

## 2.-CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. Fuentes del Derecho Tributario: A) *Declaración de nulidad de una O. M. que infringe lo dispuesto en normas de rango superior.* B) *Ordenanzas municipales contrarias a preceptos estatales.* C) *Jerarquía de las fuentes normativas.* 2. Exenciones: *No puede atribuirse carácter retroactivo a una declaración de exención de fecha posterior al acta y liquidación, cuando se refieren ambas a los mismos ejercicios.* 3. Interpretación de la Ley tributaria: *Los preceptos fiscales no pueden ser interpretados por analogía ni extensivamente.* 4. Prescripción: *Interrupción de la misma.* 5. Inspección: A) *Es requisito para la calificación de «comprobación» la conformidad del contribuyente con la invitación del Inspector.* B) *Caso en que el acta no es nula.* 6. Procedimiento económico-administrativo: *Falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para resolver las cuestiones tributarias que se planteen entre los Organismos sindicales y el Ministerio de Hacienda.* 7. Contencioso-administrativo (Tributario).—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. Contribución de Utilidades: Tarifa 1.º: A) *Determinación de la base imponible.* a) *Gastos deducibles: Cuando la recaudadora del Impuesto es una Diputación provincial que tiene a su cargo varias zonas recaudatorias, el límite de cuarenta mil pesetas de deducción de la base imponible, es aplicable a cada una de las zonas recaudatorias a cargo de la Corporación.* b) *Forma de fijar la base impositiva a los notarios.* B) *Utilidades sujetas: Los haberes de las personas que reciben retribuciones equivalentes a las de Oficiales del Ejército, Marina, Aire, Guardia Civil, Carabineros y otras Armas.* C) *Utilidades exentas: Las retribuciones satisfechas por una empresa de transportes a sus chóferes o conductores de camiones.* Tarifa 2.º: A) *Utilidades sujetas: Los intereses que una sociedad colectiva se obliga a pagar a los socios por los saldos acreedores a favor de éstos, fijados en la escritura de constitución, por un acuerdo contenido también en documento público.* B) *Epígrafe adicional c): Presupuesto de hecho de la prima de emisión o gravamen sustitutivo.* Tarifa 3.º: A) *Sujeción al Impuesto: La industria pesquera.* B) *Presupuesto de hecho: La entrega a los accionistas de un Banco de unos títulos de determinada Compañía, por un valor inferior al de su cotización oficial en Bolsa de Comercio representa a efectos fiscales, en el momento de la cesión, un beneficio proveniente del incremento de valor de los efectos del activo y, por tanto, sujeto al impuesto como comprendido en el apartado b) de la Disposición 5.º* C) *Exenciones:* a) *Las Mutualidades patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo.* b) *No cabe declarar la exención en los Convenios de asistencia técnica industrial, cuando los productos a que se refieren no revisten importancia para la economía nacional, ni la asistencia técnica prestada contribuye al progreso industrial.* D) *Competencia del Jurado de Utilidades.* 2. Contribución sobre la renta: A) *La intervención del Jurado en virtud de solicitud de la Administración requiere siempre la*

*audiencia previa del interesado. B) Interpretación del número 8.º de la Orden de 17 de abril de 1956 sobre Jurados Provinciales. Competencia del Jurado Provincial.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. Impuesto de Derechos reales: A) Devolución por nulidad de actor o contrato. Caso en que no se da este supuesto. B) Contrato de suministro: Análisis del párrafo 1.º del artículo 27 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947. 2. Impuesto de pagos al Estado: El I. N. P. no está obligado a retener por los pagos realizados en contraprestación de suministros de medicamentos a beneficiarios del Seguro de Enfermedad. Declaración de nulidad de una Orden que infringe lo dispuesto en normas de rango superior. 3. Impuesto sobre el gasto: A) Ambito de aplicación del impuesto sobre la sal común: grava solamente el consumo interior de España. B) Nulidad de un acuerdo del Jurado Central de Valoración de la antigua Contribución de Usos y Consumos, por no estar precedido de la declaración de competencia. 4. Renta de Aduanas: Aforos. A) Copias de películas. B) Electrodo de alambre de cobre y níquel. C) Cemento refractario aislante «Inolit».—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. Arbitrio municipal sobre carnes, caza y volatería. 2. Arbitrio sobre la riqueza provincial.*

## I. PARTE GENERAL

### 1. Fuentes del Derecho Tributario.

A) *Declaración de nulidad de una Orden ministerial que infringe lo dispuesto en normas de rango superior.*  
(Véase la Sentencia señalada en Impuestos de pagos del Estado.)

B) *Ordenanzas municipales contrarias a preceptos estatales.*

«Siendo doctrina jurisprudencial de esta Sala, muy reiterada y conocida, la de que las Ordenanzas municipales contrarias a las Leyes o preceptos estatales de carácter general no pueden prevalecer en su contra, aunque estas Ordenanzas no hubieran sido, en los momentos oportunos, impugnadas.» (Sentencia de 12 de junio de 1959.)

C) *Jerarquía de las fuentes normativas.*  
(Véase la Sentencia reseñada en Renta de Aduanas, a).)

### 2. Exenciones.

*No puede atribuirse carácter retroactivo a una declaración de exención de fecha posterior al acta y liquidación, cuando se refieren ambas a los mismos ejercicios.*

«Tampoco es admisible la tesis sostenida en el acuerdo recurrido de que no puede estimarse la tan mencionada declaración de exención, por ser de fecha posterior al acta y liquidación, y el aceptarla supon-

dría darle efecto retroactivo, pero no es admisible dicha tesis, porque la exención se declaró precisamente para los rendimientos de los años 1950 a 1952, y como el acta se refería a los años 1950 y 1951, no puede sostenerse con fundamento que exista en el caso del presente pleito un indebido efecto retroactivo, ya que la tan citada acta y el expediente seguido en las oficinas de Hacienda de X hacen referencia a los mismos ejercicios: a los de 1950 y 1951 el acto, y a los de 1950 a 1952 la declaración de exención de la Delegación de Hacienda de X.» (*Sentencia de 13 de julio de 1959.*)

### 3. Interpretación de la Ley tributaria.

*Los preceptos fiscales no pueden ser interpretados por analogía ni extensivamente. (Sentencia de 8 de julio de 1959.)*

### 4. Prescripción.

#### *Interrupción de la misma.*

«En cuanto a la prescripción de la acción administrativa para reclamar las cuotas liquidadas correspondientes a los ejercicios de 1942 a 1948, inclusive, que opone el demandante, no puede ser acogida, ya que el artículo 27 de la Ley de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza mobiliaria, de 22 de septiembre de 1922, establece que «las cuotas de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria prescriben a los cinco años, contados desde la fecha en que, con arreglo a los preceptos legales, se devenga la cuota»; y el Real Decreto de 27 de octubre de 1924, que interpreta y aclara el indicado artículo, dispone, en su artículo 3.º, que «el ejercicio de la repetida acción, lo mismo que toda contienda o reclamación, interrumpe en éstas, como en todas las demás contribuciones, los plazos de prescripción por todo el tiempo de duración de aquéllas», de donde se infiere, por aplicación de las mencionadas disposiciones, que la acción aludida no pudo prescribir, toda vez que, devengada la nota correspondiente al ejercicio de 1942, que es la más antigua de las que se admiten en este recurso, el 31 de diciembre de dicho año, habría prescrito el 31 de diciembre de 1947, si la gestión administrativa no hubiera interrumpido el plazo prescriptivo, lo que tuvo lugar por el acta de la Inspección de 16 de mayo de 1947, que fué anulada por el acuerdo de 1 de junio de 1949 del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, desde cuya fecha comienza a contarse de nuevo el plazo de cinco años para gozar la prescripción, que hubiera vencido el 1 de junio de 1954, de no haberse otra vez interrumpido por el acta que en 16 de febrero de 1954, que

fué extendida por la mencionada Inspección, sin que desde esta fecha hasta la del acuerdo impugnado haya transcurrido tiempo suficiente para que se dé la prescripción.» (*Sentencia de 4 de mayo de 1959. En el mismo sentido las sentencias de 12 de mayo, 12 y 23 de junio de 1959.*)

## 5. Inspección.

A) *Es requisito para la calificación de «comprobación» la conformidad del contribuyente con la invitación del Inspector.*

