

FISCAL Y ECONOMICO ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. PRINCIPIOS GENERALES: 1. *Leyes fiscales.* A) Sustantividad de las Leyes fiscales. B) Principios interpretativos de las Leyes fiscales. C) Aplicación de disposiciones legislativas y reglamentarias no procesales. 2. *Acto administrativo.* A) Principios rectores del acto administrativo en materia fiscal. B) Naturaleza de la petición de datos. 3. *Error de derecho.* 4. *Notificaciones.* A) Régimen excepcional de las notificaciones de acuerdos de los Jurados de la Hacienda Pública. B) Impugnación de notificaciones viciadas. C) Efectos de las notificaciones defectuosas. 5. *Requisitos para poder impugnar los actos administrativos.* A) Que causen estado. B) Previo pago. 6. *Sujetos de la relación juridico-tributaria.* A) Personalidad de las Entidades institucionales a efectos tributarios. B) Condición tributaria del contratista de obras. 7. *Prescripción de créditos a favor de la Hacienda: Interrupción del plazo de prescripción.* 8. *Devolución de ingresos indebidos: Casos en que procede.* 9. *Nulidad de actas levantadas por la Inspección de los Tributos.*—II. PROCEDIMIENTO ECONOMICO-ADMINISTRATIVO: 1. *Responsabilidad por dilaciones y negligencias en la tramitación.* 2. *Recurso de reposición: Notificación de la desestimación por silencio administrativo.* 3. *Presunción de cosa juzgada: Identidad en la causa.*—III. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA: 1. *Situación del concesionario respecto de la Administración.*—IV. CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL: 1. *Tributación de las máquinas de capacidad doble.* 2. *Valor de los Estatutos de un Gremio fiscal frente a las Leyes generales.*—V. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: 1. *Legislación aplicable.* 2. *Ocultaciones e inexactitudes en las declaraciones.* 3. *Plazo para elevar a definitivas las liquidaciones provisionales.* 4. *Tarifa 1.ª. Sujeción al impuesto de la utilidad que perciben los Ayuntamientos por recaudar contribuciones e impuestos del Estado.* 5. *Tarifa 2.ª. A) Préstamos hipotecarios de Bancos de emisión y descuento. B) Aportación de acciones.* 6. *Tarifa 3.ª. A) Exención de las Mutualidades Patronales. B) Gastos no deducibles. C) Prueba de las depreciaciones del activo.*—VI. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: 1. *Evaluación de la renta imponible al trabajo personal.* 2. *Determinación del rendimiento de fincas rústicas.* 3. *Competencia del Jurado Central.*—VII. IMPUESTO DE DERECHOS REALES: *La tasación pericial como prueba del valor del ajuar doméstico.*—VIII. IMPUESTOS SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS: *Gravamen de títulos.*—IX. IMPUESTO DE PAGOS: *Sujeción al mismo del Instituto Nacional de Previsión.*—X. IMPUESTO DEL TIMBRE: *Tributación de las Cajas Generales de Ahorro Popular.*—XI. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS: 1. *Carácter discrecional de las resoluciones de los Jurados de Valoración.* 2. *Los*

depósitos francos son parte de puerto marítimo.--XII. RENTA DE ADUANAS: 1. *Criterios para realizar el aforo.* 2. *Envases.* 3. *Prueba.*--XIII. BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: *Carácter de empresa industrial de las Sociedades mineras.*

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

1.—*Leyes fiscales.*

A) *Sustantividad de las Leyes fiscales.*

La *Sentencia* de 28 de noviembre de 1955 declara que en la aplicación del Derecho fiscal, y especialmente en cuanto hace referencia a la estimación de exenciones tributarias, «no puede reputarse legislación específica la orgánica de las instituciones civiles, mercantiles o sociales, pues las Leyes fiscales tienen sustantividad propia y han de ser interpretadas según su texto». De ello se deduce, haciendo aplicación del artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1.º de julio de 1911, que no se otorgarán exenciones, perdones o rebajas «sino en los casos y forma que en ellas mismas se hubiese determinado».

En las *Sentencias* de 3 de marzo de 1950, 25 de mayo y 13 de diciembre de 1951 ya se había sostenido este punto de vista.

