# FISCAL Y ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

*SUMARIO:* I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho financiero:* A) *Principio de legalidad.* B) *Irretroactividad de la Ley.* C) *Fuentes supletorias.* D) *Interpretación.* 2. *Exenciones:* A) *Competencia del Ministerio de Hacienda.* B) *Exención concedida por acto administrativo en aplicación de una disposición general.* 3. *Tributos principales y accesorios.* 4. *Recaudación: Apremio. Oposición de terceros a la subasta.* 5. *Procedimiento económico-administrativo:* A) *Nulidad de acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central.* B) *Legitimación activa.* C) *La liquidación practicada en cumplimiento de fallos del Tribunal Económico-administrativo es un nuevo acto administrativo.* D) *Naturaleza del acta de inspección.* E) *Lugar en que debe presentarse la alzada ante el T. E. A. C.* 6. *Principio «solve et repete»:* A) *El «solve et repete» obliga a los Ayuntamientos sujetos pasivos de impuestos.* B) *El previo pago no es requisito de impugnación de los actos no liquidatorios.*—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial urbana:* A) *Nulidad de la ficha catastral efectuada por el Servicio de Valoración Urbana.* B) *Valoración de edificios por la Hacienda.* 2. *Contribución industrial.* 3. *Contribución de Utilidades. Tarifa 1.ª:* A) *Utilidades sujetas.* B) *Utilidades no sujetas.* 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.* D) *Tipo de gravamen. Tarifa 2.ª:* A) *Utilidades no sujetas.* B) *Intereses de demora.* C) *Epígrafe adicional c). Tarifa 3.ª:* A) *Sujeción de empresarios individuales.* B) *No sujeción de comunidad de bienes.* C) *Exención de Mutualidades.* D) *Gastos deducibles.* E) *Gastos no deducibles.* F) *Competencia de los Jurados de estimación para el avalúo de las bases imponibles.* 4. *Contribución general sobre la Renta:* A) *Intervención del Jurado Central de Contribución sobre la Renta a solicitud de la Administración; audiencia al contribuyente.* B) *Competencia del Jurado Central.* C) *Naturaleza de los acuerdos de la Dirección General declarando competencia del Jurado Central.* D) *Irrecurribilidad de las resolucione del Jurado Central sobre domiciliación.* 5. *Contribución sobre Beneficios Extraordinarios:* A) *Plazo de revisión.* B) *Base imponible.*—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes:* A) *Actos sujetos y exentos.* B) *Exenciones y reducciones.* C) *Liquidación por disolución de sociedades.* D) *Error material en la declaración.* E) *Duplicación de pago.* F) *Nulidad o rescisión de los actos sujetos.* G) *Informe del liquidador en expedientes de devolución.* H) *Prelación de los medios comprobatorios.* I) *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.* 2. *Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios:* A) *Determinación de la base imponible en la modalidad de negociación.* 3. *Impuesto sobre pagos del Estado:* A) *Sujeción al impuesto de los pagos efectuados por el Instituto Nacional de Previsión.* B) *Exención de ciertos pagos efectuados por el mismo Instituto.* 4. *Renta de Aduanas:* A) *Aforo de películas cinematográficas.* 5. *Contribución de Usos y Consumos.*—IV. HACIENDAS LOCALES.

## I.—Parte general.

### 1. *Fuentes del Derecho financiero.*

#### A) *Principio de legalidad.*

El supuesto que dió lugar a la sentencia que comentamos era el de si las primas de reaseguros deben o no identificarse con las de seguros, a efectos de imposición por la Disposición 8.ª de la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades. El Tribunal Supremo, después de señalar los conceptos de contrato de seguro y reaseguro y las diferencias existentes entre ambos, sienta la doctrina de que el contrato de reaseguro es un contrato nuevo y distinto del de seguro, que tiene por finalidad de carácter inclusive social, la atomización de los riesgos y la facilitación de la cubrición, pero que no implica un aumento ni un nuevo beneficio a efectos fiscales, sino meramente una división convencional entre reasegurador y asegurador, que éste efectúa con la finalidad de poder extender su volumen de negocios sin nuevos aumentos de reservas matemáticas que cubre el reasegurador por la contraprestación de una participación en las primas que percibe del asegurador.

En vista de estas y otras consideraciones contenidas en la sentencia que comentamos, concluye el Tribunal Supremo que «sólo con una interpretación extensiva contra el espíritu informante del artículo 5.º de la Ley de Contabilidad de 1 de julio de 1911, y jurisprudencia de esta Sala sostenida como doctrina, entre otras en las sentencias de 24 de abril de 1950, 14 de febrero de 1951, 29 de septiembre y 8 de octubre de 1953, podría someterse a tributación por la Disposición 8.ª de la Tarifa 3.ª a las Compañías reaseguradoras, y sería opuesta al principio informante del artículo 9.º del Fuero de los Españoles, según el cual nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley» *(Sentencia de 14 de junio de 1957).*

#### B) *Irretroactividad de la Ley.*

La cuestión fundamental única que plantearon las partes en el litigio que dió lugar a la sentencia que nos ocupa, quedaba concretada a determinar si a los intereses devengados por reaseguros por la empresa recurrente en el ejercicio de 1949 y por ella retenidos, dentro de tal ejercicio, el importe de la Contribución de Utilidades, Tarifa 3.ª, de los mismos se debía aplicar al tipo del 24 por 100 vigente al tiempo del devengo y retención, o al de 26,40 por 100 que aplicó la Administración de Hacienda al practicar la liquidación dentro ya del ejercicio de 1950.

A este respecto hay que señalar que la Ley de presupuestos de 22 de diciembre de 1949, en su artículo 23, determinó que «las cuotas que corresponden exigir y liquidar por las Tarifas 2.ª y 3.ª de la Contribución de Utilidades, sufrirán a partir de 1 de enero de 1950 los siguientes recargos para el Tesoro: 10 por 100 de la Tarifa 2.ª, excepto las correspondientes al número 1.º que no sufrirán recargo alguno... Se autoriza al Ministro de Hacienda para refundir los tipos de gravamen y los recargos en las Tarifas 2.ª y 3.ª de Utilidades y para establecer los resultantes, prescindiendo de las cifras decimales de orden inferior a las décimas de unidad». Ni en esta disposición ni en las transitorias de la Ley presupuestaria citada, se consigna precepto alguno que autorice la retroactividad de la aplicación de lo dispuesto en el transcrito artículo 23, por lo que es de mantener y reiterar el criterio jurisprudencial afirmado ya en la sentencia de 12 de mayo de 1914, según la cual «las Leyes de presupuestos y sus complementarias han de aplicarse desde el día 1.º del ejercicio o año económico para el que se dictaron *(Sentencia de 6 de junio de 1957)*.

C) *Fuentes supletorias.*

*La legislación civil como supletoria de la legislación fiscal.*

«Alega también la parte actora que la legislación de arrendamientos urbanos vigente en la época en que se llevó a cabo la valoración discutida, no permitía repercutir en los inquilinos los aumentos contributivos, y que por ello la Hacienda no podía llevar a cabo éstos, pero ha de rechazarse esta argumentación por ser indudable que las Leyes fiscales no pueden quedar sin efecto por lo que dispongan Leyes civiles o procesales, ya que, en otro caso, quedaría paralizada la inspección técnica en cuanto al verdadero valor y productividad de las fincas urbanas, y ello supondría la negación de la actividad de la Hacienda en orden a la gestión de la Contribución territorial urbana.» «Citan los recurrentes, para tratar de reforzar su citada alegación, lo dispuesto en el artículo 16 del Código civil, en el que se dispone que en las materias que se rijan por Leyes especiales, las deficiencias de éstas se suplirán por las disposiciones de dicho Código, pero es inoperante por completo esa cita, porque esas Leyes especiales a las que se refiere el mencionado Código son las de carácter civil..., y las modificaciones que... considere oportuno introducir la Administración las lleva a cabo mediante otras leyes también de carácter fiscal y nunca por aplicación de disposiciones del Código civil, ni por otras referentes a contratos en el mismo comprendidos, las que con toda evidencia se aprecia, para nada pueden afectar a la actuación de la Hacienda para la efectividad de los tributos» *(Sentencia de 5 de junio de 1957)*.

En cambio, parece que se sienta doctrina contraria en la siguiente Sen-

tencia: «La presunción que como medio de prueba de las obligaciones regula el Código civil, y que es aplicable a la resolución de la presente litis (Contribución sobre la renta), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de dicho Cuerpo legal, exige la existencia de un hecho completamente acreditado, del que ha de deducirse aquel que se quiere conocer, mediante el enlace preciso y directo entre ambos según las reglas del criterio humano (artículos 1.249 y 1.253)» *(Sentencias de 4 de junio de 1957 y de 17 de junio de 1957).*

D) *Interpretación.*

*No se admite la interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente.*

«Es principio jurisprudencial general y constante de esta jurisdicción contencioso-administrativa, contenido en numerosas Sentencias, cuya relación, por lo conocido de tal doctrina, se estima innecesaria, el de que las disposiciones fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden tener interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente, habiendo de aplicarse con rigurosa sujeción a sus términos literales, sin ampliaciones o apreciaciones que no estén taxativamente autorizadas por los textos legales correspondientes, y habiendo también de definirse y aplicarse por el expreso enunciado de los mismos las obligaciones tributarias a que se contrajeren» *(Sentencia de 24 de mayo de 1957).*

2.—*Exenciones.*

A) *La competencia del Ministerio de Hacienda en orden a la exención o limitación del deber de contribuir puede ejercerse de modo tácito.*

«La circunstancia de que los Decretos de 26 de abril de 1940 y 14 de marzo de 1947 no fueran dictados, cual estaba previsto, por el Ministerio de Hacienda y sí por el de Industria y Comercio, no puede obstar, en modo alguno, a su aplicabilidad y eficacia en el caso actualmente debatido, porque, si bien es cierto que el artículo 5.° de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública asigna a la privativa competencia del Ministerio de Hacienda la exención o limitación del deber de contribuir con arreglo a las Leyes, no lo es menos que la concesión consabida quedó hecha a la entidad accionante por el de 26 de abril de 1940, de conformidad con las normas correspondientes, también emanadas del propio Departamento, sin intervención alguna del de Hacienda; y que

de lo actuado no aparece haberse suscitado por éste objeción alguna, conforme a las normas trazadas por el artículo 7.º del Reglamento orgánico de esta jurisdición, lo que implica asentimiento tácito del mismo a lo dispuesto por ambos Decretos y excluye la posibilidad de que esa anomalía jurisdiccional pueda perjudicar a la sociedad actora; teniéndolo así ya declarado esta Sala en sus Sentencias de 3 de julio de 1951...» *(Sentencia de 25 de abril de 1957).*

B) *El otorgamiento de una excepción por acto administrativo en aplicación de una disposición general confiere un derecho subjetivo contra el que no puede prevalecer una disposición general posterior, salvo que expresamente así lo establezca.*

Otorgada una exención por Real Orden de 3 de diciembre de 1921, con arreglo al Reglamento de 12 de marzo de 1917 y Ley de 2 de marzo de 1917, sobre protección a la industria nacional, «aun cuando posteriormente a las disposiciones de 1917 sobre protección a la industria nacional se declararon otras modificando los extremos relativos a beneficios fiscales, sustituyendo la exención por simple reducción, con arreglo al artículo 3 del Código civil, no pueden tener las posteriores efectos retroactivos si no dispusieran lo contrario, sobre *ius quaesitum,* o sea, sobre ningún derecho subjetivo adquirido, cual el de la exención de los impuestos de derechos reales y timbre que obtuvo el contribuyente» *(Sentencia de 17 de mayo de 1957).*

3.—*Tributos principales y accesorios.*

En la misma sentencia objeto de comentario en el apartado 1, A), aparecía como segunda cuestión la de si a la empresa de reaseguros recurrente debía aplicarse el recargo municipal adicional a la cuota de la Contribución de Utilidades.

