el cual uno de los contratantes se compromete a efectuar una obra poniendo su trabajo o industria, con o sin materiales, y no existiendo ninguna disposición legal o reglamentaria que exija sean prefabricados los productos.

El contrato de suministro se define, a los efectos del impuesto de Derechos Reales, como aquel por cuya virtud una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio, una pluralidad de objetos muebles o unidades métricas, y, por tanto, se requieren cuatro requisitos: a) naturaleza mueble. b) pluralidad de objetos, c) carácter oneroso, y d) escalonamiento o tracto sucesivos en el tiempo de las entregas y adquisiciones respectivas; siendo esta última condición la caracte-

rística de contrato de suministro, requisito que de modo singular le configura y diferencia del de compraventa. (S. de 27 de noviembre de 1956.)

3. *Determinación de la oficina liquidadora de un documento que contiene distintos actos jurídicos.*

Un solo documento tiene que ser liquidado en una sola oficina, aunque contenga varios y distintos actos o convenciones jurídicas. (S. de 30 de noviembre de 1956.)

4. *No constituye prueba escrita de un contrato el libramiento del pago del precio del mismo.*

La existencia del libramiento del pago del precio del contrato, no constituye prueba escrita del mismo. (S. de 7 de noviembre de 1956.)

5. *Están sujetos al impuesto :*

A) *Los contratos de suministro de energía eléctrica.*

Los contratos de suministro de energía eléctrica entre abonados y productores o distribuidores se adaptarán a las condiciones insertas en la póliza de modelo oficial anexa al Reglamento de Verificaciones de 5 de diciembre de 1953, como expresa el artículo 74 de este Reglamento, con lo cual implícitamente exige el formular un contrato escrito y, en todo caso, cualquiera, aunque se formule la petición del suministro verbalmente presupone la adhesión a un formulario escrito, como así se enjuició para caso análogo en las Sentencias de esta Sala de 2 de julio de 1954 y 6 de junio de 1956, no alcanzando la exención como contrato verbal. (S. de 11 de octubre de 1956.)

B) *Los actos y contratos de los Organismos Sindicales para la instalación y explotación de fábricas o industrias.*

El artículo 21 de la Ley de 6 de diciembre de 1940 declara exentos de los impuestos de Timbre y Derechos Reales los actos y contratos en que intervenga como persona obligada al pago la Delegación Nacional de Sindicatos, bien por sí o por medio de sus organismos delegados en la red nacional sindical, siempre que tengan por objeto directo el cumplimiento o realización de los fines atribuidos a la organización sindical *por la propia Ley*; exención recogida literalmente, en cuanto al impuesto de Derechos Reales, por la Ley de 7 de noviembre de 1947, en el núm. 45 de su artículo 3.º

Una Cámara Sindical Agraria adquirió unos terrenos para instalar una fábrica de derivados de los agrios.

La cuestión a resolver era si a esta adquisición le alcanza o no le al-

canza la exención tributaria establecida en los preceptos antes citados. Para lo cual habrá que determinar si la instalación y explotación de una fábrica de derivados de los agrios encaja o no entre los fines asignados a los Organismos Sindicales por la Ley de 6 de diciembre de 1940.

Esta última Ley, según la *Sentencia de 10 de octubre de 1956*, «no contiene ninguna disposición que atribuya a los Organismos Sindicales fin alguno para cuya realización sea medio preciso o adecuado la instalación y explotación, por dichos Organismos, de fábricas o industrias, por lo que, cuando adquieren inmuebles y en ellos establecen negocios fabriles o industriales, tales adquisiciones y actividades han de quedar sometidas al régimen fiscal que por su naturaleza les corresponde».

6. *Están exentos del impuesto los contratos de venta concertados por correspondencia, aunque se fije en la misma las características de la mercancía y las condiciones de cumplimiento del contrato.*

La Ley de 7 de noviembre de 1947, según el número 8.º de su artículo 3.º e igual número del artículo 6.º de su Reglamento, establecen la exención del impuesto de Derechos Reales de los contratos de venta concertados por correspondencia entre comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria, siempre que no concurren en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación.