B) *Principios interpretativos de las Leyes fiscales.*

a) Las Leyes fiscales han de ser aplicadas según su texto literal, sin interpretaciones extensivas ni analógicas (*Sentencias* de 2 y 28 de enero de 1956).

b) Las Leyes fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden ser interpretadas extensivamente en perjuicio del contribuyente (*Sentencias* de 23 de noviembre y 12 de diciembre de 1955).

c) Es regla general de derecho que en materia fiscal deben aplicarse las disposiciones con carácter restrictivo (*Sentencia* de 9 de noviembre de 1955).

d) Son principios generales de hermenéutica jurídica y, por tanto, aplicables en materia fiscal, el de que en toda ley de excepción aquello que signifique privilegio se ha de interpretar restrictivamente, y el de la irretroactividad de las ordenaciones legales (*Sentencia* de 11 de noviembre de 1955).

C) *Aplicación de disposiciones legislativas y reglamentarias no procesales.*

La naturaleza eminentemente revisora de la Jurisdicción contencioso-administrativa impide la aplicación de esta clase de disposiciones a los hechos determinantes del acto administrativo originariamente impugnado, si ellas son de época posterior a los mismos (*Sentencia* de 4 de noviembre de 1955).

2.—*Acto administrativo.*

A) *Principios rectores del acto administrativo en materia fiscal.*

«En materia de impuestos el acto administrativo viene regido por la unidad de concepto imponible, de obligación imputable, de norma aplicable y de período fiscal, por lo que dos liquidaciones giradas en dos Contribuciones distintas son dos actos administrativos perfectamente diferenciados y con sustantividad propia» (*Sentencia* de 28 de noviembre de 1955).

B) *Naturaleza de la petición de datos.*

La petición de datos no reúne las características propias del acto administrativo, pues con ello no se crea una obligación de entregar cantidad liquidada y definida no convenida, ya que sólo es un antecedente para que, hecha una declaración por la Administración, bien General, Provincial o Municipal, nazca la obligación del pago (*Sentencias* de 6 de octubre y 17 de diciembre de 1955).

3.—*Error de derecho.*

Sólo puede considerarse error de derecho «cuando se trate de interpretación de un concepto aplicable o de algún precepto legal que haya de servir de fundamento a la liquidación» (*Sentencia* de 11 de noviembre de 1955).

4.—*Notificaciones.*

A) *Régimen excepcional de las notificaciones de acuerdos de los Jurados de la Hacienda pública.*

La *Sentencia* de 6 de diciembre de 1955 establece, a propósito de los acuerdos del Jurado de Utilidades, pero esta doctrina puede aplicarse a todos los Jurados de la Hacienda pública, que las notificaciones de sus

acuerdos sobre avalúo de bases impositivas no tienen que ajustarse al sistema general establecido en la Base 11 de la Ley de 19 de octubre de 1889, Capítulo VI del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924 y los artículos 7.º y 8.º del Texto refundido de la Ley de lo Contencioso-administrativo de 8 de febrero de 1952.

La *Sentencia* apoya esta excepción en el hecho de que «los fundamentos de dichos acuerdos son reservados por mandato legal y de innecesario conocimiento al no ser susceptibles esos acuerdos de recurso contencioso-administrativo, debido al carácter de juicio de conciencia, y no de juicio de derecho que ostentan los fallos de este organismo de Hacienda». De ello deriva que sólo se ponga en conocimiento de los interesados las cifras representativas del proceso de estimación: capital y beneficio fiscal.

Este régimen de excepción, basado en razones muy poco convincentes, disminuye considerablemente las garantías de los particulares frente al actuar de la Hacienda. También resulta poco convincente que se excluya de la fiscalización contencioso-administrativa los acuerdos de los Jurados.

B) *Impugnación de notificaciones viciadas.*

Si al recurrir en alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central contra un acuerdo del Tribunal Provincial no se expresa que las notificaciones adolecen de vicio, no es posible sostener ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, dado su carácter esencialmente revisor, que no reúnen las circunstancias necesarias para ser válidas (*Sentencia* de 14 de enero de 1956).

C) *Efectos de las notificaciones defectuosas.*

Si no se cumplen en las notificaciones los requisitos del artículo 34, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, no se tendrán por bien hechas, «ni producirán efectos legales», por lo que, existiendo estos defectos de notificación, no puede la Administración beneficiarse del silencio administrativo ni invocar la caducidad para interponer el recurso (*Sentencia* de 27 de diciembre de 1955).

5.—*Requisitos para poder impugnar los actos administrativos.*

A) *Que causen estado.*

a) La práctica de un embargo no constituye acuerdo administrativo que cause estado.