Al no proceder la cuota por Tarifa 3.ª de Utilidades, por los motivos que ya dijimos, el T. S. sienta «que los mismos razonamientos son aplicables a la tributación por recargo municipal del 32 por 100, *pues no puede imponerse tributo accesorio si no prevalece el principal» (Sentencia de 14 de junio de 1957).*

4.—*Recaudación.*

*Apremio. Oposición de terceros a la subasta.*

No pueden alegar defectos procesales de la subasta los terceros propietarios que hubieran podido combatir, y no lo hicieron, la extensión del embargo a bienes de su propiedad, alegando por medio de tercerías su

condición de no obligados para con la Hacienda; «pero no pueden fundar debidamente su oposición a la subasta, la que no les pudo producir perjuicio alguno, ya que, de existir éste, se les causaría con el embargo y el mismo no lo impugnaron a su tiempo por el procedimiento adecuado». *(Sentencia de 13 de mayo de 1957).*

5.—*Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Nulidad del acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central por no haber remitido lo actuado al Ministerio de Hacienda, siendo preceptiva la intervención de este último.*

La Orden de 27 de enero de 1948, después de preceptuar que las exenciones fiscales establecidas a favor de los Sindicatos agrícolas, de los pósitos y demás instituciones de carácter cooperativo, serán aplicables a las Cooperativas del campo, entre otras, y de prescribir que no gozarán de exención los actos y contratos en que las Cooperativas hayan intervenido como mediadoras en el proceso económico, dicta reglas encaminadas a garantizar la efectividad de aquellas exenciones, sin someter a las entidades de que se trata al procedimiento normal en las reclamaciones económico-administrativas, disponiendo en tal sentido, en su número 3.°, «que será de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda la decisión en la vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia».

En el supuesto de la Sentencia que comentamos, tratábase de una Cooperativa harinera que se dijo encuadrada en la Unión Nacional de Cooperativas del Campo, y que, tras de alegar en la vía gubernativa que a las operaciones de molturación que motivaron las liquidaciones giradas a su cargo, que realizó durante el régimen de cupos y reglamentaciones generales del Servicio Nacional del Trigo, les alcanza la exención concedida por la Ley de 28 de enero de 1906 y por la de Cooperativas de 2 de enero de 1942, ratificada por la citada Orden de 27 de enero de 1948, interesó que se declarase que la susodicha exención, por no haberse decretado su caducidad, continuaba en vigor y que, por consiguiente, no venía obligada a tributar por las expresadas operaciones y Tarifas 2.ª y 3.ª de Utilidades.

El T. S. estimó que en el caso de autos y en trámites de la vía gubernativa se plantearon cuestiones cuya decisión atribuye la Orden de 27 de enero de 1948 a la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda, «en virtud de lo cual el Tribunal Económico-administrativo central debió abstenerse de conocer de la alzada que ante el mismo se formuló y remitir las actuaciones a dicho Departamento ministerial, y es por ello por lo que el acuerdo recurrido, resolutorio de la indicada apelación, ha sido

dictado con evidente incompetencia determinante de un fundamental vicio procesal que impone declarar su nulidad...» *(Sentencia de 14 de junio de 1957).*

B) *Legitimación activa.*

a) *Los herederos están legitimados para impugnar una liquidación girada a los legatarios.*

«A este respecto es de tener en cuenta que el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento económico preceptúa que «pueden promover reclamaciones contra los actos de la Administración económica todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de modo directo», y como el artículo 39, núm 8.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos reales determina que en los legados de bienes muebles en general «se liquidará el impuesto a cargo del legatario, pero será exigible directamente de los herederos, representantes o administradores del caudal hereditario, quienes quedan facultados para descontar su importe a los legatarios al hacerles la entrega del legado», no puede dudarse que los herederos, como obligados al pago y responsables directos del mismo hasta soportar la ejecución inclusive, tienen interés directo en la liquidación...». «Esta Sala tiene declarado, en Sentencia de 23 de abril de 1955, «que la aplicación de los preceptos reguladores del Impuesto de Derechos reales no impide examinar las circunstancias que en cada caso concurren y, en su vista, decidir que una persona sin ser la legalmente obligada al pago del impuesto puede válidamente impugnar el acto administrativo si alega y prueba que el mismo ha de serle perjudicial», y si esta doctrina que el propio Tribunal Supremo conjuga con el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento económico es sustentadora de criterios más amplios y dinámicos en la determinación del interés para recurrir, no puede menos de aplicarse cuando se trata del obligado directamente al pago del impuesto...» *(Sentencia de 9 de abril de 1947).*

b) *Los obligacionistas están legitimados para impugnar una liquidación girada a la persona encargada de satisfacer el importe de los títulos.*

«Con arreglo al número 6.º del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, en la amortización de cédulas y obligaciones, dicho impuesto se pagará por la persona encargada de satisfacer el importe de los títulos amortizados, pero con facultad de descontarlo a los obligacionistas: siguiéndose de ello que, tanto a los contribuyentes directos como a los indirectos u obligacionistas, tienen necesariamente que afectarles las liquidaciones que por aquel concepto se practiquen, y que no cabe, por tanto, negar a los unos y a los otros acción para impugnarlas» *(Sentencia de 28 de junio de 1957).*

C) *La liquidación practicada en cumplimiento de fallos de Tribunales económico-administrativos es un nuevo acto administrativo reclamable.*

«El artículo 81 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo dispone que las liquidaciones que se practiquen en cumplimiento de los fallos de los Tribunales Económico-administrativos tendrán la consideración de nuevo acto administrativo reclamable.» «Por ello no es posible volver a conocer sobre el fondo del asunto el trámite de impugnación de una liquidación practicada como consecuencia de un fallo firme y consentido del Tribunal Económico-administrativo provincial, y sólo es posible examinar si la liquidación rectificada se ajustó a los términos del fallo que dispuso dicha rectificación» *(Sentencia de 5 de abril de 1957).*

D) *Naturaleza del acta de inspección (Contribución sobre la renta) en orden a las reclamaciones económico-administrativas.*

«El acta de inspección tantas veces mencionada es un mero acto de gestión, pero no constituye propiamente un acto administrativo de resolución, que a este respecto es de tener en cuenta que el artículo 1.º del Reglamento de los procedimientos económico-administrativos de 29 de julio de 1924 separa los actos de gestión de los de resolución, siendo los primeros «los que tienen por objeto propulsar la actuación administrativa para llegar a la resolución de todas las gestiones y peticiones relacionadas con el ramo de la Hacienda», diferenciándose de los actos de resolución o actos administrativos *stricto sensu*, en que éstos son «los que tienen por finalidad la declaración o denegación de un derecho del contribuyente o de una obligación para con la Hacienda», y a través de esta conceptuación concorde con la consignada en el preámbulo del Real Decreto-ley de 16 de julio de 1924, por el que se organizaban los Tribunales Económico-administrativos, la visita de inspección y la consignación de su resultado en el acta, aunque actos trascendentales en orden administrativo, no constituyen actos de resolución, sino de mera gestión» *(Sentencia de 1 de junio de 1957).*

E) *Lugar en que debe presentarse la alzada ante el T. E. A. C. contra los acuerdos del T. E. A P.*

«Según lo dispuesto en los artículos 86 y 87 del vigente Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas, de 29 de julio de 1924, las alzadas contra los acuerdos de los Tribunales Económico-administrativos provinciales se presentarán, en el improrrogable plazo de quince días, ante el Tribunal que hubiere dictado el fallo o directamente ante el Tribunal Económico-administrativo Central, sin que por lo terminante de estos preceptos pueda admitirse que el recurso se considere interpuesto, presentando el escrito en otra dependencia de la Administración que no sea la señalada expresamente en el precepto reglamentario, aunque la ele-

gida por el recurrente tenga el rango que corresponde a la administración de justicia» (en el caso de esta Sentencia se trataba de un Juzgado de guardia). «Esta interpretación de los preceptos del Reglamento... es la única que puede aceptarse, porque un criterio de excepción llevaría a conclusiones que pudieran hacer ineficaces preceptos del máximo rango, pues se podían producir asientos en cualquier Registro público, vulnerando las disposiciones establecidas en los Reglamentos que los regula» *(Sentencia de 21 de mayo de 1957)*.

6.—*Principio «solve et repete»*.

A) *El «solve et repete» obliga a los Ayuntamientos sujetos pasivos de impuestos.*

«Considerando que no se ha acreditado en autos el ingreso de la liquidación impugnada en el presente recurso por el Ayuntamiento de A., es visto la pertinencia de admitir la excepción de incompetencia, fundada en el artículo 6.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo, texto refundido de 8 de febrero de 1952, alegada *in voce* por el Ministerio fiscal en el acto de la vista» *(Sentencia de 27 de mayo de 1957;* en el mismo sentido las *Sentencias de 24 de mayo y 21 de junio de 1957)*.

B) *No procede la excepción de incompetencia por no haberse acreditado el pago al tratarse de impugnación de un acto que no versa sobre liquidación.*

«Al proponerse la meritada excepción se olvida que el acto administrativo impugnado no versa sobre liquidación, ni siquiera sobre comprobación de valores, sino que se limita a resolver un expediente de denuncia de defraudación del impuesto de derechos reales, en el sentido de aceptar la denuncia y estimar procedente se gire la liquidación, y así se consigna expresamente en el acuerdo originario de la Abogacía del Estado... y en el acuerdo del Tribunal Central, aquí recurrido, que es el que causó estado y que, sin constancia de haberse practicado las liquidaciones, fué notificado al recurrente, y recurrido en esta vía contenciosa, por lo que y por no versar el acuerdo recurrido sobre la liquidación practicada, cuyo expediente específico tampoco figura entre las actuaciones y pudo, a su vez, ser objeto de reclamación independiente, es visto que no se trata de resolver en el presente sobre créditos, que es la condición esencial que reclama el artículo 6.º de la Ley de la Jurisdicción para que sea viable la excepción que a su amparo se invoque» *(Sentencia de 6 de abril de 1957;* téngase en cuenta que estas Sentencias se refieren a la Ley de lo Contencioso-administrativo ya derogada).

## II.—Impuestos directos.

### 1. *Contribución territorial urbana.*

A) *Nulidad de la ficha catastral efectuada por el Servicio de valoración urbana.*

«No siendo la ficha catastral declaratoria de acto administrativo alguno, sino solamente conducente a que la Administración lo dicte con conocimiento suficiente, ya que contiene datos gráficos y técnicos de los inmuebles a que se refiere, no puede en modo alguno acordarse su nulidad, porque el contribuyente puede contradecirla y, en el momento procesal oportuno, reclamarla, una vez que se haya dictado el correspondiente acto administrativo por la referida Administración provincial de Propiedades y Contribución Territorial» *(Sentencia de 13 de abril de 1957).*

B) *Valoración de edificios por la Hacienda.*

«Siendo así que la fijación de valor en renta de los pisos o viviendas y demás locales de un edificio se lleva a cabo después de detenido reconocimiento y estudio técnico por parte de los arquitectos al servicio de la Hacienda, peritos en rentabilidad y valor de las construcciones, resulta evidente que tales apreciaciones periciales sólo pueden impugnarse por los contribuyentes interesados, con informes o pruebas también técnicas» *(Sentencia de 5 de junio de 1957;* en el mismo sentido, *Sentencia de 6 de mayo de 1956).*

«La Administración no está obligada a determinar el valor de las fincas urbanas con sujeción estricta a las rentas pactadas en los contratos de inquilinato, y puede prescindir de éstos para establecerlo por medio de otros elementos, conforme a la doctrina de la Sentencia de esta Sala de 25 de abril de 1922» *(Sentencia de 5 de junio de 1957).*

### 2.—*Contribución industrial.*

*Sujeto pasivo. Contratista a efectos de consideración como sujeto pasivo de la Contribución industrial.*

«La base 1.ª de la ordenación de la Contribución industrial de comercio y profesiones, aprobada por Real Decreto de 28 de marzo de 1926, dispone que la Contribución industrial es exigible por el mero ejercicio

de cualquier industria, comercio o profesión no exceptuada, sin que, por tanto, para que exista esta obligación tributaria, se exija otra cosa que el ejercicio de una industria que no esté expresamente exceptuada por su inclusión en la Tabla de excepciones.» «Del examen de las cláusulas del convenio controvertido, se deduce claramente que el referido documento no es otra cosa que el contrato de arrendamiento de servicios del artículo 1.544 del Código civil, por el que una parte se obliga a prestar a la otra un número determinado de jornaleros, mediante un precio cierto en el que va incluído el pago del jornal, subsidios, gastos de administración, impuestos, *beneficio industrial e imprevistos*, con lo que se evidencia es un contratista que mediante un precio fijo puede sufrir un riesgo u obtener un beneficio.» «Esta calificación de contratista se acepta por las partes contratantes en el documento que es expresión de la misma.» «A mayor abundamiento de lo expuesto, para poder realizar una prestación de servicios como la que se expresa en el documento, es necesario poseer una organización que disponga de una plantilla numerosa de obreros que sólo puede tener el que se dedica a contratas de la clase de la que es objeto de controversia.» Por todo lo expuesto, «la industria que ejerce el recurrente... es evidente que está obligada a contribuir por el epígrafe 1068 de las Tarifas que incluye a los contratistas de cualquier clase, ya sean de servicios o suministros» *(Sentencias de 10 de junio de 1957 y 13 de mayo de 1957)*.