La *Sentencia de 10 de octubre de 1956*, Sala 3.ª, declara que perfeccionado mediante correspondencia cruzada entre dos entidades industriales un contrato, y constituido el objeto de ese contrato por artículos propios de la industria de los contratantes, no es dable, a pretexto de que en la correspondencia aludida se fijan las características que había de tener la mercancía contratada, plazos de entrega, forma de pago, etc., y de que, consiguientemente, no se limitó tal correspondencia, como exige el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, al mero pedido de dicha mercancía, dejar de aplicar a aquel contrato el beneficio tributario pretendido, pues, cual tiene ya reiteradamente declarado esta Sala (Ss. de 1.º de julio de 1950, 22 de diciembre de 1955 y 3 de mayo de 1956) el precepto últimamente mencionado, por su carácter reglamentario, no puede limitar condicionándole la exención clara y terminante otorgada por el núm. 3.º del artículo 3.º de la Ley reguladora del impuesto de Derechos Reales.

VII.—IMPUESTO SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS.

1. *Modalidades de este impuesto.*

Conviene puntualizar que el llamado impuesto de emisión y negociación de valores mobiliarios, regulado por la Ley de 19 de marzo de 1943, reviste tres modalidades netamente diferenciadas: impuesto de negociación, en razón a la transmisibilidad de que son susceptibles los valores

mobiliarios (artículo 8.º); impuesto de emisión, en razón a la puesta en circulación de dichos valores (artículo 6.º), e impuesto complementario de emisión, en razón a la puesta en circulación de nuevas acciones cuando las antiguas ordinarias y circulantes coticen una plusvalía superior en un 20 por 100 de su nominal y que se devenga en función del tanto por ciento del nominal nuevo sobre el antiguo circulante (artículo 7.º). (S. de 15 de octubre de 1956.)

2. *Circulación y transmisibilidad son conceptos distintos. Los valores mobiliarios no son «per se» inalienables.*

La condición de circulantes no la pierden las acciones emitidas como nominativas e inalienables, «pues aparte de que como valores mobiliarios no son *per se* inalienables, sino por condición estipulada en el contrato celebrado entre el Estado y la Compañía arrendataria del Monopolio de Petróleos, que, por otra parte, pueden dejar de serlo si se dispone por Ley de su enajenación, no debe confundirse la circulación con la transmisibilidad ni tampoco con la cotización oficial, ya que la puesta en circulación de acciones se produce al ser suscritas o asumidas por personas determinadas, concepto contrapuesto con el de reserva en cartera; pero es que, además, la propia Ley reguladora del impuesto, en su artículo 4.º, letra A), claramente determina que se entenderá que las acciones «cuando su creación resulta acreditada por la escritura de constitución de la Sociedad o modificativa del capital social, y su adjudicación a persona determinada, se deduzca de las propias escrituras o de acuerdo social». (S. de 15 de octubre de 1956.)

3. *Están sujetos al impuesto todos los títulos que por su naturaleza son susceptibles de transmisión, aunque estatutariamente se les haya privado de este carácter.*

Reiteradamente el T. S. ha declarado que la Orden ministerial de 9 de abril de 1945 no modifica ni contradice, ni amplía, la Ley de 13 de marzo de 1943, y sí solamente la aclara y completa, considerándose, en su consecuencia, compatible con ella y aplicable a los casos previstos y regulados por la misma.

Siendo disposición, expresa y terminante, de su apartado 4.º la de que el impuesto discutido afecta a todos los títulos que por su naturaleza sean susceptibles de transmisión por los medios especiales que autoriza el Código de Comercio; y no pudiendo obstar a tal disposición la convención estatutaria aducida en contrario, porque este supuesto se halla también previsto en aquel apartado, al añadir que no influirá en el devengo del impuesto el que gastos especiales o preceptos estatutarios exijan determinadas formalidades para la transmisión de los títulos correspondientes con una única exclusión: las participaciones en el capital de Sociedades de naturaleza personalista, no representadas por valores mobiliarios propiamente dichos. (S. de 1 de diciembre de 1956.)

VII.—IMPUESTO SOBRE PAGOS DEL ESTADO.

