

## 2. — CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación e integración de las Leyes tributarias:* a) Naturaleza de la interpretación auténtica b) La interpretación no debe hacerse con criterio restrictivo ni ampliatorio, sino estricto y declarativo del verdadero sentir de la Ley. 2. *Irretroactividad de las normas tributarias.* 3. *Contencioso-tributario:* a) Recursos contra las decisiones de Jurados en el Régimen de evaluación global. b) Regla «solve et repete». c) Los acuerdos de los Jurados fiscales han de ser motivados. d) Legitimación para recurrir contra disposiciones de carácter general ante la jurisdicción contencioso-administrativa. 4. *Liquidación tributaria:* Competencia de las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda para practicar las liquidaciones por los impuestos sobre el gasto que gravan productos importados. 5. *Inspección:* Nulidad de acta; supuesto de inexistencia de la misma.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Impuesto sobre las rentas del capital (Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades).* Presupuesto de hecho: a) Interpretación del número 3.º de la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, Texto refundido de 22 de septiembre de 1922, en relación con el artículo 23 de la Ley de 22 de diciembre de 1949 y Orden de 3 de abril de 1950. b) Las sumas percibidas en concepto de «primas por pagos diferidos» deben tributar por el número 3.º de la Tarifa de Utilidades, Texto refundido de 22 de diciembre de 1922. 2. *Impuesto sobre las rentas de Sociedades y entidades jurídicas (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades):* A) Presupuesto de hecho. B) Determinación de la base imponible. C) Liquidación provisional ajustada a derecho. 3. *Contribución general sobre la Renta:* A) Aplicación de la amnistía del Decreto de 27 de julio de 1959 a una liquidación complementaria referente al ejercicio de 1957. B) Supuestos de competencia del Jurado Provincial de Estimación. C) Supuesto de competencia del Jurado Central.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* La exención del impuesto a la primera transmisión de piso-vivienda de renta limitada, según la Ley de 15 de julio de 1954, exige que la vivienda se encuentre definitivamente calificada. 2. *Impuesto de negociación de valores mobiliarios:* A) La asignación de cantidades a «Fondo de previsión para inversiones» es capitalizable para fijar el valor efectivo de las acciones a efectos del Impuesto de negociación. B) Las Sociedades constituidas al amparo de la Ley de 25 de junio de 1935 (Ley Salmón) no están exentas del Impuesto de Negociación. 3. *Impuesto complementario de emisión:* Base imponible.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto general sobre el gasto:* A) Impuesto sobre la fundición. B) Impuesto sobre el carburo de calcio. 2. *Impuestos sobre el lujo:* Determinación de la base imponible en la fabricación de perdigones: debe computarse el impuesto sobre la fundición previamente satisfecho. 3. *Renta de Aduanas:* Momento en que se realiza el presupuesto de hecho del Impuesto de Aduanas.—V. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: 1. *Derechos de expedición y renovación de la tarjeta de identidad profesional para trabajadores extranjeros:* régimen jurídico. 2. *Tasas de riego y cánones de regulación:* a) Legitimación para recurrir contra los Decretos de convalidación. b) Presupuesto de hecho y determinación de la base imponible. c) Fijación de tarifas.

I

PARTE GENERAL.

1. *Interpretación e integración de las Leyes tributarias.*

a) *Naturaleza de la interpretación auténtica.*

«... la conclusión que se establece en el apartado anterior aparece corroborada en la jurisprudencia de esta Sala, en las sentencias que se citan en los Vistos (de 3 de julio de 1961 y 1 de marzo de 1962), sin que sea posible estimar el criterio de la representación de la Administración demandada, en lo que respecta a una calificada interpretación auténtica fundada en que se trata de normas «de exclusiva elaboración administrativa» y con referencia a criterios de determinados Organismos, sin duda, porque aun siendo muy respetables estos puntos de vista, no pueden quedar sustraídos a los principios jurídicos que informan la interpretación de las normas jurídicas, que con respecto a la calificada de «auténtica» tienen una concreta y específica valoración que no se da en este caso...» (*Sentencia de 27 de junio de 1962*).

b) *La interpretación no debe hacerse con criterio restrictivo ni ampliatorio, sino estricto y declarativo del verdadero sentir de la Ley* (*Sentencia de 5 de octubre de 1962*).

c) *Las Leyes tributarias no pueden aplicarse por analogía.*

(Véanse sentencias reseñadas en IV, 1, B); III, 2, A) y III, 3).

2. *Irretroactividad de las normas tributarias.*

(Véase sentencia reseñada en IV, 3, A). En el mismo sentido las sentencias de 17 y 20 de octubre de 1962).

3. *Contencioso-tributario.*

a) *Recursos contra las decisiones de Jurados en el régimen de evaluación global.*

«En orden a la alegación de inadmisibilidad del recurso, único motivo de oposición, que se formula por el representante de la Administración en primera instancia en el escrito de contestación a la demanda y ante esta Sala en el acto de la vista pública, procedió el Tribunal inferior correctamente al rechazarla, ya que aunque ciertamente, con arreglo a la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, instauradora del régimen de evaluación global, y la regla 47 de la Instrucción provisional del Impuesto industrial, cuota de beneficios, aprobada por Orden de 9 de febrero de 1958, no era legalmente posible interponer contra las decisiones del Jurado ninguna clase de recursos, ni aun el contencioso-administrativo, no es menos evidente que el artículo 19 de la Ley de 23

de diciembre de 1959 determinó que «de los recursos contra las bases impositivas fijadas en régimen de evaluación global, por aplicación indebida de las reglas de distribución o de agravio comparativo, conocerá el correspondiente Jurado fiscal, cuyas decisiones podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, salvo en el caso que se refieran a cuestiones de hecho, suscitadas en el recurso de agravio comparativo».

De lo anteriormente expuesto se deduce como norma general el legal acceso para su revisión en la vía contenciosa de los acuerdos de los Jurados, y como excepción la imposibilidad de tal acceso cuando se trate de cuestiones de hecho suscitadas en el recurso de agravios; y esto sentado, ha de admitirse que, en el presente caso, no se refiere el recurso a una mera cuestión de hechos, apreciados en conciencia por el Jurado, tanto más cuanto que sobre los hechos mencionados no existe discrepancia, sino que, como afirma la sentencia apelada, se trata de un acuerdo que encierra problemas de naturaleza jurídica, cuales son las de si se aplicaron debidamente las reglas de distribución de la cantidad globalmente asignadas al gremio, si se tuvieron en cuenta, aparte la declaración de beneficios, los demás índices atinentes, el número de habitantes y cuartos de baño, aforo del Hotel X. y los demás de igual o superior categoría, con lo que en definitiva ha de establecerse que la necesaria valoración comparativa y la adecuación conjunta de los diversos elementos determinantes de la justa distribución de la carga tributaria, que constituyen en este preciso caso la médula del acuerdo impugnado, implican problemas jurídicos y no simplemente de hecho, que abren camino a la vía contencioso-administrativa e impiden legalmente aceptar la inadmisibilidad del recurso alegado por el representante de la Administración» (*Sentencia de 27 de octubre de 1962*).

b) *Regla «solve et repete».*

«Al haberse planteado en primer lugar por el representante de la Administración y al contestar a la demanda, la alegación de inadmisibilidad del presente recurso, fundándose en el apartado j) del artículo 82 de la Ley de la jurisdicción, por no haber sido acompañado al escrito interponiendo el recurso el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro público del importe de la liquidación discutida y que fué practicada por la Administración, ha de decidirse, ante todo, si es o no procedente dicha alegación, pues si la misma fuera aceptada, ello excluiría el examen y resolución de las demás cuestiones planteadas en la *litis*.

En efecto, conforme al apartado e) del número 2 del artículo 57 de la Ley de lo Contencioso-administrativo, es obligado acompañar al escrito en que se interpone el recurso el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro y en los asuntos sobre contribuciones e impuestos, cuando hayan sido definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, circunstancia ésta que concurre en el caso de autos, pues la Administración de Rentas Públicas de X. giró al reclamante la oportuna liquidación, y con carácter de definitiva, de acuerdo con las bases establecidas por el Jurado Central de Utilidades, ascendiendo dicha liquidación a la suma de 35.959,20 pesetas, la cual fué notificada al recurrente el día 24 de oc-

tubre de 1958 (folio 17 del expediente), extremo que se reconoce por la propia parte actora, y, sin embargo, no acompaña el documento justificativo del pago, condición habilitante para el ejercicio de la acción contenciosa, como ha reconocido esta Sala en numerosas sentencias.

En consecuencia, es procedente acoger el motivo de su inadmisibilidad alegado por la parte demandada, sin que concurran circunstancias especiales para una expresa imposición de costas» (*Sentencia de 7 de noviembre de 1962*).

c) *Los acuerdos de los Jurados fiscales han de ser motivados.*

«Entre las peticiones a que se refiere el apartado anterior, y dando por admitida la procedencia del recurso contencioso-administrativo contra la resolución impugnada, extremo en el que están conformes tanto el recurrente como la representación de la Administración, cobra especial relieve, a efectos de la procedencia aludida, la que se refiere a la nulidad de las resoluciones de los Jurados Provincial y Central, en orden a la exigencia de la motivación impuesta en el artículo 6.º del Decreto de 18 de diciembre de 1943.

La obligación de motivar las resoluciones por parte de los expresados Jurados debe considerarse inexcusable, y la omisión de esta formalidad debe determinar la invalidez del acto administrativo de referencia, conforme a los preceptos de la Ley de 17 de julio de 1958 y concordantes, que en su artículo 48 determina la nulidad en el supuesto de que el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

En materia de Jurados de valoración, es preciso tener en cuenta el elemento de importancia primordial, que impone que han de concretarse a establecer unas bases tributarias partiendo de hechos exclusivamente, sin que les sea dable entrar en cuestiones de derecho, y con limitación en cuanto a su función a lo que les dicte la conciencia, en términos de equidad, requisitos cuyo cumplimiento sólo puede ser conocido a través de la motivación.

En la resolución impugnada faltan evidentemente las razones que la fundan, ya que no pueden calificarse de tales el aludir a que se ha tenido en cuenta lo expuesto por la Administración y por el particular contribuyente, como se hace en la resolución del Jurado Provincial confirmada por el Central, y que motivó que el Vocal Ponente, con fecha 6 de diciembre de 1960, se dirigiera al Jurado Especial de X. con el fin de que se cumpliera el requisito de la motivación del acuerdo, con expresión de los fundamentos que hubieran servido de base para la decisión, diciendo literalmente «que en el contenido de dicho acuerdo no se encuentran elementos suficientes para juzgar sobre la equidad de las bases fijadas», a lo que respondió el referido Jurado Especial «que los razonamientos han de entenderse implícitos en la remisión que dicho fallo hace al informe de la Inspección y a los números 1.º y 2.º del escrito de alegaciones de la entidad interesada».

Como fácilmente se comprende, no puede considerarse cumplida la normativa a que se ha hecho referencia, que impone la motivación y el

razonamiento de las resoluciones de los Jurados, con la mera alusión a las alegaciones de las partes, lo cual supone la omisión de una formalidad de ineludible observancia, cuyo incumplimiento debe determinar la nulidad.

Estimada la petición en el extremo a que se hace referencia, no es procedente hacer otras declaraciones, ya que unas se postulan subsidiariamente, y otras pudieran afectar a lo que en su día pueda resolver la Administración, y sin que se aprecien motivos para una imposición de costas» (*Sentencia de 29 de noviembre de 1962*).

d) *Legitimación para recurrir contra disposiciones de carácter general ante la jurisdicción contencioso-administrativa.*

*Una Cámara Sindical Agraria de una provincia no puede impugnar unos Decretos de convalidación de tasas de riego y cánones de regulación.*

«A estos fines se puede enunciar este problema procesal en sentido de tratarse de decidir si la Cámara Oficial Sindical Agraria de X., Corporación de Derecho público de carácter, ámbito y jurisdicción provincial, que ostenta, con arreglo a la normativa vigente, la representación y defensa de los intereses del agro y de los sindicatos de dicha provincia, está o no legitimada para impugnar los Decretos números 133 y 144 de 1960, que convalidaron para todo el territorio nacional y con carácter de disposición general las tasas de riego y cánones de regulación, que afecten a los intereses generales del mismo orden de los que, para X., representa y defiende la Cámara recurrente.

