

FISCAL Y ECONOMICO ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL DEL DERECHO FINANCIERO: 1. Fuentes: Excepciones al principio de irretroactividad de la ley. B) Principios generales. 2. Interpretación: A) Las exenciones deben ser interpretadas restrictivamente. B) Los preceptos fiscales no admiten interpretaciones extensivas. 3. Acto administrativo de liquidación. A) La liquidación provisional es impugnabile, por tratarse de acto administrativo del que surgen obligaciones para el contribuyente. B) Validez de la liquidación provisional. 4. Procedimiento económico-administrativo. A) Concepto de inierres-do a efectos de impugnación de una liquidación. B) Cuantía de las reclamaciones económico administrativas en caso de que se reclame conjuntamente por varias cuotas. Impugnación de actas de invitación en la vía económico-administrativa. 5. Principio «solve et repete». A) Es necesario el ingreso de la cantidad liquidada antes de intentar la vía contencioso-administrativa. B) El previo pago exige la existencia de una cuota previamente fijada por la Administración. C) Casos en que es necesario el previo pago. 6. Inspección. Nulidad de acta.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. Contribución de Utilidades. Tarifa 1.ª: A) Reforma de escalas. Legislación aplicable. B) Exenciones. C) Fijación del tipo de gravamen. D) Gastos deducibles. Tarifa 2.ª: A) Sujeto pasivo. Tarifa 3.ª: A) Sujeto pasivo. B) Prescripción. C) Recargo municipal. 2. Contribución general sobre la renta. Competencia del Jurado Central en cuestiones de domiciliación. 3. Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios. A) Determinación del capital inicial de ejercicio.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes. A) Actos sujetos. B) Actos no sujetos. La expedición de pagarés. C) Exenciones. a) De las Cámaras Oficiales Sindicales Agrarias. b) Bonificaciones a las industrias de interés nacional. Alcance de las mismas. D) Devolución de cuotas. Cuándo se produce la nulidad, rescisión o rescisión de acto o contrato por intervención de la Administración. E) La renuncia a una herencia con posterioridad a la aceptación tácita debe considerarse como donación a efectos fiscales. F) El cambio aplicable a efectos de lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales es el oficial. 2. Contribución de Usos y Consumos. A) Impuesto de Consumos de lujo. Exenciones. B) Interpretación de la reducción tributaria concedida a las Empresas declaradas de interés nacional. 3. Renta de Aduanas. Aforos. a) Acetato de celulosa. b) Oxido de hierro amarillo. c) Acido «Tobías». d) Oxido de antimonio. e) Hilados de seda artificial llamada «nylon» enrollados en bobinas o carretes de madera con núcleo interior de hierro. f) Resina sintética (DIAKON). g) Adipato de dióxido.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. Tasas por ocupación de vuelo, suelo y subsuelo de la vía pública. 2. La adjudicación al cónyuge superviviente de su mitad de gananciales no está sujeta al arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos.

I.—PARTE GENERAL DEL DERECHO FINANCIERO

1.—Fuentes.

A) *Excepciones al principio de irretroactividad de la ley.*

El apartado a) del artículo 31 de la Ley de la Contribución sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954 es aplicable al caso «en virtud del conocido principio de derecho sobre retroactividad de las normas legales de competencia y de procedimiento que son de interés público» (*Sentencia de 4 de febrero de 1958*).

B) *Principios generales.*

«Es principio de derecho fiscal no dejar indefensos a los contribuyentes» (*Sentencia de 13 de enero de 1958*). «Es principio de derecho fiscal no poder permitir nunca la indefensión de los contribuyentes, pues de este modo podría verse favorecida la Administración» (*Sentencia de 20 de enero de 1958*).

2.—Interpretación.

A) *Las exenciones deben ser interpretadas restrictivamente.*

«Dar una interpretación extensiva, como se quiere por la parte actora, a aquellos apartados para hacer entrar en ellos actos no comprendidos de un modo expreso en los mismos, iría contra el criterio de restricción con que deben ser interpretadas las exenciones fiscales» (*Sentencia de 20 de enero de 1958*).

B) *Los preceptos fiscales no admiten interpretaciones extensivas.*

«Los preceptos fiscales no admiten interpretaciones extensivas ni derivadas de principios de equidad, sino que han de aplicarse según sus propios términos» (*Sentencia de 15 de enero de 1958*).

«... Sólo con una interpretación extensiva y opuesta a los propios principios informadores del art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 se puede llegar a estimar vigentes y de aplicación para una ley de 1954 las disposiciones transitorias de una... ley de 1927, sin base jurídica alguna de apoyo y contrariando a la reiteradísima

jurisprudencia de esta Sala» (Sentencias de 23 de marzo de 1950, 25 de mayo y 13 de diciembre de 1951 y 29 de septiembre de 1953, entre otras muchas) en las que se afirmó que las leyes fiscales se han de aplicar según su texto literal» (Sentencia de 23 de enero de 1958).

3.—Acto administrativo de liquidación:

A) *La liquidación provisional es impugnabile, por tratarse de acto administrativo del que surgen obligaciones para el contribuyente.*

«Tanto la liquidación provisional como la definitiva tienen el carácter de actos administrativos recurribles, ya que de ambos surge la obligación respecto del contribuyente de satisfacer la cantidad liquidada, la que le puede ser inmediatamente exigida, diferenciándose las referidas liquidaciones únicamente en lo que afecta a la comprobación que los órganos administrativos competentes han de practicar respecto a los datos consignados por el interesado en su declaración, siendo éste el criterio sustentado por esta Sala, entre otras sentencias, en la de 1.º de diciembre de 1955, por lo que, en su consecuencia, es evidente el derecho que asiste a la parte recurrente para impugnar la liquidación practicada si estima no hallarse ajustada a las disposiciones legales de aplicación» (Sentencia de 16 de enero de 1958).

B) *Validez de la liquidación provisional.*

«Solicitado en la demanda que con revocación del acuerdo recurrido se declare nula la liquidación provisional practicada a la Sociedad recurrente en 9 de octubre de 1946 por tarifa 3.ª de Utilidades, cuota mínima y ejercicio de 1945, al no ajustarse a la declaración jurada, por cuanto en la misma se han introducido modificaciones y alteraciones prohibidas por el párrafo 4.º del art. 9.º de la Ley de Utilidades y Circular de la Dirección General de Contribuciones de 20 de diciembre de 1922, la cuestión que en tales términos se plantea ha de resolverse a base de fijar el sentido y alcance del acuerdo que se impugna y sin dejar de tener en cuenta el criterio mantenido por la Sala...

El... acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 23 de junio de 1956 se basa sustancialmente en que, tratándose de una liquidación provisional en la que la Administración no aceptó las deducciones que en su declaración hacía la entidad contribuyente, precisaba determinar previamente, por exigencia del art. 2.º de la Ley de 31 de diciembre de 1942, si las cuotas deducidas por contribución territorial gravaban o no de manera directa la actividad lucrativa de la Empresa, siendo im-

procedente plantear la cuestión sobre deducibilidad de cuotas antes de practicarse la liquidación definitiva, ya que, en el supuesto, harto frecuente, de que la Inspección al comprobar proponga incrementos a la masa de beneficios que produzca una base superior a la mínima sobre el capital, no habría problema, puesto que en tal caso no ofrecería duda la deducción de las susodichas cuotas.

Si bien conforme al párrafo 4.º del art. 9.º de la citada Ley de Utilidades, interpretado por la invocada circular del Centro directivo, en las liquidaciones provisionales por tarifa 3.ª practicables al solo efecto recaudatorio ha de atenerse la Administración a los documentos presentados por el contribuyente, sin que quepan otras alteraciones que las determinadas por equivocaciones aritméticas o errores en la aplicación de epígrafes o tipos impositivos, como quiera que el Tribunal Central no se pronunció en definitiva sobre si debía decretarse o no la pretendida deducción de cuotas con arreglo a la Ley de 31 de diciembre de 1942, por entender, como ya se dijo, que dicha cuestión no cabía plantearla sino después de saber, en vista del resultado de la comprobación, si la contribución territorial gravaba o no las actividades de la empresa demandante, precisa reconocer que el acuerdo recurrido, confirmatorio del acto administrativo que se produjo en la fase provisional del expediente, no tiene el alcance lesivo que se le atribuye y procede mantenerlo, ya que el acceder a lo que se pretende sólo conduciría a una tramitación dilatoria de que por economía procesal puede prescindirse, sin originar indefensión por cuanto queda a salvo el derecho de la Sociedad interesada a plantear en su caso la misma cuestión luego de practicarse la liquidación definitiva» (*Sentencia de 7 de febrero de 1958*).

4.—Procedimiento económico-administrativo.

A) Concepto de interesado a efectos de impugnación de una liquidación.