«En cuanto la calificación del expediente, que declaró bien hecha el Tribunal Económico Administrativo de La Coruña y confirmó el Tribunal Económico Administrativo Central en el acuerdo aquí impugnado, sin que por ello sea lícito aceptar el pedimento de la representación de la Administración en su escrito de contestación a la demanda referente a que no había decisión administrativa sobre ese extremo precisa resaltar que, por decirse en el núm. 27 de la Orden de 25 de junio de 1943, que el expediente será calificado de ocultación, salvo que el contribuyente haya aceptado la invitación formulada por el Inspector, y como es consecuencia haya suscrito su conformidad conjuntamente con él en el acta correspondiente, en cuyo caso se calificará como de comprobación, es evidente que no puede calificarse de comprobación como pretende la actora, porque no expresó en ningún momento su conformidad con el Inspector actuario, sino que incluso atacó su capacidad para intervenir en el expediente, por lo que es necesario declararla bien hecha y estimar que se ajusta a derecho la calificación de ocultación que hizo la Administración.» (*Sentencia de 3 de julio de 1959.*)

B) *Caso en que el acta no es nula.*

La cuestión a resolver es la de «si el acta modelo 9 que en 2 de marzo de 1954 levantó en el domicilio del recurrente, y en presencia del mismo, la Inspección del Tributo, al efecto de investigar la Contribución sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1951 y comprobar la relativa al de 1952, es nula, por haber consignado en la misma dicha Inspección la frase «Debe pasar al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta», que en opinión del actor constituye una calificación jurídica»... «La Inspección del Tributo, al extender el acta mencionada, se ajustó, en el presente caso, a lo prevenido en el artículo 61, en armonía con el 62, ambos del Reglamento para el Servicio del citado Organismo de 13 de julio de 1926, toda vez que en ella consignó todos los elementos de hecho y demás datos precisos, que han de servir de base a la liquidación que en su informe reglamentario propone; y que, a su juicio, ha de practicarse en su día por la Administración, así como

los que fueron origen de la discrepancia entre la Inspección y el recurrente, como establecen los indicados preceptos; y si bien se emplea con impropiedad, en la expresada acta, la frase «Debe pasar al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta», ésta no puede interpretarse literalmente en el sentido de entrañar, como el actor pretende, acuerdo tomado por dicha Inspección que implique injerencia en las facultades atribuidas a la competencia de otros Organismos de la Administración, ni, por lo tanto, una verdadera calificación jurídica que invalide los hechos relacionados en aquélla, ya que dicha frase no puede ser interpretada en otro sentido que el de propuesta a la Oficina gestora para que ésta, como única competente, promueva, a su vez, la del Organismo, que, según el criterio de la Inspección, deberá conocer del expediente». (*Sentencia de 26 de junio de 1959.*)

#### 6. *Procedimiento económico-administrativo.*

*Falta de competencia de los Tribunales económico-administrativos para resolver las cuestiones tributarias que se planteen entre los Organismos sindicales y el Ministerio de Hacienda.*

«Alegándose en la demanda, en apoyo de la pretensión de que se anule el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, confirmatorio de la liquidación practicada por impuesto de pagos del Estado a la Delegación Provincial de Sindicatos de X, que, conforme al artículo tercero de la Ley de 6 de noviembre de 1941 y al Decreto de 27 de abril de 1951, dicho Tribunal es incompetente para conocer de las reclamaciones que se formulan contra la aplicación a la Delegación Nacional de Sindicatos, con sus Delegaciones provinciales, locales y consorcios, de cualquier gravamen fiscal, es esa cuestión la que ante todo ha de estudiarse y decidirse, ya que es requisito esencial para la validez de las resoluciones administrativas que las mismas hayan sido dictadas por el Organismo legalmente llamado a hacerlo. La Ley de 6 de noviembre de 1941, en la que por Decreto de 27 de abril de 1951 se incluyó a la Delegación Nacional de Sindicatos y a las Centrales Nacional-Sindicalistas provinciales y locales—después de establecer la equiparación, a efectos tributarios, de F. E. T. y de las J. O. N. S. con el Estado, y de exceptuar de la indicada equiparación a los Organismos sindicales, que seguirán sujetos en materia fiscal al régimen que les concedan las Leyes vigentes, preceptúa en su artículo 3.º que las dudas que surjan en la aplicación de la Ley de que se trata, serán resueltas por el Ministerio de Hacienda, oyendo a la Secretaría General del Movimiento—. Esto sentido, y suscitada discrepancia entre la Delegación Nacional de Sindicatos y la Administración de Rentas de X, acerca de si a la referida Delegación o a sus Dependencias provinciales alcanza o no la obligación del descuento de 1,30 por 100 del impuesto

de pagos del Estado, es manifiesto que se plantea uno de los casos de duda cuya decisión encomienda la citada Ley de 6 de noviembre de 1941 al Ministro de Hacienda, oyendo a la Secretaría General del Movimiento, por lo que el Tribunal Económico-Administrativo Central debió abstenerse de conocer de la alzada ante él formulada por la Delegación Nacional de Sindicatos; siguiéndose de ello que el acuerdo de aquel Tribunal, resolutorio de la alzada aludida, ha sido dictado con evidente incompetencia, y adolece, por tanto, de un fundamental vicio que lo invalida, lo que obliga a declarar su nulidad y a disponer que se remitan las actuaciones al expresado Ministro de Hacienda para que, oída la Secretaría General del Movimiento, resuelva lo que estime procedente.» (*Sentencia de 10 de julio de 1959.*)

#### 7. *Contencioso-administrativo (Tributario).*

*No puede volver a combatirse un acuerdo administrativo que ya había sido objeto de recurso, no admitido, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.*

«El actor que había interpuesto el presente recurso contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 1958, en el Suplico de su demanda pide se dicte sentencia «declarando la revocación de la resolución del Tribunal Central de 28 de junio de 1957 y la consiguiente invalidación del acta levantada por la Inspección», incurriendo, por tanto, en una desviación procesal, ya que en la demanda se interesa la revocación de un acuerdo que no es el recurrido en el escrito inicial del presente recurso. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de junio de 1957 impugnada en esta vía—pleito núm. 8.895—quedó firme al dictarse en el mismo por esta Sala sentencia de 17 de enero de 1959, declarando la inadmisión del recurso, y, por ello, existiendo dicha sentencia, en ningún caso podía legalmente el actor volver a combatir un acuerdo administrativo contra el cual el demandante entabló anteriormente reclamación ante esta jurisdicción, que fué declarada inadmisibile.» (*Sentencia de 29 de septiembre de 1959.*)

## II. IMPUESTOS DIRECTOS

### 1. Contribución de Utilidades.

#### TARIFA 1.ª

##### A) *Determinación de la base imponible.*

###### a) *Gastos deducibles.*

*Cuando la recaudadora del impuesto es una Diputación provincial que tiene a su cargo varias zonas recaudatorias, el límite de cuarenta mil pesetas de deducción de la base imponible es aplicable a cada una de las zonas recaudatorias a cargo de la Corporación.*

*(Las Sentencias de 21 de abril, 23 de mayo, 3 de junio y 6 de junio (2) de 1959, reproducen la constante doctrina del Tribunal Supremo sobre este punto. El Abogado del Estado se allanó a las correspondientes demandas.)*

###### b) *Forma de fijar la base impositiva a los Notarios.*

«La anulación de la liquidación que pretende el actor en el presente recurso la fundamenta en la errónea interpretación que se da al Decreto de 22 de diciembre de 1950, que determina la forma de fijar las bases impositivas a los Notarios, pretendiendo que, como no dedujo los sueldos de sus empleados en su declaración personal de las utilidades percibidas, debe aprovecharle ahora, cuando se gire la liquidación por Tarifa 1.ª sobre los emolumentos de los mismos, pero tal criterio es necesario rechazarlo, porque ese beneficio fiscal de rebajar la base impositiva que le otorga la disposición legal antes citada, precisa justificación de haber satisfecho ese gasto y no quiere decir que pueda aprovecharle en pago de otras liquidaciones, que se giran a otras personas, cuales son esos empleados, si bien el titular de la Notaría sea responsable de las mismas por haber incumplido el deber de retención de esas cuotas, sin que tampoco exista duplicación de pago, por tratarse de conceptos distintos, ni sea operante razonar, como pretende el recurrente, sobre si esos sueldos han de incluirse en el 30 por 100 que, como coeficiente de gastos, señala la regla 37 de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928, porque el examen de esa cuestión sería tanto como discutir una liquidación girada al recurrente por su cuota de utilidades, que consintió, y no es momento procesal de analizar por no referirse a ella la litis.» (*Sentencia de 20 de mayo de 1959.*)

B) *Utilidades sujetas.*

*Los haberes de las personas que perciben retribuciones equivalentes a las de Oficiales del Ejército, Marina, Aire, Guardia Civil, Carabineros y otras Armas.*

«El artículo 1.º, letra b), de la Tarifa 1.ª de la Contribución de Utilidades somete a tributación las retribuciones fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento percibidas por los Generales, Jefes y Oficiales del Ejército y de la Armada, y sus asimilados, en situación activa, de retiro o de reserva, derivándose de este concepto de asimilación el estar gravados también aquellos a quienes se concedan derechos u honores iguales a los que disfruten personas contribuyentes por las dichas letra y artículo de la Tarifa 1.ª, siendo, por tanto, inaplicable la exención establecida para las clases de tropa, a quienes en el Ejército a la Marina perciban emolumentos iguales o superiores a los de los Oficiales.