Si bien la Ley de 27 de diciembre de 1956 abrió un amplio cauce de acceso a esta Jurisdicción y consagró en el artículo 29 el principio por el que son revisables y directamente impugnables disposiciones de carácter general como las que aquí se combaten, ello ha de tener su realización a través de los requisitos y circunstancias que prevé el artículo 28, definidor del concepto de legitimación, ya que a pesar de la aludida amplitud rechazó el sistema de la acción popular; y en este precepto se establece que estarán legitimados, si el recurso tuviera por objeto la impugnación directa de disposiciones de carácter general de la Administración Central, «las Entidades, Corporaciones e Instituciones de derecho público, y cuantas Entidades ostentaren la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afectara directamente a los mismos»; una exégesis correcta, cualquiera que sea el método interpretativo, conduce a la conclusión de que la legitimación de las Corporaciones públicas, cuando impugnan disposiciones de carácter general, está condicionada a que ostenten la representación y defensa del interés general que estimen lesionado, porque si esa representación y defensa de carácter general no les viene atribuida o está reducida en un ámbito local o provincial, por existir, como se verá después, Corporaciones de Derecho público de ámbito y jurisdicción nacional, son éstas las legitimadas para impugnar disposiciones de la naturaleza de las que son objeto del recurso, y tendrían cumplidos los requisitos de esta especial legitimación *ad causam*, ya que

la preceptiva exige una adecuación *cuasi* dimensional entre intereses presuntamente lesionados y representación y defensa de quien pretende la anulación, y en este caso frente a unas disposiciones generales como los Decretos aludidos de ámbito nacional en su territorialidad, aplicables presuntamente a todos los nacionales, pretende su anulación una Corporación como la recurrente, de ámbito provincial y representante de intereses del mismo orden, y que por tener órganos corporativos de Derecho público que los represente y tienen encomendado su defensa en la esfera nacional, no están desamparados los provinciales y tienen acceso a esta Jurisdicción a través de ellos para esta clase de impugnaciones.

La propia y especial normativa reglamentaria de las Cámaras a que venimos aludiendo, contenida en el Decreto de 17 de junio de 1944 y Orden de 7 de mayo de 1948, reafirman esta doctrina, y así, los artículos 18 y 19 de esta última consagran el principio de subordinación jerárquica de estas Corporaciones a los Sindicatos Nacionales y a la Delegación Nacional de Sindicatos, de rango y ámbito nacional, a quienes viene conferida la representación y defensa de intereses nacionales, y que serían, como se dijo, los legitimados en este proceso, lo que determina la estimación del motivo de inadmisión alegado, sin que proceda hacer especial pronunciamiento sobre costas del proceso» (*Sentencia de 15 de junio de 1962*).

#### 4. Liquidación tributaria.

*Competencia de las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda para practicar las liquidaciones por los impuestos sobre el gasto que gravan productos importados.*

«Como cuestión previa se alega por el demandante un supuesto vicio de nulidad, consistente, a su juicio, en la incompetencia de la Subdelegación de Hacienda de X. para practicar las liquidaciones definitivas por el Impuesto de Usos y Consumos sobre productos transformados, cuando éstos son importados del extranjero, por estimar que corresponde efectuarla a las Administraciones de Aduanas, tesis que pretendiendo apoyarse en el artículo 73 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, parte de una errónea interpretación del precepto citado, ya que es natural y lógico, por economía procesal, que las mercancías importadas, a su entrada en territorio nacional, sufran el gravamen del Arancel y del antiguo Impuesto de Usos y Consumos; mas esta domiciliación de lo que constituye la liquidación provisional no atribuye la gestión del tributo a las Administraciones de Aduanas, por corresponder ella y la liquidación definitiva procedente a las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda, a tenor de lo dispuesto por el artículo 10 del Reglamento de 28 de diciembre de 1943» (*Sentencia de 7 de julio de 1962*).

5. *Inspección.*

*Nulidad de acta; supuesto de inexistencia de la misma.*

«En cuanto se refiere a la alegación de nulidad del acta por comprenderse en la misma los ejercicios de 1943, 1946 y 1947, ha de ser desestimada tal petición, en primer término, porque no cabe apreciar que ello constituye un vicio esencial que implique perjuicio de los derechos de defensa, y en segundo lugar, porque, como afirma el señor representante de la Administración, ya la Circular de la Dirección General de 15 de abril de 1958 admite la posibilidad de que un mismo acto afecte a varios ejercicios, al determinar que en tal caso la liquidación ha de desglosarse en tantos ingresos como sea el número de ejercicios liquidados, cosa que, en efecto, se ha hecho en el caso a que este proceso se refiere» (*Sentencia de 20 de noviembre de 1962*).

## II

## IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Impuesto sobre las rentas del capital (Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades).*

*Presupuesto de hecho.*

a) *Interpretación del número 3.º de la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, en relación con el artículo 23 de la Ley de 22 de diciembre de 1949 y Orden de 3 de abril de 1950.*

«Con respecto al fondo del asunto, el problema está centrado en el alcance e interpretación que deba darse al número 3.º de la Tarifa 2.ª de Utilidades, texto refundido del 22 de septiembre de 1922, en relación con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de 22 de diciembre de 1949, que refundió los tipos de gravámenes y recargos de las Tarifas 2.ª y 3.ª, y a la Orden de 3 de abril de 1950, dictada en ejecución del referido precepto legal, y para penetrar en el sentido de estas normas basta partir de que es incuestionable—como reconoce el recurrente—que son las Corporaciones, Entidades y Sociedades las que tributan al 24 por 100, en relación a los intereses fijos de obligaciones, «y todos los demás» están sometidos al 26,40, y siendo así que los cupones sirvieron para hacer efectivos intereses de obligaciones del Estado Imperial de Marruecos, es incuestionable que un Estado extranjero no tiene ni en el concepto político administrativo ni el fiscal, equiparación posible con una simple Corporación, y menos con una Entidad o Sociedad, sin que pueda admitirse que la Ley de 1922 equiparase los conceptos «Estado extranjero» y «Corporación» por el hecho de que entonces la tarifa fuese la misma, pero

ya cuidó de distinguir al Estado extranjero de las Corporaciones, y la legislación posterior y vigente las somete a tarifa en virtud de la Ley citada de 1949 que lo autoriza» (*Sentencia de 20 de octubre de 1962*).

b) *Las sumas percibidas en concepto de «primas por pagos diferidos» deben tributar por el número 3.º de la Tarifa 2.ª de Utilidades, texto refundido de 22 de diciembre de 1922.*

«A tenor de lo postulado en el suplico de la demanda, es cuestión única a decidir en el presente recurso si la Entidad actora debe o no ser sometida a tributación por Tarifa 2.ª, número 3.º de Utilidades—hoy Impuesto sobre el Capital—por las cantidades que perciba en concepto de «primas por pagos diferidos» al realizar sus operaciones peculiares.

Según se desprende de las mismas manifestaciones vertidas en el escrito-demanda, X., S. A., viene percibiendo de sus clientes por el afianzamiento en la demora de pago del importe de las mercancías que éstos adquieren por mediación de dicha Empresa, cantidades proporcionales a la cuantía de los débitos y que innegablemente integran un beneficio para la Sociedad expresada, las que deben constituir base impositiva para tributar por el extinguido concepto de Utilidades—hoy Impuesto sobre el Capital—, Tarifa 2.ª, número 3.º, en cuanto éste comprende la retribución de los capitales dados a préstamo, incluidos no sólo los propiamente dichos, sino también los intereses de las Deudas públicas de los Estados extranjeros, de las Corporaciones administrativas, de los intereses de obligaciones, de los de cédulas hipotecarias y las demás utilidades de naturaleza análoga; y entre estos últimos, por clara similitud con los anteriormente enunciados, han de ser estimados a dichos efectos tributarios los comprensivos de las «primas por cobros diferidos» ingresados por la Sociedad actora en calidad de retribución por la transferencia de un capital—personificado en las materias o utillaje adquirido por el cliente particular—y cuyo pago se realiza por medio de plazos periódicos; siendo indiferente que para las oportunas justificaciones la Sociedad financiera del crédito entregue vales, libre letras o redacte facturas, ya que lo esencial es el aumento de su patrimonio social mediante percibo de sumas constitutivas de un evidente beneficio que debe gravarse por el concepto fiscal que hubo de aplicar la Administración en el caso enjuiciado con acierto, como se reconoció—en supuesto idéntico—por el criterio jurisprudencial expresado en la sentencia de 27 de abril de 1957, que contempló una relación jurídica de igual naturaleza a la pactada por el recurrente y virtualmente distinta a la motivadora de la sentencia de 17 de junio de 1957, que en apoyo de su tesis revocatoria invoca el demandante de la presente *litis*» (*Sentencia de 24 de noviembre de 1962*).



2. *Impuesto sobre las rentas de Sociedades y Entidades jurídicas (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades).*

A) *Presupuesto de hecho.*

a) *Los beneficios derivados de la explotación de sus montes de propios, realizada por un Ayuntamiento.*

«La cuestión planteada en la presente *litis* y a que se refieren los acuerdos dictados por el Tribunal Económico-Administrativo Central, impugnados en estas actuaciones, queda reducida a determinar si las operaciones que realiza el Ayuntamiento de X. y para el aprovechamiento de sus montes de propios, constituyen una explotación industrial o comercial, sujeta a gravamen por el número 5.º de la Tarifa 3.ª de Utilidades, actualmente Impuesto sobre Sociedades, y en su caso por la Tarifa 2.ª, Impuesto sobre las Rentas del Capital, en relación con los ejercicios de 1956 y 1957, a que se contraen los expedientes, o si es procedente reconocer la exención, como se pretende por la parte actora.

La jurisprudencia de esta Sala se ha pronunciado en diferentes ocasiones, entre otras en las sentencias citadas en los Vistos (25 de septiembre de 1957, 3 de mayo de 1958, 14 de marzo de 1959 y 21 de diciembre de 1961), en el sentido de que esas explotaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos, de sus montes de propios, están sujetas a la Contribución de Utilidades, toda vez que la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 se concreta al conceder la exención, y en cuanto a la Tarifa 3.ª, «a los beneficios que produzcan las explotaciones de servicios municipales», esto es, que limita el beneficio fiscal al concepto de servicios propios de la competencia municipal, en el sentido y extensión que a esta expresión se le atribuye en el área del Derecho administrativo, que en modo alguno ha de interpretarse en forma de que toda actividad del Municipio, por el hecho de serlo, esté ya exenta de los impuestos, y como en el caso de autos es incuestionable que la transformación industrial de los productos madereros de los montes de propios de la Corporación recurrente, operaciones de corta de árboles, monda, elaboración de tablas, aserrando los troncos troceados mediante la maquinaria adecuada, y la venta de todos estos productos obtenidos mediante un proceso fabril, resulta patente su encuadramiento en el concepto de explotación industrial que grava el número V de la disposición 1.ª de la Tarifa 3.ª de Utilidades, que comprende expresamente «las explotaciones industriales, comerciales y mineras de las Corporaciones administrativas».