3.—*Contribución de Utilidades.*

*Tarifa 1.ª*

A) *Utilidades sujetas.*

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

Según la Orden de aprobación del Reglamento de las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos de 23 de marzo de 1945, las condiciones para poder pertenecer a la Guardería rural son especiales, por lo que se exige un examen de aptitud cuya prueba es juzgada por un Tribunal examinador, necesitándose la aprobación por la Delegación de Sindicatos de los nombramientos propuestos por el Tribunal para ocupar las vacantes.

Lo expresado anteriormente acusa de manera clara y terminante que no puede conceptuarse como jornalero al personal de la Guardería rural, «porque según doctrina de esta Sala, reiteradamente expresada, lo que caracteriza al jornalero es que la labor a realizar no exija conocimientos

técnicos que se hagan imprescindibles para realizar un trabajo, por lo que es manifiesto que, exigiéndose unos conocimientos técnicos con arreglo a un cuestionario y teniendo que acreditar su conocimiento ante unos examinadores, el guarda rural no es obrero a los efectos fiscales».

Al no considerarse como obreros jornaleros a los miembros de la Guardería rural, no puede aplicárseles la exención de la Tarifa 1.ª, título 4.º, núms. 14 y 15, de la Contribución de Utilidades» *(Sentencia de 14 de mayo de 1957).*

b) *Las cantidades que el Instituto Nacional de Previsión abona a sus funcionarios en concepto de mejora de Subsidio familiar.*

La Ley de 18 de julio de 1938, que estableció como obligatorio el régimen de subsidios familiares, dispuso en su noma 6.ª, apartado 8.º, remitiéndose a la Ley de 27 de febrero de 1908 constitutiva del referido Instituto (art. 32), que dicho régimen de subsidios gozara de exención por el Impuesto de Utilidades, aclarando la Ley de 17 de julio de 1951, en su artículo 1.º, que las cantidades que abone la Caja Nacional de aquel Instituto en tal concepto se entenderán exentas de tributar por Tarifa 1.ª de Utilidades, extendiendo la exención el artículo 2.º a las cantidades que las Empresas o Corporaciones satisfagan a su personal en concepto de suplemento de subsidio familiar al amparo de lo prevenido en la citada Ley de 1938, «siempre que sean otorgadas en idéntica forma que la establecida en la Ley creadora del régimen de subsidios familiares y a los mismos beneficiarios del subsidio único, sin que puedan variar la naturaleza de las remuneraciones ni las condiciones determinantes del devengo, sino simplemente la cuantía del mismo por cada hijo o asimilado».

Puesto que, conforme a la Ley de 18 de julio de 1938, el subsidio viene a ser «un seguro mutuo para la protección de la familia numerosa al que contribuyen los propios afiliados y se impone a partir de dos hijos hasta que cumplen catorce años, y la mejora del subsidio con arreglo al Estatuto de personal del Instituto recurrente se otorga por cada hijo menor de dieciocho años, sin que conste que se exija a los afiliados aportación alguna, es evidente que en las retribuciones en cuestión que voluntariamente concede el Instituto Nacional de Previsión no se dan las condiciones esenciales que a tenor de la precitada Ley de 17 de julio de 1951 han de concurrir para poder disfrutar de la expresada exención» *(Sentencia de 17 de mayo de 1957).*

B) *Utilidades no sujetas.*

a) *Están exentas de contribuir por esta Tarifa las retribuciones percibidas por los oficiales primeros, segundos y ayudantes electricistas.*

El T. S. tenía ya declarado que los oficiales primeros, segundos y ayudantes electricistas tienen la cualidad de obreros manuales y por ello están

exentos de tributar por esta Tarifa de Utilidades en relación a los trabajos que efectúan para la Sociedad de que se trate, fundándose sustancialmente en que: «debiendo tenerse en cuenta a estos efectos tributarios la forma de remuneración del personal, sueldo o jornal, la clase de labor a realizar, meramente manual o que requiera conocimientos técnicos, en el caso del pleito no se demostraba que los operarios de referencia desempeñasen una función que exija preparación técnica, antes al contrario, sólo puede considerárseles comprendidos en el grupo de personal obrero, conforme a las bases de reglamentación de trabajo para la industria de producción, transformación, transporte y distribución de energía eléctrica de 22 de diciembre de 1944, en cuyo artículo 11 figura el subgrupo primero, categoría segunda, en que se incluyen como profesionales de oficio los oficiales primeros, oficiales segundos, oficiales terceros o ayudantes, aprendices, etc., es decir, que a estos operarios, lo mismo que a los capataces de oficio o contramaestres. contadores electricistas, montadores mecánicos y otros, comprendidos en la categoría primera de igual subgrupo, se les clasifica como tales obreros».

Si a tenor de los artículos 14 y 15 de la Tarifa 1.ª de Utilidades, reformados y refundidos por Decreto-ley de 20 de abril de 1931, ratificado como Ley por la de 9 de septiembre del mismo año, gozarán de exención los jornales de los obreros y los haberes de la clase de tropa, cualquiera que sea su cuantía, precisa reconocer por aplicasión al caso del criterio mantenido en el expresado fallo, que tal exención alcanza a las retribuciones asignadas al personal obrero a que el presente recurso se contrae.

El T. S. aplica en el supuesto que nos ocupa el concepto de exención. No obstante, creemos que, jurídicamente, el término aquí adecuado es el de la *no sujeción*, es decir, no estar las utilidades de que tratamos comprendidas en el presupuesto fáctico del tributo *(Sentencia de 5 de abril de 1957)*.

b) *Las cantidades que en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 99 de la Reglamentación Nacional del Trabajo en las industrias siderometalúrgicas de 27 de julio de 1946 son ingresadas por las Empresas en sus correspondientes Mutualidades con la consideración legal de remuneración directa por los servicios prestados por el personal.*

El artículo 99 de la Reglamentación citada disponía en su primitiva redacción que «con carácter provisional y hasta tanto no se dicte una Ley que desenvuelva con carácter general la forma en que haya de aplicarse el artículo 26 del Fuero de los Españoles, de participación de los productores en los beneficios de las empresas, se establece como obligatoria para las acogidas a esta reglamentación la necesidad de aportar anualmente a las Mutualidades de previsión establecidas en el cap. XII una cantidad igual al 4 por 100 de la remuneración, base anual, de sus productores. Esto no obstante, las empresas podrán optar por hacer el pago anticipado por doceavas partes, para facilitar el funcionamiento de las Mutualidades de

previsión. Estas cantidades, por su naturaleza, no son computables a efectos de cargas sociales, aun cuando tienen la consideración de remuneración directa de los servicios prestados por el personal».

La redacción del referido artículo 99 fué modificada por la Orden ministerial de Hacienda de 30 de diciembre de 1950, siendo los términos literales del precepto, a virtud de tal modificación, los siguientes: «con carácter provisional y transitorio, y hasta tanto no se dicte una Ley que desenvuelva con carácter general la forma en que haya de aplicarse el principio proclamado por el artículo 26 del Fuero de los Españoles, de participación de los productores en los beneficios de las empresas, se establece como obligatoria para las acogidas a esta Reglamentación la necesidad de aportar a las Mutualidades de previsión establecidas en el cap. XII una cantidad igual al 4 por 100 de la remuneración de sus productores. Esta aportación se ingresará en todo caso trimestralmente en la forma establecida en el artículo 3.°, párrafo 1.°, de la Orden de 16 de mayo de 1950».

El T. S. opina que «la comparación entre los términos en que fué redactado el repetido artículo 99 de la mencionada Reglamentación del trabajo conforme a la Orden de 27 de julio de 1946, y aquellos otros de la posterior redacción del mismo precepto, a virtud de la modificación aprobada por la Orden de 30 de diciembre de 1950, pone de manifiesto una sustancial variación de gran importancia en el orden fiscal, ya que en la modificación del año 1950 se suprimió la frase final del prenombrado artículo, en la que se decía, con referencia a las cantidades que han de ingresar las empresas en las Mutualidades de previsión, por la participación en los beneficios de los productores, que aquéllas tienen la consideración de remuneración directa de los servicios prestados por el personal.

Esta modificación de los términos literales de la disposición evidencia una derogación expresa respecto de dichas aportaciones, de ser su naturaleza la de una remuneración directa de los servicios prestados por el personal de las empresas sidero-metalúrgicas, ya que esta expresión, como acaba de indicarse, fué suprimida en la última redacción del precepto, siendo de tener en cuenta que la Orden de 25 de septiembre de 1954, aprobatoria de los Estatutos de varias Mutualidades laborales, entre los que figuran los de las Mutualidades siderometalúrgicas, dispone en el artículo 4.° de los de estas industrias que «la cuota que se halla legalmente establecida para estas Mutualidades es del 11 por 100 de las retribuciones sujetas a cotización para esta clase de instituciones; por cuenta de la empresa, incluída la aportación por participación en beneficios, a la que se refiere el artículo 99 de la Reglamentación del Trabajo, el 8 por 100; por cuenta del trabajador, el 3 por 100 restante».

«Si ese 4 por 100 representara efectivamente una remuneración directa de servicios, su entrega estaría sujeta a la Contribución de Utilidades, Tarifa 1.ª, en recta interpretación de lo preceptuado en el título II, artículo 3.°, del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, que regula la mencionada Tarifa, y de acuerdo también con la definición que contiene el

artículo 1.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954; pero como a tenor de la redacción actual del tan citado artículo 99 y de la Orden de 25 de septiembre de 1954, no tiene la referida aportación la conceptuación que antes se la señalaba de retribución directa de servicios personales prestados, ya que por mandato de las disposiciones dictadas por el Ministerio de Trabajo, que acaban de citarse, se entregan dichas cantidades como cuotas patronales a organismos con personalidad propia, como son las Mutualidades, ha de llegarse a la conclusión de que no están sujetas a la referida contribución; no afectando a esas sumas lo establecido en el núm. 1.º del artículo 1.º de la Ley reguladora de la expresada disposición, que hace relación a utilidades que sin el concurso del capital se obtengan en retribución de servicios o trabajos personales; ni afectándolas tampoco la definición comprendida en el artículo 1.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que señala como sujetos a la Tarifa 1.ª los emolumentos y remuneraciones que con independencia de su nombre, concepto o razón de su devengo, se deriven directa o indirectamente de un servicio, trabajo u ocupación lucrativa; no siéndoles, por tanto, de aplicación los preceptos del Decreto-Ley de 1927, que reguló la tan reiteradamente nombrada Tarifa 1.ª» (*Sentencias de 27 de abril de 1957*. En el mismo sentido, las de 8 de abril, 13 de abril, 31 de mayo y 17 de junio del mismo año).

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.*

*Las Sentencias de 17 de abril y 4 de mayo de 1957* reproducen la doctrina sentada en la de 13 de diciembre de 1956, que comentamos en el número 22 de nuestra REVISTA (págs. 202-204), por lo que nos remitimos a cuanto allí quedó dicho.