«La cuestión a decidir en este recurso consiste en determinar si A tiene acción para impugnar una liquidación de derechos reales girada a nombre de la Sociedad B, como consecuencia de un contrato celebrado entre ambas, en el que expresamente quedó estipulado que aquélla asumiría el pago de todos los impuestos que recayesen sobre B, sus empleadas o subcontratistas, por la fabricación, venta del equipo y todos los actos y actividades desarrollados en la ejecución del convenio. todo ello según la estipulación décimocuarta de las estipulaciones del mismo.» «El Reglamento de Procedimiento económico-administrativo de 29 de julio de 1924, en su art. 15, faculta para promover reclamaciones de esta naturaleza a todas

las personas cuyos particulares intereses resulten afectados de modo directo por los actos que dicte la Administración, afección que, indudablemente, se da en este caso para A no sólo por la convención en virtud de la cual resultan de su cargo todos los impuestos derivados del contrato dicho, sino también por la responsabilidad subsidiaria que del importe de la liquidación girada le atribuye el art. 59 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales» (*Sentencia de 6 de marzo de 1958*).

B) Cuantía de las reclamaciones económico-administrativas en caso de que se reclame conjuntamente por varias cuotas.

«Conforme al art. 47 del Reglamento Procesal de 29 de julio de 1924, la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas se determinará atendiendo sólo a la cantidad principal que haya constituido el objeto del acto administrativo, sin que en ningún caso puedan considerarse de cuantía inestimada aquellas que se refieran a actos administrativos en que se concrete una cantidad como base de imposición o como importe de una liquidación practicada, no debiendo perderse de vista que, conforme a lo declarado por esta jurisdicción en las sentencias de esta Sala de 16 de enero de 1950, 23 de enero y 12 de marzo de 1951, y la de 18 de noviembre de 1957, a este respecto de determinación de cuantía a efecto de los recursos procedentes, no cabe acumular o sumar las cuotas exigidas a varios reclamantes que actúen en el mismo proceso, ni aun las liquidadas a cargo de uno solo por diferentes periodos de tiempo» (*Sentencia de 21 de marzo de 1958*).

C) Impugnación de actas de invitación en la vía económico-administrativa. Las actas de invitación pueden ser impugnadas en cuanto a la calificación fiscal dada por la Administración a los hechos en ellas admitidos.

«La cuestión en esta litis planteada y cuya resolución procede, consiste en determinar si se puede o no impugnar en la vía económico-administrativa la liquidación definitiva girada por contribución sobre la renta al recurrente A, por el ejercicio de 1952, como consecuencia de un acta de invitación en la que conceptuó renta el importe de las reservas obtenidas en la disolución de una Sociedad por pago de acciones heredadas por el recurrente.» «La Orden de 23 de septiembre de 1927 establece que las actas de invitación autorizadas con la conformidad del contribuyente tendrán la consideración de declaraciones o partes de alta, y la Ley de 28 de marzo de 1941 dispone que las mencionadas actas no podrán ser impugnadas por el contribuyente, no obstante lo cual podrá éste reclamar en la vía

contencioso-administrativa contra los acuerdos dictados por la Administración como efectos del acta, en cuanto no sean consecuencia legal de dicho documento: y es visto que en el caso contemplado, por la Inspección se estimó que debían conceptuarse como incremento de renta las reservas adjudicadas en la disolución de la Sociedad anónima B., procedentes de 433 acciones que posee el recurrente por haberlas heredado de su finado padre, de cuyo criterio disiente el demandante al calificar las referidas reservas de capital recibido por herencia, ya que las mismas se encontraban contabilizadas como tales reservas al causarse aquélla, y en el momento de tributar por el impuesto de derechos reales fueron tenidas en cuenta al valorar las referidas acciones cuando se transfirieron al recurrente, por lo que es indudable que la discrepancia que surge entre la Administración y el contribuyente versa sobre *una cuestión de derecho y no sobre los hechos* en el acta reflejados, respecto a los cuales ésta no puede ser impugnada.» «El Tribunal Económico-administrativo Central debió en el fallo recurrido decidir sobre el fondo de la cuestión planteada, ya que únicamente se limita a declarar que las actas de invitación no son recurribles, cuando lo más cierto es que no son impugnables por lo que afecta a los hechos en ellas reflejados, cuando a ellos presta su conformidad el contribuyente, pero ello no impide que puedan ser impugnadas *en cuanto a la calificación fiscal dada por la Administración a los referidos hechos*, pues de no ser así podrían admitirse como materia de imposición actos que no participen de esa naturaleza, sin más rectificación que la que pudiera de oficio hacer la Administración, y es principio de derecho fiscal no dejar indefensos a los contribuyentes» (*Sentencia de 13 de enero de 1958*; en el mismo sentido, la *Sentencia de 20 de enero de 1958*).

«Es impugnable el acta de inspección, ya que la conformidad, en cuanto a sumas percibidas y razón de su cobro, no puede ser obstáculo a una oposición fundada en apreciaciones jurídicas sobre la naturaleza en derecho de tales adjudicaciones» (*Sentencia de 21 de enero de 1958*; en el mismo sentido, *Sentencia de 3 de enero de 1958*).

5.—Principio «*solve et repete*».

A) *Es necesario el ingreso de la cantidad liquidada antes de intentar la vía contencioso-administrativa.*

«Reconociendo, como reconoce el recurrente en el segundo de los hechos de su demanda, la existencia de la referida liquidación, que no ha sido ingresada al interponer el presente recurso, ha incurrido en la prohibición que para intentar la vía contencioso-administrativa señala el ar-

título 6.º del texto refundido de la Ley de esta jurisdicción de 8 de febrero de 1952, y ha lugar a declarar que procede estimar la excepción de incompetencia alegada por la representación de la Administración en armonía con lo dispuesto en el número 1.º del art. 44 y conforme con el 6.º de la Ley de esta jurisdicción» (*Sentencia de 25 de febrero de 1958*).

B) *El previo pago exige la existencia de una cuota previamente fijada por la Administración.*

«... Formulándose el presente pleito contra la Orden del Ministerio de Hacienda que fijó la prima exigible a cada una de las acciones emitidas por la Sociedad X en la ampliación de su capital social, por escritura otorgada en Barcelona el 22 de mayo de 1956, no cabe afirmar que la Orden del Ministerio aquí impugnada trate de cobranzas de contribuciones y demás rentas públicas definitivamente liquidadas a favor de la Hacienda, siendo, por tanto, la interpretación atribuida por el Fiscal tan amplia que no puede aceptarse, porque el previo pago exige la existencia de una cuota previamente fijada por la Administración y en el caso de autos la Orden recurrida fijaba, precisamente, esa cuota, por lo que es necesario concluir que no concurren los requisitos precisos para que pueda pedirse la pertinencia de aplicar el art. 6.º de la Ley...» (*Sentencia de 31 de diciembre de 1957*).

C) *Casos en que es necesario el previo pago.*

a) «Como en el presente recurso, por la entidad demandante, se pretende se declare no hallarse sujeta a la obligación de pagar las cuotas que le fueron asignadas por el Ayuntamiento de Arucas por ocupación del subsuelo de la vía pública o que las mismas sean reducidas, es evidente que al entablarse, en acatamiento de lo establecido en el indicado precepto (art. 6.º de la Ley de 8 de febrero de 1952), en armonía con el núm. 5.º del art. 33 de la meritada Ley, debió acreditar el previo pago de las expresadas cuotas» (*Sentencia de 30 de diciembre de 1957*).

b) «El art. 6.º de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa establece que «no se podrá intentar la vía contencioso-administrativa en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro público, y como en el presente recurso por la entidad demandante se postula la revocación del acuerdo de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de empresas por el que se decide someter al fallo del Jurado de Utilidades el expediente seguido a la prenombrada empresa por tarifa 3.ª del Impuesto de Utilidades en los ejer-

cios de 1950, 1951 y 1952, es indudable que la cuestión que con tal motivo se suscita está íntimamente ligada con la cobranza del indicado impuesto y comprendida, en su consecuencia, en el aducido precepto; por lo que, habiéndose notificado a la prenombrada entidad el 18 de junio de 1956 la liquidación definitiva de las cuotas, con sus recargos y penalidad, que por tal impuesto le correspondía satisfacer, debió aquélla acompañar con el escrito de 11 de junio de 1956 interponiendo el recurso contencioso-administrativo contra el citado acuerdo. el documento original acreditativo del pago de dichas cuotas con su recargo y penalidad en las Cajas del Tesoro público, como exige el núm. 5. del ar. 33 del expresado ordenamiento jurídico, sin que le exima del cumplimiento de este requisito legal, como pretende la entidad demandante, el que el recurso se circunscriba únicamente a la cuestión de competencia acordada por el mencionado organismo, ya que ello no cambia la naturaleza de dicha cuestión por versar sobre cobranza del Impuesto de Utilidades, y a mayor abundamiento porque el citado art. 6.º tampoco hace distinción alguna... (Sentencia de 19 de febrero de 1958).