Esta doctrina tan reiterada de la jurisprudencia no puede desvirtuarse en el caso a que estos expedientes se refieran por la circunstancia de realizarse en régimen de gestión directa la explotación maderera por la Corporación municipal demandante, pues tal régimen se mantenía también en los casos resueltos en aquellas sentencias, y el hecho de que el Ministerio de la Gobernación, en 2 de octubre de 1954, aprobara la municipalización del servicio industrial de las maderas procedentes de los montes propios del Municipio de X., no modifica aquella situación

tributaria, pues aparte de que en dicha resolución se especifica que se trata de un servicio de explotación forestal y que la municipalización se llevará a cabo por el sistema de administración y de gestión directa, con órgano de gestión constituido por un Consejo de gerencia y contabilidad separada de la municipal, según las modalidades indicadas en la Memoria, en donde claramente se consigna que se trata de «un servicio industrial a municipalizar», circunstancias que advierten la forma especial y de negocio propiamente dicho en que se regula y establece aquella explotación, es lo cierto, además, que, como argumenta el Tribunal Central en los acuerdos recurridos, sólo compete al Ministerio de Hacienda el conceder las exenciones de impuestos y a solicitud de las Corporaciones interesadas, conforme dispuso el artículo 647 de la Ley de Régimen Local de 17 de julio de 1945» (*Sentencia de 19 de junio de 1962*).

b) *Las plus-valías obtenidas por una Sociedad de la negociación en Bolsa de sus propias acciones a tipo superior al nominal.*

«Por lo referente al fondo de la cuestión, ya desde que se publicó la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 se viene reputando como puro ingreso de las Empresas las «plus-valías» obtenidas de la negociación de sus propias acciones a tipo superior al nominal, según determina el apartado C) del artículo 39 de dicho Cuerpo legal, «sin excepción alguna y cualquiera que fuera su aplicación», tal como reconoce dicho precepto; y aunque más tarde, en la Ley de 15 de mayo de 1945, se estableció la exención contenida en el artículo 8.º, es solamente para el caso de «las cantidades que se exijan como prima en la emisión de acciones y queden constituidas en reserva», restringiéndose al hecho de ser las cantidades que se piden a los accionistas en conceptos de primas y para incrementar las reservas sociales, reafirmando este criterio la Orden de 28 de febrero de 1947 al condicionar la obligación de exigir la parte proporcional de las reservas calculadas en la forma que determina la citada disposición, o sea, la prima de emisión obligatoria en caso de que exista preferencia o exclusividad de los derechos de suscripción; e igualmente se ratifica el criterio expuesto en la Orden de 19 de enero de 1949, que limita la exención a las primas exigidas aunque sea en su totalidad, es decir, rebasando las autorizadas por el Ministerio de Hacienda, pero siempre que se hayan exigido; siendo en absoluto indiferente a los fines decisorios de la presente *litis* que los accionistas renunciaran a sus derechos preferentes de suscripción de las acciones que hubieron de negociarse en la Bolsa; concluyéndose que ninguno de los vicios de procedimiento apuntados existe en el caso debatido, ni es aplicable la exención al supuesto enjuiciado, en el que se trata de los beneficios obtenidos por la Sociedad demandante a consecuencia de la venta en Bolsa de sus propias acciones, y aunque vayan a incrementar las reservas sociales, no es con carácter forzoso, como tienen aquellas otras, sino de libre disposición, ni se efectúa con fondos de los accionistas, en la misma forma posible de prima de emisión, que es lo que el legislador tuvo en cuenta al otorgar la exención de referencia» (*Sentencia de 27 de septiembre de 1962*).

c) *No queda obligada a tributar una comunidad de bienes que satisface el canon de superficie de minas incorporado a la antigua Contribución industrial por el artículo 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.*

«En la vía administrativa fueron dos las cuestiones planteadas, atinentemente la primera a si, en el presente caso, la Entidad recurrente, X. X., constituye o no una real y verdadera comunidad minera de bienes, y referida la segunda a la procedencia o improcedencia de que dicha comunidad quede sujeta al abono de contribución por la Tarifa 3.ª de Utilidades, y los comuneros, en razón a los beneficios obtenidos, por la Tarifa 2.ª, siendo de establecer que las liquidaciones giradas e impugnadas por uno y otro concepto se contraen a los ejercicios de 1948 a 1953...

En orden a la segunda de las cuestiones indicadas, en realidad la única objeto de impugnación, la resolución administrativa se basa sustancialmente en apreciar que aun cuando el canon de superficie abonado con arreglo a la legislación específica de Minas no era propiamente una contribución industrial, quedó incorporado a la misma por el artículo 23, epígrafe a), de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, con lo que, al ser ese canon contribución industrial, viene la comunidad de que se trata sujeta a la Tarifa 3.ª de Utilidades.

En contra del criterio expresado y que contiene la resolución reclamada, esta Sala tiene declarado en numerosas sentencias, entre las que pueden citarse las de 25 de mayo de 1957 y 24 de octubre de 1961 y la de 5 de octubre de 1959, precisamente dictada en reclamación semejante a la actual, aunque referente al ejercicio de 1954, y con relación a la propia comunidad aquí actora, que el canon de superficie fué siempre el reconocimiento del dominio del Estado sobre la riqueza oculta en el subsuelo nacional, y que si bien el canon se incorporó a la Contribución Industrial por la Ley de 16 de diciembre de 1940, ello no supuso en ningún momento que estén obligadas a pagarlo como consecuencia del 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 de su exigibilidad, sino que para la minería ese canon, Contribución Industrial por ficción, se satisfaría según la Orden de 29 de octubre de 1941, teniendo en cuenta todo lo referente al «canon de superficie regulado por la Ley de Minería de 29 de diciembre de 1910», criterio apoyado además en otros razonamientos, detalladamente consignados en las sentencias mencionadas y otras que se citan en los Vistos, y que por su semejanza y unanimidad eximen de la necesidad de su repetición.

En orden a la liquidación referente por la Tarifa 2.ª de Utilidades, que gravaría los beneficios de los copropietarios, o sea, la participación que en proporción a sus cuotas dominicales corresponde a aquéllos en los beneficios obtenidos, es manifiesta su improcedencia, porque establecido este gravamen cuando se trate de beneficios obtenidos por las comunidades de bienes sujetas a la Tarifa 3.ª, al no estarlo la comunidad recurrente es indiscutible y evidente que no puede ser objeto de la contribución por la Tarifa 2.ª

En atención a los razonamientos expuestos, es obligado, con estimación, en parte, del recurso interpuesto, declarar la nulidad de la resolución impugnada y de las liquidaciones giradas por Tarifas 3.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> de Utilidades referidas a los ejercicios de 1948 a 1953 a la comunidad recurrente, con devolución de las cantidades ingresadas por las expresadas liquidaciones que se anulan; con denegación de la petición que se formula por la parte actora de que le sean abonados los intereses de las sumas ingresadas desde la fecha de su ingreso a la en que tenga lugar la devolución, por carecer de fundamento legal, ni aducirse precepto legal alguno que justifique tal petición; sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa declaración de costas procesales» (*Sentencia de 2 de noviembre de 1962*).

**B) Determinación de la base imponible.**

*Régimen de evaluación global: improcedencia de deducciones de la base imponible.*

«La cuestión fundamental que se plantea en el actual recurso y ha de ser decidida por la presente sentencia, se ciñe estrictamente a determinar si es o no procedente que, en la liquidación provisional practicada a la Sociedad X., Empresa constructora, por el impuesto sobre Sociedades, del ejercicio de 1957, cuya base de tributación ha sido fijada en régimen de evaluación global, se deduzca de la misma el 25 por 100, que de los beneficios debe ser distribuido entre los empleados técnicos, jefes administrativos, encargados, capataces y personal técnico que interviene en la dirección y administración de las obras, según establece el artículo 37 de los Estatutos sociales de la referida Empresa.

El impuesto sobre Sociedades, si bien ha de exigirse con arreglo a las normas contenidas en la antigua Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, lo será con salvedad en las modificaciones de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 y disposiciones dictadas por el Ministerio de Hacienda, en uso de la autorización concedida por la disposición final e) de la propia Ley.

La Ley mencionada introdujo una innovación esencial en el sistema tributario de impuestos de renta y capital, estableciendo al efecto una doble modalidad para la determinación de la base imponible en la cuota por beneficios del impuesto industrial: una de evaluación global de bases impositivas, conseguida por medio de estudios económicos de cada actividad mercantil o industrial, y otra de evaluación individual, deducida de la contabilidad llevada según el Código de Comercio, y, en su defecto, por estimación efectuada por Jurados fiscales, y es obvio que aplicado; como ocurre en el presente caso, el régimen de evaluación global, no es posible legalmente efectuar la deducción que se pretende, ya que mediante ese régimen no se calculan beneficios, como se afirma en la demanda, sino que se fijan «bases imponibles» solamente discutibles a través de los recursos de agravios, absoluto o comparativo, previstos en las reglas 47 y 48 de la Instrucción del Impuesto industrial,

de aplicación a las Sociedades en virtud de la regla 15 de la Instrucción del Impuesto sobre las mismas.

Como con acierto consigna la resolución recurrida, la mera lectura de los preceptos atinentes a cada uno de los dos sistemas de evaluación evidencia la imposibilidad legal de tomar en consideración datos contables, una vez fijada en la evaluación global la «base impositiva», porque en su fijación no tiene influencia inmediata la contabilidad de los miembros del grupo y si los estudios económicos a que se refiere la regla 18 de la Instrucción del Impuesto industrial, mientras que en el régimen individual, en el que se prescinde del grupo y del estudio económico de los rendimientos de toda una rama para contemplar el caso singular del contribuyente, es la contabilidad, si está correctamente llevada, la que ha de tenerse en cuenta para determinar la base impositiva mediante la aplicación de toda la disposición 5.ª de la antigua Tarifa 3.ª de Utilidades, recogida bajo el título de «Conceptos generales» en las reglas 10 a 14, ambas incluidas, de la Instrucción provisional del Impuesto sobre Sociedades.

La regla 37 para la exacción del Impuesto sobre Sociedades, de 13 de mayo de 1958, precisa que de las bases imputadas sólo se deducirán las cantidades previstas en la regla 5.ª, y de la cuota, las determinadas en las reglas 21 y 23, que es lo que se ha hecho en el presente caso, en base de los importes declarados por la Sociedad, por lo que, en su consecuencia, al no encontrarse comprendida en tales preceptos la deducción que se pretende, no existe causa legal para acceder a la pretensión que se formula en el recurso.

La alegada injusticia tributaria al compararse las Sociedades recurrentes con otras Empresas que no tengan concedidas a su personal las participaciones en beneficios, tienen también su cauce adecuado y legal dentro del régimen de evaluación global, ya que tal participación constituye sin duda un elemento más de juicio en los estudios económicos de rendimientos de la Empresa, mediante la oportuna propuesta por medio de sus comisionados, e incluso mediante el ejercicio, en su caso y momento, de los recursos de agravios absoluto y comparativo a los que con anterioridad se ha hecho referencia.

En atención a los razonamientos expuestos, es obligado, con desestimación del recurso interpuesto, confirmar, por ser conforme a derecho, la resolución impugnada, sin que sean de apreciar motivos determinantes de una especial declaración de costas procesales» (*Sentencia de 22 de octubre de 1962*).

### C) *Liquidación provisional ajustada a derecho.*

«La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si la liquidación provisional que se giró a la Empresa demandante por el impuesto de Sociedades y en el ejercicio de referencia, se ajusta o no a las normas contenidas en la Instrucción de 13 de mayo de 1958, dictada expresamente para la exacción de aquel impuesto.

La regla 37 de dicha Instrucción establece que para las entidades con actividades calificadas fiscalmente como industriales, comerciales y pro-

fesionales sujetas al régimen de evaluación global, según ocurre en el caso de autos, la liquidación provisional se practicará tan pronto se reciban en la Administración de Rentas las certificaciones a que se refiere la regla 63 de la Instrucción del Impuesto industrial, y para determinar la base de gravamen se adicionarán los resultados individualmente imputados a cada actividad con los rendimientos declarados procedentes de plus valía, inversiones patrimoniales, actividades no calificadas de industriales, mercantiles o profesionales u otras fuentes, y a esta base, así fijada, una vez operadas las reducciones correspondientes, caso de que existan, se aplicará el tipo establecido, obteniéndose la cuota oportuna.