El embargo «no es sino una medida provisional de garantía, que no supone una resolución definitiva, que ponga término al expediente de apremio en el que recayere, ni haga imposible su continuación» (*Sentencia* de 22 de diciembre de 1955).

b) Si está probado que una liquidación fué oportunamente reclamada ante el Tribunal Económico-administrativo Provincial, admitiéndose, tramitándose y fallándose por este Tribunal esa reclamación, y después por el Tribunal Económico-administrativo Central la alzada que también fué formulada, no puede prosperar la excepción de incompetencia de jurisdicción alegando que el acto impugnado no había causado estado porque había sido reclamado «por persona que carecía de representación y de la facultad que para ello se atribuía» (*Sentencia* de 30 de noviembre de 1955).

B) *Previo pago.*

a) El precepto del artículo 6.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo es de carácter fiscal. Por ello no puede estimarse excusa de verificar el ingreso el hecho de haber obtenido «la concesión administrativa de aplazamiento de pago de la cantidad liquidada mediante la garantía de un aval bancario» porque tal aplazamiento es de trascendencia meramente administrativa frente a la Administración que le concedió (*Sentencia* de 31 de octubre de 1955).

b) El pago ha de serlo de la totalidad de lo adeudado (*Sentencia* de 7 de noviembre de 1955).

c) Ha de ingresarse también la cantidad impuesta como multa (*Sentencia* de 20 de enero de 1956).

d) El defecto que significa la falta del previo pago correspondiente no se subsana «con la presentación de la carta de pago acreditativa de haberlo verificado en trámite el recurso, de contestada la demanda y pendiente de señalamiento de vista» (*Sentencia* de 31 de octubre de 1955).

e) Demuestra notoria temeridad promover y sostener un recurso teniendo conciencia de que falta este requisito. (*Sentencia* de 4 de noviembre de 1955).

6.—*Sujetos de la relación jurídico-tributaria.*

A) *Personalidad de las Entidades institucionales a efectos tributarios.*

Aunque la Ley de 5 de noviembre de 1940 distinguió, de entre los que denomina Organismos de la Administración del Estado, los de personalidad jurídica independiente de él, los que cumplen un servicio público

dotado de autonomía y los que gozan de fondos adscritos al cumplimiento de fines especiales total o parcialmente, «no puede seguirse, por modo absoluto, que tales Organismos hayan de considerarse Administración pública, como si fuesen el mismo Estado, en todos los casos y para todos los efectos, incluso los tributarios, porque si éstos les alcanzan por aplicación de las Leyes generales o por disposiciones especiales, a virtud de la complejidad de sus finalidades específicas al margen del servicio público, es notorio que, en tal caso, no debe confundirse su carácter de Organismos de la Administración con su calidad de sujeto contribuyente, al igual que cualquier particular frente a los Organos gestores del tributo, supuesto éste en que es dable apreciar personalidad distinta» (*Sentencia* de 20 de diciembre de 1955).

El T. S. hace las consideraciones anteriores para rechazar la excepción, alegada por el Fiscal al amparo del artículo 7.º del Reglamento de Jurisdicción contencioso-administrativa, de que siendo Administración el Instituto Nacional de Previsión, no podía recurrir contra la propia Administración en vía contencioso-administrativa. Nuestro más alto organismo jurisdiccional evita las afirmaciones rotundas, pero no puede dejar de reconocer que, a efectos tributarios, ángulo desde el cual juzga, las Entidades institucionales, expresión que emplea la *Sentencia* como sinónima de Entidades no territoriales y de Establecimientos públicos, tienen personalidad distinta del Estado, tienen calidad de sujetos contribuyentes, estas Entidades que «dependen íntimamente del Estado y participan del carácter de Administración pública, por lo menos, indirectamente o en función delegada». Lo que es discutible es que se vacile en afirmar que esta personalidad debe reconocerse siempre y no sólo para determinados efectos y según los casos.

B) *Condición tributaria del contratista de obras.*

La entidad privada contratista de obras de entidades públicas se subroga en el puesto y lugar de éstas a efectos tributarios.

La *Sentencia* de 21 de diciembre de 1955, aceptando la doctrina del Tribunal *a quo*, establece que cuando corresponde al Estado la ejecución de unas obras si éste contrata con una entidad privada para que ésta las lleve a efecto, «esta entidad, como contratista de ellas, ha de gozar, según doctrina generalmente admitida en materia administrativa, de todas las exenciones que corresponden al Estado o entidad de carácter público en cuyo puesto y lugar se subroga».