D) *Tipo de gravamen.*

a) *Las pagas extraordinarias, llamadas especiales, percibidas por los empleados del Instituto Nacional de Previsión, deben acumularse a las demás percepciones a efectos de fijación del tipo de gravamen por esta Tarifa.*

Como quiera que «las dos pagas extraordinarias, especiales, que el Instituto Nacional de Previsión concede anualmente a sus empleados, conforme a la disposición transitoria 9.ª de su Reglamento, son satisfechas en los meses de marzo a abril y de septiembre a octubre, y figuran consignadas en sus presupuestos como las obligatorias de julio y diciembre, y en dicho Reglamento se reconoce el derecho a su percepción con carácter de fijeza en su cuantía y en los dichos períodos, precisa entender que en las

mismas se dan los requisitos que establece la regla 40 de la Instrucción de 8 de mayo de 1928, ya que el importe de dichas pagas está predeterminado y se devengan con regularidad en espacios también determinados de tiempos, en razón a la permanencia en el servicio de los empleados, y siendo ello así han de considerarse acumulables a las demás percepciones que se obtengan por razón de un mismo cargo o servicio, conforme a la regla 2.ª de dicha Instrucción, a efectos de aplicación de los tipos impositivos de la escala del artículo 6.º de la Tarifa 1.ª...» *(Sentencia de 17 de mayo de 1957).*

*Tarifa 2.ª*

A) *Utilidades no sujetas.*

a) *Los intereses abonados a las Compañías reaseguradoras por las cantidades entregadas por éstas para contribuir a la formación de las reservas matemáticas en la parte proporcional a los seguros que se les ceden.*

El apartado 3.º de la letra B) de la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades sujeta en general a tributación los intereses de los capitales dados a préstamo, y concretamente los de las deudas públicas extranjeras, los de las corporaciones administrativas, los de las obligaciones o bonos de Compañías o de particulares, las primas de amortización con interés o sin él, las rentas vitalicias y las demás utilidades de naturaleza análoga, concepto éste en el que estima el Tribunal económico-administrativo central comprendido el interés que las Compañías reaseguradoras entregan a las Compañías aseguradoras y que conceptúa presupone para ellas un interés que ha de someterse a la presión fiscal por estimarlo comprendido entre las demás utilidades de naturaleza análoga a que hace referencia el citado precepto.

Por los artículos 16 y 17 de la Ley de Seguros de 14 de mayo de 1908, las Compañías aseguradoras están obligadas a constituir las reservas matemáticas, estableciéndose al efecto en el párrafo 2.º del artículo 3.º del Reglamento dictado para su aplicación, en 2 de febrero de 1912, que tales reservas estarán constituídas «por la cifra que represente el exceso de valor actual de los compromisos que la Compañía hubiese de cumplir sobre el valor de las primas netas que han de satisfacer los asegurados, fundado precisamente en las bases de cálculo de la empresa», de cuyas disposiciones es consecuencia que si por el reaseguro se cede al reasegurador todo o parte del riesgo por él asumido, tal cesión implica no sólo que comparte con el asegurador el riesgo, sino que participa en sus primas y obligaciones incluso en la constitución de las reservas matemáticas, aunque por no tener relación directa el reasegurado con el reasegurador es el asegurador el que ha de ostentar la personificación de la totalidad de la reserva, que es de obligada constitución en dos mitades, una de valores públicos depo-

sitados en la Caja de Depósitos o Banco de España, y otra que puede estar integrada por valores industriales y ser conservada en su poder por la Compañía.

Secuela de lo precedentemente expuesto en los anteriores razonamientos es que la entrega de valores o metálico que las Compañías aseguradoras efectúan a las reaseguradoras, a virtud del contrato de reaseguro por ellas celebrado, y que tiene por finalidad la constitución de las reservas matemáticas, no pueda tipificarse como contrato de préstamo, «que éste (art. 1.740 del Código civil) permite el libre uso de la cantidad prestada, mientras que en el contrato de reaseguro el reasegurador tiene que usar del capital entregado no libremente ni en provecho propio, sino precisamente en beneficio del asegurador y para la constitución de las reservas matemáticas, y por lo tanto, los intereses que se entregan al asegurador son los propios de los valores que él entregó y que ya han tributado por él por el mismo concepto de utilidades, y sólo con una deformación fiscal puede concebírseles sujetos a nueva tributación que implicaría una verdadera duplicidad tributaria» *(Sentencia de 9 de mayo de 1957;* en el mismo sentido, la de 25 de junio del mismo año).

b) *Los intereses satisfechos por los compradores a causa del aplazamiento en el pago de una parte del precio del contrato.*

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 1.°, concepto 2.°, de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, se gravarán los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil, tarifados en la presente Ley», deduciéndose de la doctrina jurisprudencial que no es exigible tributo por utilidades que no se hallen tarifadas, es decir, que no se hallen comprendidas en las tarifas que sirven para la exacción del mismo.

«Los intereses satisfechos por los compradores no pueden ser tipificados como retribución de un dinero dado a préstamo, por la sencilla razón de que no fué recibida cantidad alguna por tal concepto, ya que se trata de un contrato de naturaleza económica completamente distinta al de préstamo, al no haberse cedido capital en forma de dinero...» Siendo esto así, «al referirse el núm. 3.° de la Tarifa 2.ª de Utilidades a «las demás de naturaleza análoga», es indudable que están comprendidas todas aquellas que suponen retribución por la facultad de disponer del capital en forma de dinero, y como quiera que en el caso de autos el vendedor no cede capital, sino que vende, al no abonar el comprador su importe al contado, no es el vendedor el que cede, y sí el comprador el que retiene, y si abona un interés no es un lucro para el vendedor, puesto que más bien se trata de una indemnización o compensación por las pérdidas habidas con motivo de la retención o inmovilización del capital» *(Sentencia de 17 de junio de 1957).*

B) *Intereses de demora.*

*Hasta que se produce el pago, por imperativo de lo dispuesto en el apartado G) del artículo 26 bis de la Ley de Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, las liquidaciones aplazadas tienen que estar produciendo intereses en favor del Tesoro.*

El fundamento de la entidad recurrente para no satisfacer intereses de demora se establece en el hecho de que al practicar la Administración en el año 1945 la liquidación definitiva de la provisional, cuyo aplazamiento de pago tenía solicitado y concedido la empresa reclamante, se estimó, por la Administración de Rentas de X., que esa liquidación aplazada había tenido ingreso en las arcas del Tesoro, y que, por consiguiente, había que devolver Z pesetas a la entidad Y., y que esa afirmación representó para la Sociedad recurrente dejar de deber cantidad alguna a la Administración, convirtiéndose en acreedora de la misma por la suma antes expresada.

«Sin embargo, tal afirmación no puede tener valor jurídico alguno, porque el error en la notificación de una liquidación definitiva en la que se dice ingresada mayor suma en la liquidación provisional, no puede producir derechos, sino dar lugar a rectificaciones materiales, porque los ingresos en el Tesoro sólo se acreditan con la carta de pago correspondiente, siendo, además, de estimar que el deudor de buena fe a quien se le imputan en pago sumas que no ha pagado debe de manifestar inmediatamente al acreedor que esas cantidades que se dicen pagadas por error no le pueden liberar de sus obligaciones.

Esa manifestación la hizo la entidad recurrente en el mes de febrero de 1952, pero con la pretensión de que se considerase cancelada la obligación de satisfacer intereses de demora, que no es posible aceptar porque hasta que se produce el pago, por imperativo de lo dispuesto en el apartado G) del artículo 26 bis de la Ley de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, las liquidaciones aplazadas tienen que estar produciendo intereses a favor del Tesoro, y reconociendo la empresa que la liquidación no estaba ingresada, tiene que pagar esos intereses hasta el momento en que presente la carta de pago del ingreso» *(Sentencia de 3 de mayo de 1957).*

C) *Epígrafe adicional c).*

*La puesta en circulación de acciones liberadas con cargo a fondos de reserva y entregadas exclusivamente a los accionistas en pago de dividendos, no está exenta de abonar las aportaciones suplementarias por reservas, y, en caso de no haberse exigido éstas por la empresa emisora, debe aplicarse el epígrafe adicional c) de esta tarifa.*

La Ley de 31 de diciembre de 1946, en los párrafos 2.°, 3.° y 4.° del artículo 8.°, señala los casos en que las sociedades deben exigir, con el valor nominal de los nuevos títulos, la parte proporcional de las reservas imputables a cada uno, determinando, además, la forma de fijar esas reservas y añadiendo que el incumplimiento de lo dispuesto en estas imposiciones determinará la exigibilidad de un gravamen del 20 por 100 sobre las aportaciones suplementarias que no fueron exigidas.

«El carácter de generalidad con que los preceptos de la Ley de 31 de diciembre de 1946 obligan a satisfacer el importe de la prima suplementaria a las sociedades que pongan en circulación acciones con suscripción preferente en favor de los antiguos accionistas, no queda desvirtuado por el hecho de que las acciones se entreguen en pago de dividendo, sin aportación dineraria, ni porque no se necesite autorización ministerial para realizar la emisión acordada por la empresa, ya que entonces no había organismo que fijase el importe de la prima, porque el párrafo 4.° del número 3.° de la Orden de 26 de febrero de 1947, al expresar «que en los casos en que precise autorización ministerial para la emisión o puesta en circulación de acciones, el Jurado de utilidades fijará la cuantía de la aportación suplementaria», admite que en el *caso* que no se necesite esa autorización la fija el Ministro de Hacienda. ...Y la circunstancia de que no sea necesaria la autorización ministerial para efectuar la emisión de acciones con cargo a reservas en pago de dividendo tampoco quiere decir que no se tenga que solicitar la fijación del importe de la prima, si la empresa prefiere este medio a pagar el canon de sanción establecido en el artículo 8.° de la Ley de 31 de diciembre de 1946, porque la Orden de 26 de febrero de 1947 expresa en su preámbulo: «La figura fiscal dibujada en el artículo 8.° de la Ley no tiene otro alcance que evitar una excesiva rigidez en la norma, que pudiera ser grave obstáculo en su aplicación a casos particulares, salvando así las posibilidades operativas de las empresas a cambio de satisfacer un gravamen sobre las aportaciones suplementarias que no fueron exigidas», lo que evidencia la intención del legislador de no exceptuarlas de la prima, pues las sustituye por el gravamen a que se refiere la Orden antes citada de 28 de febrero de 1947» *(Sentencia de 5 de abril de 1957).*

*Tarifa 3.ª*

A) *Está sujeto a gravamen por esta tarifa el empresario individual, ya incluído en el índice de empresas individuales, que satisface el canon de superficie sobre la minería incorporado a la contribución industrial.*

Al disponer el artículo 23 letra *a)* de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 que el canon de superficie sobre la minería quedaba incorporado a la contribución industrial, en la sección segunda de la Tarifa adicional de las aprobadas por Orden ministerial de 29 de octubre

de 1941, hubieron de incluirse las reglas para la aplicación de los epígrafes correspondientes entre los cuales merece mencionarse como atinente al caso la primera, a cuyo tenor todo lo referente a la gestión y exacción del canon de superficie de minas se regulará por la Ley de 29 de diciembre de 1910 y disposiciones posteriores, consignándose a continuación los epígrafes 1.141, 1.142 y 1.143, en los que se señala el canon anual por hectárea correspondiente a las minas concedidas que en cada uno de ellos se detallan, reglas y epígrafes que fueron reproducidos a la letra en las nuevas tarifas de la misma Contribución aprobadas por Orden ministerial de 19 de octubre de 1950, sin otra variación que la de los números de los epígrafes.

«Incluídos en el número 8.º de la Tarifa 3.ª de Utilidades como sujetos a la obligación de contribuir en la misma los comerciantes e industriales individuales cuando sus beneficios provengan de profesión, arte o industria, gravadas en la contribución industrial y de comercio, y que se encuentren en alguno de los casos que se indican, dictóse la Ley de 29 de marzo de 1941, de la que son los siguientes preceptos que atañen al caso: el artículo 1.º, según el cual la aplicación a los comerciantes e industriales individuales de lo dispuesto en los artículos 47, 48 y 49 de la precitada ley de reforma tributaria queda limitada, mientras no se disponga lo contrario, a los que se encuentren en alguno de los siguientes casos, entre otros: *a)* Cuando el capital empleado en el negocio exceda de 200.000 pesetas; *b)* cuando satisfaga por cuota anual para el Tesoro de la Contribución industrial más de 2.000 pesetas por cualquiera de los epígrafes que se expresan; *c)* cuando el volumen global de sus ventas exceda de 500.000 pesetas anuales; el artículo 2.º, que obliga a las empresas individuales, entonces comprendidas en el artículo anterior, a presentar en la Administración de Rentas antes de 1 de junio de 1941 el parte documentado de alta en el índice de empresas individuales sujetas a la Tarifa 3.ª de Utilidades, que en su vista formará la Administración, en el que ésta inscribirá aunque no mediase parte de alta (artículo 3.º) a los comerciantes e industriales en quienes concurrieren, según documento oficial, alguna de las características a que se refieren los apartados *b)* y *c)* del artículo primero, y finalmente el artículo 4.º a cuyo tenor la inclusión en el índice de una empresa individual producirá, como primer efecto, la aplicación de la Tarifa 3.ª de Utilidades a partir de las fechas que se señalan para los casos en que precediera parte de alta o se practicara la inscripción de oficio; siendo de añadir a lo expuesto que conforme al artículo 1.º del Decreto de 22 de enero de 1944, de carácter complementario, las obligaciones señaladas en el apartado *b)* del número 8.º de la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, adicionado a la misma por la repetida Ley de reforma tributaria y limitado temporalmente a determinados epígrafes de la Contribución industrial, se extiende a partir de 1 de enero de dicho año a todos los comerciantes e industriales individuales, cualesquiera que sean los epígrafes de la Contribución industrial en que

figuren matriculados, siempre que el importe de las cuotas del Tesoro que satisfagan por tal concepto exceda de 2.000 pesetas anuales.