1. *Sujeción al impuesto de los pagos efectuados por el Instituto Nacional de Previsión.*

Siendo el Instituto Nacional de Previsión, aunque con las condiciones de personalidad y autonomía que le reconoce la Ley de 27 de febrero de 1908, un organismo de la Administración pública que actúa en función delegada de aquélla y está subvencionado por el Estado, no sólo con un capital fundacional, sino con dotaciones anuales de los presupuestos estatales, es manifiesto que viene obligado a retener e ingresar en el Tesoro el 1,30 por 100 de los pagos que realice, excepto cuando le alcance la exención otorgada en el R. Decreto de 9 de abril de 1927. (S. de 16 de octubre de 1956.)

2. *No están exentos de este impuesto los contratos cuyo pago se verifique en España, aunque se realice en moneda extranjera y después se transfiera al extranjero por el Instituto Español de Moneda Extranjera.*

El artículo 6.º de la Ley de Presupuestos de 30 junio de 1892, creadora del Impuesto sobre pagos del Estado, y el 2.º, en su número 1.º, de su Reglamento de 10 de agosto de 1893, exceptúan del mencionado impuesto los pagos que deban verificarse en el extranjero.

Concertada la compra de material por la Dirección General de la Guardia Civil, mediante contrato formalizado directa y exclusivamente en Madrid con una Sociedad domiciliada en esta capital, y verificado el precio de tal compra en la misma, como se había acordado en el contrato que se harían siempre, aun cuando se girasen letras de cambio, y al no obstar que la construcción del material adquirido hubiera de realizarse en el extranjero, de que su precio se fijara en moneda extranjera y de que este precio se transfiriera después al extranjero por medio del Instituto Español de Moneda Extranjera, ya que ha de considerarse como independiente y compatible con la verificación de ese pago en Madrid, sin que pueda admitirse y valorarse como prueba de presunción de la exclusión fiscal pretendida, no es de aplicación la exención establecida por la citada Ley y su Reglamento. (S. de 26 de noviembre de 1956.)

IX.—IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS.

1. *Condiciones necesarias para la exigibilidad del impuesto.*

La disposición especial 9.ª de la Ley de Presupuestos de 29 de diciembre de 1910 preceptuó: «se crea un impuesto del 5 por 100 sobre las entradas y localidades de todo espectáculo público, con destino a la Junta

de Protección a la Infancia...», concepto ratificado por el art. 82 del texto refundido de 2 de julio de 1948. Dos son, pues, las condiciones necesarias para la exigibilidad del impuesto: el abono de cantidades por la entrada o localidad y el acceso mediante ella a la exhibición de un espectáculo. No puede admitirse que la Real Orden de 5 de julio de 1921 excluye para la exigibilidad del impuesto el pago aludido de la entrada, billete o localidad, porque entonces el impuesto no podría girarse, por carecer de base impositiva, y porque la citada Real Orden, lo mismo que el artículo 86 del texto refundido de 2 de julio de 1948, en su párrafo tercero, previenen que cuando un espectáculo no requiere para su acceso a él, específicamente, entrada, billete o localidad, se considerará su precio implicado en la consumición o gasto análogo, lo que pone de manifiesto que el pago de la entrada o localidad siempre existe. (S. de 22 de noviembre de 1956.)

2. *La exhibición de juegos y deportes cuando se explota industrialmente constituye espectáculo a los efectos fiscales.*

Aun cuando el concepto espectáculo, en que se basa la Administración, es el dado por la Academia, como «aquello que se ofrece a la vista o a la contemplación intelectual y es capaz de atraer la atención y mover el ánimo, infundiéndole deleite, asombro o dolor u efectos más o menos vivos o nobles», concepto lato en extremo que alcanza incluso a la contemplación de la naturaleza y el arte, lo que escapa al espíritu de la ley de mérito, y sin negar que la práctica de juegos y deportes no constituye por sí solo espectáculo en sentido amplio ni estricto, no puede menos de reconocerse que esos mismos juegos y deportes, cuando se explotan industrialmente para su exhibición al público mediante el pago de una cantidad, entra de lleno en el artículo 84 del texto refundido citado, según el cual se considerarán al efecto del impuesto espectáculos, entre otros, los deportivos, cual ocurre en el caso de autos, en que se exhiben o muestran a la contemplación pública, mediante precio, juegos de fútbol, billares, ping-pong, y deportes tan característicos como tiro al blanco, patinaje en pista, que corresponden exactamente a la denominación del local como «Palacio del Deporte».