»La Orden ministerial de Hacienda de 25 de septiembre de 1945 dispone que los haberes de los que perciban retribuciones equivalentes a las de Oficiales del Ejército, Marina, Aire, Guardia Civil, Carabineros y otras Armas, se hallan sujetas a tributación por Tarifa 1.ª de la citada contribución, no estando por tanto, comprendidos en el Decreto de 20 de abril de 1931, dictado para las clases de tropa; y esta dicha Orden es apliable al actor, teniendo en cuenta que, si bien el sueldo personal que cobra es de sargento, porque su ascenso a teniente de Artillería no le supuso aumento en dicho sueldo, hay que sumar al mismo los haberes que percibe por trienios, Cruz de San Hermenegildo, Medalla de Sufrimientos, vivienda, vestuario e indemnización familiar, lo que supone que en total sus haberes se elevan a 4.717,49 pesetas mensuales, cantidad superior a la que cobran los alféreces, por todo lo cual procede la confirmación del acuerdo recurrido.

»La cuestión resuelta en la presente sentencia no abarca el período de tiempo posterior a la vigencia de la Ley de 26 de diciembre de 1958, según la cual varió el sistema de retribución de los Mutilados de Guerra por la Patria, que perciben desde dicha Ley el sueldo del empleo que ostentan y una gratificación de «gran mutilación» equivalente al 80 por 100 del mencionado sueldo, lo que ha dado lugar a que no exista ya la expresada cuestión, que provenía de que los ascensos alcanzados por los mutilados no suponían variación en su sueldo personal.» (*Sentencia de 13 de junio de 1959.*)

C) *Utilidades exentas.*

*Las retribuciones satisfechas por una empresa de transportes a sus chóferes o conductores de camiones.*

«El artículo 1.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, en su apartado b), declara exentos de tributación por Tarifa 1.ª la Contribución

de Utilidades «los jornales, entendiéndose por jornal las retribuciones del trabajo manual o preponderantemente manual, sea cual fuere la forma de percepción», y es indudable que dentro de este amplio concepto se halla incluida la retribución que perciben los chóferes o conductores mecánicos de camiones de empresas de transportes, por ser incuestionable que la función preponderante de los mismos, según su nombre indica, es la de conducir camiones de gran tonelaje, como así se expresa en el artículo 16 de la Reglamentación del Trabajo en dichas empresas, de 2 de octubre de 1947, para lo cual necesitan acreditar su aptitud física y el conocimiento del Código de Circulación, al efecto de obtener el correspondiente carnet para poder dedicarse al mencionado trabajo, pero sin que ello signifique ni suponga conocimientos de técnicas especiales que preponderen al trabajo manual que realizan.

»Los trabajos que asimismo les encomienda dicha Reglamentación a los mencionados conductores, como es el ayudar a la reparación de los camiones cuando no tenga otro trabajo que realizar, dirigir la carga de la mercancía, dar un parte diario del servicio efectuado y del estado del camión, si lo exigiere, y cubrir los recorridos por los itinerarios en los tiempos que se fijan, son labores que demuestran se trata de personal cuyos conocimientos no preponderan sobre el trabajo manual que principalmente realizan, pues aun en lo relativo a la reparación de camiones, único trabajo que podría pensarse exige especiales conocimientos mecánicos, hay que tener en cuenta que tales reparaciones no las efectúan por sí mismos, sino que ayudan a ello cuando no están impedidos por los trabajos genuinos de conductor, y sin que el responder del vehículo y de la carga que conduce, durante el viaje, si esto último no estuviere encomendado a otra persona, suponga conocimientos especiales, sino más bien el ser merecedores de la confianza depositada en ellos por los jefes, lo que supondrá una selección por parte de éstos, no siendo preciso, para merecer aquélla, con referencia a los mencionados chóferes, la posesión de conocimientos mecánicos ni de ninguna otra clase.

»Esta doctrina ha sido declarada por esta Sala en Sentencia de 7 de febrero último que se cita en los vistos, dictada para resolver un caso análogo.

»Las Sentencias de 28 de enero de 1946 y 30 de noviembre de 1953 carecen de aplicación al caso contemplado, ya que ambas son anteriores a la Ley de 16 de diciembre de 1954—que introduce la innovación de definir el capital en función con el trabajo—, y para dictarlas no pudieron tenerse en cuenta otras disposiciones que las que en su fecha regían.» (*Sentencia de 11 de mayo de 1959.*)

TARIFA 2.<sup>a</sup>A) *Utilidades sujetas.*

*Los intereses que una Sociedad colectiva se obliga a pagar a los socios por los saldos acreedores a favor de éstos, fijados en la escritura de constitución, originan el devengo del impuesto, el cual se produce mientras no quede sin efecto lo consignado en la escritura de constitución, por un acuerdo contenido también en documento público.*

«Las cuestiones debatidas en el presente pleito son las dos siguientes: 1.<sup>a</sup>, la que hace relación a la existencia de un pacto expreso adoptado por los componentes de la Sociedad regular colectiva X, que hubiera dejado sin efecto lo convenido en la escritura de constitución de la misma, según la cual la Sociedad abonaría a los socios el dos por ciento de interés por los saldos acreedores a favor de éstos; y 2.<sup>a</sup>, la relativa a la trascendencia y eficacia, en su caso, del citado pacto modificativo del consignado en la escritura, respecto del devengo de la Contribución de Utilidades de los prenombrados intereses, conforme al número 3.<sup>o</sup> de la Tarifa 2.<sup>a</sup> de la Ley reguladora de la expresada contribución.

»El artículo 8.<sup>o</sup> de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades dispone que la retención indirecta de cuotas correspondientes a varios epígrafes de la Tarifa 2.<sup>a</sup>, entre los que se encuentran los que son objeto de este pleito, se entenderá hecha en el día mismo en que el dividendo, interés, prima, beneficio o remuneración sean exigibles, y aplicando este precepto al presente caso se llega a la conclusión de que el hecho de haber cobrado don Z y don Y los prenombrados intereses en los ejercicios a los que hace relación el acta, no se opone el derecho de la Hacienda a exigir las cuotas correspondientes por Contribución de Utilidades, porque como declara la Sentencia de esta Sala de 21 de noviembre de 1919, es infundado el supuesto alegado en el caso de dicha sentencia, de que la Ley sólo grava los intereses percibidos y de ningún modo los no abonados a los acreedores, cuando bien claramente la citada Ley los determina por la condición de que sean exigibles, pues de otra manera habría dicho intereses exigidos en vez de decir exigibles.

»En el presente recurso la obligación de pago de los intereses discutidos aparece consignada en la escritura de constitución de la Sociedad, y conforme a ella eran exigibles, y continuaban siéndolo aunque no se exigieran, en tanto no se dejara sin efecto lo convenido en la citada escritura constitucional de la Compañía por un acuerdo contenido también en el documento notarial, ya que conforme al artículo 1.230 del Código Civil lo pactado en escritura pública no puede que-

dar sin efecto, en cuanto a tercero, por documentos privados hechos para alterar lo consignado en aquélla.