Aun cuando en los mencionados epígrafes de las consabidas tarifas de la Contribución industrial siga figurando como materia de adeudo el canon de superficie minera sometido a las primitivas normas reguladoras de su gestión y exacción, no es menos cierto que en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Reforma Tributaria dicho gravamen dejó de tener el carácter de impuesto típicamente minero y se convirtió en una modalidad de Contribución industrial que ha de tenerse en cuenta a efectos fiscales en general, lo cual no excluye la posibilidad de que en algún caso excepcional el hecho de satisfacerlo no determine la obligación de contribuir por Utilidades de Tarifa 3.ª, y como quiera que en el presente caso hay constancia en autos de que el recurrente fué inscrito de oficio en el Indice de empresas individuales, porque el volumen global de operaciones en la explotación de sus concesiones mineras excedía de 500.000 pesetas, y por satisfacer más de 2.000 pesetas por cuota anual de Contribución industrial, estimándose como tal lo pagado en concepto de canon de superficie, habiendo consentido el acuerdo administrativo de su inclusión en el referido índice, precisa concluir que quedó sujeto de ese modo a la obligación de contribuir por Tarifa 3.ª de Utilidades en los ejercicios de 1948 y 1949, como comprendido en el número 8.º de la Disposición 1.ª de la misma...» *(Sentencia de 21 de mayo de 1957).*

B) *No está sujeta a gravamen por esta Tarifa una comunidad de bienes que satisface el canon de superficie de minas.*

La disposición 1.ª de la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, después de declarar sujetas a la obligación de contribuir en dicha Tarifa a las empresas, sociedades y compañías de nacionalidad española y las extranjeras que realicen negocios en el Reino, que se terminan en los números I al VI, comprende en el VII a las comunidades de bienes que exploten algún negocio cuyos rendimientos deban ser gravados en la Contribución industrial y de comercio; esto es, que si aquellas entidades vienen obligadas a tributar en todo caso por las Utilidades o beneficios que obtengan, las comunidades de bienes, en cambio, que jurídicamente lo sean, lo estarán sólo por sus rendimientos cuando se dé la expresada condición.

«Incorporado el canon de superficie a la Contribución industrial, quiere decir que las comunidades de bienes que con anterioridad a la publicación de la precitada Ley de reforma tributaria lo hacían efectivo como tal gravamen típicamente minero, continuarán pagándolo después de la susodicha incorporación, no por el mero desarrollo de actividades industriales o comerciales, que es lo que a tenor de la Base 1.ª de ordenación de la Contribución industrial constituye el motivo determinante de la exigibilidad del tributo, sino como una nueva modalidad de dicha

Contribución, pero en razón únicamente de la superficie de terreno cedida para su explotación; y como quiera que es un hecho fuera de toda discusión que la entidad actora es una comunidad de bienes propiamente dicha, y aparece plenamente demostrado que lo que está obligada a satisfacer en concepto de canon de superficie con arreglo a la tarifa en vigor es una cuota anual fija por hectárea de terreno concedido, siempre exigible. aunque la mina no se explote, es de toda evidencia que el referido canon —que *no* es un impuesto de producto— no grava los rendimientos del negocio que aquélla tenga en explotación, faltando, por tanto, la condición exigida por la disposición 1.ª de la Tarifa 3.ª de Utilidades para considerarla sujeta a tributar en la misma» *(Sentencia de 25 de mayo de 1957).*

C) *Exención de Mutualidades.*

«En reiteradas Sentencias pronunciadas por esta misma Sala... se resolvió la cuestión controvertida en esta litis, afirmándose entonces que, si bien por la Ley de 22 de septiembre de 1922 las Mutualidades venían exentas de tributar por Contribución de Utilidades, habiendo sido dejada sin efecto tal exención por la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 y Orden de 4 de marzo de 1941, fué restablecida por la Ley de 6 de diciembre de este último año, en cuyos artículos 1 y 10 se declaran exentos de la Contribución de Utilidades las Mutualidades y Montepíos comprendidos en la misma, ratificándose tal declaración en el Reglamento de 26 de mayo de 1943 siempre y cuando su actuación tenga la modalidad de previsión social o benéfica, sin ánimo de lucro, y sus Reglamentos hubiesen sido aprobados por el Ministerio de Trabajo» *(Sentencia de 5 de abril de 1957).*

La Sentencia anterior se refiere a una Mutua de accidentes de trabajo, declarándola exenta de tributar por Contribución de Utilidades, Tarifa 3.ª, cuota mínima, en razón a las primas que recauda por los seguros que garantiza. En el mismo sentido se pronuncian, para diversos tipos de Mutualidades, las Sentencias de 10 de abril, 23 de abril, 6 de mayo, 17 de mayo, 22 de mayo y 10 de junio (2) de 1957.

D) *Son gastos deducibles.*

a) *Las cantidades satisfechas por una empresa a sus productores en concepto de remuneraciones excepcionales.*

El artículo 1.º de la Ley de 31 de diciembre de 1941 preceptúa que «las cantidades satisfechas por las empresas a sus productores en concepto de remuneraciones excepcionales con la denominación de pagas extraordinarias, subsidios y otras análogas se considerarán gastos necesarios de la explotación, deducibles para la determinación del beneficio neto que deba de gravarse por la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, siempre que

su concesión se hubiere acordado y comunicado a los perceptores con carácter de permanencia, por el tiempo en que subsistan las circunstancias excepcionales que las motiven, con anticipación de tres meses a la fecha del cierre de cuentas del período económico anual correspondiente, y que dicho acuerdo se pusiere inmediatamente en conocimiento de la Administración de Rentas Públicas de la provincia en que la empresa tenga su domicilio y del Sindicato Nacional en que esté encuadrada»; tal disposición fué modificada por la Ley de 4 de mayo de 1945, en cuyo artículo 1.° se previene que «las cantidades satisfechas por las empresas a sus productores (empleados y obreros), en concepto de remuneraciones o pagas extraordinarias, no comprendidas en las previsiones del artículo 1.° de la Ley de 31 de diciembre de 1941, serán objeto de declaración por la Tarifa 3.ª de Utilidades siempre que reúnan las siguiente condiciones: *a)* que hubieran sido concedidas con carácter de generalidad a todos los productores de la empresa; *b)* que su cuantía represente, para todos los productores de la empresa, idéntica proporción en relación con las remuneraciones de carácter fijo y periódico que dichos productores vinieron disfrutando».

«Es de tener en cuenta que las cantidades satisfechas a los empleados por la entidad recurrente se derivaron de precepto obligatorio que figura en el contrato de trabajo, concedidas con carácter general y en proporción a sus remuneraciones, disponiéndose en el artículo 27 del Reglamento de régimen interior de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de X que tal entidad satisfará el impuesto sobre los sueldos y gratificaciones de todos sus empleados en activo por la Tarifa 1.ª de Utilidades», siendo aprobado tal Reglamento con fecha 23 de abril de 1952, con arreglo al artículo 50 de las Ordenanzas laborales aprobadas por Orden de 27 de septiembre de 1950, bien entendido que en ningún caso los preceptos en él contenidos podrán prevalecer contra la letra y el espíritu de dichas Ordenanzas y demás disposiciones laborales vigentes.

No siendo acto de liberalidad de la empresa las cantidades satisfechas, y puesto que su cuantía representa para todos sus productores idéntica proporción relacionada con su remuneración, es indudable que el pago por la meritada empresa de la Contribución de Utilidades, Tarifa 1.ª, por los haberes de sus empleados, tiene el carácter de gasto necesario y, por lo tanto, deducible» (*Sentencia de 17 de mayo de 1957*. En el mismo sentido se pronuncia la *Sentencia de 21 de mayo de 1957*, con identidad de sujeto activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria y de la «causa petitio»).

b) *Los beneficios destinados por una Caja de Ahorros a obra benéfico-social.*

La Orden de 26 de octubre de 1948 dispone en su artículo 1.° que «se entenderá por obra benéfico-social propia aquella que sea costeada y administrada directamente por las Cajas Generales de Ahorro Popular», previniendo en el artículo 7.° «que independientemente de lo dispuesto en el

artículo 5.º las Cajas de Ahorro podrán acumular el importe de los excedentes de varios años, en el caso de que los obtenidos en cada uno no les permitan la completa realización de los fines previstos», «implicando dicha Orden una recta interpretación de la disposición 13.ª de las consignadas en la Ley de 22 de septiembre de 1922, en concordancia con la finalidad económico-social que la acumulación de cantidades presupuestadas en varios ejercicios suponía, puesto que facilitaba la ejecución sin solución de continuidad de grandes obras que se podían realizar con la consignación a que las Cajas de Ahorro podían llegar en cada ejercicio, evitando con ello los daños que la interrupción en la construcción de dichas grandes obras supone siempre; y habida cuenta de lo dispuesto en el Estatuto de 14 de marzo de 1933 y en el Decreto de 17 de octubre de 1947, en relación con la Orden precedente, hay que concluir que la cantidad de X pesetas puede considerarse como invertida en el ejercicio de su consignación, ya que desde aquel momento queda adscrita intransferiblemente a la realización de la obra proyectada aprobada previamente por la Dirección General de Previsión, conceptuándose como gasto el importe de la cantidad que la entidad demandante destinó a la obra benéfico-social y que consignó para el ejercicio del año 1950, siendo, en su consecuencia, deducible por tratarse de una inversión cierta y efectiva dentro del período de imposión» *(Sentencia de 17 de mayo de 1957.* En idéntico sentido, la *Sentencia de 21 de mayo de 1957).*

c) *Los sueldos satisfechos a los empleados de una empresa cuando se haya establecido contractualmente que se abonarán libres de impuesto.*

Con arreglo a lo prevenido en la regla 3.ª de la disposición 5.ª de la Tarifa 3.ª, tendrán siempre la consideración de beneficios, a los efectos de imposición, las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen: B) a donativos en favor de tercero, siempre que no estén exigidos por la explotación del negocio, considerándose como donativo a estos efectos el pago, con cargo a los beneficios, de la Contribución de Utilidades que la empresa está obligada a retener.

«La parte demandante fundamentó su pretensión, contraída a que no deben computarse como beneficios gravables en la liquidación girada las cantidades satisfechas por la entidad actora en concepto de contribución sobre los sueldos de sus empleados, que ha venido pagándolos libre de impuesto desde la implantación de la Contribución de Utilidades, primero como obligación de carácter moral, de tal forma que la entidad podía incumplirla sin faltar por ello a ningún precepto legal, y después, a partir de las Leyes laborales vigentes, como obligación real y efectiva de carácter legal, susceptible de ser cumplida o no por la empresa a su voluntad, en las siguientes disposiciones: A) En el artículo 11, párrafo 2.º, de la Ley de 16 de octubre de 1942, sobre elaboración de las reglamentaciones de trabajo, en el que se dispone que se hará constar que las condiciones seña-

ladas tienen el carácter de mínimas y obligatorias, por cuyo motivo son susceptibles de mejora por libre y espontánea determinación de los empresarios, hecha figurar en sus Reglamentos de régimen interior o en las relaciones de trabajo convenidas con su personal; B) en el artículo 31 de la vigente Ordenanza de Trabajo en la Banca privada, de 3 de marzo de 1950, que preceptúa que los sueldos y condiciones económicas de toda índole, establecidos en la Ordenanza, tienen la condición de mínimos, debiéndose consignar en el Reglamento interior las más favorables fijadas o que debieran establecer la sempresas; y C) en la disposición transitoria 4.ª de la referida Ordenanza Nacional del Trabajo en la Banca privada, que señala las condiciones que han de ser respetadas a dicho personal por encima de las mínimas antes referidas, y ordena que el personal que actualmente disfrute condiciones superiores a las establecidas tendrá derecho a conservarlas, cuyo precepto es trasunto fiel de la anterior reglamentación de 26 de septiembre de 1946, que recoge a su vez igual disposición de la reglamentación de 28 de abril de 1942, que dió carácter permanente a estas mejoras, y que la reglamentación de 20 de diciembre de 1949 había establecido sólo por un plazo de seis meses prorrogable.