No obsta a lo anteriormente razonado para privarle de la calificación de espectáculo la circunstancia de que la entrada que satisfacen los que tienen acceso al local se deduzca en todo o en parte del precio fijado a los que de ellos toman parte directa en los deportes, por el uso de los diversos elementos, porque, de una parte, lo que es general es el pago de la entrada y lo que es especial es la práctica del deporte mediante precio o merced específica, y de otra, que los mismos, la reducción o descuento que en aquél se produce, no tiene ni puede tener otro alcance que el de una bonificación en estímulo de un mayor gasto, sin que por ello desvirtúe el carácter general obligatorio de la adquisición de la entrada para tener acceso al local. (S. de 22 de noviembre de 1956.)

X.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

1. *Los productos que son obtenidos por el fabricante o productor no para la venta, sino para ser utilizados en su propia empresa, están sujetos a tributación. Momento del pago del tributo.*

Se discutía si el Impuesto de Usos y Consumos sobre hilados que grava los producidos por un fabricante que lo es también de tejidos, y que emplea aquéllos en la fabricación de estos últimos, debe abonar el citado impuesto al ser consumidos los hilados por la Empresa productora de unos y otros géneros, o si por el contrario el dicho impuesto no es exigible hasta que el fabricante vende los tejidos a un tercero.

La Sala 3.^a de nuestro Tribunal Supremo hizo notar, en *Sentencia de 2 de octubre de 1956*, «que la Orden ministerial de Hacienda de 21 de marzo de 1944, resolvió la cuestión que acaba de mencionarse, refiriéndose en su preámbulo a que los artículos 72 y 77 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, no establecen distinción para la aplicación de los impuestos creados por la misma, entre los casos en los que el consumidor sea el propio fabricante o aquellos en los que lo sea persona ajena a la empresa; y que si a esta consideración de orden legal se añade una razón de orden moral, ya que se faltaría a la equidad dando un trato desigual en la imposición si ésta variase por razón del sujeto, resultaba evidente la generalidad de la obligación tributaria, y en consonancia con estos razonamientos, la citada Orden dispone que los productos que figuran en la relación de los conceptos contributivos detallados en el antes mencionado artículo 72, se se hallan sujetos al gravamen por Usos y Consumos, aun cuando sean obtenidos por el fabricante o productor, no para la venta, sino para ser utilizados en su propia empresa, y que esta misma obligación tienen los industriales que fabriquen helados o produzcan muebles; y que los tipos tributarios serán los fijados en los diferentes textos legales; que la base será el precio de venta que tenga señalado normalmente el fabricante para estos artículos, y en su defecto, el precio de coste aumentado en el beneficio industrial, redactando por estas operaciones la correspondiente factura con cargo a la misma empresa; apareciendo de estas disposiciones que al igualar a los productores que consumen sus propios hilados, empleados luego en la fabricación de tejidos, en sus obligaciones fiscales, con las de aquellos otros fabricantes de los repetidos hilados, que los venden a terceras personas, la dicha Orden somete a los referidos productores consumidores de primeras materias por ellos mismos fabricadas, al pago del impuesto, que las grava, tan pronto sean consumidos, lo que tiene lugar al dedicarlas a la producción de tejidos, ya que esta Contribución ha de ser abonada por el consumidor final, que en los casos en que existe venta, aparece ser en último resultado el comprador, pero en aquellos otros en que no hay venta, y es el que los emplea consumiéndolos como primera materia para fabricar otro

género diferente, por lo cual en ese momento la Orden exige que por el fabricante se redacte la correspondiente factura expresiva de las operaciones realizadas *con cargo a la misma empresa*, frases claramente expresivas, de que en tal fecha, esto es, en la de consumirse la mencionada primera materia en la producción de tejidos, es cuando existe ya la obligación de pago del impuesto, porque con ese objeto se ha de redactar por el consumidor final de los hilados la referida factura con cargo a la misma Empresa.»