»La parte actora sostiene que existió un acuerdo de los socios adoptado en 31 de diciembre de 1949 por el que se anuló lo consignado en la tan mencionada escritura, respecto del pago de los referidos intereses, pero es lo cierto que la existencia real de tal acuerdo no ha sido probada por la entidad actora, porque ni ha presentado ningún documento en el que se contuviera, que, además, como queda dicho, había de ser notarial, ni aparece tampoco en el libro de actas; por lo que no debe estimarse justificada su adopción por los socios, sin que pueda aceptarse la afirmación de la Sociedad recurrente de que la no existencia de asientos de abono de intereses a los dos mencionados socios en los libros de contabilidad, es prueba de la realidad del tan citado acuerdo, porque el no haberseles pagado intereses en el período al que se refiere el acta de la Inspección, no acredita sino el hecho de ese impago, pero no la causa del mismo, que no tenía que ser necesariamente la anulación de lo consignado en la expresada escritura, ya que podía deberse también a renuncia a exigirlos por parte de los socios que a ellos tenían derecho, o simplemente a no haberlos reclamado; todo ello aparte de que ese pacto anulatorio, que al no aparecer consignado en documento de ninguna clase, ni figurar en el libro de actas, tenía forzosamente que ser verbal, aun en el hipotético caso de admitirse que existió, no podría perjudicar a la Hacienda en su derecho al cobro de la contribución de Utilidades, Tarifa 2.<sup>a</sup>, porque como dice la Orden de 2 de enero de 1941 en su primer Considerando, el gravamen por el número 3.º de la citada Tarifa se devenga en el momento mismo en que el interés es exigible por el acreedor, aunque por cualquier circunstancia no se realice por la entidad deudora el pago material de la indicada utilidad, y que este derecho del Estado no puede ser modificado por convenios particulares celebrados por los interesados, ya que los derechos de aquél no pueden depender ni estar supeditados a pactos nacidos de la simple voluntad de las partes.

»El acuerdo que aparece en el libro de actas en fecha 30 de septiembre de 1954, por ser posterior al período de tiempo al que se refiere el expediente, que comprende los años 1951 y 1952, en nada puede afectar al caso debatido en el presente pleito, aparte de que también este otro acuerdo no podría—por lo que queda expuesto en los anteriores fundamentos—modificar el consignado en la escritura por la que se constituyó la Sociedad, siendo también, con toda evidencia, inoperante la referencia que al final del acta de 30 de septiembre de 1954 se hace al supuesto acuerdo de 31 de diciembre de 1949, cuya existencia había de ser probada no por esa mera referencia, sino por documentos u otras pruebas eficaces en derecho.» (*Sentencia de 29 de mayo de 1959.*)

B) *Epígrafe adicional c).*

*Presupuesto de hecho de la prima de emisión o gravamen sustitutivo.*

«Son extremos esenciales a hacer objeto de examen en esta litis, no sólo la razón legal de la exigencia de aportación suplementaria o gravamen sustitutivo de ella por el artículo 8.º de la de 31 de diciembre de 1946, sino también la naturaleza de las acciones que han sido emitidas en el caso de autos para deducir si las mismas están o no comprendidas en dicho precepto.

»Tales títulos son de los llamados de «capital», cuyos derechos están taxativamente establecidos en los artículos 36 y 38 de los Estatutos sociales, en el primero de los cuales se señala el porcentaje de dividendo que puede darse a ellos en cada ejercicio, y en el segundo se les atribuye, llegado el período de liquidación, sólo el reembolso de su valor nominal o en la proporción que de él permita el remanente disponible, es decir, que no existe posibilidad estatutaria para imputar a los mismos participación alguna en los recursos de la Empresa, porque ello sólo es propio para las acciones llamadas de «disfrute».

»El artículo 8.º de la Ley aludida de 31 de diciembre de 1946 prescribe, como supuesto de hecho indispensable para que proceda la aportación suplementaria o su gravamen sustitutivo, el que a las nuevas acciones que constituyen los títulos representativos del capital que se amplía les sea imputable una parte en las reservas, lo que, como queda visto, no se da en la operación reflejada en la escritura de aumento de capital de 7 de diciembre de 1953, y, por tanto, forzosamente hay que admitir la improcedencia de que ello sea exigido, como indebidamente se ha hecho por la Administración.» (*Sentencia de 30 de junio de 1959.*)

TARIFA 3.ª

A) *Sujeción al impuesto.*

*La industria pesquera.*

«... Por lo que respecta a la cuestión de fondo, consistente en determinar si la industria pesquera está o no sujeta a tributar por la Tarifa 3.ª, la Orden ministerial de 18 de mayo de 1949, concordante con la Ley de la Contribución sobre Utilidades, dispone que «la industria pesquera está sujeta, en términos generales, a la Contribución Industrial, cualquiera que sea el elemento que se tome como módulo para determinar la base impositiva..., y, por tanto, queda sometida a

la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades cuando se dé alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1.º de la Ley de 29 de marzo de 1941 o Decreto de 22 de enero de 1944, por lo que se hace forzoso declarar la obligación del recurrente de tributar por la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, ya que como Empresa individual se encuentra sujeto al pago de la Contribución Industrial, e incluido, con el número 1.178, con anterioridad a la aludida Orden ministerial en el Índice de Empresas individuales, cuya inclusión produce como efecto inmediato el quedar sujeto a la Tarifa 3.<sup>a</sup>, según lo dispuesto en el apartado a) del artículo 4.º, en armonía con el 1.º de la mencionada Ley de 29 de marzo de 1941.» (Sentencia de 4 de mayo de 1959. En el mismo sentido las Sentencias de 12 de mayo, 19 y 23 de junio de 1959.)

B) *Presupuesto de hecho.*

*La entrega a los accionistas de un Banco de unos títulos de determinada Compañía, por un valor inferior al de su cotización oficial en Bolsa de Comercio, representa, a efectos fiscales en el momento de la cesión, un beneficio proveniente del incremento de valor de los efectos del activo y, por tanto, sujeto al impuesto como comprendido en el apartado b) de la Disposición 5.<sup>a</sup>*

«... Como el apartado b) de la Disposición quinta de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades expresa literalmente que se comprenderán entre los ingresos «los beneficios provinientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo *en cuanto se realicen por la enajenación de los valores* o de otra manera luzcan en cuentas o se destinen a alguno de los fines expresados en los apartados A) y H), ambos inclusive, de esta Disposición», es incuestionable que señala tres grupos distintos para definir las operaciones de las empresas que considera, a efectos fiscales, como ingresos sujetos a la referida Contribución, mencionando, con absoluta separación, los momentos de causarse el acto que determina la sujeción contributiva, y que son: a) en los casos de enajenación, *en cuanto se realicen*, esto es, la fecha de la enajenación o cesión; b) en los que no represente ninguna alteración material en el patrimonio de la Empresa, *cuando luzca en cuentas* la diferencia del valor asignado; y c) por su destino, cuando esos efectos o elementos se asignen a los fines de los apartados A) y H) de la misma disposición quinta, por lo que resulta que no es lícito interpretar, como pretende la entidad recurrente, el precepto legal a que se viene haciendo referencia, manifestando que sólo existe incremento de valores en los casos de enajenación o cesión de elementos del activo, cuando luce en cuentas, porque ello es contravenir la letra de la Ley, que expresamente dice que la sujeción fiscal se produce en el momento de la enajenación, en el que la Administración tiene la facultad de

fijar la base contributiva, determinando la plusvalía lograda, sin necesidad de que luzca en cuentas, porque ese requisito, como ya se dice anteriormente, es sólo para los casos en que el incremento de valor sea consecuencia de la expresión voluntaria de la Empresa para manifestar el valor de los elementos de su activo que conserva en su patrimonio, pero, en modo alguno, en el supuesto de autos, en el que el Banco X cedió efectos de su activo a sus accionistas, cuyo valor quedó perfectamente definido en la fecha de la cesión, por su cotización oficial, que expresaba la plusvalía lograda.