6.—Inspección.

Nulidad de acta.

No se da nulidad de acta.

«La pretendida nulidad de actuaciones la fundamenta la Sociedad recurrente en que, a su juicio, al levantar el acta, la Inspección no formuló «invitación» al contribuyente para rectificar su situación tributaria; pero es lo cierto que en dicha acta, desde el primer momento, el representante de la empresa mostró su oposición y que ante éste era vana toda invitación, la que sólo hubiera tenido realidad en el caso de haber sido aceptadas por la Sociedad expedientada las manifestaciones en aquélla consignadas por el Inspector» (Sentencia de 10 de marzo de 1958).

II.—IMPUESTOS DIRECTOS

1.—Contribución de Utilidades.

Tarifa 1.ª

A) Reforma de escalas. Legislación aplicable.

Los tipos impositivos establecidos por la Ley de 16 de diciembre de 1954 deben aplicarse a las Utilidades devengadas durante el mes de diciembre de dicho año.

La causa litis planteada en este recurso se concretaba a determinar si la reforma en las escalas de la Tarifa 1.ª de Utilidades dispuesta por la Ley de 16 de diciembre de 1954 es aplicable o no a las obtenidas en el mes de diciembre de 1954 por el personal de X. «Los dos preceptos básicos alrededor de los que ha girado en vía administrativa y ha de girar en esta contencioso-administrativa el estudio y resolución de la tesis propuesta..., son el art. 17 y último de la Ley de 16 de diciembre de 1954 y la disposición transitoria 1.ª de la Ley de 15 de diciembre de 1927, ambas referentes a modificaciones de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922; en el art. 17 indicado, clara y concretamente, sin que pueda darse a su texto otra interpretación que la derivada de su tenor literal, se preceptúa: «La presente Ley entrará en vigor el día 31 de diciembre de 1954; en la disposición transitoria 1.ª de la Ley de 1927 se ordenaba que: «los preceptos de esta Ley entrarán en vigor el día 1.º de enero de 1928, y a los efectos de su aplicación las Utilidades gravadas en ella se entenderán gravadas por días. El gravamen de las que se hubieran obtenido antes de la indicada fecha se regirá por las disposiciones hasta entonces vigentes».

«En la Ley de 22 de septiembre de 1922..., en sus artículos 5, 7 y 8, se preceptúa que la recaudación se hará por retención directa o indirecta o por exacción fundada en la declaración jurada del contribuyente; que la retención indirecta se efectuará por las entidades deudoras a sus acreedores sobre los sueldos, gratificaciones, sobresueldos, dietas, asignaciones, retribuciones, gratificaciones, que perciban por razón del trabajo u ocupación en que están empleados; que tal retención se llevará a cabo el mismo día en que se devenguen las expresadas remuneraciones, que es precisamente aquel en que el acreedor puede exigir a su deudor el pago; y como en el Reglamento de trabajo de los empleados en X, aprobado por

Orden del Ministerio de Trabajo de 28 de junio de 1946, en su art. 4.º, se clasifica a tal personal en cuatro grupos: técnico, administrativo, subalternos y obreros, determinándose en el número 3.º del art. 18 del mismo Reglamento que «los haberes se percibirán por meses o por quincenas, según la clase del personal, satisfaciéndose, desde luego, por meses los de los tres primeros», es por lo que ha de estimarse que el devengo de los haberes de los empleados de X de los tres primeros grupos citados del mes de diciembre de 1954 acaeció precisamente el día 31, o sea el mismo en que entró en vigor la Ley de 16 de diciembre de dicho año, pues en tal día nació el derecho de los aludidos empleados para poder reclamar sus remuneraciones, y como aquel día exactamente entró en vigor la reforma de la Contribución de Utilidades que implicó dicha Ley últimamente citada, ella y no otra ha de ser necesariamente por la que se fijen las cuotas tributarias para las remuneraciones íntegras de tal mes respecto a los empleados de los tres primeros grupos citados.

El texto de la disposición transitoria primera de las de la Ley de 15 de diciembre de 1927... a primera lectura pone de manifiesto que no es aplicable más que a las situaciones que se deriven del cambio del régimen tributario que estatuyó la Ley de 22 de septiembre de 1922 y al que se estableció por la calendada Ley de diciembre de 1927, y sólo con una interpretación extensiva y opuesta a los propios principios informadores del art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, se puede llegar a estimar vigentes y de aplicación para una Ley de 1954 las disposiciones transitorias de la citada Ley de 1927, sin base jurídica alguna de apoyo y contrariando a la reiteradísima jurisprudencia de esta Sala... que afirmó que las leyes fiscales se han de aplicar según su texto literal» (*Sentencia de 23 de enero de 1958*).

B) Exenciones.

No goza de la exención concedida por la Ley de 17 de julio de 1951 la mejora del subsidio familiar abonada por el I. N. P., con sus propios fondos, a sus funcionarios con dos o más hijos menores de catorce años.

(La *Sentencia de 17 de enero de 1958* reitera la doctrina establecida en la de 9 de octubre de 1957, recogida en las págs. 234-235 del núm. 24 de esta REVISTA.)

C) Fijación del tipo de gravamen.

Las dos pagas extraordinarias especiales que abona el I. N. P. tienen el carácter de fijas por su cuantía y periódicas en su vencimiento, a efectos de acumulación a los sueldos para la fijación del tipo de gravamen.

«... Basta con examinar los términos literales de la disposición transitoria 9.^a del Estatuto del Instituto Nacional de Previsión para que aparezcan como innegables los caracteres de fijeza y periodicidad de las dos pagas extraordinarias que abona la entidad a sus empleados, ya que tal disposición expresa lo siguiente: «El Instituto Nacional de Previsión, en razón de la permanencia de las circunstancias, mantendrá en sus presupuestos dos pagas extraordinarias de carácter especial, que seguirá abonando a todos sus funcionarios con independencia de las establecidas en el art. 51 de este Estatuto» (*Sentencia de 17 de enero de 1958*).

D) *Gastos deducibles.*

De los ingresos que obtienen los recaudadores.

Cuando la recaudadora del impuesto es una Diputación Provincia que tiene a su cargo varias zonas recaudatorias, el límite de 40.000 pesetas de deducción de la base imponible es aplicable a cada una de las zonas recaudatorias a cargo de dicha Diputación.

(La *Sentencia de 10 de marzo de 1958* reproduce la doctrina sentada, entre otras, en la de 8 de octubre de 1957, reseñada en las págs. 237-238 del núm. 25 de esta REVISTA.)

Tarifa 2.^a

A) *Sujeto pasivo.*

La no sujeción que concede la Ley de Utilidades para las Sociedades regulares colectivas no se puede aplicar a una que los interesados titulan sociedad civil, y que al impugnar la liquidación tratan de calificar de Sociedad regular colectiva.

«Siendo los preceptos de las leyes fiscales de aplicación estricta por imperativo de lo dispuesto en el art. 5.^o de la vigente Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, no sería lícito, ni aun admitiendo que la entidad recurrente, que para la Administración era una Sociedad civil, fuese doctrinalmente una empresa mercantil regular colectiva, aplicar la no sujeción a la tarifa 2.^a de Utilidades de los beneficios repartidos en el ejercicio económico a que la liquidación se contrae, porque tal criterio llevaría a la conclusión de interpretar extensivamente el beneficio fiscal concedido a sociedades de una tipicidad expresamente definida en el Código de Comercio, que no puede aplicarse a las que no

reúnen todos los requisitos necesarios para que puedan calificarse con la denominación de regulares colectivas.

A mayor abundamiento de lo dicho anteriormente, la entidad recurrente, integrada por una persona física y una entidad comercial, que siguió ejerciendo sus actividades, no puede considerarse en modo alguno como sociedad colectiva, porque no es un convenio entre personas individuales, sino un contrato especial entre una persona y sociedad comercial, que será si se quiere una asociación superior a la sociedad misma, pero nunca una sociedad regular colectiva, porque carece de los requisitos esenciales de las de este tipo, ya que, por estar constituida en documento privado, carece de la publicidad exigida por el art. 118 del Código de Comercio, como también de razón social y no tener responsabilidad solidaria, notas que hacen imposible admitir que pueda calificarse de empresa mercantil, por lo que es necesario concluir que la denominación de sociedad civil que le fué dada por los miembros de la citada asociación era la única que podía aplicarse, pues sólo ofrece las notas de haber puesto en común bienes con ánimo de partir entre sí las ganancias, en armonía con lo dispuesto en el art. 1.665 del Código civil» (*Sentencia de 23 de enero de 1958*).