La legislación de Usos y Consumos señala el pago del impuesto en el momento en que se produce la venta de los géneros gravados en los casos normales que son los más frecuentes, de que existe efectiva y realmente venta a un tercero, pero no al consumo final que el fabricante lleva a cabo de los hilados al convertirlos en los géneros últimamente citados.

Si se cobrara el impuesto al vender los tejidos, ello supondría «una falta de distinción y separación de uno y otro impuesto, porque la venta de las telas con aquellos hilados producidos, determina el momento de exigibilidad de la Contribución que grava a aquéllos, pero de ningún modo se debe involucrar dos gravámenes fiscales distintos e independientes que recaen en géneros diferentes». En este caso, existe consumo de primeras materias, pero no venta de ellas, caso regulado por la citada Orden de 31 de marzo de 1944, de cuyos preceptos resulta la obligación de pago, al consumirse los géneros a los que se refiere, ya que aparecen equiparadas las obligaciones del consumidor, en tales especiales casos, con los del fabricante, en aquellos otros en los que las primeras materias, en vez de ser empleadas en la fabricación de otros géneros por su mismo productor, fueran por éste vendidas a un tercero. (S. de 2 de octubre de 1956.)

XI.—RENTA DE ADUANAS.

1. *El Tribunal Supremo no puede aforar mercancías, sino únicamente revisar los aforos hechos.*

El Tribunal Supremo no puede declarar como procedente para el aforo una partida que ni ha sido interesada por el recurrente en su momento oportuno, ni ha sido aplicada por la Administración. (S. de 12 de diciembre de 1956.)

2. *Aplicación de los preceptos fiscales más favorables a la Administración cuando es el contribuyente quien pide que se apliquen.*

Si bien la partida que corresponde aplicar es la 257 b), como quiera que el propio recurrente, dentro del concepto hierro puntualizó el aforo por el apartado a), al que corresponden mayores derechos, es procedente, en el presente caso, precisar el adeudo de conformidad con el dicho recurrente en beneficio de la Administración. (S. de 6 de diciembre de 1956.)

3. *Derechos de almacenaje de las mercancías.*

Según el artículo 109 de las Ordenanzas generales de Aduanas, las mercancías ingresadas en los almacenes de la Aduana devengarán derechos de almacenaje, tan pronto como hayan transcurrido los diez días siguientes al de su entrada, salvo que estén a resultas de trámite de expediente, no acaeciendo esta circunstancia cuando estaba la mercancía pendiente de análisis, pues bastaba al efecto conservar alguna muestra. (*S. de 27 de noviembre de 1956.*)

4. *El cloruro de polivinilo debe adeudarse por la partida 1455.*

El cloruro de polivinilo tiene como empleos más usuales la obtención de objetos de plástico para moldeo, aunque también se emplee para la fabricación de lacas para barnices, con lo que se evidencia que la mercancía discutida atendida su naturaleza y destino debe adeudarse por la partida 1455 que corresponde a ballena, espuma de mar, hueso, gelatina y pasta en bruto, y no a la 975, que afora los productos químicos no expresados individualmente. (*S. de 24 de octubre de 1956.*)

5. *El plexiglás debe ser aforado por la partida 1496.*

Considerando que esta Sala, en sus Sentencias de 25 de junio de 1954, 14, 23 y 29 de marzo de 1955, tiene declarado que el material plástico en rollo o en hojas, cual el conocido por plexiglás, debe ser aforado por la partida 1496, que tarifa el caucho, gutapercha y sus análogos, no expresados, y no por la 1455 que comprende la ballena, espuma de mar, hueso, galatina, y tanto más ha de ser inaplicable esta última que se caracteriza por la rigidez permanente de los artículos a que se contrae, y no aquella que lo es por su flexibilidad y elasticidad. No obsta a lo expuesto que el análisis del Laboratorio afirma que la mercancía discutida está integrada con Cloruro de polivinilo, porque con esta afirmación no se destruye su analogía con el caucho, gutapercha en tubos, mangas, planchas no expresadas a que expresamente se contrae la partida arancelaria 1496, máxime habida cuenta de la reiterada doctrina jurisprudencial antes citada. (*S. de 20 de diciembre de 1956.*)