Este fué el procedimiento seguido por la Administración de Rentas Públicas de X. al examinar la declaración fiscal presentada por la Sociedad recurrente, toda vez que en dicha declaración, al folio 7, se consignaba como «beneficio en venta de instalaciones y maquinarias, la cantidad de 2.422.039,34 pesetas, partida que necesariamente tenía que servir de base a la liquidación provisional practicada, así como la pérdida de amortizaciones, ateniéndose a los mismos datos suministrados por la Empresa contribuyente, y sin perjuicio de las resultancias a que diera lugar después la liquidación de carácter definitivo que previenen las reglas 46 y 47 de la citada Instrucción, donde se pueden hacer las rectificaciones oportunas, una vez comprobada por el servicio de Inspección la verdadera existencia y cuantía de los rendimientos atípicos.

Como hace constar el Tribunal Económico-administrativo Central en el acuerdo recurrido, se fijó la base impositiva, en el caso de autos, sumando las que le habían imputado a la Sociedad las Juntas de Evaluación global por el ejercicio de sus actividades comerciales e industriales, con los ingresos atípicos declarados por la propia Empresa, como ha quedado consignado en el Considerando anterior, y luego se aplicó el tipo señalado en la Regla 18 de la mencionada Instrucción, deduciéndose de la cuota obtenida lo que tenía ingresado a cuenta, es indudable, por tanto, que se ajustó en un todo la liquidación practicada a las normas reglamentarias que se establecen en la disposición de referencia, cumpliéndose además con el criterio regulado en el artículo 73 de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957, en relación con el impuesto sobre las rentas de Sociedades y entidades jurídicas» (*Sentencia de 21 de noviembre de 1962*).

### 3. *Contribución general sobre la renta.*

A) *Aplicación de la amnistía del Decreto de 27 de julio de 1959 a una liquidación complementaria referente al ejercicio de 1957.*

«El presente recurso se dirige a obtener nulidad de las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 22 de febrero y 18 de junio de 1961, referentes ambas a la autorización que previene el artículo 36 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, para practicar al recurrente una segunda liquidación complementaria por contribución sobre la renta, con referencia al ejercicio de 1957, fundándose sustancialmente el recurso en ser

de aplicación al caso de amnistía fiscal otorgada por el Decreto de 27 de julio de 1959.

La Orden de 22 de febrero de 1961, como consecuencia de acta levantada a la Fundación recurrente, facultó a la Delegación de Hacienda de ... para que pudiera practicar segunda liquidación complementaria por contribución sobre la renta, por el ejercicio de 1957; y doña Z. Z., presidente de la Fundación X. X., en nombre y en representación de la misma, interpuso recurso de reposición contra la expresada Orden, solicitando se anulara y dejase sin efecto, en atención a estar comprendida en el beneficio de amnistía de 27 de julio de 1959, recayendo como consecuencia de este recurso la segunda de las Ordenes impugnadas de 18 de junio de 1961, que, en efecto, repuso la Orden anteriormente citada, basándose fundamentalmente en que el acta fué levantada a la Fundación X. X., cuando en realidad debió serlo a don X. X., aun habiendo fallecido éste, porque estando girada tanto la liquidación provisional como la definitiva a nombre del contribuyente don X. X., la complementaria había de ser girada también a nombre del mismo, sin perjuicio de que se responsabilizara de su abono quien por sucesión estaba obligado a ello; y determinando en consecuencia: 1.º Reponer la Orden ministerial de 22 de febrero de 1961, que por primera vez facultó a la Delegación de Hacienda de... para practicar la segunda liquidación complementaria por contribución sobre la renta por el ejercicio de 1957, como consecuencia del acta levantada en 27 de junio de 1960, que declaró nula; y 2.º Que por la Administración de Hacienda se proceda a actuar en forma reglamentaria, ajustándose en el levantamiento del acta a lo dispuesto por el artículo 61 del Reglamento de la Inspección.

La inadmisibilidad alegada por el representante de la Administración se apoya en dos motivos, consistente el primero en que habiendo quedado sin efecto la Orden de 22 de febrero de 1961, según dispone la Orden de 18 de junio de 1961, al no existir aquélla no puede ser impugnada; y el segundo, porque la última Orden citada, al disponer que la Inspección de Hacienda procede en forma reglamentaria sustituyendo una actuación por otra, el fondo del asunto, es decir, el derecho de la Administración a practicar la liquidación sobre la renta en razón a las obtenidas en el ejercicio de 1957, o la prescripción de este derecho, en su caso, no aparece decidido por la Administración en forma que ponga término a tal cuestión o haga imposible o suspenda su continuación, por lo que no es susceptible de recursos, a tenor del artículo 37 de la Ley de nuestra jurisdicción.

Realmente, la anulación de la Orden de 22 de febrero de 1961 no representa la del acuerdo fundamental que contiene, pues la propia Orden anulatoria de 18 de junio de 1961 deja subsistente la facultad de la Inspección de Hacienda para levantar la segunda acta suplementaria que otorgó la primera disposición mencionada, mas como aquélla en definitiva fué anulada, es lógica y natural la postura de la parte actora pidiendo la anulación de la primera Orden, ya que pudiera entenderse quedaba subsistente caso de prosperar su recurso en cuanto a la Orden

de 18 de junio de 1961, con lo que el recurso carecería de objetivo y finalidad.

Contrariamente a lo sustentado por el señor Abogado del Estado, aunque es cierto que la Orden de 18 de junio de 1961 no resuelve sobre el fondo de la cuestión debatida, consistente evidentemente en si es o no aplicable al ejercicio de 1957, por impuesto sobre la renta, único al que se contraen las actuaciones, los beneficios de la amnistía fiscal otorgados por el Decreto de 27 de julio de 1959, es evidente que implica decisión del fondo del asunto si se tiene en cuenta la redacción y propósito de este último Decreto, que en su artículo 2.º declara prescrito el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de la contribución general sobre la renta que sean de fechas anteriores a 1 de enero de 1958, con lo que resulta que deben estimarse comprendidas las declaraciones del ejercicio de 1957, como la que es objeto de este pleito, la Orden impugnada, que causa estado en vía administrativa, resuelve, al facultar el levantamiento del acta para comprobar una declaración, utilizando una acción ya prescrita.

Por lo que hace a la cuestión fundamental debatida, sobre la aplicación del Decreto de 27 de julio de 1959 al ejercicio de 1957, es problema ya decidido por una reciente, unánime y constante jurisprudencia, de la que cabe citar, entre otras muchas sentencias de esta Sala, las de 20 y 29 de mayo de 1961, en el sentido de que tanto de la interpretación meramente literal como lógica y jurídica del precepto mencionado resulta evidente ser aplicable tal amnistía al ejercicio económico de 1957, acusando lo innecesario de consignar los minuciosos razonamientos en que tal tesis encuentra su debida justificación para evitar una repetición inútil y enojosa, por lo que, y resultando probado que la declaración de que se trata se refiere concretamente al año 1957 y que fué presentada dentro del plazo reglamentario por persona sujeta al mencionado tributo, es procedente la aplicación de la amnistía tantas veces mencionada en la declaración de impuesto sobre la renta del año 1957 efectuado por el recurrente» (*Sentencia de 23 de noviembre de 1962*).

#### B) *Supuestos de competencia del Jurado Provincial de Estimación.*

a) «En cumplimiento exacto del ordenamiento legal y siguiendo la constante doctrina de esta Sala—expresada en numerosos casos idénticos al que nos ocupa—, es obligado reconocer la pertinencia de que el Jurado Provincial de la contribución sobre la renta examine el caso concreto para que pueda determinar la base imponible por los rendimientos obtenidos por el actor durante los ejercicios económicos de 1958 y de 1959, ya que así lo establece de modo diáfano el artículo 3.º de la Orden ministerial de 17 de abril de 1956, creadora de dichos Jurados; sin que ello prejuzgue naturalmente la posible legalidad del acta levantada por la Inspección; y acreditándose en autos que el contribuyente señor X. omitió en sus declaraciones de la contribución sobre la renta la obtención de algunas participaciones dinerarias en una explotación agrícola de la Empresa Z., y se hizo constar la posesión de un automóvil SEAT, es innegable que se precisa determinar las bases im-



ponibles en correlación con dichos rendimientos, y que, por tanto, es correcta la decisión ministerial impugnada que acordó declarar la competencia del Jurado Provincial de dicho tributo, a los efectos indicados que la Ley señala; procediendo en consecuencia confirmar dicho acuerdo, por ajustarse a Derecho» (*Sentencia de 13 de octubre de 1963*).

b) «En orden al problema principal aquí debatido, o sea, el que hace relación a la procedencia o improcedencia de confirmar la declaración de competencia del Jurado de Estimación de X. para fijar las bases tributarias en el impuesto sobre la renta, ha de establecerse que por parte del recurrente, aunque se han proporcionado algunos datos, no se han ofrecido los numerosos reclamados por la Inspección, cuyas actuaciones se han ido demorando sin llegar a conseguirlos, bien porque no los tuviera, o bien porque no considerase oportuno entregarlos, y esta actuación en cierto modo de obstrucción ha impedido que se pudiera llegar a la fijación de un hecho concreto y terminante, pero no puede tampoco afirmarse que ni la Inspección ni los organismos superiores se apoyen en meras sospechas o presunciones sin fundamento alguno al estimar la necesidad de que pasara el caso a decisión del Jurado de Estimación, pues aparte de la mencionada posición de resistencia, la falta de justificantes que permitieran cifrar exactamente los ingresos y gastos de las explotaciones agrícolas impuso la necesidad de valerse de medios comparativos y proponer la intervención del Jurado, basada en la falta total de registro contable, algunos justificantes de ingresos y la totalidad de los de gastos, sin que realmente se encuentre en absoluto excusado, como pretende el recurrente, de presentar documento alguno, porque lo que dispone el artículo 3.º de la Orden ministerial de 24 de marzo de 1956 es que «será inexcusable y tendrá carácter primordial la determinación de la renta imponible por estimación directa de ingresos y gastos, conforme a lo dispuesto por los artículos 5.º y 17 de la Ley ordenadora del impuesto, siendo solamente complementarios y auxiliares de la Administración los dos sistemas evaluatorios regulados por la presente Orden» (*Sentencia de 20 de noviembre de 1962*).

c) «La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si se ajustan o no a Derecho los acuerdos de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta y del Ministerio de Hacienda confirmatorio del anterior, que declararon la competencia del Jurado Provincial de X. para la fijación de las bases imponibles al recurrente y por los ejercicios a que el expediente se refiere.

Esos acuerdos administrativos se fundamentan esencialmente en lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley de la Contribución sobre la Renta, de 16 de diciembre de 1954, y en la Orden de 17 de abril de 1956, que desarrolla los preceptos de aquella Ley en razón a la competencia de los Jurados Provinciales para la fijación de las bases imponibles a los contribuyentes que incumplan las obligaciones derivadas del artículo 25 de la mencionada norma legal.

De las actuaciones administrativas resulta comprobado de un modo manifiesto que el recurrente incumplió las obligaciones de referencia,

por cuanto no pudieron subsanarse los defectos que sobre las declaraciones de renta advirtió la Inspección, ni se prestó la información suplementaria precisa para la determinación de aquélla, ni quedaron aclarados los puntos dudosos, derivados de los hechos concretos que el servicio de Inspección hace constar en el acta levantada en 22 de diciembre de 1958 y después en el informe emitido, como son la participación del interesado en las asignaciones a fondos de reserva voluntaria de la Empresa ..., la venta de una fracción de esa participación social, por la que recibió un precio seis veces superior, sin haberse justificado la inversión de esa cantidad; tampoco se consignaron en la declaración las cantidades percibidas como consejero de alguna Sociedad, ni asimismo se acreditan los ingresos y gastos de un avión adquirido en aquellos años, motivos suficientes para que, al no poder la Administración fijar definitivamente la base impositiva, sea obligado proponer la competencia del Jurado para su determinación, dándose, en el caso de autos, las características que previene la Ley reguladora del impuesto y sus disposiciones complementarias, como son las Ordenes de 17 de abril de 1956 y la de 5 de mayo de 1958, que reconocen como cuestión previa la declaración de competencia de los Jurados, y que, como normas de procedimiento, son aplicables a todos aquellos expedientes que están en curso» (*Sentencia de 24 de noviembre de 1962*).