En vista de todo ello, «se impone reconocer la eficacia legal de las expresadas normas reglamentarias a cuyo amparo puedan hacerse valer los derechos derivados de las relaciones entre la Sociedad recurrente y su personal, debiendo atribuirles en el caso de autos un alcance de tal naturaleza que determina la inaplicación de la regla 3.ª de la disposición 5.ª de la Tarifa 3.ª de Utilidades, puesto que, habiéndose aprobado el Reglamento de régimen interior de la empresa recurrente por la Delegación Provincial de Trabajo..., en el epígrafe «Disposiciones transitorias» y en la cuarta de ellas, «condiciones superiores», figura el texto siguiente: «No obstante... las provenientes de la clase de oficiales técnicos derivada de la reglamentación de 1939, tendrá derecho el empleado que las disfruta a conservarlas en su integridad, lo propio que el impuesto de utilidades que asume la empresa» *(Sentencia de 28 de mayo de 1957).*

E) *No son gastos deducibles.*

a) *El pago del canon a que se refiere el epígrafe adicional c) de la Tarifa 2.ª*

«Al no exigir la Sociedad recurrente el pago de la prima por reservas y acogerse a la modalidad del pago del canon del 20 por 100 sobre el importe de las reservas no exigidas, que regula el epígrafe adicional *c)* de la Tarifa 2.ª de la Ley de Utilidades, no puede variar la calificación jurídico-fiscal de ese canon convirtiéndolo en una contribución que sea deducible a los efectos de la Tarifa 3.ª de Utilidades, porque, aparte de que acogerse o no a esa modalidad es de libre determinación de la empresa, y el pago de una contribución, como tal, no puede ser nunca voluntario, la propia

Orden de 28 de febrero de 1947, creadora del mismo, determina en su preámbulo que sólo tiene por objeto facilitar la libertad operativa de las empresas, librándolas de trabas administrativas para sus aumentos de capital, sin darle otro alcance a la figura fiscal creada en la Ley de 31 de diciembre de 1946, que, de otra parte, puede repercutir sobre los adjudicatarios de los títulos según se expresa en el núm. 5 de la tan citada Orden de 28 de febrero de 1947.

Si la empresa, a pesar de estar facultada para repercutir el importe de ese canon..., no lo hace, su pago supone donativo a los accionistas, que no tiene el concepto de gasto deducible, pues por el contrario se estima como beneficio en armonía con lo dispuesto en la disposición 5.ª, regla 3.ª, apartado E), de la Tarifa 3.ª de la Ley de Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922.

A tolo lo cual hay que añadir «que el canon no es ningún impuesto que grave directamente a la empresa, sino a los adjudicatarios de los títulos, porque en esencia no es otro que un gravamen sobre el capital, que debe recaer sobre los referidos suscriptores o adjudicatarios. También es necesario estimar que si los suscriptores no tuvieran que satisfacer el canon por liberalidad de la empresa emisora, esa cantidad que no pagan tendría la consideración de una remuneración a su capital que sería estimada como beneficios en armonía con lo dispuesto en la disposición 5.ª, regla 3.ª, apartado A) de la Tarifa 3.ª de la citada Ley de Utilidades» *(Sentencia de 6 de mayo de 1957).*

b) *Los gastos de amortización de obligaciones hipotecarias cuando en su contabilización no han sido pasados por la cuenta de resultados y saldados por la de pérdidas y ganancia.*

«Si bien el apartado *g)* de la regla 5.ª de la Tarifa 3.ª y el núm. 2.º del artículo 5.º del Reglamento para la aplicación de la Contribución de Utilidades no expresan ningún requisito formal para la contabilización de las partidas que se inviertan en la amortización de obligaciones hipotecarias, es lo cierto que, considerándolas como gasto deducible, habrán de computarse, dentro del ejercicio, deduciéndolas de la suma de los ingresos brutos como otra partida de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, y que, por lo tanto, los asientos de registro de esas partidas tendrán que expresarse con la corrección que requiere la técnica contable. Y como se evidencia del examen de los documentos del expediente administrativo y del informe del actuario que verificó la comprobación de los balances, que esas partidas no se saldaron a través de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, es incuestionable que no influyeron en la fijación del beneficio neto del ejercicio, y que, por tanto, es inoperante deducirlas después como lo hizo la entidad recurrente» *(Sentencia de 18 de junio de 1957).*

F) *Competencia de los Jurados de estimación para el avalúo de las Bases imponibles.*

Los artículos 33, 37 y 38 del Código de Comercio disponen los libros de contabiliad que necesariamente deben llevar los comerciantes y el modo en que deben hacerlo. El artículo 7 de la Ley de 29 de marzo de 1941, aplicable conforme a la disposición 5.ª de la misma a las Sociedades sujetas a Tarifa 3.ª de Utilidades, faculta a las Administraciones provinciales de Hacienda para promover la intervención del Jurado de Utilidades cuando exista presunción fundada de que los datos contables de una empresa no se ajustan a la realidad de los hechos económicos, en cuyo caso el avalúo de las bases impositivas será de la competencia del expresado Jurado. Ello está corroborado expresamente en cuanto a las Sociedades mercantiles por el artículo 23 de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades, según su texto refundido de 1922. que determina competerá a los Jurados de estimación el avalúo en los casos en que (como en el ocasionante del presente recurso) los datos contables de la empresa no se ajusten a la realidad de los hechos económicos demostrados, y de ellos, por deducción directa y precisa, puedan colegirse según las reglas del criterio humano las bases tributarias, siendo legalmente debida en tales circunstancias la fijación de tales bases por los Jurados de estimación» *(Sentencias de 8 de abril de 1957)*. En el mismo sentido se pronuncian las *Sentencias de 13 y 15 de abril de 1957. abril de 1957)*.

4.—*Contribución general sobre la Renta.*

A) *Intervención del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta a solicitud de la Administración; audiencia al contribuyente; plazo que debe concederse al contribuyente para hacer las alegaciones oportunas: aplicación supletoria del Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas.*

«La competencia del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta fué ampliada por el Decreto de 31 de mayo de 1944, en cuyo artículo 3.º se dispone que la intervención del Jurado en los asuntos cuya competencia se le atribuye puede ser solicitada por el contribuyente o por la Administración, en cuyo último supuesto deberá ser oído siempre el interesado; y en el caso de las actuaciones originarias de este recurso, fué acordada la intervención del Jurado Central por el Delegado de Hacienda a propuesta de la Administración de Rentas Públicas, elevándose a aquel organismo las diligencias pertinentes, pero sin que fuera notificado tal acuerdo al interesado.» Acreditada la indefensión del interesado durante el curso del expediente gubernativo ultimado por la resolución recurrida, se hace necesario determinar cuál es el momento en que debe tener lugar el trámite

de audiencia..., y tal momento no puede ser otro que el subsiguiente al acuerdo del Delegado le Hacienda, el cual deberá ser notificado al interesado con indicación del plazo de quince días para formular las alegaciones y pruebas que estime convenientes a su derecho..., ya que, en defecto de otro, emitido por el citado artículo 3.º, debe regir el de quince días señalado en el artículo 63 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924, por imperio de lo establecido en su disposición final primera, que ordena que tendrá carácter supletorio para la tramitación de todos aquellos asuntos del Ramo de Hacienda que no se hallen regulados expresamente por disposiciones de especial aplicación al mismo» *(Sentencias de 13 de abril y de 21 de mayo de 1957;* en el mismo sentido, aunque sin tratar la cuestión del plazo, Sentencias de 31 de mayo y de 10 de junio de 1957).

B) *Competencia del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta.*

*a)* «El Decreto de 31 de mayo de 1944 encomienda al Jurado Central el flexibilizar la Administración del tributo, individualizándolo, en concordancia con su naturaleza personal, y encaminado a la mayor exactitud posible en la fijación de las cuotas fiscales, y de aquí, que en su artículo 1.º, propugne que se puntualice, total o parcialmente, la renta imponible en todos aquellos casos en los que se estime discrepancia entre los órganos gestores de la Administración y el contribuyente por la atribución o declaración de determinados rendimientos sobre los que, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, exista presunción, debidamente fundada, de que no corresponden a la realidad de los hechos económicos.» En consecuencia, «ha declarado esta Sala, en su Sentencia de 27 de mayo de 1950, que para fijar la competencia del Jurado Central era necesaria la concurrencia de dos requisitos: *a)* la existencia de rendimientos, y *b)* la presunción fundada de que no responden a la realidad de los hechos económicos, siguiendo así los dictados del meritado Decreto de 31 de mayo de 1944, y cuya presunción no puede ser otra que la prevenida en el artículo 1.253 del Código civil, sin dejar de observarse que para que las presunciones no establecidas por la ley sean apreciables como medio de prueba, es indispensable, con arreglo a reiterada jurisprudencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo, que exista un hecho completamente demostrado y que entre el mismo y el que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, cuyo enlace ha de consistir en la conexión y congruencia entre ambos hechos, de suerte que la realidad de uno conduzca al conocimiento del otro, por ser la relación entre ellos concordante y no poder aplicarse a varias circunstancias...» (Sentencias de 6 de mayo de 1957, 4 de junio y 17 de junio de 1957; en el mismo sentido, la Sentencia de 23 de mayo de 1957). Además, las dos indicadas Sentencias de 4 y 17 de junio de 1957 afirman: «Una cosa es la sospecha de que las meritadas inversiones hayan procedido

de utilidades o beneficios no declarados por el contribuyente, y otra muy distinta la de que tal sospecha pueda ser elevada a la categoría de presunción, que necesariamente exige que el hecho básico conocido conecte con el que se desee averiguar, a través de las reglas impuestas por la lógica, con caracteres de precisas y directas...»

*b)* «Es innegable que la cuestión de si el cómputo de beneficios de los notarios, a tanto por folio protocolado, que según la legislación vigente se les aplica a los efectos de la Contribución de Utilidades, Tarifa 1.ª, debe también serles aplicado en las liquidaciones de la Contribución sobre la renta, constituye una cuestión jurídica, propia de la jurisdicción económico-administrativa, y no una cuestión de hecho, relativa a la fijación de la base impositiva correspondiente a los ingresos de los citados funcionarios; por lo cual el pase del expediente al Jurado Central para el señalamiento de la base, es improcedente» *(Sentencia de 29 de mayo de 1957).*

C) *Naturaleza de los acuerdos de la Dirección General de la Contribución sobre la Renta declarando la competencia del Jurado Central.*

«Los acuerdos de la Dirección General de la Contribución sobre la Renta declarando la competencia del Jurado Central de dicha Contribución para la fijación de la Base imponible de determinados contribuyentes, reúnen todos los requisitos precisos para poder ser impugnables en esta vía contencioso-administrativa, ya que causan estado porque en vía administrativa no pueden ser objeto de recurso alguno, puesto que el mencionado centro directivo actúa en estos casos por delegación del Ministro: la resolución que ordena el pase del expediente al Jurado es reglada, ya que ha de ajustarse a lo preceptuado en el Decreto de 31 de mayo de 1944 y Orden de 11 de marzo de 1943, y si contravinieran esta disposición y declararan la competencia del Jurado sin concurrir las circunstancias y requisitos por aquellas disposiciones exigidos, vulnerarían el Derecho administrativo de los interesados, a que no se decrete el dicho pase al Jurado sino cuando se den los supuestos que la citada legislación exige...»; no puede destruir estas consideraciones el argumento de «que conforme al número 1.° del artículo 6.° del Reglamento de lo contencioso-administrativo, no son materia del recurso en esta vía las declaraciones de la Administración sobre su competencia o incompetencia para el conocimiento de un asunto, porque es evidente que son bien diferentes estas declaraciones que se refieren a competencias de la Administración frente a otras jurisdicciones y la declaración, dentro de la esfera de lo administrativo, de un Jurado a fines de fijación de bases impositivas, ya que en este último caso, y simplemente a efectos fiscales, no se delimitan jurisdicciones, sino que se da cumplimiento a disposiciones tendentes a una exacta y justa determinación de ingresos o rentas de ciertos contribuyentes; siendo, por último, de tener en cuenta que, siguiendo el criterio jurisprudencial antes mencio-

nado, ya en la legislación vigente, posterior a la aplicable al presente caso, se dispone en el artículo 31, párrafo 9.°, de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que los acuerdos de declaración de competencias de los Jurados serán impugnables ante esta jurisdicción contencioso-administrativa» *(Sentencias de 29 de mayo y de 4 de junio de 1957)*.