1.—*Prescripción de créditos a favor de la Hacienda: Interrupción del plazo de prescripción.*

Los requerimientos a la entidad contribuyente por la Administración de Rentas Públicas para que presentase la documentación reglamentaria por Utilidades se estiman suficientes, a efectos del artículo 2.º del Real Decreto de 27 de octubre de 1924, para interrumpir la prescripción de la acción de cinco años «en cuanto evidencia un acto inequívoco de voluntad encaminado a la efectividad del tributo» (*Sentencia* de 17 de noviembre de 1955).

8.—*Devolución de ingresos indebidos: Casos en que procede.*

La facultad que concede el artículo 6.º del Reglamento de reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924 no puede ejercitarse en todos los casos de posible liquidación de derechos excesivos que produzca obligación de restituir, sino concretado a los que el precepto señala (*Sentencia* de 11 de noviembre de 1955).

9.—*Nulidad de actas levantadas por la Inspección de los Tributos.*

La nulidad del acta levantada por la Inspección de los Tributos «se opera cuando no se cumplen las formalidades de garantía que implica el documento oficial citado, mas no por la circunstancia de hacerse constar en él más o menos hechos, ya que, aun tendiendo a lograr todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración para el correspondiente acto administrativo, ni está tasada la consignación de hechos ni pueden éstos someterse a una medida determinada, que varía según las circunstancias de la comprobación o investigación a que el acta responde, y menos aún cabe macularla de nulidad en el caso presente cuando se trata de un acta modelo 9, destinada a consignar la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo que resulta del examen de los libros u otros elementos de trabajo» (*Sentencia* de 21 de octubre de 1955).

II.—PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

1.—*Responsabilidad por dilaciones y negligencias en la tramitación.*

«Las dilaciones o retrasos, y aun las negligencias de los órganos administrativos en la tramitación y decisión de los procedimientos de que conocieren no pueden alcanzar y afectar, por modo directo, a los intereses

del Tesoro y sí, en su caso, integrar materia propia de la imposición de sanciones gubernativas y del ejercicio de otras acciones concernientes al particular» (*Sentencia* de 11 de noviembre de 1955).

2.—*Recurso de reposición: Notificación de la desestimación por silencio administrativo.*

«Si normalmente el silencio administrativo, en vía de recurso, produce el efecto de que si formulado un recurso de reposición no se resuelve en determinado plazo, se entiende desestimado por silencio administrativo el día del vencimiento del plazo predeterminado, comenzando entonces el correspondiente para ejercitar el procedente ulterior, lo que quiere decir que en el mismo instante se entiende causado el acto administrativo denegatorio o desestimatorio de la reposición y su notificación, en materia de reclamación económica no acontece así, porque, según el párrafo séptimo del artículo 5.º del Reglamento de Procedimiento, en su redacción a tenor del Decreto de 2 de agosto de 1934, a los tres días de formulada la reposición sin haberse dictado resolución, se entenderá desestimada y, sin embargo, la notificación no se produce tácitamente hasta el quinto día, conforme al párrafo noveno» (*Sentencia* de 22 de diciembre de 1955).

3.—*Presunción de cosa juzgada: Identidad en la causa.*

Si en un recurso se impugna una liquidación girada por el impuesto de Derechos Reales y en otro se discute una practicada por la contribución de Utilidades, no hay perfecta identidad en la causa, ni en la calidad con que litigaron las mismas partes en uno y otro recurso, como exige el artículo 1.252 del Código civil para que la presunción de cosa juzgada surta efecto en otro juicio (*Sentencia* de 7 de noviembre de 1955).

III.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA.

1.—*Situación del concesionario respecto de la Administración.*

Un Ayuntamiento celebra un convenio con un particular en virtud del cual éste se compromete a construir unos locales de negocios en terrenos de aquél, autorizándosele a celebrar, previa revisión por el Ayuntamiento, contratos de arrendamiento de los distintos locales construídos. La relación contractual se hizo por tiempo máximo de dos años, a cuya fecha revertiría todo lo edificado al Ayuntamiento. La construcción de las obras se haría bajo la inspección de los técnicos municipales y se establecía un canon de 4.000 pesetas a favor de la Corporación municipal.