### C) *Supuesto de competencia del Jurado Central.*

«Por lo que se refiere al fondo del recurso, la Orden recurrida se ajusta a Derecho, ya que el artículo 9 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 establece que si la Administración discrepa de los precios consignados en los documentos que acreditan una inversión, someterá el disentimiento al Jurado, que apreciará el volumen por los medios ordenados, en relación con el Decreto de 9 de julio de 1959, sin que a ello se oponga el que al liquidarse el impuesto de Derechos reales se hiciera por determinada cantidad, ya que el que recae sobre la renta es sustantivo y tiene normativa propia e independiente, sin que se precise hacer especial pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1962*).

## III

### IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

#### 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.*

*La exención del impuesto a la primera transmisión de piso-vivienda de renta limitada, según la Ley de 15 de julio de 1954, exige que la vivienda se encuentre definitivamente calificada.*

«El único problema planteado en este recurso extraordinario, y que ha de resolverse a los solos efectos de lo previsto en el artículo 101 de

la Ley reguladora de nuestra Jurisdicción, consiste en precisar si, con arreglo a la legislación vigente, para gozar de la exención del impuesto de Derechos reales que otorga la Ley de 1954, cuando se trate de primera transmisión de piso-vivienda de renta limitada, es o no condición indispensable que se encuentren definitivamente calificadas.

Como propugna el representante de la Administración, la expresada cuestión se encuentra precisa y concretamente resuelta por la Ley antes mencionada reguladora del impuesto de Derechos reales de 1958 y por el Reglamento para su aplicación, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959, al consignar la primera disposición citada, en el apartado f) del número 59 del artículo 3.º, y refiriéndose a las viviendas de renta limitada, que quedarán exentas de los impuestos expresados la primera transmisión de dominio de las mismas, ya se haga por edificios o bloques completos, o separadamente por viviendas, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva», y por la segunda, al establecerlo igualmente y en idénticos términos el apartado f) del número 50 del artículo 6.º del Reglamento anteriormente citado, y siempre sobre la base indiscutible de que con relación a las repetidas viviendas de renta limitada, las modificaciones sobre las exenciones fueron establecidas por la Ley reguladora del impuesto de 1958, que fué dictada haciendo uso de la autorización concedida al Ministro de Hacienda por la Ley de 26 de diciembre de 1957, para revisar por sí o a instancia de parte «cuantas exenciones de los impuestos de Derechos reales, caudal relicto y sobre bienes de las personas jurídicas existan en la actualidad, a virtud de Leyes especiales», y es por ello claro que han de prevalecer en su forma y alcance sobre lo determinado en la Ley de 18 de julio de 1954, Decreto-Ley de 12 de abril de 1956 y Ley de 13 de noviembre de 1957.

La ponderación de los preceptos del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, en relación con la Ley de 1954 y Reglamento para su aplicación a que alude la sentencia, no es admisible que constituya razonamiento legal que pueda llevar a la conclusión de decidir al margen de unos preceptos precisos, claros y terminantes de la Ley del Impuesto de Derechos reales posterior a la de 1954, que con referencia expresa a las viviendas de renta limitada modifica las condiciones para conceder la exención a la primera transmisión del dominio de las mismas, reduciendo el plazo de veinte años antes exigido, a seis contados a partir de la calificación definitiva, con infracción de preceptos de inexcusable aplicación, ya que no se trata de contradicción o fricción de disposiciones de diferente rango legal, sino de la modificación de los preceptos de una Ley por los de otra posterior, que naturalmente y en lo que la modificación alcanza deroga implícitamente la anterior.

Tampoco puede justificarse el criterio mantenido por la sentencia el espíritu que informa la legislación sobre casas económicas, que no es otro que el de resolver el acuciante problema de la vivienda otorgando determinadas modificaciones y beneficios fiscales, ya que la exigencia de que la exención se conceda a partir de la calificación definitiva de la vivienda y por el plazo de seis años, no puede estimarse interfiere,

se oponga o dilate el propósito legislativo apuntado, ni, por último, cabe afirmar que la exigencia de la calificación definitiva constituye una mera formalidad administrativa, ya que ello implica el cumplimiento de todas las circunstancias y condiciones exigidas para la calificación de que arranca la concesión del beneficio y sin cuya concurrencia no pueden ser concedidos.

En atención a los razonamientos expuestos, es obligado estimar la procedencia del recurso extraordinario deducido por el representante de la Administración, declarando errónea la doctrina sentada por la sentencia recurrida que sirve de base a su parte dispositiva y que infringe lo precisado por el apartado f) del número 59 del artículo 3.º de la Ley reguladora del impuesto de Derechos reales, de 21 de marzo de 1958, y el apartado f) del número 59 del artículo 6.º del Reglamento, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959» (*Sentencia de 16 de junio de 1962*).

## 2. *Impuesto de negociación de valores mobiliarios.*

A) *La asignación de cantidades a «Fondo de previsión para inversiones» es capitalizable para fijar el valor efectivo de las acciones a efectos del impuesto de negociación.*

«El problema a decidir se contrae a si la asignación de cantidades a «Fondo de previsión para inversiones», que prevé la Ley de Reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957, es o no capitalizable en orden a fijar el valor efectivo de las acciones para liquidar el impuesto de valores mobiliarios, en su modalidad de negociación, y en relación al devengo el 1 de enero de 1960 y con respecto a las cantidades que del beneficio del ejercicio de 1958-59 fueron destinadas por la Sociedad recurrente al fondo mencionado.

A fin de ir delimitando y concretando la solución del problema planteado, no es ocioso expresar que el impuesto de que se trata, si bien tiene las indispensables y naturales conexiones con el total sistema tributario, desde la Ley de 12 de diciembre de 1942 adquirió sustantividad propia, como expresa su artículo 2.º, que le sustrae del capítulo 3.º, título 3.º de la entonces vigente Ley del Timbre y de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, para darle vida propia; y en la de 13 de marzo de 1943 se expresan conceptos sujetos a este impuesto, base y modalidades para obtenerla, sujetos pasivos, normas de exacción, etc., lo que permite adelantar que esta preceptiva, propia y específica, no puede ni debe recibir el transplante de normas fiscales, por vía de analogía, sobre bases, conceptos, exenciones o desgravaciones, etc., como las que la Ley de 24 de diciembre de 1957 reguló para el fondo referido al impuesto sobre Sociedades, ya que el legislador, cuando quiso otorgar beneficios fiscales a las Empresas para facilitar la constitución del fondo, se refirió siempre al impuesto sobre beneficios y al industrial, y nunca al de negociación, por lo que es acertada la tesis de la representación de la Administración cuando se opone a la simbiosis legislativa en que se basa, casi exclusivamente, el

recurrente para estimar que no es capitalizable dicho fondo al fijar el valor de las acciones; sin olvidar que se está en presencia de impuestos de distinta naturaleza, ya que el de Sociedades grava beneficios, y el de negociación, capital y su tráfico.

Dicha preceptiva específica está constituida por la Ley de 13 de marzo de 1943, en cuyo artículo 2.º se dispone: «Constituye en general la base impositiva el importe del capital representativo de tales valores, elemento que habrá de determinarse atendiendo a las características que los mismos ofrecen», y posteriormente, en el artículo 8.º, apartado b), se establece que tratándose de acciones que no se coticen (como aquí sucede), se fijará el valor «por la cifra que resulte de capitalizar el dividendo acordado repartir con cargo al resultado del último ejercicio social fenecido, más las cantidades destinadas a dotar los fondos de reserva o previsión, sean obligatorios o voluntarios», preceptos claros, de inequívoca interpretación, y que tienen tal extensión y amplitud, que mientras estén vigentes se deberán cumplir y será preciso una nueva normativa derogatoria para que cualquier fondo de reserva o previsión forzosa o voluntaria no sea capitalizable, a efectos de valorar las acciones para la exacción del de negociación, y cualquiera—como se dijo—que sea el carácter o naturaleza de la reserva, dados los términos en que el legislador se expresó.

Este criterio tiene una confirmación expresa en la Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de abril de 1945, que se dictó con el designio de desenvolver y aclarar los preceptos legales antes aludidos, y que en su número 6.º preceptúa que constituye la suma conjunta de ambos importes (dividendo más reservas) la cifra que debe ser contabilizada al tipo de interés legal para la obtención de la base impositiva; y la Orden de 29 de octubre de 1947 dispuso concretamente «que en la estimación del valor de los títulos representativos del capital de las Empresas a quienes afecte el impuesto sobre negociación de valores mobiliarios deben considerarse las dotaciones a las reservas legales y especial, de igual condición que las demás reservas voluntarias y estatutarias que aquéllas constituyan, «procediendo, por tanto, su capitalización a los efectos tributarios expresados», normas que deben tener su exacta valoración en cuanto desarrollan la Ley y aclaran cualquier duda sobre su verdadero sentido y alcance.

Es indiscutible que la asignación hecha en el ejercicio de que se trata por la Sociedad recurrente a «Fondo de previsión para inversiones», es elemento capitalizable para determinar el real y verdadero valor de sus acciones, y por ende para fijar la base de este impuesto, ya que se trata de una reserva efectiva, procedente e integrada por beneficios, que incrementaron en forma efectiva y evidente el haber patrimonial o capital social de la Empresa, y si bien estos beneficios son desgravables a efectos del impuesto sobre Sociedades, como dispone la Ley de 26 de diciembre de 1957, ello no supone sean extensibles esos beneficios cuando pasen a fondo de reserva, ya que pierden, a efectos del impuesto de negociación, su primitiva naturaleza para integrar capital de la Empresa, sin que, como se dijo, pueda confundirse la naturaleza de uno y otro

impuesto, ni hacer aplicación de normas de la Ley de 1957, referentes al de Sociedades; doctrina que es confirmación de la que con la mayor claridad y precisión se estableció en la sentencia citada en los Vistos (de 9 de noviembre de 1959), siquiera hiciera referencia a la entonces vigente Ley de 20 de diciembre de 1952, sustituida por la de 26 de diciembre de 1957.

Sin otro alcance que salir al paso de cualquier confusión a que condujera esta última Ley, se dictó con carácter meramente aclaratorio la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de octubre de 1959, donde se ratifica una vez más que las dotaciones a «Fondo de previsión para inversiones» efectuadas por Sociedades anónimas con sujeción a la Ley de 26 de diciembre de 1957, «al igual que las demás dotaciones a fondo de reserva y previsión obligatorias o voluntarias, tienen la consideración de elemento capitalizable en relación con el impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios, en su modalidad de negociación, para determinar el valor efectivo base del gravamen de sus acciones, de conformidad con lo dispuesto en el apartado b), número 1.º, del artículo 8 de la Ley de 13 de marzo de 1943», de donde se concluye que esta Orden no ha hecho otra cosa que ratificar lo establecido en norma legal de la que dimana, sin extender ni contradecir sus preceptos, motivada para evitar alguna confusión a que pudiese dar lugar la Ley de 26 de diciembre de 1957 y que previsoriamente se quiso evitar; por ello es improcedente la impugnación, que se articuló sobre el supuesto de que está en contradicción con la Ley de Reforma tributaria antes mencionada; y como expresa, se limita a confirmar una vez más un proceso legislativo como el que se ha expuesto antes en relación con el impuesto de negociación de acciones, con sustantividad propia desde 1942, y que desarrolla la Ley que lo regula en el año 1943» (*Sentencia de 22 de junio de 1962*).