6. *Las barras de acero huecas tienen el carácter de tubos y deben aforarse por la Partida 307.*

A las barras huecas de acero no cabe negarles el carácter de tubos, y que por ello, y por consignarse en el Repertorio para la aplicación de los Aranceles de Aduanas una llamada que asigna la partida 307 a los tubos de hierro o acero estirado en frío o caliente, cualquiera que sea su aplicación, han de aforarse por dicha partida 307 las barras de acero huecas, exagenales, destinadas a la fabricación de barrenas para minas. (*S. de 20 de diciembre de 1956.*)

7. *Los preparados opoterápicos y organoterápicos se aforarán por la partida 986, cuando se presenten dosificados y envasados, y por la 989 en los demás casos.*

No es aplicable la partida que se refiere a «preparados opoterápicos u organoterápicos» al producto que no está dosificado ni envasado debidamente, circunstancias indispensables para estimarlo como producto farmacéutico. (*S. de 29 de diciembre de 1956.*)

Cuando los productos opoterápicos y organoterápicos no se presenten en masa o a granel, sino adecuadamente dosificados y envasados del modo que, conforme al Reglamento de Sanidad de 9 de febrero de 1924 caracterizan las especialidades farmacéuticas, han de aforarse por la partida 986, que tarifa todas aquellas especialidades farmacéuticas que no estén reseñadas en otras anteriores, reservándose así, por virtud de tal distinción, la 989 a los preparados opoterápicos y organoterápicos no presentados en estas condiciones, y sí, tan sólo, en las a que artes se ha aludido de en masa, o a granel. (*S. de 18 de diciembre de 1956.*)

8. *Los desperdicios o residuos de cacao deben aforarse por la partida 1378.*

Presentada una mercancía a despacho como extracción de manteca de cacao y discutiéndose si debía aforarse por la partida 1378 ó 1380 de los aranceles, la Sala 3.^a del T. S., en su *Sentencia de 29 de noviembre de 1956* declaró que «aun cuando tenga un destino comestible la mercancía importada, no se trata de cacao puro, ni puede servir para fabricación de chocolate corriente para consumo personal, por necesitarse materias primas más ricas en manteca de cacao, como testimonia el laboratorio de la Dirección General de Aduanas, por lo que es obvio que se trata de residuos o desperdicios de cacao, y no de cacao tostado molido, en pasta o manteca de cacao, que debe aforarse dicha mercancía por la partida Partida 1378 antedicha, ya que en ella incluye a los desperdicios o residuos de cacao.»

9. *Aforo de chasis y carrocería importados en fechas diferentes y con documentación y declaraciones distintas.*

Por tratarse de dos mercancías distintas (chasis de una parte y carrocería de otra) entradas y salidas del Depósito Franco de Bilbao en fechas diferentes y con documentación y declaraciones de despacho independientes, si bien amparada por la misma licencia de importación, se aforan por la Partida que conjuntamente les corresponde por constituir dos camiones completos, o sea por la 731 («camiones») y no por la 733 («carrocerías»), como se pretende en la resolución recurrida. La separación de las declaraciones aludidas, dice la *Sentencia de 23 de noviembre de 1956*, es supuesto derivado de la dificultad de importar de una sola vez una mercancía volumino-

sa, con la escasa capacidad del buque en que se verificaba, a pesar de constituir cada dos objetos una sola unidad, el camión, y la importación se efectuó además en forma separada sin *animus lucrandi* de negociar con los chasis y las carrocerías aisladamente, por lo que es razonable aplicar una sola Partida del Arancel, la 731, y no dos, las 731 y 733, a las respectivas mercancías, pues de aplicar a las carrocerías la 733 supondría el cobro de derechos arancelarios exorbitantes, superior al valor de ella. lo cual pugna con el propio espíritu fiscal de los Aranceles no prohibitivos para la importación, sobre todo de mercancías cuya producción no abunda en España.