La *Sentencia* de 10 de diciembre de 1955 califica de concesión la relación existente entre la Corporación municipal y el particular constructor de los locales, pues dice que hay concesión administrativa cuando se trata de una cesión temporal de un bien público, mediante canon fijo, sujeta a las condiciones establecidas por la Administración, con derecho de acceso gratuita de las obras realizadas a favor de la Administración concedente, no alterando la esencia de la concesión la facultad del concesionario de percibir de terceras personas precio o merced por el uso de las obras si el concesionario conviene con la Administración concedente que el precio de las obras lo cobrará durante el plazo de la concesión mediante lo que pagasen los usuarios.

La *Sentencia* declara que la obligación de darse de alta en la contribución corresponde a la Corporación pública propietaria, sin que la Administración tenga que relacionarse con el concesionario en todo lo referente a la Contribución Urbana.

IV.—CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL.

1.—*Tributación de las máquinas de capacidad doble.*

La *Sentencia* de 22 de noviembre de 1955 declara que las máquinas que realizan una cantidad de trabajo que represente una producción doble de la obtenida con una máquina elemental, deben tributar como dos de éstas. De otro modo, no se respetaría la proporcionalidad entre la capacidad de trabajo y la cuota tributaria, que es el elemento tenido en cuenta por el epígrafe 835 de las Tarifas de la Contribución Industrial aprobadas por la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de octubre de 1941.

2.—*Valor de los Estatutos de un Gremio fiscal frente a las Leyes generales.*

Los Estatutos de un Gremio fiscal no pueden derogar las Leyes generales de la nación, como el Reglamento de la Contribución Industrial, que disponen que las resoluciones de las Juntas gremiales en alegaciones de agravios son susceptibles de reclamación económica ante los Tribunales administrativos, así como las de éstos, en cuanto causen estado, son reconocibles siempre ante la Jurisdicción contenciosa (*Sentencia* de 4 de noviembre de 1955).

V.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

1.—*Legislación aplicable.*

A la Contribución de Utilidades «no le es de aplicación ninguna de las disposiciones que regulan la de Beneficios Extraordinarios, y sólo está dispuesto, por el artículo 6.º de la Ley de 17 de octubre de 1941, que sea supletoria la de Utilidades para la liquidación de la de Beneficios Extraordinarios» (*Sentencia* de 5 de noviembre de 1955).

2.—*Ocultaciones e inexactitud en las declaraciones.*

«Cuando en la declaración y documentación presentadas para la liquidación provisional de la Contribución de Utilidades aparecen verazmente reflejados los resultados económicos del ejercicio, y consiguientemente la Administración tiene conocimiento por el interesado de todos los elementos necesarios para liquidar dicha Contribución, no cabe hablar de ocultación o inexactitud, ni imponer al contribuyente, cualesquiera que sean las disparidades de criterio que respecto de la aplicación de los pertinentes preceptos fiscales se hayan producido entre él y los organismos gestores del Impuesto, penalidades que están reservadas a las omisiones e inexactitudes de mala fe, descubiertas por iniciativa propia de la Inspección del Tributo» (*Sentencia* de 14 de noviembre de 1955).

3.—*Plazo para elevar a definitivas las liquidaciones provisionales.*

La legislación de Utilidades hoy vigente no señala plazo en el cual deban elevarse a definitivas las liquidaciones provisionales, por lo que es de aplicación a este fin el plazo señalado en el artículo 27 de la Ley, «o sea que el plazo de cinco años es el que ha de contarse para la prescripción del derecho de la Administración para liquidar cuotas en materia de Contribución de Utilidades; y para recaudar las liquidadas y notificadas, la acción administrativa no prescribirá, conforme al artículo 29 de la Ley de Contabilidad de 1.º de julio de 1911, hasta que no pasen quince años» (*Sentencia* de 5 de noviembre de 1955).

4.—*Tarifa 1.ª*

Sujeción al impuesto de la utilidad que perciben los Ayuntamientos por recaudar contribuciones e impuestos del Estado.

Los premios o utilidad que perciben los Ayuntamientos encargados de recaudar contribuciones e impuestos del Estado están sujetos a tributación

por Tarifa 1.ª. Porque «ha de tenerse en cuenta que todo premio o emolumento percibido como consecuencia de servicios prestados en la recaudación de contribuciones e impuestos o arbitrios de cualquier clase constituye por su esencia una retribución de servicios de carácter personal, ya sean éstos realizados por una entidad individual o colectiva, puesto que tratándose de estas últimas, como por su naturaleza no pueden realizarlos por sí mismas, han de valerse de personas físicas que actúen en su nombre y representación» (*Sentencia* de 18 de noviembre de 1955).