Tarifa 3.ª

A) Sujeto pasivo.

No está obligada a contribuir una comunidad de bienes que satisface el canon de superficie sobre minería incorporado a la contribución industrial.

«Incorporado el canon de superficie de minería a la Contribución industrial por la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, esa incorporación no quiere decir que las comunidades de bienes paguen el referido canon por el desarrollo de actividades industriales o comerciales, que es lo que, a tenor de la Base 1.ª de la ordenación de la contribución industrial constituye el motivo determinante de la exigibilidad del impuesto, sino en razón de la superficie de las pertenencias mineras de su propiedad, y como no se discute que la entidad actora es una comunidad de bienes típica y a lo que está obligada a satisfacer es una cuota fija por pertenencia concedida, aunque la misma no se explote, es evidente que el canon de superficie no grava los rendimientos del negocio que la comunidad tenga en explotación y falta, por tanto, la condición exigida en la disposición 1.ª de la tarifa 3.ª de Utilidades para considerarla sujeta a tributar por dicha tarifa.

La tesis que mantiene el acuerdo recurrido de que el canon debe ser fiscalmente considerado como verdadera contribución industrial a todos los

«efectos, incluso en relación con la tarifa 3.ª en las comunidades de bienes, es inadmisibile, porque se basa en una interpretación extensiva del precepto, por cuanto está en pugna con el sentido de la disposición 1.ª, número VII, de la tarifa 3.ª de Utilidades, que ha de interpretarse en sentido estricto en tanto no se reforme por una disposición de igual rango legal» (*Sentencia de 6 de diciembre de 1957*).

B) *Prescripción.*

Interrupción de la misma.

En el caso de la sentencia reseñada se trató de la prescripción o no de unas cuotas de impuesto sobre primas de seguros, diferenciándose dos períodos: uno que comprendía los ejercicios de 1935 a 1940, y el otro que abarcaba los años 1941 a 1943; «y respecto del primero de ellos, ha de rechazarse la prescripción alegada por la parte actora, porque el plazo prescriptivo de cinco años establecido en el art. 27 de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades quedó interrumpido por la actuación del Jurado que tramitó expediente para la fijación de las cifras relativas de los negocios de España de la empresa, durante los trienios 1935-37 y 1938-40, y dictó los correspondientes acuerdos publicados en el «Boletín Oficial» de 1.º de mayo de 1948; y tal actuación interrumpió la prescripción conforme a lo dispuesto en el Real Decreto de 27 de octubre de 1924, que preceptúa que el ejercicio de la acción administrativa interrumpe los plazos de prescripción; siendo de tener muy en cuenta que en la actuación del Jurado tuvo necesariamente que intervenir la Sociedad, porque para fijar la expresada cifra relativa los datos de los negocios de aquéllas fuera de España sólo ella misma pudo facilitarlos, no estándose, por tanto, en el caso resuelto por la sentencia de esta Sala de 28 de enero de 1956, según la cual la actuación de la Administración dirigida contra un contribuyente pero realizada sin su conocimiento no puede interrumpir los plazos prescriptivos; y por todo ello, y dado que el Jurado actuó con conocimiento e intervención de la Sociedad, aparece como indudable que no habían prescrito las cuotas de los dos mencionados trienios, sin que valga en contrario la argumentación de la parte demandante relativa a que la determinación de la meritada cifra relativa de negocios afectaba, no al impuesto sobre primas de seguros, sino al gravamen sobre beneficios de la empresa, ya que se llega a conclusión contraria a esta alegación de la parte actora al tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado b) del art. 5.º del Convenio Hispano-inglés de 27 de junio de 1924, según el cual la repetida cifra relativa de negocios de las Compañías de Seguros inglesas en España se fijará atendiendo a la proporción que exista entre la cuantía de las primas devengadas en el territorio donde se hace efectivo el tributo y

la cuantía de las primas totales cobradas por la Compañía; lo que demuestra palmariamente que la actuación del Jurado recaía sobre datos y antecedentes relativos al impuesto sobre primas.

Por el contrario, en el expediente no ha justificado la Administración que con respecto al trienio 1941-43 haya llevado a cabo el Jurado actuaciones de ninguna clase, ya que se reconoce que al practicarse la liquidación en 2 de abril de 1952 no se había publicado acuerdo alguno del citado organismo referente al mencionado trienio, sin que aparezca tampoco ninguna otra actuación ni resolución de aquél relativa a esos tres años, por lo que, aplicando la doctrina jurisprudencial expuesta en el anterior fundamento, han de considerarse prescritas las cuotas de los mismos, en atención a que desde el final del año 1943 al 15 de noviembre de 1950, fecha del levantamiento del acta, transcurrieron más de cinco años» (*Sentencia de 10 de marzo de 1958*).

C) *Recargo municipal.*

Procede liquidar el recargo municipal.

«Con relación al recargo municipal liquidado a favor del Ayuntamiento de Barcelona y respecto del cual pretende la Empresa que no se ha demostrado por la Administración que todos los seguros que originaron las primas incluidas en el acta se llevaron a cabo en la citada capital, es lo cierto que la Sociedad no dió cumplimiento a lo ordenado en el art. 54 del Reglamento de la Contribución de Utilidades de 18 de septiembre de 1906, que preceptúa que a las declaraciones que las Compañías de Seguros han de presentar trimestralmente del importe total de las primas recaudadas en España acompañarán relación comprensiva de las primas anuales estipuladas por la Oficina central, e igual dato con respecto a cada una de las sucursales o agencias que tengan establecidas en la Península e islas adyacentes, y al incumplir este precepto la Empresa dió con ello lugar a que, no precisadas las oficinas sociales a las que correspondían las primas cobradas, se estimara lo fueran todas en Barcelona a efectos del recargo municipal, por estar en dicha capital su sede social, recargo que, en todo caso, a favor de la capital mencionada o de otra localidad, había de liquidarse; extremo éste que no podía causar agravio a la Compañía demandante y sí sólo interesaría en su caso al Ayuntamiento o Ayuntamientos donde se hubieren recaudado primas por la Sociedad» (*Sentencia de 10 de marzo de 1958*).

2.—*Contribución general sobre la renta.**Competencia del Jurado Central en cuestiones de domiciliación.*

«A la vista de las actas e informe de la Inspección y de las alegaciones de la parte interesada, el Delegado de Hacienda, conformándose con la propuesta de la Sección provincial en 28 de octubre de 1952, acordó elevar las actuaciones a la Dirección General del Ramo para que resolviese lo que estimase procedente en orden a la declaración de competencia del Jurado Central, a cuya propuesta llegó dicha oficina gestora, después de considerar sustancialmente: que la cuestión planteada por los herederos de la contribuyente se concreta a determinar cuál de las provincias —Madrid o Córdoba— es la competente para liquidar la contribución a la fallecida señora en los años 1947, 1949, 1950 y 1951; que de la documentación aportada por una y otra parte se desprende claramente una doble vecindad de aquélla...; que en el artículo 2.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932 se ordena someter a la competencia del Jurado Central las discrepancias que se susciten entre la Administración y el contribuyente por interpretación de las circunstancias de domicilio.» «Tratándose, por lo que se deja sentado, de un problema sobre determinación de domicilio a efectos de competencia para investigar y liquidar en orden a la contribución que nos ocupa, ha de tenerse en cuenta que esta Sala, en la sentencia de 22 de diciembre de 1955, tiene declarado, en esencia, que conforme a la circular fecha 5 de enero de 1951 de la Dirección General de la susodicha Contribución, y a tenor del apartado a) del art. 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, corresponden al Jurado Central las cuestiones que se susciten sobre domiciliación de los contribuyentes, sin que ello pueda entenderse circunscrito a los casos en que el cambio de domicilio sea reciente, por cuanto el segundo precepto legal no establece limitaciones ni distinguos.» «Si en el presente caso se suscitó la discrepancia acerca del domicilio de la persona obligada a contribuir y los expedientes fueron elevados a la superioridad, por los fundamentos consignados en el acuerdo-propuesta de la Sección aceptados por el Delegado, es evidente que la Dirección General de Contribución sobre la Renta, previa la obligada declaración en función ministerial delegada, debió someter el asunto al Jurado Central al objeto de que se pronunciase sobre la discutida domiciliación del contribuyente, para lo que le reconoce competencia, como lo tiene declarado la Sala, la precitada circular del propio Centro directivo y la Ley de 16 de diciembre de 1954, en el apartado a) de su art. 31, de aplicación al caso en virtud del conocido principio de derecho sobre retroactividad de las normas legales de competencia y de procedimiento que son de interés público» (*Sentencia de 4 de febrero de 1958*).