B) *Las Sociedades constituidas al amparo de la Ley de 25 de junio de 1935 (Ley Salmón) no están exentas del impuesto de negociación.*

«Si bien es cierto que el párrafo 1.º del artículo 14 de la Ley de 25 de junio de 1935, a la que se había acogido para su constitución la Sociedad recurrente, dispone que las Sociedades inmobiliarias, dedicadas a la construcción de las viviendas que regula, vendrán obligadas al pago de la contribución territorial, quedando exentas de todos los demás impuestos del Estado y arbitrios municipales y provinciales que no se exijan a los particulares, incluso los de Derechos reales y Timbre, pero reduciéndose a los actos de constitución, modificación, transformación y disolución de tales Sociedades, no es menos cierto que en el párrafo 2.º de aquel precepto se establece claramente que «las fincas propiedad de las Sociedades inmobiliarias estarán exentas del pago de contribución territorial si la cantidad que tienen que tributar por todos los conceptos que corresponden a las Sociedades anónimas, o sea por Tarifa 3.ª, Tarifa 2.ª, timbre de negociación y beneficio neto, es superior a la contribución territorial que corresponde a la finca; y en caso contrario, o

sea, si estos tributos son inferiores a la contribución territorial que debiera pagarse por los inmuebles, las Sociedades inmobiliarias quedan obligadas a abandonar al Estado el resto hasta completar la cifra que representa esta contribución territorial», deduciéndose, de un modo palpable, de ese precepto que la exención sólo se reduce a los actos que expresamente menciona el párrafo 1.º, y que, por el contrario, el legislador sometió a las citadas Inmobiliarias a los mismos impuestos que a las Sociedades anónimas, desgravando sólo en territorial lo satisfecho por los otros conceptos, entre lo que se incluye de manera expresa el timbre de negociación, hoy comprendido en el impuesto de valores mobiliarios, en su modalidad de impuesto de negociación, llegándose necesariamente a la conclusión de que con arreglo a este precepto, no pueden las Sociedades que revisten dicho carácter estar exentas del impuesto a que el expediente se refiere.

Además, en el caso de autos concurre la circunstancia de haber vendido la Empresa demandante el edificio que poseía, no contribuyendo, por tanto, ni venir obligada a satisfacer contribución territorial alguna, razón por la cual no puede computarse, con arreglo al precepto antes mencionado, para lo satisfecho por los otros impuestos, por los beneficios que se han obtenido en los ejercicios económicos a que se contrae el expediente y que en el mismo se señalan y aceptados por el actor, por lo que han de tenerse en cuenta para determinar la base por valor teórico, según balance y a los efectos del impuesto de negociación de acciones, conforme a la Ley de 13 de marzo de 1943, reguladora de dicho gravamen, pues lo contrario sería introducir en favor de la Sociedad X. X. una exención total que no está prevista ni amparada por la Ley» (*Sentencia de 6 de julio de 1962*).

### 3. *Impuesto complementario de emisión.*

#### *Base imponible.*

«El problema que plantea la discrepancia de las partes puede enunciarse en el sentido de cuál sea la interpretación que debe darse a una norma patente (párrafo 2.º del artículo 7 de la Ley de 13 de marzo de 1943), al entender el recurrente que para aplicar la tarifa del impuesto complementario de emisión, en sus factores integrantes, sólo debe utilizarse el valor nominal de las acciones antiguas ordinarias circulantes, mientras que la resolución recurrida estima que al nominal de esas acciones ha de sumarse el de las preferentes previamente circulantes en la fecha de la ampliación de capital, realizada el 27 de enero de 1959, a fin de obtener la exacta proporción entre capital ampliado y capital social, integrado tanto por acciones ordinarias como por las preferentes; para hacer luz en el problema no es ocioso, a modo de «prius», el establecer que se contempla un impuesto sustantivado, de los denominados de empresa, y ello a partir de la Ley de 12 de diciembre de 1942, lo que implica normativa propia y excluyente; que es, a la par que de fines recaudatorios, instrumento de política fiscal, con el propósito de penetrar tributariamente en el campo de los negocios bursátiles, suje-

tando a tributación la plus valía de las acciones, del que es un signo su cotización en Bolsa a precio superior a su valor nominal; actuando como corrector del de emisión, y se exige sobre el valor nominal de las acciones procedentes de aumento de capital, cuando las ordinarias antiguas se coticen en Bolsa con un plus valía superior al 20 por 100, la tarifa de exacción es la resultante de dos elementos, uno la plus valía de las acciones ordinarias antiguas, cotizadas en Bolsa, y otro, que es el término de proporcionalidad existente entre valor nominal de las acciones representativas de la ampliación y el mismo valor de las acciones previamente circulantes; y conformes las partes en que la operación de que se trata está en principio sujeta al impuesto, la liquidación será negativa o positiva según se conjugue el término de proporcionalidad de uno u otro modo.

El problema interpretativo ha de plantearse dentro de la normativa específica del impuesto, por la sustantividad antes aludida, sin trasvase de normas más o menos analógicas; sin criterio restrictivo ni ampliatorio, no autorizado, sino con uno estricto y declarativo del verdadero sentir de la Ley, partiendo de que la norma dice así: «El impuesto complementario de emisión de que se trata se regulará por la siguiente escala»; a continuación la inserta, con dos epígrafes o enunciados, uno que dice: «Plus valía de las acciones ordinarias antiguas sobre su valor nominal», y debajo un recuadro para consignar la plus valía, y en el segundo epígrafe dice: »Tanto por ciento del valor nominal puesto en circulación sobre el valor nominal de las acciones previamente circulantes», y este epígrafe, en el que radica el nervio del problema no tiene otra interpretación que la que de su texto se infiere, por lo demás claro, tanto si para hacerlo se emplea la metodología aplicativa que dé preponderancia al elemento gramatical, como si se utiliza la lógica, la finalista o la sistemática, ya que expresa que para encontrar la proporcionalidad que se busca ha de establecerse entre capital nominal aumentado y nominal de acciones «circulantes»—no dice ordinarias—; luego en la proporción tiene que entrar toda acción circulante; y las preferentes de la Entidad, como reconoce su representación, lo eran en la fecha del aumento de capital, sin que lo impida su no cotización en Bolsa ni sus especiales ni privilegiados derechos, como después se razonará.

Esta interpretación está consagrada por la propia Ley cuando, en forma auténtica, define en su artículo 4.º qué debe entenderse por acciones circulantes, y en su apartado b) determina que se entenderá que las acciones están en circulación «cuando su creación resulte acreditada por la escritura de constitución de la Sociedad o modificativa del capital social, y su adjudicación a personas determinadas se deduzca de las propias escrituras o de acuerdo social», como ocurre en este caso, ya que este extremo no es objeto de discusión entre las partes; y si es así, el término acciones circulantes abarca tanto a las ordinarias como a las preferentes, ya que sólo es incompatible y excluyente con el de «acciones en cartera», siendo a estos efectos tributarios indiferentes el que las preferentes gocen de ciertos beneficios y se coticen o no en Bolsa, ya



que la plus valía de las nuevas acciones está influida por todo el capital social, incluso por acciones que no podían circunstancialmente cotizarse en Bolsa.

A esta interpretación tampoco se opone con eficacia el que el legislador utilizase para confeccionar la tarifa elementos quizá un tanto heterogéneos; porque, aparte de que ya se dijo que la Ley tenía un carácter instrumental de política fiscal, que puede justificarlo, es lo cierto que uno de ellos (acciones ordinarias cotizadas) es elemento indispensable para fijar en principio la plus valía de las acciones nuevas, y el otro es factor de proporcionalidad entre acciones nuevas y circulantes, y se utilizan para actuar de corrector más o menos intenso del impuesto de emisión; y para entenderlo al modo del recurrente, sería preciso sustituir por otros los términos de la norma, sin que tenga ningún fundamento la fina y sutil explicación del recurrente, al afirmar que se omitió el concepto «ordinarias» al lado del de «circulantes»; por la elíptica construcción gramatical de la redacción del epígrafe, porque esta construcción se utiliza solamente para casos en que debe suprimirse su concepto por innecesario a la claridad de lo que se expresa, y en este caso, un factor lo expresó con la palabra «acciones ordinarias», y el término de proporcionalidad con el de «circulantes», ciertamente distinto y sin equivalencia gramatical ni técnica.

Tampoco puede estimarse la alegación de que la tesis del recurrente la abone la Orden de 9 de junio de 1943, dictada en aplicación de la Ley, ya que si es cierto que en el modelo de declaración en la primera casilla consigna sólo el importe del nominal de las acciones ordinarias antiguas previamente circulantes, obedece a que a continuación viene otra para consignar la plus valía que se infiera de su cotización, pero en la última, para obtener el término de proporcionalidad, emplea exactamente los términos de la Ley y la refiere a «acciones circulantes».

Este mismo criterio impera en la sentencia de esta Sala citada en los Vistos (de 16 de octubre de 1945), siquiera la diferencia entre unas y otras acciones se refiere a su transmisibilidad, no a los derechos; pero como aquí, parte de ellas no se cotizaban en Bolsa, estimándose que no impedía esta circunstancia su cómputo a efectos fiscales, sin duda teniendo en cuenta que sin poderse negar los distintos derechos de las acciones ordinarias y de las preferentes fijadas en los estatutos sociales, es lo cierto que la plus valía de las nuevas acciones viene determinada también por su idéntica posición en la distribución de las reservas, para caso de disolución, beneficio que reciben gracias a las aportaciones de capital de una y otra clase de accionistas que no exigieron prima de emisión a las nuevas acciones» (*Sentencia de 5 de octubre de 1962*).

## IV

## IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto general sobre el gasto.*A) *Impuesto sobre la fundición.*

*Tributación de la hojalata en blanco, importada en régimen de admisión temporal para su transformación en envases, que permite su reexportación posterior conteniendo conservas.*

«Los artículos 72 y 73 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, que el actor cita en apoyo de su pretensión, conducen a una conclusión contraria a la contenida en la demanda, pues el impuesto que los mismos crearon sobre el consumo interior no exige que las mercancías desaparezcan físicamente del territorio nacional, destacando el último de los citados artículos que la exención que se concede a los productos importados del extranjero requiere una plena identificación entre el producto importado y el exportado, identificación que no se da en el caso de autos, pues el gravado en origen es la hojalata en blanco, que se transforma en España a través del estampado y moldeado y además se utiliza para la presentación de otro artículo, con lo que el producto que se exporta es completamente distinto del recibido a la importación.

El criterio expuesto fué confirmado por el Reglamento de 28 de diciembre de 1945, al determinar en su artículo 21 que se encuentran sujetos a la expresada contribución los productos gravados con arreglo al capítulo I que se importan para el consumo en el interior de España, y precisar en el artículo 6.º, apartado b), que se reputará consumidor al que adquiere productos para su empleo en algún proceso industrial que, por su transformación o manipulación, pase a formar parte de otros artículos que constituyan por su pureza, concentración, forma u otras cualidades físicas o químicas, objeto o producto diferente del gravado en origen.

Es inaplicable al caso controvertido la exención que establece el artículo 30 del Reglamento del impuesto sobre productos transformados, ya citado, de 28 de diciembre de 1945, al referirse tal precepto a la importación temporal, pero no a la admisión temporal, conceptos que no cabe confundir, ya que la importación temporal afecta a la introducción de mercancías extranjeras para su utilización en España y su reexportación posterior sin haber sufrido modificación o transformación alguna, mientras que la admisión temporal, que se encuentra definida en el artículo 1.º del Reglamento de 16 de agosto de 1930, para aplicación de la Ley de admisiones temporales de 14 de abril de 1888, se refiere a la introducción en el territorio nacional, por un plazo determinado, de mercancías extranjeras destinadas, ya por sí solas, ya mezcla-

das o combinadas con otras, que pueden ser nacionales, nacionalizadas o importadas, a un proceso de perfeccionamiento, manipulación o transformación de carácter industrial, que represente una modificación y un aumento de valor, producido por el trabajo nacional sobre la mercancía.