»Sentado lo anteriormente expuesto, es indudable que la Sociedad actora que cedió a sus accionistas unos títulos de determinada empresa hidroeléctrica, que poseía en su cartera de efectos, al cambio de 510 por 100, cuando éstos se cotizaban en la fecha de la cesión, en el mercado oficial de valores, al 995 por 100, les entregó también un 485 por 100 del valor de esas acciones, en efectivos de su activo, pues en el momento de entregárselos dió lugar a que pudiera fijarse el incremento de valor de esos elementos y configuró, de manera expresa, el acto administrativo de sujeción a la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, que menciona el apartado b) de la Disposición quinta, que originó las liquidaciones giradas, con perfecta corrección administrativa, por estar ajustadas a derecho, porque para este caso, de enajenación de elementos del activo, el incremento de valor quedó determinado concretamente por el logrado desde la fecha de adquisición hasta la de enajenación, sin que sea lícito que las empresas, contabilizando solamente como precio de la venta una cantidad no acomodada a la realidad y sólo parificado con el de adquisición, consideren que no han logrado incrementos, porque es terminante el precepto legal antes invocado, pues éstos se fijan en la fecha de la enajenación de los efectos, que acusa perfectamente que el incremento obtenido por la empresa fué del 485 por 100 del valor de los títulos cedidos, cuya base fué la que fijó la Administración y la propia entidad recurrente declaró «ad cautelam» en la Delegación Provincial de Hacienda, con las reservas pertinentes para ejecutar las oportunas reclamaciones.

»Razonado que es acto sujeto a la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades, por imperio de lo dispuesto en la Ley de la misma de 22 de septiembre de 1922, la cesión de valores del activo por menor valor del que tengan en el mercado, es incuestionable que la Orden de 17 de marzo de 1955, que regula la manera de fijar el incremento de valor experimentado por los efectos enajenados en los casos en que ésta se lleve a efecto, no hace otra cosa que expresar una norma para el más exacto desarrollo de la Ley, unificando el criterio de su correcta aplicación, por lo que es necesario declarar que esta Orden, dictada en virtud de una autorización legal, contenida en la disposición final de la de 31 de diciembre de 1942, no contradice, en modo alguno, la de Utilidades ni es ilegal, como, sin ajustarse a términos de derechos, la

califica la entidad recurrente, sino que, por el contrario, es perfectamente congruente, para la correcta aplicación al acto sujeto a la Contribución de Utilidades, en los casos de enajenación o cesión de efectos del activo, que expresa el apartado b) de la regla quinta.» (*Sentencia de 18 de junio de 1959.*)

C) *Exenciones.*

a) *Las Mutualidades patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo.*

«Es doctrina establecida por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas en los Vistos la de que las Mutualidades Patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo están exentas de la Contribución de Utilidades, Tarifa 3.<sup>a</sup>, en virtud de lo dispuesto en la Ley de 6 de diciembre de 1941, siempre que tales Mutualidades actúen en régimen de previsión y sin ánimo de lucro y hayan sido sus Reglamentos aprobados por el Ministerio de Trabajo, afirmándose por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el acuerdo recurrido, que se opone a la mencionada exención, lo preceptuado en la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de febrero de 1957, la que, según expresa dicho Tribunal en los fundamentos de derecho de su referido acuerdo, da normas aclaratorias o interpretativas de las disposiciones legales pertinentes, sin establecer una nueva sujeción de esas Entidades a la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la prenombrada Contribución, pero es lo cierto que este fundamento que sirve de base a la resolución impugnada es inadmisibles, porque esta Orden, por carecer de rango para la finalidad que se propone, no puede interpretar la ley, en extremo de tanta importancia, como el declarado en la doctrina del Tribunal Supremo, y ello con mejor fundamento después de la vigencia de la Ley de 26 de julio de 1957, que prohíbe a la Administración dictar Ordenes contrarias a las Leyes.» (*Sentencia de 11 de mayo de 1959.*)

b) *No cabe declarar la exención de los convenios de asistencia técnica industrial cuando los productos a que se refieren no revisten importancia para la economía nacional, ni la asistencia técnica prestada contribuye al progreso industrial.*

«Es preciso expresar que la Orden impugnada interpreta exactamente los textos legales pertinentes, porque los productos de que trata el convenio no revisten importancia para la economía nacional, ni la asistencia técnica prestada contribuye al progreso industrial, requisitos que se precisan, según la Ley de 16 de diciembre de 1945, para conceder la exención, ya que se refiere a productos farmacéuticos que, indudablemente, contribuirán al mejor tratamiento de determinadas do-

lencias, cosa que sólo tiene interés sanitario y motiva la autorización de la Dirección General correspondiente, pero que no llega a alcanzar la categoría de interés económico nacional su empleo, ni tampoco industrial su elaboración en el país, por lo que es necesario concluir que la Orden de 19 de junio de 1958 se ajustó en todo a derecho y es precedente su confirmación. (*Sentencia de 13 de julio de 1959.*)

#### D) *Competencia del Jurado de Utilidades.*

«La Inspección de Hacienda de X, en 16 de septiembre de 1955, extendió un acta de hechos en la que consta el retraso con que se llevaba la contabilidad de la Empresa, así como otros extremos referentes a la misma, que no fueron objeto de impugnación.

»Al día siguiente fué extendida acta modelo núm. 9 con referencia al ejercicio de 1953, en la que consta que, con un capital de pesetas 11.951.766,05 se había declarado un beneficio fiscal de 656.766,85 pesetas y contabilizado una venta de 35.099.316,37 pesetas, manifestándose por la representación legal de la Sociedad no estar autorizada para firmar actas.

»En el informe complementario de la Inspección se refleja que los datos contables de la propia entidad respectivos a los ejercicios de 1950, 1951 y 1952 dan bases fiscales definitivas superiores a un millón trescientas mil pesetas, habiendo llegado en 1950 a 1.699.098,75 pesetas, la que resulta incongruente con la base del año 1953, sin motivo suficiente que lo explique. Por la empresa se da un beneficio neto que va del 4,50 al 5 por 100 en tales años, y tomando la Inspección por fundamento datos de los asientos del año que comprueba, llega a deducir, razonablemente, un beneficio fiscal de un 10 por 100 que origina, por las ventas contabilizadas, un total de 3.509.931,63 pesetas.

»En el propio informe, y utilizando también elementos de los asientos del propio año 1953, se hace un estudio comparativo de los precios de venta de los ejercicios de 1952 y 1953, observándose una pequeña baja en este último, pero que se compensa con la baja en el precio del rayón o viscosa; también se recogen unas manifestaciones de la Sociedad, que no se averan, de la existencia de 400 telares, de los que sólo se dice actuaron 292, y que sólo han trabajado un solo turno en vez de los dos en que laboran las industrias similares.

»En el tan aludido dictamen se hacen razonamientos, justificados y admisibles, con base de la producción normal de los telares, para llegar a un precio medio de venta en los distintos géneros elaborados en cincuenta pesetas metro, y poderse afirmar, por tanto y en principio, que sus ventas no están de acuerdo con la capacidad industrial.

»En el momento de la inspección se preguntó si podían facilitar resumen de los kilos de rayón, algodón y seda natural comprados, respondiéndose por el representante de la entidad visitada que no llevaba

datos de ello, extremo importante de comprobación que, por tal motivo, no pudo utilizarse.

»Frente a cuanto queda relacionado, se alegan, por la parte contribuyente, apreciaciones de orden subjetivo que no suponen negación esencial de los hechos ni puede estimarse que desvirtúan lo razonado por la Administración, siendo, por ende, procedente deducir que hay motivos bastantes en el caso que se debate para apreciar la pertinencia de que la empresa quede sujeta al Jurado de Utilidades, por darse el supuesto de hecho que, para ello, exige el precepto legal aludido, ya que el acuerdo impugnado del Centro directivo recoge, sustancialmente y para acordar aquella competencia, cuando se expone por la Inspección y queda resumido en los Considerandos anteriores.» (*Sentencia de 7 de julio de 1959.*)

## 2. Contribución general sobre la Renta.

A) *La intervención del Jurado en virtud de solicitud de la Administración requiere siempre la audiencia previa del interesado.*