3.—*Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios.*A) *Determinación del capital inicial de ejercicio.*

a) «Los aumentos de capital de la Sociedad X debatidos en el presente recurso quedaron consignados en las escrituras de 6 de junio de 1941 y 9 de igual mes de 1942, en cuyas dos escrituras fueron materializadas y formalizadas las mencionadas ampliaciones de capital, teniendo las mismas desde estas fechas existencia jurídica, lo que aparece comprobado de modo bien evidente por lo que expresa la cláusula 2.ª de la primera de las dos citadas escrituras, en la que, con referencia a varios de los socios suscriptores del capital ampliado, se dice que aportan los valores y metálico importe de sus suscripciones respectivas; y con relación a otros socios que también suscribieron parte de ese dicho aumento, la referida cláusula 2.ª dice que aportarán en metálico sus participaciones, agregando a continuación lo siguiente: «El ingreso en la caja social del metálico de unas y otras suscripciones se efectuará en el plazo de ocho días a contar de aquel en que sean requeridos para ello por uno de los gerentes de la Sociedad»; y este mismo plazo, con iguales características que las que acaban de transcribirse, se reitera para el segundo de los citados aumentos, en la también cláusula 2.ª de la escritura de 9 de julio de 1942; resultando de todo ello que para nada se refieren una y otra escritura a aportaciones y valores en metálico que hubieran tenido lugar en fechas anteriores, lo que está demostrado por el verbo aportar, usado en presente y no en pasado, y el también verbo efectuar, empleado en futuro, así como por el plazo que concede para dichos ingresos desde que sean requeridos los socios suscriptores por uno de los gerentes; términos que ciertamente no serían los usados en los meritados documentos notariales si los ingresos de la ampliación de capital hubieran tenido lugar, como pretende la parte actora, en fechas anteriores.

Por ello se ajusta a derecho el criterio mantenido por la Administración, tanto en vía gubernativa como en la económico-administrativa, al considerar que el capital inicial en cada uno de los ejercicios 1941-1942 y 1942-1943 de la Sociedad recurrente, a efectos de las correspondientes liquidaciones por la antes mencionada contribución, era el que tenían al comenzar en primero de junio de los dos citados años sus respectivos ejercicios sociales, sin que para llegar a esta evidente conclusión sea siquiera preciso examinar el alcance que respecto de terceros, conforme a los artículos 24 y 25 del Código de Comercio y 111 del Reglamento del Registro Mercantil, puedan tener los acuerdos de aumento de capital de las sociedades hasta tanto no sean insertos en dicho Registro.»

b) «Respecto a la segunda cuestión, o sea la referente a si debe apli-

carse a la Sociedad actora la disposición 14 de la tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, es de tener en cuenta que la misma, tal como quedó redactada a virtud de lo dispuesto en la Ley de 31 de diciembre de 1942, dispuso, con referencia al gravamen por utilidades tarifa 3.ª, que cuando una Empresa hubiera variado su capital durante el período de la imposición, aquél se estimará por su estado medio durante dicho período; pretendiendo la parte recurrente en los pedimentos B) y C) de su demanda le sea aplicada esta dicha disposición, pero tal petición fué acertadamente desestimada por el Tribunal Económico-administrativo Central en la resolución recurrida, porque el apartado b) del art. 4.º de la Ley de 17 de octubre de 1941 dispuso que como capital se estimará, a efectos de la contribución de beneficios extraordinarios, el inicial del período impositivo, sin que contenga esta precisa y terminante disposición distingo ni salvedad alguna; por lo cual, y haciendo aplicación del conocido principio de derecho de que donde la ley no distingue no se debe distinguir, resulta evidente la inaplicación a liquidaciones giradas por la última de las contribuciones citadas de aquella disposición, establecida sólo para la Contribución de Utilidades y que ningún precepto legal hace extensiva a la de beneficios extraordinarios» (*Sentencia de 3 de marzo de 1958*).

III.—IMPUESTOS INDIRECTOS

1.—Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes.

A) Actos sujetos.

Es cuestión planteada la de si «la transmisión a favor de la recurrente A de los bienes mercantiles que pertenecieron a la Sociedad quebrada B, a que se refiere la subasta celebrada, con intervención de Corredor de Comercio, el día 4 de enero de 1952, está sujeta al impuesto de Derechos reales, como en definitiva resolvió el acuerdo recurrido, o es acto exento o no sujeto a dicho impuesto, cual se sostiene por la entidad actora.» «Al relacionarse, en el correspondiente pliego, las condiciones con sujeción a las cuales había de realizarse la enajenación, en pública subasta, de los bienes mercantiles propiedad de B, cuya venta fué ordenada por resolución del Juez especial de la quiebra de esta Sociedad, se hizo constar... que el remate sería adjudicado al mejor postor; que, acreditado por el rematante el cumplimiento de sus obligaciones, se procedería a la adjudicación definitiva de los efectos mercantiles vendidos; que por el Corredor de Comercio designado para la subasta sería intervenida la transmisión de los expresados efectos mercantiles vendidos, y, finalmente, que la celebración del remate tendría lugar en la Sala de Audiencia del Juz-

gado de Primera Instancia de X.» «Esto sentado, y habida cuenta, además, que del acta de la subasta aparece que ésta se celebró en presencia del Juez de la quiebra, con la concurrencia del Corredor de Comercio, y que dicho Juez aprobó el remate provisionalmente, es obligado reconocer que la enajenación y adquisición de los bienes de que se trata se efectuó en la indicada subasta, ya que allí se realizó el convenio sobre la cosa y el precio, y quedó, por tanto, con arreglo a los arts. 1.445 y 1.450 del Código civil, perfecto el contrato de enajenación, aunque posteriormente se solemnizara con la intervención del Corredor de Comercio y la expedición de la correspondiente póliza». «Tampoco puede ofrecer duda que el acto de la enajenación de bienes o valores mercantiles llevado a cabo judicialmente por el Organismo de la quiebra de B, ni puede ser equiparado a las negociaciones catalogadas como exentas en el núm. 7.º del art. 6.º del Reglamento de Derechos reales, pues esa disposición se refiere únicamente a las operaciones propias del tráfico mercantil entre particulares, ni deja tal acto de encajar, como sujeto a aquel impuesto, en los preceptos del apartado 6.º del art. 20 y del apartado 2.º del art. 48 del repetido Reglamento, preceptos que someten a tributación la transmisión de valores mercantiles o industriales mediante documento judicial» (*Sentencia de 20 de enero de 1958*).

B) *Actos no sujetos. La expedición de pagarés.*

«El presente recurso versa, en síntesis, sobre si está o no sujeto a tributación por el impuesto de Derechos reales como contrato de compra-venta de bienes muebles que regula el art. 2.º, núm. VII, de la Ley que rige el impuesto y el 24 de su Reglamento, el documento liquidado», que es un pagaré a la orden. «A tenor de los arts. 41, 44 y 48, apartado 2, del Reglamento, el impuesto de Derechos reales grava la transmisión de bienes, que cuando se produce por actos intervivos ha de ser mediante contrato constante en documento público o privado, calificándose éste con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, de donde se sigue, que para ser liquidable el impuesto debe constar en documento expresivo de un contrato transitorio de bienes, y así esta Sala, en sus sentencias de 1.º de febrero de 1956, 27 de mayo y 1.º de julio de 1957, tiene declarado, en presencia del art. 44 del Reglamento, que «las convenciones y contratos, en general, para ser liquidables han de constar expresamente en documento público o privado o deducirse por modo tácito 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 simples referencias o alusiones, máxime si éstas las formula sólo una de las partes contratantes.» «La verdadera naturaleza jurídica del documento presentado a liquida-

ción, objeto del presente recurso, es la de un pagaré a la orden, con todos los requisitos determinados en el art. 531 del Código de Comercio, sin que por el hecho de que en el relativo al origen y especie del valor que representa se aluda que corresponde a importe neto de una adjudicación de alcohol que le hizo a su expedidor la Comisión de Compras de Excedentes de Vinos, a cuya orden se gira, confiera al pagaré, por sí solo, carácter de contrato de compraventa, pues sobre que tal mención responde simplemente a exigencias de un requisito impuesto por la Ley para ser pagaré, no consta la razón de la adjudicación, y aunque haya sido por consecuencia de un contrato, tampoco ese contrato aparece plasmado en el pagaré, toda vez que no interviene en él el adjudicante y sí sólo el adjudicatario, ni se complementó, como pudo hacerse, con la constancia efectiva de la adjudicación en expresión documental; sin que, por otra parte, sea posible la aplicación de la doctrina del acto deducible a que se refiere el art. 44 antes citado, porque ello requiere siempre que la deducción sea de la voluntad manifestada por ambos contratantes o partes que hayan intervenido en el contrato.» «El art. 3.º, núm. 2.º, de la Ley, y 6.º, núm. 7.º, del Reglamento, declaran exento de pago del impuesto de Derechos reales la expedición de pagarés» (*Sentencia de 2 de abril de 1958*).