Reconocido por el propio demandante que la importación de que se trata se efectuó al amparo del régimen de admisión temporal, y, por consiguiente, que no puede ser comprendida en el artículo 3.º del repetido Reglamento de 1945, según el criterio ya razonado sostenido en otras sentencias de esta Sala, entre las que pueden citarse las de 18 de noviembre de 1961 y 20 de enero de 1962, es obligada consecuencia, con desestimación del recurso, confirmar el acuerdo recurrido, por ser conforme a derecho, sin que sean de apreciar motivos especiales para una expresa imposición de costas procesales» (*Sentencia de 7 de julio de 1962*).

B) *Impuesto sobre el carburo de calcio.*

*Presupuesto de hecho: no incluye el autoconsumo.*

«La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si el carburo de calcio fabricado y consumido por la Sociedad recurrente, X., S. A., está o no sujeto al impuesto de usos y consumos, hoy impuesto sobre el gasto.

Si bien, en general, los impuestos sobre el uso y consumo tienen un presupuesto genérico, es decir, la obligación tributaria surge del hecho económico del consumo, o uso de un bien por una persona o entidad, y por ello suele el legislador incluir entre los supuestos el autoconsumo, es lo cierto que en la normativa especial, dedicada a regular el del carburo cálcico, estableció para su devengo un presupuesto específico, cual es la facturación de fábrica, y en definitiva su venta, y subordinó el nacimiento de la obligación a esta circunstancia, sin sujetar a tributación el autoconsumo, como puede apreciarse del contenido de las normas que la regulan, ya que la Ley de 16 de diciembre de 1940, que dedica los artículos 82 a 84 a la energía eléctrica, al gas y al carburo, cuida en los dos primeros de someter al impuesto el autoconsumo, omitiendo toda regulación de éste cuando se trata de carburo de calcio. Se dicta después la Orden de 18 de febrero de 1941, y su artículo 6.º reglamenta el autoconsumo, y fija tarifas con relación al gas y electricidad; pero al hacerlo con el carburo de calcio, se limitaba a decir: «el carburo de calcio tributará a razón de 0,05 kilogramos, que se «fasture en fábrica productora, sea cualquiera el destino a que se dedique», es decir, el legislador desvalora totalmente el destino que al carburo de calcio se dé y valora el hecho de su facturación en fábrica, y esta misma normativa se sigue con reiteración y si cabe con más claridad en el Reglamento del impuesto.

En efecto, en el aludido Reglamento se consagra el libro II a los impuestos sobre gas, energía eléctrica y carburo de calcio, y en el artículo 1.º se fija el objeto del impuesto, en el 2.º su destinatario y en

el 3.º se reglamentan sus bases, y con respecto al carburo de calcio dice así: «Para este producto se tomará como base el número de kilogramos vendidos por el fabricante», mientras que cuando los hace de los otros dos, se atiende al consumo facturado, o al autoconsumo; y en el artículo 6.º, que lleva la rábrica «Obligaciones tributarias», establece: «La obligación tributaria se considerará nacida en la forma siguiente: c) para el carburo de calcio de procedencia nacional, en el momento de la salida de fábrica o almacenes para su «venta», conceptos de tal claridad que excluyen toda duda, y conformes con el contexto de toda su reglamentación, y así, el artículo 9.º, que regula los libros del fabricante del carburo, tiene como objetivo controlar las «ventas», el artículo 12, número 5, prevé que si realizada la «venta» no puede cobrarse su importe, previa la tramitación oportuna, se autoriza al fabricante a deducirlo en la declaración siguiente; todo lo que corrobora el criterio sustentado de que la sujeción al impuesto se subordina a la venta.

Es principio consagrado en nuestras Leyes fundamentales y en el Ordenamiento jurídico tributario, el que no puede exigirse tributos que no estén previstos en las Leyes, ya que si no se quebrantaría el principio de su legalidad, por lo que las normas tributarias no pueden interpretarse por analogía, si ellas mismas no lo autorizan, ni tampoco es lícito al intérprete penetrar en las razones de orden político-económico o social tenidas en cuenta por el legislador para establecer una normativa u otra, en relación a casos más o menos análogos, por lo que no puede ampliarse el criterio tenido en cuenta por la Ley al sujetar al impuesto el autoconsumo de gas y alumbrado, para, por razones más o menos lógicas, ampliarlo al del carburo cuando la norma no lo hizo» (*Sentencia de 15 de octubre de 1962*).

## 2. Impuestos sobre el lujo.

*Determinación de la base imponible en la fabricación de perdigones: debe computarse el impuesto sobre la fundición previamente satisfecho.*

«La cuestión que se discute en el presente proceso se cifra concretamente en decidir si de la base liquidable, a efectos del impuesto de consumo de lujo por la fabricación de perdigones, debe deducirse el de fundición, satisfecho por dicha transformación, como pretende la parte actora, o, por el contrario, como deduce la resolución impugnada del Tribunal Económico-administrativo Central y estima el representante de la Administración, la base declarada por la Empresa ha de incrementarse con el 7 por 100 del mencionado impuesto de fundición.

La Sociedad recurrente utiliza para elaborar los perdigones una aleación de plomo, cuya fusión origina el perdigón aludido, el que merced a sucesivas operaciones, clasificación, pulimento, bruñido, etc., queda en condiciones para su venta y destino a fines deportivos, señalándose con ello la realización de dos procesos industriales independientes, que en el caso enjuiciado realiza la misma Empresa, y por ello obligada a tributar por el impuesto sobre productos transformados, concepto de

fundición, que ha de repercutir en la base impositiva declarada, con tal incremento, a efecto de aplicar el tributo por consumo de lujo en cuanto al producto definitivamente obtenido con ulterior destino comercial, ya que al no ser la Entidad actora realmente consumidor final, a tenor del artículo 5.º del Reglamento de Consumos de lujo de 6 de junio de 1947, cuando los artículos o productos gravados en origen se vendan por sus fabricantes directamente al público, en origen, se tomará como base de gravamen el precio en que se vende, y naturalmente, en dicho precio de venta está comprendido el impuesto sobre el gasto que por el concepto de fundición, y al tipo del 7 por 100, se exige sobre la fundición bruta del plomo.

El artículo 11 del citado Reglamento de 1947 determina no ser motivo de exención del impuesto de lujo el hecho de que el mismo artículo se encuentre sujeto por otros conceptos a la contribución de usos y consumos, por lo que el impuesto de fundición que recae sobre la fusión de las aleaciones de plomo no puede deducirse de la tributación que se exige sobre el total valor de la mercancía, en este caso el impuesto de lujo sobre los perdigones, ya que ambos impuestos obedecen a conceptos distintos, razón por la que al fijarse la base definitiva para la liquidación correspondiente a los años 1956 y 1957, período a que se contrae el proceso, las declaraciones que formuló la Empresa demandante han de incrementarse con el 7 por 100, importe del impuesto de fundición» (*Sentencia de 30 de noviembre de 1962*).

### 3. Renta de Aduanas.

*Momento en que se realiza el presupuesto de hecho del impuesto de Aduanas.*

a) «Las variaciones realizadas en las partidas del Arancel de Aduanas, de acuerdo a como lo viene declarando la jurisprudencia de esta misma Sala, sólo deben ser aplicadas a los actos o importaciones verificadas después de su vigencia, tal como lo dispone el Código civil (artículos 1.º y 3.º), sin distinción de clase alguna entre ellas, y habiéndose publicado el Decreto en cuestión de 7 de abril de 1960 en el *Boletín Oficial del Estado* del día 12, con la declaración de que entraría en vigor a partir de la fecha de su publicación, resulta obligado excluir de su ámbito a la expedición base de este recurso, ya que su importación se verificó en fecha anterior al día en que entró en vigor el Decreto citado, pues se halla acreditado sin género alguno de duda que el buque portador X. llegó al puerto de Alicante el día 11 de abril, y allí fué descargado, entendiéndose, según el artículo 33 de las Ordenanzas de Aduanas, que «la importación empieza, por mar, en el momento de entrar el buque conductor dentro de puerto a donde va a hacerse la descarga», por todo lo cual ha de ser eliminada toda otra consideración que pretenda referir dicha vigencia, no al momento de importación indicado, sino a cualquier otro posterior al mismo, como son las operaciones de descarga o trámite administrativo precisos para ello, ya que la Ley no lo establece» (*Sentencia de 26 de junio de 1962*).

b) «Formando parte el sulfato amónico objeto de este recurso de una sola expedición, comprendida en su totalidad en el mismo manifiesto y consignada en la misma cantidad, que salió del puerto de origen y llegó a puerto español antes de que fuera publicada la Orden de 11 de enero de 1960, que establecía la tarifa de 5,15 pesetas oro los 100 kilogramos, es obvio no podía ser aplicada la Orden citada a una importación iniciada y terminada antes de su publicación sin vulnerar el principio de irretroactividad de las Leyes, sin que constituya obstáculo a este criterio el hecho de que, por conveniencias de la Compañía destinataria o motivos de muy diversa naturaleza, fuera parte de la expedición desembarcada en X. después de la fecha de la repetida Orden, pues ello no altera el concepto de mercancía ya importada a España, y que fué transportada a X. por vía marítima como lo pudo ser por la terrestre, y sin posibilidad, por tanto, de ser afectada por unos mayores derechos arancelarios, creados o restablecidos por una disposición inexistente cuando la importación a la Península la habían ya efectuado» (Sentencia de 17 de octubre de 1962. En el mismo sentido, las sentencias de 20 de octubre y 5 de noviembre de 1962).

## V

## TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

1. *Derechos de expedición y renovación de la tarjeta de identidad profesional para trabajadores extranjeros: régimen jurídico.*

«Para el debido enjuiciamiento de la cuestión debatida, en la *litis* deben quedar sentados los siguientes extremos: Primero, que los derechos de expedición y renovación de tarjeta de identidad profesional para trabajadores extranjeros no constituyen un recurso general de la Hacienda pública, incluíble entre las contribuciones e impuestos a que se refieren los artículos 1.º, 2.º y 33 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, citada, sino una exacción parafiscal a cargo del Ministerio de Trabajo, sometida a la Ley especial de 26 de diciembre de 1958, y en su desarrollo, al Decreto de 12 de noviembre de 1959, cuyos artículos 2.º, 3.º y 6.º determinan el objeto o motivo del gravamen, los sujetos obligados a su abono y el destino a que debe aplicarse; y segundo, que el acto administrativo recurrido no ha establecido ningún criterio o trato diferencial entre la entidad accionante y las demás personalidades jurídicas o individuales colocadas en sus mismas circunstancias legales, sino que, por el contrario, es la pretensión planteada por aquélla, primero, ante la autoridad administrativa, y ahora ante este Tribunal, la que persigue que establezca un régimen especial de exacción del pago de los derechos en cuestión, en virtud de las disposiciones de los artículos 37 y 44 de la denominada Ley de Hidrocarburos de 1958.

El capítulo V de la Ley que acaba de nombrarse establece un régimen tributario especial para las Empresas dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos, determinando las concretas y taxativas modificaciones que respecto del régimen común se consignan en su articulado, de modo que, en defecto de aquéllas, rigen las normas generales, entre las cuales figuran las referentes a las tasas y exacciones parafiscales debidamente convalidadas, sin que sea dable invertir el criterio legal para transformar, en presunción de que existe una exención legal, la normal aplicación supletoria de las obligaciones administrativas indiscriminatorias que recaen sobre las Empresas a cuyo servicio existen trabajadores extranjeros, cualquiera que sea el objetivo técnico de su actividad.