10. *Aforo de máquinas que importadas separadamente se complementan.*

Al estar constituidos los transformadores «capacitor» importados en 14 cajas de madera transportados con separación de los condensadores, que iban en otras cajas, pero que integraban con ellos un todo, según informe del Colegio Oficial de Ingenieros Industriales, es de precisión aplicar la Partida 624, puesto que cada transformador con su condensador, indispensable para la efectividad de su funcionamiento, superan los 500 kilos sin llegar a los 1.000 que marcan la citada Partida 624, siendo inapropiada la separación, puesto que sería supeditar lo accesorio —venir en cajas separadas— a lo principal, que es la factibilidad de utilización. (S. de 15 de noviembre de 1956.)

XII.—CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN.

No responde subsidiariamente el propietario de un coche en el que se transportaba contrabando cuando al detenerlo era su usuario persona distinta al propietario, ignorando éste el uso que de él había hecho al chofer a su servicio y estando probado que el coche no es del servicio público, sino particular de su propietario, estando a su servicio. (S. 8 de octubre 1956.)

XIII.—EXACCIONES LOCALES.

1. *Valor probatorio de un padrón fenecido.*

En un expediente originado ante la formación del nuevo padrón a confeccionar para la exacción correspondiente a un nuevo período tributario, y que al ser ello así y haber de conceptuarse fenecido el anterior padrón, lo que en el mismo constase para nada puede certificar el derecho de la entidad recurrente de oponerse a su inclusión en el nuevo, toda vez que al hacer éste relación a una nueva exacción tributaria, aunque de la misma índole que la que contemplara el anterior padrón, a esa nueva exacción forzosamente ha de reconocérsele que le corresponde otra acción para reparar

el agravio que con la misma se suponga cometido por aplicación indebida o errónea de las disposiciones legales o reglamentarias que lo causaron. (S. de 19 de octubre de 1956.)

2. *Las mutualidades están exentas de las exacciones y arbitrios municipales.*

La exención concedida por el artículo 10 de la Ley, sobre Mutualidades, de 6 de diciembre de 1941, al referirse éste a todas las exacciones y arbitrios de las Corporaciones locales que graven los actos, contratos, documentos y patrimonio de las Mutualidades, ha de ser, forzosa e indudablemente, interpretado y aplicado en el sentido de que tal exención es de carácter general o afectante a todas las imposiciones de las Corporaciones locales dirigidas a los fines que indica, ya que, evidentemente, resultaban alcanzadas por aquel amplio e ilimitado concepto de exacciones, sin que, lícita o acertadamente, pudiera considerarse que los derechos o tasas municipales, cualesquiera que fueren sus finalidades económicas específicas, no eran exacciones, tanto por su naturaleza y contenido, inconfundibles con los precios públicos, como por su catalogación formal cual tales exacciones en el artículo 6.º del Decreto de Haciendas locales de 25 de enero de 1946 y actualmente en el 434 de la Ley de régimen local.

3. *Arbitrio sobre las consumiciones en cafés, bares y establecimientos análogos: Están sujetos a este arbitrio los géneros consumidos en el bar interno de un campamento militar.*

Cedido por el Estado a los Municipios los conceptos de la Contribución de Usos y Consumos, Tarifa 5.ª, que corresponde, entre otros conceptos, a las consumiciones y ventas en cafés, bares, confiterías y establecimientos, por todas las personas naturales y jurídicas nacionales o extranjeras que adquieran o consuman productos o que utilicen servicios gravados con dicho tributo, sin más excepción que los que se obtengan en confiterías para ser consumidos en el exterior y las consumiciones en los espectáculos teatrales: ópera, zarzuela, drama, comedia, opereta, revista, variedades o circo, cual así se preceptúa en los artículos 479 y 480 de la Ley de Régimen Local, es incuestionable que se trata de una exacción municipal, sin que le prive de tal carácter el hecho de que su efectividad se encomienda a las Delegaciones de Hacienda, por autorizarlo el párrafo 2.º del artículo 482 de la citada Ley, y por ello, como tal exacción municipal, es competente para conocer de la misma el Tribunal Económico-administrativo Provincial, en única instancia. Es evidente que la aludida exacción, que por su naturaleza es arbitrio y no derecho a tasa que afecte a servicios prestados por el Ayuntamiento, atendidos los términos de generalidad del mismo, que afecte a todas las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras, sin más excepciones que las específicamente señaladas en el