C) Exenciones.

a) De las Cámaras Oficiales Sindicales Agrarias.

«Se interesa en el suplico de la demanda se declare en este recurso no haber lugar al pago de los impuestos de Derechos reales y Timbre de la compra efectuada por la Cámara Oficial Sindical Agraria de X, por la que se adquirió un edificio destinado a almacén.» «El Decreto de 18 de abril de 1957 determina, en el párrafo final de su art. 6.º, que «las Cámaras Oficiales Sindicales Agrarias seguirán disfrutando de los derechos, exenciones y ventajas reconocidos en el Decreto de 28 de abril de 1933 y disposiciones vigentes a las Cámaras Oficiales Agrícolas», y el apartado a) del art. 18 de éste otorga a estas últimas «todos los derechos y exenciones que la Ley de 28 de enero de 1906 concede a los Sindicatos Agrícolas». «Tal Ley, en su art. 6.º, confiere a dichos Sindicatos, por lo que se refiere a los impuestos de Derechos reales y Timbre, la exención de los mencionados tributos para su constitución, modificación, unión y disolución y en los actos y contratos que tengan por objeto directo cumplir, según los respectivos estatutos, fines sociales de los enumerados en el art. 1.º de la propia Ley.» «Por la parte actora se pretende que el contrato de compraventa objeto de este recurso se considere incluido en los apartados 2.º y 5.º del referido art. 1.º, a los efectos de quedar comprendido en las exenciones tributarias que se solicitan.» «El apartado 2.º tiene la si-

guiente redacción: «adquisición para el Sindicato o para los individuos que lo formen, de abonos, plantas, semillas, animales y demás elementos de la producción y el fomento agrícola o pecuario»; en la cual redacción no puede afirmarse que estén incluidas las adquisiciones de bienes inmuebles con el destino para el que se ha comprado el que es motivo de esta litis.» «El apartado 5.º comprende: «construcción o explotación de obras aplicables a la agricultura, la ganadería o las industrias derivadas o auxiliares de ellas», no siendo procedente incluir en tal texto la simple compra de finca para almacén, ya que ello ni entra en el concepto de construcción ni en el de explotación de las obras a que el apartado se refiere.» «Dar una interpretación extensiva, como se quiere por la parte actora, a aquellos apartados para hacer entrar en ellos actos no comprendidos de un modo expreso en los mismos, iría contra el criterio de restricción con que deben ser interpretadas las exenciones fiscales y, concretamente, contra lo determinado para el impuesto de Derechos reales en el art. 7.º de su Reglamento, que prohíbe declarar fuera del tributo más actos ni contratos que aquellos a los que, taxativamente, se refiera la exención» (*Sentencia de 20 de enero de 1958*).

b) *Bonificaciones a las industrias de interés nacional. Alcance de las mismas.*

«En el actual recurso se debate si alcanza la bonificación del 50 por 100 por Derechos reales y Timbre a los contratos de suministro de alúmina verificados por la Sociedad A al Ayuntamiento de X.» «Si bien la Ley de protección a la industria nacional de 24 de octubre de 1939 estableció genéricamente la concesión de beneficios a las industrias que se declarasen de interés nacional, entre otros, hasta un 50 por 100 de los impuestos, puntualizándose en el art. 5.º del Decreto de 10 de febrero de 1940 que los beneficios se otorgarían mediante concesiones articuladas en las que se fijasen la clase, cuantía, períodos, plazos y modalidades de los beneficios a que la protección se refiere, y el Decreto de concesión de industria de interés nacional a la Sociedad A, de 26 de febrero de 1944, concretó la reducción del 50 por 100 de Derechos reales y Timbre que se devengasen como consecuencia del otorgamiento de la escritura o escrituras públicas de ampliación del capital social hasta quince millones de pesetas, no es menos cierto que el Decreto de 14 de marzo de 1947, dictado como los anteriores por el Departamento de Industria, previno que la reducción aludida referida a los respectivos Decretos de concesión de beneficios a las industrias declaradas de interés nacional, comprendía a todos los impuestos del Estado, provincia y municipios en todas sus tarifas y cualquiera que fuese la implantación de los mismos, con lo que vino a quedar patente que en los beneficios sobre impuestos, previstos concretamente en cada concesión, quedaban comprendidos todos los impuestos del Estado afec-

tantes a la entidad beneficiaria.» «Esta doctrina se sostuvo por esta Sala en sentencias de 3 de julio de 1951 y 25 de abril de 1957» (*Sentencia de 28 de febrero de 1958*).

D) *Devolución de cuotas. Cuando se produce la nulidad, resolución o rescisión de acto o contrato por intervención de la Administración.*

«Diciendo el art. 58 del vigente Reglamento del impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947 que «cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro», se hace preciso examinar si la resolución de la Dirección General de Minas de 28 de octubre de 1954, en la que fundamenta la pretendida devolución el recurrente, puede decirse que ha producido la nulidad, rescisión o resolución de la escritura... en la que figura... como comprador el recurrente, que produjo la liquidación de Derechos reales, cuya devolución se pretende...» «La resolución dictada por la Dirección General de Minas a que antes se hace referencia, contiene el encabezamiento y disposiciones que dicen: «en relación con el proyecto de compraventa minera por la Dirección General de Minas y Combustibles ha sido dictada en 28 de octubre de 1954 la siguiente resolución: «que para poder llevar a cabo las transmisiones solicitadas no es sólo requisito esencial que el vendedor tenga personalidad para disponer del derecho o cosa que vende, lo que resulta acreditado por lo que respecta a la concesión «Angelita», sino que el comprador justifique reunir los requisitos del art. 9.º de la Ley de Minas, lo que no aparece justificado en este expediente, esta Dirección General ha acordado, de conformidad con lo propuesto por la Sección correspondiente y exclusivamente a los efectos de lo dispuesto en la Ley de 19 de julio de 1944, denegar la autorización solicitada», por lo que es evidente que la resolución administrativa que se inserta anteriormente no ha sido dictada en vista del documento notarial, cuya resolución alega el recurrente que se ha producido por dicho acuerdo administrativo, que en modo alguno tiene esos efectos, sino que dará lugar a que pueda pedirse ante la jurisdicción competente la declaración firme que declare la resolución de ese contrato al que en nada se refiere la disposición administrativa que el recurrente cree que había resuelto el documento notarial.» «Para que surta efecto en la devolución de cuotas satisfechas por el referido impuesto, es preciso que la resolución judicial administrativa anule o resuelva el documento que originó las liquidaciones, sin que baste el que exista algún acto que pueda dar origen a que se pueda producir esa nulidad o resolución que tiene que ser expresamente declarada» (*Sentencia de 4 de febrero de 1958*).

E) *La renuncia a una herencia con posterioridad a la aceptación tácita debe considerarse como donación a efectos fiscales.*

«No puede ofrecer duda que la renuncia que, después de la referida aceptación tácita, hicieron en la escritura pública de 6 de mayo de 1955 las expresadas herederas, entraña una transmisión que, al ser gratuita, debe calificarse, a efectos fiscales, de donación, siguiéndose de ello, conforme al párrafo 1.º del núm. 18 del art. 5.º y demás preceptos concordantes del Reglamento del impuesto, la manifiesta procedencia de la liquidación motivada por la susodicha escritura» (*Sentencia de 9 de abril de 1958*).

F) *El cambio aplicable a efectos de lo dispuesto en el art. 63 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales es el oficial.*

«Para la decisión de la segunda de las cuestiones del recurso ha de tenerse presente que el art. 63 del Reglamento de Derechos Reales prescribe que «si el valor de los bienes o derechos se fijare en moneda extranjera; o indistintamente en moneda extranjera y nacional, el mayor valor resultante por la diferencia de cambios, con relación a la última, deberá tomarse en cuenta para la determinación de la base liquidable»; es decir, que, cual ya declaró la sentencia de 25 de abril de 1911, el verdadero valor de lo que se fija o calcula en moneda extranjera es, en relación con la unidad monetaria española en que se verifique la liquidación, la diferencia en más que acuse el cambio del día en que se causó el acto que motiva la exacción.» «La Orden de 3 de diciembre de 1948, desarrollando lo dispuesto en el Decreto de igual fecha, que fijó el sistema de cambios especiales, prescribe en el párrafo 2.º de su norma primera, que «a todas las transacciones, cualquiera que sea su carácter, para las que no se encuentre en vigencia un cambio especial, oportunamente publicado, les serán aplicables los cambios oficiales.» «No existe disposición que directa o indirectamente autorice la aplicación, en el impuesto de Derechos reales, de alguno de los mencionados cambios especiales, a diferencia de lo que ocurre respecto del impuesto de Emisión y Negociación de valores mobiliarios, en donde los arts. 11 y 12 de la Ley de 13 de marzo de 1943 ordenan que se apliquen los cambios de exportación, y a diferencia también de lo establecido para la Contribución de Utilidades por la Orden de 15 de julio de 1954, que previno que para lo sucesivo la reducción en pesetas de la moneda extranjera se hará de acuerdo con los cambios que resulten del mercado libre; Orden ésta que, aunque se hubiese dictado, no para la Contribución de Utilidades únicamente, sino para los impuestos en general, nunca sería aplicable a las liquidaciones discutidas, por ser las mismas de fecha anterior a la de tal Orden.» «De cuanto queda expuesto, clara-

mente se deduce la procedencia de revocar el acuerdo impugnado, en cuanto a efectos del art. 63 del Reglamento de Derechos Reales estimó aplicable a la transmisión de bienes a que el litigio se refiere, un cambio distinto y superior al oficial vigente al tiempo de dicha transmisión» (*Sentencia de 20 de enero de 1958*).