Pasando ya al examen de las singularidades fiscales otorgadas en el precitado capítulo V de la Ley de Hidrocarburos, se ve que se refieren al canon de superficie (artículos 38 a 40), al producto bruto de las explotaciones (artículo 41) y a los impuestos sobre beneficios de las Sociedades y demás entidades jurídicas (artículos 42 y 43); implicando estos últimos la exención de las cargas impositivas por los conceptos de rústica, urbana, industrial, y sobre Sociedades en cuanto recaigan sobre bienes, actividades o beneficios de sus explotaciones; los demás de naturaleza directa—estatales, provinciales o municipales a cargo del concesionario—, producto bruto de explotaciones mineras, dividendos abonados por las Empresas, emisión y negociación de valores; así como, respecto de determinados actos y conceptos, los del Timbre, Derechos reales y derechos aduaneros, alcanzando estos últimos también a los contratistas utilizados por las Empresas: enumeración en la que no cabe ampliación alguna, para incluir la exacción parafiscal a que se refiere la pretensión que se enjuicia.

Respecto del personal extranjero empleado por las Empresas dedicadas a los fines previstos en la Ley de Hidrocarburos, el apartado D) de su artículo 44 preceptúa que «no estará sujeto al pago de ningún derecho o gravamen especial distinto del correspondiente a los rendimientos o rentas del trabajo personal u otros impuestos de aplicación general a los españoles residentes en España»; disposición encaminada a evitar cualquier diferencia onerosa en contra de dicho personal, pero no a procurarle un privilegio, y que en todo caso es ajena a los deberes administrativos de las Empresas en las que los afectados presten sus servicios, incluyendo las repercusiones pecuniarias que tales deberes supongan, como el pago de los derechos de expedición y renovación de las tarjetas de identidad profesional de los trabajadores extranjeros por su cuenta, inequívocamente atribuido por los Decretos de 1935, 1950 y 1959 citados, a las correspondientes entidades empresariales y no a los titulares de dichas tarjetas, únicos que podrían beneficiarse de la innovación de aquel apartado, en el supuesto de que por un distinto criterio del legislador hubiera recaído sobre ellos.

No puede desvirtuarse la anterior apreciación por el alegato de que según el artículo 8.º de la Ley de Hidrocarburos sólo las Sociedades constituídas o domiciliadas en España pueden obtener los permisos y

concesiones objeto de aquélla; pues ello supone que la exención del apartado D) del artículo 44 sólo será aplicable, con una limitada frecuencia, a los casos en que determinados trabajadores, por razón de la esuecialidad de sus conocimientos y de las modalidades de prestación de sus servicios, puedan actuar en relación con las Empresas, pero por cuenta propia, y no bajo la dependencia jerárquica laboral que caracteriza a los productores por cuenta ajena.

En definitiva, debe concluirse que la Administración, al adoptar el acto impugnado, primero pronunciándose expresamente, y luego por vía de tácita confirmación del anterior, ha interpretado con acierto el propósito del legislador y se ha atendido también a la letra y al alcance que cabe dar a los preceptos aplicables al caso de autos, por lo cual el recurso debe ser desestimado, declarando la validez en Derecho del acto recurrido, y absolviendo a la Administración de la demanda» (*Sentencia de 24 de mayo de 1962*).

## 2. Tasas de riego y cánones de regulación.

a) *Legitimación para recurrir contra los Decretos de convalidación.* (Véase sentencia reseñada en I, 5, d).

b) *Presupuesto de hecho y determinación de la base imponible.*

«El canon fijado por la Administración a los Sindicatos de Riego de las Comunidades de Regantes recurrentes, del Canal de Bárdenas, por uso de aguas públicas durante el ejercicio económico de 1960, se hizo a virtud del Decreto número 133 del año de 1960, o sea, el de 4 de febrero de dicho año, que tiene su fundamento en la Ley de Tasas y Exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958, y cuya ilegalidad no se impugna por los interesados.

El objeto de dicho canon es, según el artículo 2.º de dicho Decreto, en razón de tasas por el uso de las aguas para el riego de todos los terrenos que se benefician con obras ejecutadas por el Estado o por sus organismos autónomos con o sin auxilio de los interesados, o con obras ejecutadas por Empresas o particulares concesionarios de las mismas, y que por adquisición, reversión, rescate, incautación o cualquiera otra causa se haya hecho cargo de ella el Estado o sus organismos autónomos.

En el artículo 4 del mencionado Decreto se dispone que las bases de las tarifas de riego serán fijadas teniendo en cuenta que han de abarcar los cuatro valores siguientes: a) aportación de los usuarios al coste de las obras específicas de regadío en la proporción fijada por la disposición que haya autorizado su construcción, y al de las obras de regulación que utilicen en la proporción que les corresponda dentro del total de los aprovechamientos afectados, de acuerdo con la legalidad aplicable a las mismas; b) gastos de explotación de dichas obras, incluida la guardería fluvial; c) gastos de conservación de las mismas; d) gastos de administración y generales del organismo encargado del servicio. La participación del apartado a) se fijará de acuerdo con la disposición legal que autorizó la construcción de las correspondientes obras. Los



gastos incluidos en los apartados b), c) y d) serán para cada año los que se hayan deducido como necesarios en el año anterior.

La tasa en cuestión se establece sobre el aprovechamiento de riego de la parte cuya contribución del 50 por 100 del coste de obras del Canal recae en los propietarios regantes, y al no haber hecho la correspondiente aportación, o si en la Orden de concesión—cuya prueba compete a los recurrentes—, no aparecen acogidos a lo previsto en el artículo 4, número 1, de la Ley de 7 de julio de 1911, que se refiere a la amortización en veinticinco años como máximo, a partir de uno a cinco, después de la fecha de terminación de las obras, más el 1,50 por 100 de interés anual, del anticipo que haya hecho el Estado del 50 por 100 de los gastos de construcción de las obras a cargo de los regantes, que pudieron haber cooperado con dinero o aportación del 10 por 100 de dicho 50 en terrenos, entonces tienen tales regantes que contribuir con el interés legal—4 por 100—del anticipo no amortizado o no amortizable, por no venir obligados a ello por la Orden concesionaria.

Como según el artículo 5 del Decreto número 133 de 1960, la obligación de satisfacer la tasa nace con carácter periódico y anual en el momento que pueda suministrarse agua a los terrenos afectados, y como quiera que la zona que había de ser irrigada por las obras del Canal de las Bardenas fué transformada en regadío el 8 de abril de 1959, según informe de la Sección segunda de la Confederación Hidrográfica del Ebro, suscrito el 10 de diciembre de 1960, es a partir de aquella fecha cuando nace el período impositivo y no a los dos años siguientes, como postulan los actores, basándose en disposición anterior, interpretada por dicho Decreto, y sin que guarde similitud el caso resuelto por sentencia de 17 de abril de 1961, por referirse a ejercicio anterior a 1960.

Si bien entre las bases para imponer el canon discutido figuran las aludidas en los apartados b), c) y d), consignados en el Considerando segundo de esta sentencia, transcripción del artículo 4 del Decreto número 333 de 1960, y se dice en el mismo artículo que los gastos incluidos en dichos apartados serán para cada año los que se hayan deducido como necesarios en el anterior, no pudiendo fijarse los de este año, por no regarse la zona en cuestión durante todo él, como se ha visto en lo expresado en el Considerando precedente, se han tenido que tomar como bases del gravamen los gastos obtenidos en el propio año de tributación, lo cual no puede ser más lógico, pues que no iban a computarse, sin referencia alguna, confiándolo a la discreción de la propia Administración.

Si los actores pretenden se deduzcan de las bases del gravamen los gastos de las obras realizadas, destinadas a aprovechamientos industriales, a tenor de lo dispuesto en un párrafo adicionado por la Ley de 24 de agosto de 1933 al artículo 12, número 4, de la de 7 de julio de 1911, para que ello fuese atendido sería preciso que en el expediente figurase constancia de las instalaciones con destino a tales aprovechamientos, o en su defecto se pretendiese su prueba en este proceso, lo mismo

que se suplicó para otros hechos intrascendentes, o que estaban ya acreditados en el propio expediente.

Por otra parte, según el artículo 10 del Decreto de 4 de febrero de 1960, el acto de gestión de la tarifa de la tasa en litigio tuvo que ser recurrido previamente con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento de reclamaciones económico-administrativas, trámite no cumplido, se añade una razón jurídica más para no estimar el presente recurso, artículo predicho confirmatorio del homólogo de la Ley de 1958 de Tasas y Exacciones parafiscales» (*Sentencia de 27 de octubre de 1962*).

c) *Fijación de tarifas.*

«Se pretende la anulación de la Orden ministerial recurrida, que fijó las tarifas a abonar por los regantes del Canal de Aragón y Cataluña en 1960, por estimarse que las que han de regir son las fijadas desde la concesión, dado que la Ley de Tasas vigente excluyó del requisito de la convalidación las que hubiesen sido creadas por Ley, que continuarán rigiéndose por su régimen peculiar (disposición adicional 1.ª).

Falta, en este caso, el supuesto de hecho en que tal argumentación se funda, porque el régimen peculiar que pretende conservarse fué establecido en un Real Decreto de concesión (el de 3 de febrero de 1888), a cuyo pliego de condiciones fueron unidas las tarifas de pago de aguas, ya que en la Ley de 27 de julio de 1883, sobre auxilios a Empresas constructoras de canales, precisamente dejaba al Consejo de Ministros lo relativo al régimen de tarifas de explotación. Esta normación no fué modificada por la Ley de 5 de septiembre de 1896, que encargó al Estado la construcción, previa declaración de caducidad de la concesión aludida, pues se limitó a salvaguardar los derechos y obligaciones de compromisos contraídos para el riego y a que se estudiaría la posibilidad de modificar el canon en sentido de reducción, con vistas, claro es, a las circunstancias de entonces, de lo que hay que deducir no su intangibilidad, sino su carácter de revisable.

Por lo que queda razonado se ve que no es de aplicación al caso de autos la disposición adicional que se invoca de la Ley de Tasas, y que, por tanto, el mismo queda sujeto a lo dispuesto con carácter general por los Decretos convalidatorios 133 y 144, ambos de 4 de febrero de 1960, con arreglo a cuya normativa se han fijado las tarifas impugnadas.

Ya tiene establecido esta Sala, en su sentencia de 5 de junio de 1962, la procedencia de incluir en las de riego el factor relativo a contribución al coste de las obras, aunque en las disposiciones relativas a su construcción no se determinase, y esto es lo que se ha hecho ahora, tanto para las específicas del riego como para las de su regulación del Pantano de Y., en las cifras que se derivan como aplicables por lo dispuesto en los Decretos mencionados, en sus respectivos artículos 4.

Las cantidades fijadas como gastos de explotación, conservación y administración, lo han sido conforme a propuestas aprobadas por la Superioridad y deducidas de las estimadas como necesarias del ejercicio anterior, según dicho artículo 4 del Decreto aludido número 133, frente

a las que no pueden prevalecer las apreciaciones de orden subjetivo que por la parte actora se oponen.

La devolución que se interesa por diferencias de lo presupuestado y pagado en período anterior a 1960 no es cuestión en la que pueda entrarse en esta *litis*, por no haber sido planteada previamente a la Administración y no existir, por ende, respecto a ella, acto revisable.

La aplicación que se ha hecho de las disposiciones citadas, aparte de suponer el cumplimiento de la Ley en ellas ordenado, conduce a una justa contraprestación de los particulares beneficiados por unas obras y servicios de carácter estatal, opuesta a la pretensión de que sean inmutables unas aportaciones fijadas en época de circunstancias distintas de la presente, y así queda satisfecha la justicia conmutativa, por haberse atendido por la Administración a las paralelas variaciones del coste de aquellos servicios y de los productos obtenidos en virtud de ellos por los administrados» (*Sentencia de 30 de octubre de 1962*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS.

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO (\*).

---

(\*) La reseña de los epígrafes I, 1, a), c); 2, 3, 4; II, 1, 2; IV y V, ha estado a cargo de Fernando Vicente-Arche Domingo, y la de los epígrafes I, 1, b); 5; II, 3, y III, de Jaime García Añoberos.



# CRONICA ADMINISTRATIVA