anterior razonamiento, no puede menos de alcanzar a todas las consumiciones que como las de autos, realizadas en un bar interno en un Campamento militar, está sito en el término de un Municipio, sin que obste a ello que los precios los fije la autoridad militar y que la entrada en dicho bar pueda ser prohibida por ésta, ni porque el industrial pague un canon por la instalación; en cuanto a lo primero, porque la sujeción y la exención de un impuesto nunca puede estar subordinado a las decisiones de autoridades, personas u organismos extraños a la Hacienda, cuando actúa de conformidad con las Leyes; en cuanto a lo segundo, porque la Ley no requiere que los establecimientos donde se expenden los artículos sujetos sean públicos, tanto más cuando en el supuesto comentado, la publicidad es potestativa; y en cuanto a lo tercero, porque el hecho de pagar un canon el industrial por la explotación del bar, no excluye el arbitrio, concepto totalmente distinto por su contenido y finalidad, y en definitiva, porque la índole especial del arbitrio ni siquiera requiere para su efectividad la material consumición, bastando solamente con la entrada en el término municipal de los artículos a que alcanza, pero su destino, como lo evidencia el artículo 482 de la Ley de Régimen Local que así lo autoriza como una de las formas de exacción, esto es, antes de consumir aquéllos, sin perjuicio, como es natural, del derecho a su repercusión una vez la consumición se efectuó. (S. de 31 de octubre de 1956.)

4. *Contribuciones especiales para las obras de alcantarillado, aceras y pavimento de calles: Es injusto establecer las cuotas según los metros lineales lindantes con la calle.*

El establecimiento de cuotas, proporcionales a los metros lineales, que con la calle limitaban los propietarios, que fué el criterio que se siguió, es de una injusticia notoria, por cuanto con tales obras se beneficia más un palacio que una choza, un inmueble nuevo que un derruido, que en tal calle pueden existir, por cuya razón, al no haberse discriminado en el expediente administrativo la valoración de tal inmueble colindante y haberse prescindido también de la aprobación de la ordenanza de sanción de esas contribuciones especiales, cuya aprobación debe autorizar el señor Delegado de Hacienda de la provincia, se han incurrido en omisiones graves, y en vicios esenciales de procedimiento. (S. de 15 de noviembre de 1956.)

5. *Arbitrio de Plus valía.*

A. *No es posible su alteración en relación a los Indices Municipales.*

Cuando a los efectos del arbitrio de Plus valía se adopte el valor declarado de las escrituras o títulos correspondientes, este valor no puede ser susceptible de alteración cuantitativa alguna, relacionada con los Indices Municipales respectivos. (S. de 10 de diciembre de 1956.)

B. *Están sujetos a este arbitrio los terrenos, no siendo preciso que tengan el carácter de solares.*

El arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos no precisa que éstos sean solares, sino simplemente terrenos. La alusión a solares que en legislación vigente se conviene debe entenderse dirigida al solo efecto de la exclusión de tal arbitrio de los terrenos, que, hallándose destinados a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, no tengan la condición de solares, porque si, precisamente, estos terrenos y no otros tienen tal condición de solares, no estarán excluidos del arbitrio que se discute. (S. de 10 de diciembre de 1956.)

6. *Arbitrio sobre solares sin edificar: No está sujeto al arbitrio aquel terreno en el que existe un cine de verano.*

Goza de exención del arbitrio de solares sin edificar aquel terreno en el que existe un cine de verano, habiéndose construido algunos locales para instalar las taquillas, máquinas de proyección, servicios, etc., aunque no esté cubierto el patio de butacas, pues para afirmar que el solar continuaba ostentando la condición de edificable, había que admitir el absurdo de que dicha construcción era análoga o equivalente a la del cobertizo. Dejó de ser edificable para convertirse en edificio, aunque lo construido ocupe solamente una pequeña parte del solar, pues la ley no exige que esté edificada toda o la mayor parte de superficie del mismo. (S. de 25 de octubre de 1956.)

José M.^a BOQUERA OLIVER,
Profesor Ayudante de Derecho Administrativo.

CRONICA ADMINISTRATIVA