2.—Contribución de Usos y Consumos.

A) Impuesto de Consumos de lujo. Exenciones.

«El apartado 4.º del art. 10 del Reglamento de Consumos de lujo, aprobado por Decreto de 6 de junio de 1947, dispone lo siguiente: «Los coches importados por extranjeros o por españoles que residen en el extranjero disfrutará de exención siempre que se justifique que la adquisición se efectuó, por lo menos, seis meses antes de regresar a España; que la permanencia en el extranjero ha sido superior a dos años y que se propone residir en España con carácter de habitualidad.»

«Haciendo aplicación de este precepto al presente caso, se observa que el recurrente llegó a España el 18 de septiembre de 1951, y la importación del automóvil al que se refiere este pleito tuvo lugar el 9 de junio de 1953, mediante petición del interesado del correspondiente permiso presentado en 24 de julio de 1952, concediéndose este último en 2 de febrero del citado año 1953; apareciendo de todo ello que al llegar a España no solicitó el actor la referida importación y que al hacerlo muy posteriormente carecía ya de derecho a la exención, que luego solicitó, del impuesto de consumos de lujo, porque una recta interpretación del antes mencionado precepto lleva a la conclusión de que el mismo no concede la exención discutida sino en cuanto a coches importados por sus dueños al efectuar éstos su regreso a España, lo que se pone de manifiesto al ser uno de los requisitos exigidos, para eximir a esos vehículos de la referida contribución, el de que los titulares de los mismos se propongan residir en España con carácter de habitualidad, lo que evidencia al exigir tal propósito de residencia que la verdadera interpretación de la prenombrada disposición es la de que sólo están exentos los importados por los propietarios de automóviles que reúnan los antes meritados requisitos cuando los importen a su llegada a España y no cuando —como ocurre en este caso— lleven a cabo su importación bastante tiempo después.

A mayor abundamiento, hay que considerar que, según manifiesta el recurrente en los hechos 4.º y letra E) del 5.º de su demanda, el automóvil de su propiedad entró en España en régimen de importación temporal en octubre de 1951, o sea con el correspondiente tríptico internacional, y durante diez meses circuló por territorio nacional sujeto al referido régimen, lo que demuestra que al llegar el interesado a España no solicitó la

importación de su vehículo, esto es, no utilizó el derecho que tenía a importarlo con exención del impuesto de Consumos de lujo, sino que lo usó mediante el oportuno tríplico, y cuando ya en fecha muy posterior pidió la importación —él llegó el 18 de septiembre de 1951 y no solicitó dicha importación hasta el 24 de julio de 1952— ya no tenía derecho a tal exención, puesto que no pidió el permiso para importarlo al entrar en España, sino diez meses después» (*Sentencia de 21 de diciembre de 1957*).

B) Interpretación de la reducción tributaria concedida a las Empresas declaradas de interés nacional.

«El Decreto de la Presidencia del Gobierno de 28 de abril de 1949, por cuyo art. 1.º se encomendó al Instituto Nacional de Industria la creación de una Empresa mixta con la fundamental misión de hacerse cargo de la refinería de crudos petrolíferos que se construía en Cartagena, en la que dicho Instituto dispondrá de la mayoría del capital acciones, en el art. 5.º dispuso, de conformidad con lo prevenido en la Ley de 24 de octubre de 1939, que la entidad cuya creación se autorizaba tendrá la consideración de Empresa de «interés nacional» y disfrutará, en consecuencia, de determinados beneficios, entre ellos: a) exención total de derechos arancelarios para la importación de la maquinaria y utillaje necesario para alcanzar las finalidades reseñadas o que se señalen, y de los crudos y otras materias y productos que requiera su normal desenvolvimiento; y b) reducción del 50 por 100 de la contribución de Usos y Consumos.

Habiendo surgido dificultades acerca de la cuantía de la reducción que deberían disfrutar las Empresas beneficiadas, dado que la Ley de 24 de octubre de 1939 se limitó a señalar el 50 por 100 como límite máximo de bonificación, para resolver tales dudas dictóse por la misma Presidencia, con carácter aclaratorio, el Decreto de 4 de enero de 1950, estableciéndose en el art. 1.º que a las Empresas que, en número de 13, se mencionan en el mismo, entre las que no aparece incluida «Refinerías de Petróleo de Escombreras», creadas por el Instituto Nacional de Industria o en que interviene con participación mayoritaria, que tienen la consideración de empresas de interés nacional, les corresponde durante el período máximo de quince años, señalado en la Ley de 24 de octubre de 1939, aparte de otros beneficios fiscales, los siguientes: exención total de derechos arancelarios para la importación de maquinaria y utillajes necesarios para el cumplimiento de la misión específica a cada una de ellas encomendada; reducción en un 50 por 100 de la contribución de Usos y Consumos para la maquinaria y utillaje importados con exención de derechos arancelarios.

Examinados comparativamente los dos Decretos antes referidos, es de señalar que el beneficio de la reducción del gravamen por Usos y Consumos, que a las Empresas mencionadas en el de 4 de enero de 1950 se concede sólo para la maquinaria y utillaje importados, resulta otorgado

a la Sociedad demandante de manera incondicional, según el de 28 de abril de 1949, que no establece limitación alguna en cuanto a dicha contribución, de lo que evidentemente se seguía una diferencia de trato fiscal para empresas que reconocen el mismo origen y responden por igual a finalidades de «interés nacional», sin que las precitadas disposiciones expresen, ni de ellas se desprenda el motivo que aconsejara conceder el beneficio a unas con mayor amplitud que a las otras de su misma clase.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 20 de julio de 1950 dispuso que al art. 8.º del libro 1.º del texto refundido de las disposiciones reguladoras de la contribución de Usos y Consumos, aprobado por Decreto de 28 de diciembre de 1945, se le añadirá el texto del siguiente tenor literal: «no obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores (de aquel artículo), las Empresas creadas por el Instituto Nacional de Industria a las que se haya concedido o se conceda por Decreto la reducción del 50 por 100, gozarán esta rebaja sobre los conceptos de la Contribución de Usos y Consumos que graven adquisiciones de maquinaria y utillaje hechas en el extranjero, siempre que estas importaciones se efectúen con exención de derechos arancelarios y estén destinadas a las entidades a quienes se haya concedido esta bonificación para los fines establecidos en las disposiciones que autoricen su creación»; después de cuya adición a las normas sobre exenciones y bonificaciones relativas a la susodicha contribución, no ofrece duda que todas las Empresas de referencia, sin distinción alguna, quedaron situadas, a los efectos contributivos de que se trata, en un plano de igualdad y, por consiguiente, la consabida reducción no alcanza a la adquisición del automóvil de turismo importado por la Sociedad actora» (*Sentencia de 21 de enero de 1958*).

3.—Renta de Aduanas.