D) *Incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para conocer de las resoluciones del Jurado Central relativas a domiciliación.*

«El artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 determina que al Jurado Central sobre la Renta corresponderá resolver en conciencia las discrepancias que se produzcan entre la Administración y los contribuyentes: a) *las cuestiones sobre domiciliación*. Limitándose la Dirección General a confirmar la resolución del nombrado Jurado en cuanto a su competencia para fijar el domicilio a efectos de tal Contribución, en resolución de la Dirección que meramente supone la confirmación de los acuerdos dictados en conciencia por el Jurado Central, relativos a la fijación del domicilio del contribuyente, estos acuerdos no son impugnables ante esta jurisdicción, por la excepción de impugnabilidad que la Ley..., tanto la de 1932 como la vigente de 1954, atribuyen a los pronunciamientos que en la órbita de sus atribuciones hagan los Jurados, lo que impide a esta jurisdicción resolver, teniéndose que declarar incompetente» *(Sentencia de 21 de junio de 1957)*.

5.—*Contribución sobre beneficios extraordinarios.*

A) *Plazo de revisión.*

El plazo de revisión de las liquidaciones giradas por la Contribución de beneficios extraordinarios es el que señala el artículo 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1.° de julio de 1911, por imperativo de lo dispuesto en los artículos 16 y 19 de las Leyes de 5 de enero de 1939 y 7 de julio de 1941, por lo que «es evidente que revisado un acto administrativo, dictado el 6 de abril de 1942, en 15 de julio de 1953, no habían transcurrido los quince años que señala el artículo 29 de la citada Ley de Contabilidad como plazo de prescripción de la revisión, y, como es consiguiente, se evidencia el derecho de la Administración para dictar la Orden de revisión de la liquidación girada por la Contribución de beneficios extraordinarios a la entidad recurrente» *(Sentencia de 12 de abril de 1957)*.

B) *Base imponible.*

La Ley de 17 de octubre de 1941, que restableció desde 1.° de enero de 1940 la vigencia de la Contribución excepcional de beneficios extraordinarios, dispone en su artículo 6.° que, tanto para la determinación de la

base impositiva como para todo lo no previsto en la misma ley, será de aplicación lo establecido en las diversas disposiciones reguladoras de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, si bien la base de imposición de las empresas gravadas en la Tarifa 3.ª de esta última contribución se fijará deduciendo del beneficio extraordinario que resulte una parte de la cuota liquidada por dicha tarifa proporcional al beneficio extraordinario; «de lo cual se difiere que, en el supuesto de una empresa sujeta a contribuir por los dos expresados conceptos en igual ejercicio, el beneficio estimable por la Contribución excepcional, es el mismo que se tuvo en cuenta al determinar la base por la de Utilidades, en cuanto exceda del límite mínimo señalado en la citada Ley de 1941 (en el presente caso, el 7 por 100 del capital empleado en el negocio), que a tenor del párrafo 2.º del apartado 6) del artículo 4.º de la misma ha de estimarse siempre libre de gravamen» *(Sentencia de 13 de abril de 1957)*.

## III.—Impuestos indirectos.

### 1.—*Impuesto de Derechos reales y transimisión de bienes.*

A) *Actos sujetos y exentos.*

a) *Están sujetas al impuesto toda clase de sustituciones.*

En la cuestión de si, en los casos de sustitución ejemplar, cuando el sustituto hereda por virtud de la institución testamentaria correspondiente, adquiere el contenido hereditario respectivo, como ha entendido la Administración, del ascendiente que, por incapacidad de aquél, designó testamentariamente al sustituto, o a los sustitutos del mismo..., las disposiciones fiscales a esta cuestión, específica o concretamente aplicable, y sobre las que consiguientemente, y en definitiva, ha de entenderse centrado todo el debate, son las contenidas en el artículo 32 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947, y entre ellas, singularmente, la de su extremo primero, preceptiva de que «cuando el testador dispusiere de sus bienes, sustituyendo unos herederos a otros, se pagará el impuesto en cada sustitución con arreglo al parentesco entre el sustituto y el causante, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 57 de este Reglamento»: disposición que, por la indudable claridad de sus términos, transcritos ahora literalmente, determina, por sí sola, la pertinencia y consiguiente aceptación del criterio mantenido sobre el particular por la parte actora, y a que anteriormente se ha aludido..., porque el citado artículo 32 del Reglamento del impuesto de que se trata no distingue en ningún momento entre las sustituciones vulgares y las ejemplares...» *(Sentencia de 24 de mayo de 1957)*.

b) *No están sujetos al impuesto «los contratos de suministro de energía eléctrica entre una empresa productora y otras distribuidoras cuando*

*no existe más antecedente documental que las notas contables figuradas en los libros de la primera empresa».*

«Ya esta Sala, en su Sentencia de 1 de febrero de 1956, al pronunciarse sobre liquidación de derechos reales en materia contractual, interpretando el artículo 44 del Reglamento que rige el impuesto, sostuvo la doctrina de que las convenciones y contratos en general, para ser liquidables, han de constar en documento público o privado, expresamente, o por modo tácito, pero deducible en todo caso de la voluntad manifestada por los contratantes por lo menos sobre la cosa objeto del contrato, de tal suerte que éste ha de aparecer plasmado íntegramente en expresión documental, sin que sean eficaces los simples hechos referenciales a negocios jurídicos completos, pero ajenos a dicha expresión documental, porque lo que la Ley persigue es que ésta sea constitutiva de la convención para ser gravada; y si bien es cierto que el artículo 6.°, núm. 5.°, del Reglamento sujeta al impuesto los meros contratos verbales cuando excepcionalmente su cumplimiento requiere que conste por escrito, «éste no es el caso de los contratos examinados, porque la cuantía del contrato, a tenor del artículo 1.280 del Código civil, no es criterio determinante necesariamente de la forma escrita», no siendo además de aplicación al caso el artículo 74 del Reglamento de verificaciones eléctricas de 5 de diciembre de 1933, que exige la forma escrita, por referirse a contratos entre los abonados consumidores y las empresas productoras o distribuidoras, y no a contratos entre empresas productoras y empresas distribuidoras. *(Sentencia de 27 de mayo de 1957).*

B) *Exenciones y reducciones.*

a) *La exención a favor del Estado no afecta al Consejo Superior de Protección de Menores, en cuanto que este último tiene personalidad jurídica distinta, si bien podría estar exento como establecimiento de beneficencia pública de excepcional trascendencia social.*

«La intervención del Estado en la economía nacional y el considerable» aumento de los servicios públicos han motivado una descentralización funcional administrativa, y así han surgido los establecimientos públicos o entidades institucionales, caracterizadas por la índole de sus finalidades, que, aunque intervenidos y controlados por el Estado y dependientes de él, participan de mayor o menor autonomía, integrando la Administración pública corporativa, con separación de la general territorial del Estado, llegando la Ley de 6 de noviembre de 1940 a distinguir, de entre los organismos de la Administración, los de personalidad jurídica independiente del Estado, los que cumplen un servicio público dotado de autonomía y los que gozan de fondos adscritos al

cumplimiento de fines especiales total o parcialmente, al margen del presupuesto del Estado; a cuyas características responde el Consejo Superior de Protección de Menores, a quien se reconoce en la Ley de 15 de junio de 1942 plena personalidad jurídica, no obstante la dependencia del Ministerio de Justicia, para la realización de sus fines, pudiendo, en consecuencia, adquirir, administrar, gravar y enajenar bienes incluso muebles; personalidad igualmente reconocida por la Ley de 2 de julio de 1948..., con todo que se evidencia que, por ostentar el Consejo Superior de Protección de Menores personalidad jurídica plena y autonomía económica, no es ni puede ser el propio Estado.» «Al establecer el número 2.° del artículo 3.° de la Ley y 6.° del Reglamento del impuesto de Derechos reales, la exención respecto de los actos y contratos en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto, se refiere al Estado propiamente dicho, en cuanto es administración general como entidad territorial, y no a los órganos administrativos corporativos, con personalidad jurídica distinta de la del Estado, respecto de los cuales se especifica, separadamente, cuáles gozan de exención en el mismo artículo, y que, justamente, al no comprenderse entre ellos el Consejo Superior de Protección de Menores, es porque está sujeto, pero no exento. «No obstante, no puede sustraerse la Sala a la alusión a que hizo referencia el Fiscal de la jurisdicción en el acto de la vista, relativa a la consideración del Consejo Superior de Protección de Menores como establecimiento de Beneficencia pública de excepcional trascendencia social, a los efectos del artículo 28, apartado 1), del Reglamento, cuestión sobre la que no es lícito pronunciarse en este fallo, sin embargo, por no haber sido planteada, ni objeto de regulación, en vía administrativa, de la que este Contencioso es revisora, sin perjuicio de que, en su caso, y al amparo del apartado 8, último inciso, del precitado precepto, pueda tener efectividad en su día» *(Sentencia de 25 de abril de 1957)*.

b) *Reducción del 50 por 100 del Impuesto de Derechos reales, con motivo de una emisión de obligaciones, a una industria de interés nacional.*

En 26 de abril de 1940, por Decreto del Ministerio de Industria y Comercio, se declaró de interés nacional a una Sociedad a efectos de la concesión de los beneficios correspondientes, de acuerdo con la Ley de 24 de octubre de 1939 y Decreto de 10 de febrero de 1940. El citado Decreto de 26 de abril de 1940 «declara de interés nacional a la Sociedad hoy recurrente, y en el apartado *b)* de su artículo 3.° le otorga, literalmente, el beneficio de «la reducción por un período de quince años del 50 por 100 de los impuestos que afecten, no solamente al capital, sino también a los beneficios que deban percibir los poseedores de títulos representativos del mismo, y especialmente de los de utilidades, derechos reales y timbre, en lo referente a la ampliación del capital hasta noventa millones de pesetas»; redacción que, ante todo, conexionada, como ha de serlo, con el contenido de la ordenación general citada, y con el espíritu de protección del desarrollo

industrial nacional y, más singularmente, con la palabra «especialmente» que ese precepto contiene, autoriza su interpretación en el sentido de la admisión de su carácter no exclusivo y sí, tan sólo, enunciativo, que así, lógica o racionalmente, permite su extensión al acto económico-social ahora liquidado, equiparable, sin duda, a los que específicamente menciona, y de todos modos y en todo caso, comprendido, también incuestionablemente, en el Decreto de 14 de marzo de 1947. al referirse, textualmente, «a todos los impuestos del Estado. de la Provincia y de los Municipios, en todas sus tarifas y cualquiera que sea la fecha de implantación de los mismos». (Nótese que el Decreto de 14 de marzo de 1947 es posterior a la fecha de concesión de los beneficios fiscales indicados.) *(Sentencia de 25 de abril de 1957).*

c) *Las fincas acogidas a los beneficios otorgados por la Ley de 19 de noviembre de 1948 no gozan de la bonificación del 90 por 100 en el pago del Impuesto de derechos reales, por la primera transmisión de las mismas.*