«Tanto el artículo 3.º del Decreto de 31 de mayo de 1944, como el 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, aplicable, según la primera de sus disposiciones transitorias, a cuantos asuntos que al publicarse la misma se hallen pendientes de resolución, cual ocurre en el caso contemplado, disponen que «la intervención del Jurado en los asuntos cuya competencia se le atribuye, puede ser solicitada por el contribuyente o por la Administración. En este caso *deberá ser oído siempre* el interesado, cuya audiencia no tiene otra finalidad que la de que éste pueda alegar en defensa de su derecho las razones que estime por conveniente en orden a tal intervención, para que por la Dirección General del Ramo, en vista de la propuesta de la Administración y de las aludidas alegaciones, se acuerde lo que estime pertinente; contra cuyo acuerdo, en su caso, se podrá recurrir en la vía contencioso-administrativa. Del examen del expediente administrativo se desprende que la Delegación de Hacienda de X en el caso enjuiciado se limitó a adoptar en 16 de marzo de 1954 el acuerdo de elevar aquél a la Dirección General, sin cumplir el trámite previo y preceptivo de audiencia al recurrente, como imperativamente se dispone en los aludidos preceptos, a fin de que éste pudiera formular las alegaciones que en defensa de su derecho estimara pertinentes, cuya omisión constituye una evidente infracción de tales preceptos e implica en su consecuencia un vicio radical de nulidad de actuaciones al colocar al demandante en estado de indefensión; por lo que acertadamente el Tribunal Económico-Administrativo Central declaró en la resolución impugnada la nulidad del mencionado acuerdo, ordenando la reposición de las actuaciones al momento procesal correspondiente. a fin de que por la Oficina gestora se

promueva la competencia del prenombrado Jurado, oyendo, antes de elevar el expediente a dicho Organismo directivo, al interesado para que pueda formular las referidas alegaciones.» (*Sentencia de 26 de junio de 1959.*)

B) *Interpretación del núm. 8.º de la Orden de 17 de abril de 1956 sobre Jurados Provinciales. Competencia del Jurado Provincial.*

«La Ley de 16 de diciembre de 1954, donde se refunden y modifican los preceptos reguladores de la Contribución sobre la Renta, en su artículo 31, faculta ampliamente al Ministro de Hacienda para acordar, mediante Orden publicada, la constitución de Jurados Provinciales, y en su cumplimiento se dictó la Orden de 17 de abril de 1956, constituyéndose, entre otros, el Jurado de Contribución sobre la Renta de la provincia de Badajoz, y en el número octavo se consigna que «la Dirección General de la Contribución sobre la Renta devolverá a las Delegaciones de Hacienda en las provincias citadas en el núm. 1.º de esta Orden, para su resolución por los Jurados Provinciales correspondientes, todos aquellos expedientes en los que no haya recaído acuerdo de declaración de competencia del Jurado Central del Impuesto. De los términos imperativos en que está redactada esa disposición se deduce claramente que mientras no esté dictado el acuerdo declarativo para conocer del asunto el Jurado Central, la Dirección General del Ramo está obligada a remitir los expedientes a los Jurados Provinciales, que son los competentes para resolverlos, sin que a ello se oponga, en el caso de autos, la Sentencia de esta Sala de 21 de mayo de 1957, que se limitó a anular el acuerdo recurrido por la falta de notificación del dictado por el Delegado de Hacienda de Badajoz, y, consiguientemente, quedaron anuladas todas las actuaciones administrativas hasta el momento, y con ellas el acuerdo de la Dirección General de Contribución sobre la Renta de 22 de abril de 1955, declarativo de la competencia. En consecuencia, al quedar anulado el referido acuerdo en el expediente de autos, no existe declaración de competencia a favor del Jurado Central, y por esta causa deben pasar las actuaciones administrativas al conocimiento del Jurado Provincial de Badajoz, en cumplimiento de las disposiciones mencionadas, sin que sea permisible interferir las resoluciones de esta jurisdicción para cambiar o modificar el conocimiento y competencia de los órganos administrativos en el estudio y resolución de los expedientes, como se pretende por el demandante, cuando además se le concede la alzada ante el Jurado Central, por disponerlo así expresamente aquella Orden ministerial en su norma sexta.» (*Sentencia de 6 de julio de 1959.*)

## III. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Impuesto de Derechos reales.*A) *Devolución por nulidad de acto o contrato. Caso en que no se da este supuesto.*

«La Entidad recurrente pretende la devolución de la cantidad a que ascienden las liquidaciones que por Derechos reales, concepto de Beneficencia, núm. 9, de la Tarifa de 1947, y por exceso de Timbre, motivó la escritura pública de 10 de febrero de 1944, mediante la que aquella Entidad concedió a la Sociedad Inmobiliaria X un préstamo de pesetas 2.541.547,81 para pagar el crédito hipotecario que contra dicha inmobiliaria tenía, por igual suma, el Banco Hipotecario de España, y para la consiguiente subrogación en los derechos o hipotecas que hasta entonces correspondían al expresado Banco. En apoyo de su pretensión invoca la actora el artículo 58 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947, que dispone la devolución al contribuyente de lo satisfecho por actos o contratos cuya nulidad, rescisión o resolución sea posteriormente declarada o reconocida judicial o administrativamente; y alega que, firme y definitiva, a virtud de la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de diciembre de 1950, la calificación registral que impidió la inscripción de la escritura de 10 de febrero de 1944, ello determina la nulidad, a efectos hipotecarios, de esa escritura, toda vez que, con arreglo al artículo 145 de la Ley Hipotecaria, para que la hipoteca se entienda válidamente constituida, se requiere su inscripción en el Registro de la propiedad. Si bien, por el efecto constitutivo que el asiento registral tiene para el derecho real de hipoteca es indudable que la definitiva denegación de la inscripción de la escritura de 10 de febrero de 1944 invalidó o anuló, en cuanto a los efectos hipotecarios, dicha escritura, no lo es menos que tal nulidad no implica la de los restantes derechos a que por haber pagado la cantidad que la Sociedad X adeudaba al Banco Hipotecario, o por haber prestado a la deudora la suma con que se hizo el pago, se le reconocen a la Caja Municipal de Ahorros de Bilbao en aquella escritura; y como la nulidad de esos derechos no ha sido declarada, ni su declaración era asunto de la competencia de la Dirección de los Registros, y además se da la circunstancia de que la tan repetida escritura de 10 de febrero de 1944 no se liquidó por el núm. 40 de la Tarifa del Impuesto de Derechos reales, o sea por el concepto de Hipotecas, sino por el núm. 9 de tal Tarifa—hoy núm. 8 de la vigente—, que grava las adquisiciones de bienes y derechos de todas clases realizados por establecimientos de beneficencia o instrucción de carácter privado o fundación particular, hay que convenir en

que no está en el caso previsto en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto, ya que para ello sería preciso que se hubiese declarado nulo el acto o contrato que motivó la liquidación o ingreso de la cuota cuya devolución se reclama.» (*Sentencia de 24 de septiembre de 1959.*)

#### B) *Contrato de suministro.*

*Análisis del párrafo 1.º del artículo 27 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947.*

«La aludida norma reglamentaria hace alcanzar la exención a los suministros «que se realicen directamente para usos domésticos, entendiéndose comprendidos entre éstos los de víveres para el Ejército», es decir, el beneficio fiscal se produce para tal clase de convenciones por una previa asimilación que de ellas se hace con las de usos domésticos, por lo que es necesario ver cual sea este último concepto para no atribuir a aquél más alcance en el orden tributario que el propio del que con respecto al cual aparece asimilado. Por Orden ministerial de 17 de noviembre de 1942, y con referencia a la misma expresión ya usada en Reglamentos anteriores al vigente, quedó determinado que había de entenderse como con el carácter de para usos domésticos aquellos contratos en que el consumo del producto que se suministra tuviese lugar en el domicilio o vivienda del abonado, resultando evidente que sólo está comprendido lo relativo a las personas y no se debe, por tanto, incluir un suministro de cebada para la alimentación del ganado al servicio de la Guardia Civil como por el recurrente se pretende. Ello supondría dar a la exención de «víveres para el Ejército» una amplitud de que carece la de «para usos domésticos», lo que no puede admitirse en buena hermenéutica fiscal, porque, como ya queda indicado, tal desgravación se produce como consecuencia de una asimilación hecha en el Reglamento del primer concepto al segundo.» (*Sentencia de 23 de junio de 1959.*)

#### 2. *Impuesto de pagos del Estado.*

*El Instituto Nacional de Previsión no está obligado a retenerlo por los pagos realizados en contraprestación de suministros de medicamentos a beneficiarios del Seguro de Enfermedad. Declaración de nulidad de una Orden que infringe lo dispuesto en normas de rango superior.*