Aforos.

a) *Acetato de celulosa.*

«Puntualizada en el acto de despacho la referida mercancía como «acetato de celulosa para la fabricación de objetos por moldeo», con cuya afirmación mostró su conformidad el Vista designado para dicho acto, añadiendo la Junta Arbitral en la parte dispositiva de su resolución que es «un acetato de celulosa en bruto», es indudable que el producto discutido, atendida dicha naturaleza y destino, debe adeudarse por la partida 1.455, criterio éste mantenido por esta Sala, entre otras sentencias, en las de 6 de mayo y 29 de octubre de 1953 y 3 de diciembre de 1955, dictadas también en pleitos referentes a importación de acetato de celulosa» (*Sentencia de 23 de enero de 1958*).

b) *Oxido de hierro amarillo.*

Según el informe del Laboratorio de la Dirección General de Aduanas, «es de estimar la inaplicabilidad, en su aforo, al producto importado de que se trata de la partida arancelaria 834 y, consiguientemente, de que sea tarifado por la 975, como no comprendido, según ya queda dicho, en aquélla, ni en ninguna otra de las partidas del Arancel de Aduanas...» (*Sentencia de 7 de febrero de 1958*).

c) *Acido «Tobías».*

«En la parida 793 de los Aranceles figura el ácido sulfanílico, y en el artículo del Repertorio correspondiente a dicha partida 793 se comprende la naftilamina, procedente de la naftalina, producto derivado de los carbones minerales, y como el ácido «Tobías» presenta... todos los caracteres del 2-naftil-amin 1-sulfónico, elementos químicos comprendidos en la aludida partida y en el correlativo artículo del Repertorio, es obligado se afore por la misma y no por la 975, que es de aplicación a los productos químicos comerciales no expresados en otras partidas» (*Sentencia de 25 de febrero de 1958*).

d) *Oxido de antimonio.*

Los términos del análisis practicado por el Laboratorio de la Dirección General de Aduanas, «por su imprecisión e inseguridad, son constitutivos de meras posibilidades, y por ello no pueden estimarse suficientes para establecer, a los efectos discutidos en el presente recurso, que el mencionado óxido de antimonio se halle comprendido en la partida 834, que se refiere a materias colorantes, y por la que fué aforado a pesar de que el Laboratorio, con cita de varios autores, no considera que en la actualidad se emplee como pigmento blanco; oponiéndose a tal aforo la conocida doctrina de esta Sala declaratoria de que en la aplicación de las leyes fiscales no son admisibles las interpretaciones extensivas que no estén taxativamente autorizadas, ni las ampliaciones que alteren o rebasen su contenido literal, ni las determinaciones analógicas o deductivas en perjuicio de los contribuyentes.

Al no estar la referida mercancía comprendida en la partida 864, que es la única que consideró aplicable el Centro directivo, y no estando citado expresamente el óxido de antimonio en ninguna otra partida, es forzoso que se afore por la 975, que comprende los óxidos que no menciona el

Arancel de modo expreso y a los que hace referencia el Repertorio para señalar debe aplicárseles la tan reiteradamente expresada partida 975» (*Sentencia de 26 de febrero de 1958*).

e) *Hilados de seda artificial llamada «nylon» enrollados en bobinas o carretes de madera con núcleo interior de hierro.*

«De los elementos de juicio obrantes en el expediente aparece... que los carretes de madera de que se trata están destinados únicamente al enrollamiento y transporte de hilaturas, sin constituir piezas o partes componentes de maquinaria textil, lo que determina la inaplicación a dichos carretes de la partida 554 y obliga a reputarlos incluidos en el apartado b) de la regla 3.ª del caso 12 de la disposición 5.ª del Arancel, según cuya regla están libres de derechos, entre otros empaques y envases interiores, los carretes, casillas, cartones, etc., sobre los que se arrollen o acondicionen, vengan cosidos, envueltos o contengan tejidos, redes, hilados, etc.» (*Sentencia de 17 de marzo de 1958*. En el mismo sentido, la de 21 de marzo de 1958).

f) *Resina sintética (DIAKON).*

Son muy numerosas las sentencias dictadas «declarando ser aplicable a las resinas sintéticas dedicadas al moldeo la partida 1.455 del vigente Arancel de Aduanas, porque en ella expresamente se anuncia, a más de la ballena, espuma de mar, hueso y galalita, la pasta en bruto, que es dicha resina sintética especialmente dedicada al moldeo, mientras que la partida 975 específicamente relativa a «productos químicos comerciales no expresados» (*Sentencia de 24 de marzo de 1958*).

g) *Adipato de dioctilo.*

Según el informe emitido por el Laboratorio de la Aduana de Barcelona, «no puede al aludido producto aplicársele la partida 933, pues esta Sala tiene declarado... que ella es sólo aplicable a los ésteres aromáticos y volátiles utilizados en perfumería, y no a los ésteres que sirven principalmente como plastificantes para la preparación de barnices, que deben... aforarse por la 975, que tarifa los productos químicos comerciales que, como el de autos, no se halla comprendido especialmente en otras partidas» (*Sentencia de 16 de abril de 1958*).

IV.—HACIENDAS LOCALES

- 1.—*Tasas por ocupación de vuelo, suelo y subsuelo de la vía pública. Alcance de las tasas a que se refieren los artículos 448 y 444, número 19, de la Ley de Régimen local.*

«El Ayuntamiento de Palma no está facultado, con arreglo a lo establecido en la Ordenanza núm. 50, para percibir la tasa regulada en la misma de los ingresos brutos que la prenombrada Empresa de Tranvías Eléctricos obtenga en la explotación de las líneas de autobuses de su propiedad, ya que la aludida Ordenanza, en armonía con lo dispuesto en el art. 448 de la Ley de Régimen local, faculta la percepción de la referida tasa solamente de los ingresos brutos obtenidos de la explotación de los *tranvías urbanos* dentro del término municipal de Palma, toda vez que los autobuses, en la actualidad, están sujetos al pago de la Patente Nacional de Circulación de Automóviles en virtud del vigente Reglamento de 28 de junio de 1927, cuyo art. 1.º dispone que «la Patente Nacional de Circulación de Automóviles creada por Real Decreto-ley de 29 de abril de 1927 grava el uso, y, salvo excepciones expresas, la simple tenencia de vehículos automóviles de *motor mecánico que circulan sin carril* por las vías del Estado, provincia o municipio, y en ella se refunden *todos los arbitrios, tasas e impuestos* municipales o provinciales que actualmente están establecidos sobre la tenencia, *circulación* y uso de vehículos automóviles, y añade «que los Ayuntamientos y Diputaciones no podrán establecer *directa ni indirectamente*, en lo sucesivo, ningún arbitrio sobre el uso o la tenencia de los automóviles», y, en armonía con esta disposición, la Ley de Régimen local, en el núm. 24 del art. 444, exime del pago de la tasa por rodaje y arrastre por las vías municipales a los vehículos de motor y, por lo tanto, a los autobuses.» «A mayor abundamiento, la exacción regulada en la Ordenanza núm. 50 no puede aplicarse al aprovechamiento especial de la vía pública consistente en *la parada y situación* en la misma de los autobuses, toda vez que este aprovechamiento está especialmente comprendido en el núm. 19 del art. 444 de la Ley de Régimen local y la tasa establecida en este precepto únicamente alcanza a los carruajes de alquiler o para el servicio de Casinos o Circuitos de recreo, entre cuyos vehículos no se encuentran comprendidos los autobuses de la meritada Empresa, por lo que, habida cuenta de estos razonamientos y de los expuestos en el anterior considerando, es improcedente computar como ingresos brutos sujetos a la percepción de la exacción mencionada las cantidades recaudadas por la precitada Empresa en la línea de autobuses de su propiedad» (*Sentencia de 26 de febrero de 1958*).

2.—*La adjudicación al cónyuge superviviente de su mitad de gananciales no está sujeta al arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos.*

«En cuanto a la tercera cuestión, esto es, si la adjudicación al actor, como cónyuge superviviente, de su mitad de gananciales, está o no sujeta al arbitrio mencionado, aparece como indudable la no sujeción, porque, conforme al apartado A) del número segundo del art. 513 de la Ley de Régimen local de 16 de diciembre de 1950, que era la aplicable en 10 de junio de 1955, fecha en la que se giró la liquidación, están exentas de esta imposición, por no considerarse la Ley transmisiones de dominio, las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división, total o parcial, de una comunidad, y es evidente que la condición jurídica de la sociedad de gananciales es la de una comunidad de bienes, y así lo tiene declarado esta Sala en su sentencia de 1 de junio de 1956; siendo también de tener en cuenta que en el penúltimo considerando de la resolución del Tribunal Provincial Económico-administrativo se expresa que el cónyuge viudo recibe sus bienes gananciales no a título de herencia, sino como *suyos propios*, y este acertado criterio —del que se deduce la inexistencia de transmisión de dominio en estos casos— debía haber llevado al mencionado Tribunal a declarar exenta del arbitrio a la referida adjudicación en pago de gananciales, y no a la conclusión de estar la misma sujeta al gravamen referido...» (*Sentencia de 10 de marzo de 1958*).

JAIME GARCIA AÑOVEROS
 FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO
 Doctores en Derecho por la Universidad
 de Bolonia (*).

(*) La reseña de los epígrafes I, 2 B), 3 B), 5 B), C) b), 6; II, 1, 3; III, 2, 3, ha estado a cargo de Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, y la de los epígrafes I, 1, 2 A), 3 A), 4, 5 A), C) a); II, 2; III, 1, y IV, de Jaime GARCÍA-AÑOVEROS.

CRONICA ADMINISTRATIVA