«Si bien la Ley de 25 de noviembre de 1944, en su artículo 6.º, autorizó la bonificación del 90 por 100 en el pago de los derechos reales para la primera transmisión de fincas construídas en los plazos prefijados, tal bonificación no fué consignada entre las que concedió la Ley de 29 de noviembre de 1948, que expresamente derogó la Ley de 1944; y si bien por Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953 se restableció la Ley de 1948 sobre viviendas bonificadas, de aplicación a la construcción o ampliación de inmuebles cuyos expedientes se promovieran a partir de la fecha de su publicación, y aun cuando también se consiguió expresamente el beneficio del 90 por 100 en el Impuesto de derechos reales para las primeras transmisiones, lo fué sin efecto retroactivo y, por consiguiente, la transmisión de auto está fuera del alcance de la bonificación interesada» *(Sentencia de 28 de junio de 1957).*

C) *Liquidación por disolución de Sociedades.*

«Del examen de la disposición contenida en el apartado 15 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto de derechos reales, se deduce su aplicabilidad en el caso de autos, por darse exactamente el supuesto de hecho que aquel precepto contempla, y a esta conclusión es obligado llegar, a la vista del acuerdo adoptado por la Junta extraordinaria de accionistas de X., S. A., de practicarse la liquidación de esta Sociedad, a ser posible en la propia escritura de disolución, y, en otro caso, nombrando liquidadora a la Sociedad absolventeY., S. A., acuerdo incorporado a la escriturar pública de fusión.» «La invocación que en el recurso se hace del artículo 43 del Reglamento del Impuesto resulta de igual modo inoperante, puesto que no se está en presencia de una sola convención a la que se aplican di-

versos conceptos tributarios, sino de un acto comprensivo de varios extremos o convenciones, a cada uno de los cuales han de afectar los derechos fiscales, salvo que se dispusiere otra cosa...» *(Sentencia de 6 de abril de 1957).*

D) *Error material en la declaración a efectos del artículo 208, párrafo 1º y regla 3.ª, del Reglamento del Impuesto de Derechos reales.*

«La declaración efectuada por el referido albacea no se trata de un error imputable a la Administración, ni tampoco a los interesados, por cuanto el valor del inmueble que se declara en la relación de los bienes presentada para la liquidación del impuesto no se fija en función al líquido imponible que allí se expresa, como mero dato, según se demuestra con la simple operación de capitalizar la cifra de 18.640 que al efecto señala la propia relación, bien al 4 por 100, bien al 2 por 100, de tal manera que al asignar el valor de 856.600 pesetas se ha querido, sin duda, declarar su valor real con independencia de las bases catastrales o para concordar con el propio valor a los efectos de la partición y cualesquiera que fuera la base que se haya tomado para obtener tal valoración, por lo que no se está en el caso de equivocación aritmética a los efectos del artículo 208, párrafo 1.º y regla 3.ª del Reglamento del impuesto liquidado» *(Sentencia de 25 de abril de 1957).*

E) *Cuándo tiene lugar la duplicación de pago que puede dar ocasión a la devolución del impuesto.*

«Si bien es cierto que con arreglo al artículo 43 del citado Reglamento de 7 de noviembre de 1947 cada convención sólo puede ser gravada con una sola exacción, no lo es menos que, *a sensu contrario*, cuando se trata de actos o contratos diferentes, cada uno debe satisfacer el gravamen correspondiente; de donde se sigue que para que quepa estimar que una liquidación es repetición de otra, se precisa que en las transmisiones que las motivaron se den identidad de personas, es decir, de transmitente y adquirente, de cosas o bienes, y de causa o concepto en que las trasmisiones se verificaron, circunstancia esta última que falta en el caso de autos, ya que de las dos liquidaciones giradas a la actora, la primera se practicó a virtud de donación *inter vivos* y la segunda lo fué a consecuencia de sucesión hereditaria y, por tanto, por título o concepto distinto de la anterior, lo mismo en el orden civil que en el ámbito fiscal» *(Sentencia de 4 de abril de 1957).*

F) *Nulidad o rescisión de los actos sujetos; caso en que no da lugar a la devolución del impuesto.*

«Según el artículo 58 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947, para que la nulidad o rescisión de los actos y contratos pueda dar lugar a la devolución del impuesto, se necesita que dicha nulidad o rescisión haya sido declarada judicial o administrativamente; y es obvio que a esa declaración judicial o administrativa no es equiparable la hecha por uno de los interesados o por todos ellos de común acuerdo» *(Sentencia de 4 de abril de 1957).*

G) *Informe del liquidador en ciertos expedientes en que se reclame la devolución de lo pagado por Impuesto de derechos reales.*

«En los expedientes en que se reclame la devolución de lo que por Impuesto de derechos reales crea satisfecho de más el contribuyente por razones distintas de las comprendidas en el artículo 208 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo —error de hecho o duplicación de pago, o ya por haberse cumplido alguna de las condiciones o requisitos que conforme a dicho Reglamento den lugar a la devolución— es *trámite necesario* el informe del liquidador que hubiese realizado el acto administrativo reclamado, máxime habiéndose requerido, en el caso de autos, a la representación de los contribuyentes, los documentos... a que se refiere el párrafo 2.° del artículo 71 del Reglamento de Impuestos de derechos reales a fin de fundamentar los motivos que le indujeron a tenerlos por inoperantes» *(Sentencia de 11 de abril de 1957).*

H) *Orden en que la Administración ha de utilizar los medios comprobatorios a que se refiere el apartado 2) del artículo 80 del Reglamento del Impuesto.*

«Aun cuando el citado apartado 2) del artículo 80 del Reglamento del Impuesto, al relacionar los medios ordinarios de comprobación, señala en primer lugar el padrón o amillaramiento de la riqueza territorial, y los registros fiscales o trabajos catastrales debidamente aprobados, ello no puede ser, de ningún modo, interpretado en el sentido de que esta preferencia o colocación en el orden de tal relación obligue siempre a la Administración a utilizar, precisa e inexcusablemente, por este orden, los medios que contiene, sin poder alterarlos en forma alguna; ya que esta apreciación queda completa y terminantemente rechazada por el mismo precepto al disponer, en su apartado 4), literalmente, que «la Administración utilizará los medios indicados, acudiendo en primer lugar a los datos de los amilla-

ramientos, registros fiscales o trabajos catastrales, y después, indistintamente, a los demás enumerados; pero sin que sea preciso valerse de todos cuando el resultado obtenido por alguno de ellos se conceptúe justificativo del verdadero valor, y el haber utilizado uno, incluso el primero, no excluye el valerse de otro u otros, si se estima que el resultado por aquél obtenido no revela el verdadro valor de sus bienes», lo que sin posible duda autoriza la conclusión de que, en el caso actual, tanto el liquidador del impuesto como el Tribunal económico-administrativo central, al anteponer a aquellos primeros medios de comprobación el del precio de los aprovechamientos forestales de que se trata, se ajustó estrictamente, haciendo uso de la indicada facultad que concede, a lo que por ese apartado 4) está previsto y prevenido» *(Sentencia de 22 de junio de 1957)*.

I) *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.*

El importe de los aprovechamientos forestales, considerado como arrendamiento de los bienes respectivos, debe ser utilizado como medio de comprobación a los efectos de la imposición sobre los bienes de las personas jurídicas. El T. S. repite literalmente lo que sobre un caso análogo dice en la Sentencia de 15 de marzo de 1956: «No por interpretación extensiva o analógica, sino por aplicación adecuada de preceptos claros y terminantes (artículos 286 y 80, núm. 8, del Reglamento) y, en todo caso, siguiendo los criterios sistemáticos, ortodoxos y clásicos de toda interpretación hermenéutica, no puede menos de reconocerse que el precio en que hayan sido adjudicados los aprovechamientos forestales, si concurren los demás requisitos exigidos por el mencionado precepto, constituye merced de arrendamiento, y es, por ende, medio ordinario de comprobación a los efectos del Impuesto sobre personas jurídicas, como tiene reconocido esta Sala en sus Sentencias de 30 de septiembre y 9 de noviembre de 1954, por lo que respecta al Impuesto de derechos reales» *(Sentencia de 22 de junio de 1957)*.

2.—*Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios.*

A) *Determinación de la base imponible en la modalidad de negociación.*

«Para la capitalización de las acciones por el procedimiento señalado en el apartado d) del artículo 8.° de la Ley de 13 de marzo de 1943 sólo puede tenerse en cuenta, además de las reservas efectivas, el dividendo correspondiente al ejercicio al que la liquidación se refiera, y no los que, aunque pagados en tal ejercicio, correspondan a otros anteriores, sin perjuicio de que en su caso se haga uso de la evaluación pericial a la que hace relación el párrafo 2.° del apartado *c)* de dicho artículo...» *(Sentencia de 25 de junio de 1957)*.

3. *Impuesto sobre pagos del Estado.*

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

La *Sentencia de 23 de abril de 1957* reproduce textualmente la doctrina sentada en la de 16 de octubre de 1956, que comentamos en el número 22 de nuestra REVISTA (pág. 216), por lo que nos remitimos a lo que allí quedó dicho. En el mismo sentido se pronuncia la *Sentencia de 7 de mayo de 1957.*

B) *Exención del impuesto de los pagos efectuados por una Delegación Provincial del Instituto Nacional de Previsión al Colegio de Farmacéuticos.*

«Estos pagos se hallan comprendidos en la exención otorgada en el Real Decreto de 9 de abril de 1927» *(Sentencia de 23 de abril de 1957).*

4.—*Renta de Aduanas.*

A) *Aforo de películas cinematográficas.*

Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo «no sólo que aforado un primer ejemplar o copia de una película por la partida 692 bis, no es dable aplicar a las restantes copias amparadas por la misma licencia de importación la partida 692 cuart., que tarifa las bandas sonoras y las columnas de efectos cuando se importan con separación de las películas a que corresponden, sino también que tanto la circular de la Dirección General de Aduanas de 21 de marzo de 1946, como la Orden ministerial de 8 de septiembre de 1949 la confirma, disposicionos en las que se apoya el acuerdo ahora combatido, infringen la Ley de 19 de julio de 1944, que modificó los aranceles de Aduanas, y contravienen, a su vez, el art. 8.º de la Ley de Bases para la revisión arancelaria de 20 de marzo de 1906, según el cual los derechos del arancel no se podrán modificar por Ordenes y por Decretos, sino por medio de Leyes» *(Sentencia de 31 de mayo de 1957.)*

5. *Contribución de Usos y Consumos.*

A) *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.*

La *Sentencia de 7 de junio de 1957* reproduce sustancialmente la doctrina sentada en la de 2 de octubre de 1956 que recogimos en el núm. 22 de nuestra REVISTA (págs. 218-219).

## IV.—Haciendas locales.

*Contribución especial para obra de pavimentación; debe acomodarse en su cuantía a la importancia relativa del interés particular y el interés general respecto a la obra; caso en que predomina el interés general.*

«Si bien el artículo 470 de la Ley de Régimen Local (en su redacción anterior a la vigente), en su casuística regla primera concreta la parte alícuota del coste de las varias obras municipales que ha de ser cubierta por contribuciones especiales, y el Ayuntamiento ciertamente que no ha excedido esos topes, una segunda regla no menos preceptiva, ordena que dentro de aquellos límites se atenderá a la importancia relativa del interés público y de los intereses particulares que concurran en la obra o instalación de que se trate, y tratándose de calle cual la de X., que es notorio y público ser una de las más importantes vías de acceso directo a la ciudad —vía además de tráfico intensísimo, situado en ella o en sus inmediaciones una Facultad universitaria, una estación de FF. CC., el Matadero, las cocheras y talleres de tranvías, más otras empresas de gran volumen—, deriva de ello un interés público de muy más destacada entidad que el mero interés particular... Por todo lo que... ha de concluirse que las aportaciones exigidas por el Ayuntamiento a los particulares propietarios de inmuebles de la calle, están, por el contrario, basadas en una estimación preferente del interés particular en las obras realizadas: lo que, significando lesión de derecho administrativo, da base al presente recurso...» *(Sentencia de 4 de junio de 1957,* que adopta y da por reproducidos los considerandos de la Sentencia de 21 de marzo de 1956 del Tribunal Provincial de Zaragoza.)

Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO y
Jaime GARCIA AÑOVEROS

Doctores en Derecho por la Universidad de Bolonia. (*)

(*) La reseña de los epígrafes I y III ha estado a cargo de Jaime García Añoveros, y la de los II y IV, de F. Vicente-Arche Domingo.

# CRONICA ADMINISTRATIVA