«Procede examinar si el Instituto Nacional de Previsión estaba obligado a retener el 1,30 por 100 del impuesto de pagos del Estado, regulado por el Reglamento de 10 de agosto de 1893, por el abono de las recetas al Colegio Farmacéutico, desde mayo de 1946 hasta diciembre de 1951, única cuestión planteada por dicho Instituto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida ante

esta Sala. Habiendo ampliado el artículo 1.º del Real Decreto de 9 de abril de 1957, la aplicación del aludido impuesto a todos los organismos de la Administración que ejerzan funciones delegadas de la misma y surtan sus cajas, total o parcialmente, de fondos del Estado, de la Provincia o del Municipio, y siendo el Instituto Nacional de Previsión, aunque con las condiciones de personalidad y autonomía que le reconoce la Ley de 27 de febrero de 1908 un organismo de la Administración pública, que actúa en función delegada de ésta y que, además, está subvencionado por el Estado, no sólo con un capital fundacional, sino con dotaciones anuales de los presupuestos estatales, se halla obligado a retener para ingresar en el Tesoro el 1,30 por 100 de los pagos que realice. Dicho Decreto exime del aludido impuesto al pago de pensiones, cuotas o bonificaciones destinadas al Régimen Legal de Retiros obreros y demás Seguros sociales, o por prestaciones a beneficiarios de tales seguros. Considerando cierto que la Orden de 22 de enero de 1957 dispone que el Instituto Nacional de Previsión está sujeto a retener las cantidades que satisfaga a entidades farmacéuticas como contraprestación de los suministros de medicamentos que efectúe a favor de productores beneficiarios del Seguro Obligatorio de Enfermedad. Considerando que si prospera lo regulado en dicha disposición se cludiría el espíritu del meritado Decreto de 1927, pues los farmacéuticos repercutirían el impuesto a los asegurados, con lo que quedaría aquél prácticamente vulnerado. Considerando que la Ley de Régimen Jurídico, en su artículo 23, prohíbe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otro grado superior. Considerando que el artículo 28 de la Ley enunciada dispone que serán nulas de pleno derecho las Disposiciones administrativas que infrinjan lo establecido en el artículo anteriormente citado. Por todas estas razones, procede anular la resolución recurrida, en lo que respecta a los impuestos cuestionados sobre las prestaciones farmacéuticas, ya que no tienen ningún efecto jurídico la Orden invocada en el acuerdo impugnado para justificar la confirmación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo provincial de X, de 31 de octubre de 1955, apelada en vía gubernativa.» (*Sentencia de 24 de junio de 1959. En sentido parecido, la Sentencia de 6 de junio de 1959.*)

### 3. *Impuestos sobre el gasto.*

#### *Impuesto general sobre el gasto.*

##### A) *Ambito de aplicación del impuesto sobre la sal común: grava solamente el consumo interior de España.*

«Esta Sala, fundándose en que el ámbito de aplicación del impuesto que grava la sal común, creado por el artículo 72 de la Ley de Refor-

ma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, aparece perfectamente determinado en esa Ley al establecer la misma dicho impuesto sobre el consumo interior en España, y en que, como han venido a corroborar la Orden de 1 de julio de 1941 y el artículo 2.º del Reglamento de la Contribución de Usos y Consumos de 28 de diciembre de 1945, por consumo interior en España ha de entenderse el que se realiza en el territorio español de la Península, islas adyacentes y plazas de soberanía, tiene ya repetidamente declarado, entre otras sentencias, en las citadas en los Vistos, que la sal de procedencia nacional, consumida en mares libres a bordo de buques bacaladeros españoles para la preparación y conservación del pescado por ellos capturado, no está sujeta a aquel impuesto.

»Aparte de que el precepto legal que fija el ámbito de aplicación del expresado impuesto nunca cabría estimarlo eficazmente modificado por una disposición que, como el Decreto de 22 de febrero de 1957, en el que se apoya el acuerdo reclamado, carece de rango legislativo, es lo cierto que ese Decreto se limita en realidad a añadir un nuevo párrafo al artículo 61 del Reglamento de 28 de diciembre de 1945 —artículo que se refiere al objeto del impuesto y no a su ámbito de aplicación— y a completar en dicho párrafo la regulación de las exportaciones, disponiendo que la sal cargada en buques nacionales y puertos españoles con destino al extranjero, para disfrutar de los beneficios de exención del impuesto, habrá de cumplir, además de los requisitos exigidos para la exportación por el indicado Reglamento, los que en el propio Decreto se señalan; y es lo cierto también que en el caso de autor ni hubo exportación porque la sal no se destinó al extranjero, ni puede hablarse de exención o no exención, ya que se trata de consumo no sujeto al impuesto, y no debe olvidarse que los términos exento y no sujeto tienen distinto significado jurídico-fiscal.

»En atención a lo expuesto, y toda vez que la sal a que el litigio se refiere, aunque cargada en España por buques pesqueros españoles, ha sido consumida en los mares libres para la salazón del pescado capturado por tales buques, es indudable que no se halla gravada por el impuesto aludido y que, por tanto, se impone la estimación del recurso, quedando así reiterado el criterio establecido en las sentencias de que se deja hecho mérito.» (*Sentencia de 13 de abril de 1959. En el mismo sentido la Sentencia de 27 de junio de 1959.*)

**B) *Nulidad de un acuerdo del Jurado Central de Valoración de la antigua Contribución de Usos y Consumos, por no estar precedido de la declaración de competencia.***

«Las circunstancias antes señaladas acusan una incorrecta tramitación del expediente, generadora de indefensión del recurrente, en el momento administrativo oportuno, esto es, al elevarlo al Jurado Cen-

tral para declaración de su competencia, que en modo alguno puede estimarse que quedó reparada con el escrito de alegaciones presentado por el actor en 30 de abril de 1957, en contestación a una notificación incongruente con la realidad de los hechos, ya que se le invitaba a alegar en la supuesta alzada de un recurso que no había interpuesto, pues estas manifestaciones ante la Administración, aunque hechas en trámite inadecuado, una vez que fueron expresadas debieron producir, en buenos principios de orden público administrativo, el inmediato restablecimiento del imperio de la norma formalista, y no determinar que la propia Administración, con conocimiento de las infracciones, continuase la tramitación del expediente, concluyendo en el acuerdo del Jurado Central, impugnado en el presente recurso, que precisa declarar nulo y sin ningún valor ni efecto, por estar dictado sin ajustarse a derecho, al no haberle precedido la declaración de competencia y haberlo tramitado y resuelto como si fuera alzada de una resolución del Jurado Especial Provincial, no producida, extremo que también pone de manifiesto el texto del acuerdo, porque el Jurado Central no puede aprobar propuestas de bases de la Inspección Provincial, sino de los Jurados Especiales provinciales, y la Inspección no puede proponer, conforme al artículo 52 del Reglamento, el pase de los expedientes a otros organismos que los específicamente atribuidos en el citado artículo 52, esto es, el mencionado de la Delegación de Hacienda.» (*Sentencia de 25 de abril de 1959.*)

#### 4. Renta de Aduanas.

##### *Aforos.*

##### a) *Copias de películas.*

«La cuestión a decidir en este recurso es determinar el régimen de Arancel a que han de quedar sometidas las copias de dos películas cinematográficas presentadas a despacho por la parte actora en la Aduana de X, cuando, anteriormente, las respectivas copias de trabajo de las mismas han sido aforadas por la partida 692 bis de los vigentes Aranceles, pretendiéndose por la recurrente que su aforo viene incluido en esos derechos, mientras que la Administración es de criterio que las copias aludidas han de tributar por la partida 692 cuarto.

»Esta tiene la siguiente redacción: «Bandas sonoras y columnas de efectos, cuando se importan con separación de las películas a que correspondan», viéndose en tal texto que no hay alusión a copias de películas y que, por tanto, al incluirse en ellas las copias importadas se ha hecho con infracción de lo dispuesto en la Ley de 19 de julio de 1944, que estableció la misma.

»La Administración, para efectuarlo así, se ha fundado en la Circu-

lar de la Dirección General de Aduanas de 21 de marzo de 1946, confirmada por la Orden ministerial de Hacienda de 8 de septiembre de 1949, disposiciones de rango insuficiente para modificar lo estatuido por una Ley, como fué la de 1944, infringiéndose también con ello la Base 8.<sup>a</sup> de la Ley de revisión arancelaria de 20 de marzo de 1906, que sólo permite la modificación de los Aranceles por medio de Ley.

»Aforado el ejemplar de trabajo de las películas, las copias que ahora se importan, amparadas por la misma licencia de importación, no deben tributar, asimilándolas indebidamente a «bandas sonoras y columnas de efectos», por ser concepciones distintas y, por ello, inaplicables, puesto que, en materia fiscal, no pueden ser utilizados preceptos por analogía ni extensivamente interpretados, sino estimarlas comprendidas en el aforo, que ya tuvo lugar, de la primera copia importada de la respectiva película.» (*Sentencia de 8 de julio de 1959. En el mismo sentido la Sentencia de 28 de septiembre de 1959. En ambos casos el Abogado del Estado se allanó a la demanda.*)

b) *Electrodos de alambre de cobre y níquel.*

«Como quiera que la partida 470 de los vigentes Aranceles de Aduanas comprende, expresamente tarifados en ella, el níquel y sus aleaciones, incluso con el cobre de «borras, planchas, tubo y alambre», es indudable menciona específicamente la mercancía que comprende la declaración controvertida, y que por ello es improcedente, como hace la Administración, acudir a la 471, que especifica las manufacturas o pieza de níquel, pues no se trata de ninguna pieza manufacturada, sino simplemente de un alambre de níquel con cobre que se va a emplear en una manufactura, cual es la lámpara de radio, por lo que es necesario concluir que la partida de correcta aplicación es la tan citada 470 en lugar de la 471 que estimó la Administración.» (*Sentencia de 28 de septiembre de 1959.*)

c) *Cemento refractario aislante «Inolit».*

«Ya tiene establecido el Tribunal Supremo en su sentencia de 31 de diciembre de 1957, para una mercancía igual a la de autos, el criterio de aplicabilidad de la partida 18, por estimarse que, dada su naturaleza, debe ir a ella, sin que la adición de una pequeña cantidad colorante de óxido de hierro implique alteración sustancial de su materia ni suponga, por tanto, la existencia de un producto químico, que son los que tarifa la partida 976.» (*Sentencia de 30 de septiembre de 1959.*)

## IV. HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio municipal sobre carnes, caza y volatería.*

«La simple lectura de los artículos 36 y 37 de la Ordenanza núm. 46 del Ayuntamiento de Málaga, aprobada para el año 1957, y del artículo 36 de la Ordenanza que, referente como aquélla al arbitrio sobre carnes, volatería, pescados y mariscos finos, aprobó el propio Ayuntamiento para 1958, evidencia la radical diferencia existente entre una y otra, tanto en cuanto al objeto de gravamen como en cuanto al sujeto pasivo de la imposición, pues mientras en los preceptos citados de la Ordenanza de 1957 sólo se gravan los productos elaborados, en el artículo 36 de la de 1958 se gravan todos los cerdos que se sacrificuen en el Matadero Central y en los de las barriadas, para ser destinados a la industrialización, incluso los que se sacrificuen en régimen de matanza familiar, así como también las especies de ganado vacuno sacrificadas con destino a la industrialización, que han de abonar determinada cantidad por cabeza; y respecto al sujeto pasivo del gravamen de que se trata, la variación es igualmente ostensible, ya que en la Ordenanza anterior lo satisfacían los interesados en la elaboración, es decir, los fabricantes o industriales elaboradores, y en el artículo 36 de la Ordenanza de 1958 quedan obligados al pago los carniceros, aunque no elaboren, los fabricantes e incluso los particulares cuando sacrificuen cerdos en régimen de matanza familiar. Si a lo dicho se añade que se varía también la base tributaria, que de ser el peso de los productos elaborados pasa a ser toda la res sacrificada, hay que llegar a la conclusión de que la Ordenanza discutida, so pretexto de refundir los preceptos de la anterior, establece una nueva exacción. De la expresada conclusión fluye, como consecuencia lógica, la indiscutible competencia del Ministerio de Hacienda para conocer el recurso de alzada formulado contra la decisión del Delegado de Hacienda, toda vez que, según el artículo 725 de la Ley de Régimen Local, contra los acuerdos de los Delegados de Hacienda en materia de imposición de nuevas exacciones, se puede recurrir, en el plazo de quince días, ante el Ministerio de Hacienda. El examen de la aludida Ordenanza para el ejercicio de 1958 claramente revela que la misma, al someter a gravamen como carnes industrializadas el total del cerdo en el momento de su sacrificio, y al dejar de tener en cuenta que el arbitrio recae exclusivamente sobre el consumo dentro del término municipal, y gravar anticipadamente especies que pudieran destinarse al consumo o explotación fuera del Municipio de la imposición, respecto de las cuales sólo cabe la exención total, contraviene lo dispuesto en los artículos 525, 548 y 550 de la Ley de Régimen Local, siguiéndose de ello que la resolución recurrida que por llevar implícita una nueva imposición

ilegal la modificación pretendida por el Ayuntamiento en el artículo 36 de su Ordenanza núm. 46 para 1958, acordó no autorizar dicha modificación, se halla ajustada a Derecho y debe, por tanto, ser mantenida.» (*Sentencia de 1 de julio de 1959.*)

## 2. Arbitrio sobre la riqueza provincial.

Se plantea la cuestión de si «los coadyuvantes de la Administración X, Y y Z, comerciantes exportadores de uva y naranja, ingresaron indebidamente, en concepto de arbitrio sobre la riqueza provincial naturalmente obtenida por el ejercicio de 1954, las cantidades cuya devolución reclaman, al haber también satisfecho los productores cosecheros el expresado arbitrio correspondiente al ejercicio indicado; y en su virtud, si se encuentra acreditada la duplicidad de pagos en que se apoya la reclamación formulada ante el Tribunal Económico-Administrativo. Según aparece debidamente acreditado por el edicto que obra unido a los autos del recurso contencioso-administrativo—folio 55—, la Diputación Provincial de Almería aprobó, en sesión de 30 de noviembre de 1954, los padrones para la exacción del arbitrio sobre la riqueza provincial naturalmente obtenida, referentes a los contribuyentes que, según el artículo 5.º de la Ordenanza, quedan obligados al pago del mismo, cuya recaudación se efectuó en su período ordinario en los días 1 de febrero al 10 de marzo del indicado año, aunque no en «su total importe», según consta también documentalmente probado por certificación expedida por el secretario de la expresada Corporación unida a dichos autos—folio 50—, deduciéndose de tales hechos, conforme a las reglas del criterio humano, a tenor de lo preceptuado en el artículo 1.253 en relación con el 1.249, ambos del Código Civil, de aplicación al caso contemplado, según lo estatuido en el 16 del propio Ordenamiento jurídico, la presunción de que los productores cuyo padrón, según queda indicado, fué puesto al cobro, hicieron efectivas sus respectivas cuotas en orden a los referidos arbitrios y ejercicio de 1954, sin que dicha presunción haya sido enervada por la citada Corporación, a quien incumbía, mediante prueba en contrario. Igualmente se encuentra acreditado mediante certificaciones expedidas por el secretario del Sindicato Provincial de Frutos y Productos Hortícolas de Almería, que los prenombrados comerciantes exportaron, respectivamente, en el ejercicio de 1954, las cantidades de uva y naranja que en dichos documentos se consigna, por las que abonaron a la Diputación Provincial, a través del indicado Sindicato, la cantidad de 1,26 pesetas los 21 kilos de uva, y 1,20 los 30 de naranja, que en total asciende a la cantidad cuya devolución se reclama; de donde se infiere con toda evidencia que en el presente caso existe duplicidad de ingresos, como acertadamente se estimó en el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial aquí impugnado, toda vez que los referidos co-

merciantes estaban obligados al pago del aludido arbitrio, subsidiariamente, o sea en defecto del productor, que según lo dispuesto en el artículo 5.º de la Ordenanza, es el que primeramente ha de satisfacer aquel arbitrio. Si bien el expresado Tribunal, por virtud de la reclamación ante el mismo formulada, está facultado para reconocer y declarar el derecho de los prenombrados comerciantes exportadores a la devolución de 317.539,92 pesetas, indebidamente ingresadas, es lo cierto que para conseguir aquélla han de acudir a los trámites del procedimiento privativo, que para tales casos se regula en los artículos 248 y siguientes del citado Reglamento de Haciendas Locales.» (*Sentencia de 25 de junio de 1959.*)

JAIME GARCÍA AÑOVEROS,  
FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO,  
Doctores en Derecho por la Universidad de Bolonia (\*)

---

(\*) La reseña de los epígrafes I, 1, A, B; I, 5, 6 y 7; II, 2; III, 1 y 2, y IV, ha estado a cargo de JAIME GARCÍA AÑOVEROS, y la de los epígrafes I, 1, C; I, 2, 3, 4; II, 1; III, 3 y 4, de FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.



## CRONICA ADMINISTRATIVA