5.—Tarifa 2.ª

A) *Préstamos hipotecarios de Bancos de emisión y descuento.*

Se ha planteado ante el Tribunal Supremo el problema de si los préstamos hipotecarios son negocios regulares de los Bancos de emisión y descuento. La calificación interesa a efectos de la exención establecida en la regla 1.ª del epígrafe 3.º de la Tarifa 2.ª de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades.

El Tribunal Supremo, en las *Sentencias* de 2 y 5 de diciembre de 1955 y 18 de enero de 1956, lo resuelve negando a los préstamos hipotecarios el carácter de negocios regulares de este tipo de Bancos. Apoya su afirmación en las razones siguientes: se entenderá por negocio regular de Banco o banquero «el que está ajustado a regla o norma conducente al desarrollo de las actividades en que habitualmente puede intervenir según la naturaleza de las mismas, revelándose así la coexistencia inexcusable de dos circunstancias que han de concurrir para dicha calificación: índole de negocio mercantil y regularidad en la efectividad de él, las cuales han dado base para que el artículo 123 del Código de Comercio clasifique las Compañías mercantiles en Sociedades de crédito, Bancos de emisión y descuento, Compañías de crédito territorial y otras varias que el precepto enumera, atendiendo precisamente a la índole de sus operaciones, y como para realizarlas se instituyen las mencionadas Compañías, es esa realización, continuada y normalmente llevada a cabo, la que exige en regular el negocio de cada una de ellas integrando la razón de ser de las mismas». Los préstamos hipotecarios como negocio regular lo son únicamente de los Bancos de crédito territorial.

Las mismas *Sentencias* declaran que existe préstamo hipotecario cuando a la operación de descuento de letras se adiciona para mayor garantía la constitución de una hipoteca.

En conclusión, si los Bancos de descuento realizan préstamos hipotecarios, es simplemente al amparo de la libertad de contratación, y los intereses que asegura la hipoteca, aunque fueren los mismos correspondientes al préstamo originario, pasaron a ser fiscalmente base tributaria

desde el momento en que se garantizaron mediante la superposición de hipoteca porque esta operación, extraña a las regulares de la entidad actora, excluye la posibilidad de aplicar a dichos intereses la exención de la regla 1.ª del epígrafe 3.º de la Tarifa 2.ª de la Ley de Contribución de Utilidades.

B) *Aportación de acciones.*

La aportación de acciones está sujeta a tributación por Tarifa 2.ª de Utilidades, pues la enumeración de conceptos jurídicos que hace el epígrafe adicional a) de la Tarifa 2.ª, incorporado por la Ley de 11 de marzo de 1932 y reformado por la de 19 de junio de 1936, no es limitativa y sí enunciativa y, por tanto, no excluye la posibilidad de que el gravamen afecte a otros conceptos similares comprendidos en la finalidad a que aquel precepto responde (*Sentencias* de 15 de diciembre de 1955 y 5 de enero de 1956).

6.—*Tarifa 3.ª*

A) *Exención de las Mutualidades Patronales.*

La Ley de Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria de 22 de septiembre de 1922 excluyó de la tributación a las Mutualidades Patronales de Seguros Mutuos. La Ley de Reforma Tributaria de 1940 las sometió a tributación por Tarifa 3.ª, y la Ley de 6 de diciembre de 1941 determinó que quedaban sujetas a tributación las Sociedades Mutuas de Seguros que de cualquier modo obtuviesen lucro o beneficio, y exentas de ella las que no tuviesen tal finalidad, pero ello no de una manera incondicional, sino solamente cuando se sometiesen a la regulación adjetiva que esta Ley fija y determina.

La *Sentencia* de 17 de noviembre de 1955 establece que se considerarán Mutualidades Patronales cuando sus operaciones se reduzcan a repartir entre sus asociados el equivalente de los riesgos sufridos por una parte de ellos, sin que puedan estas Mutualidades dar lugar a beneficios de ninguna clase, pues la ausencia de lucro en sus operaciones es el principio que impera en la Ley de Utilidades para las exenciones, o sea que no se den beneficios ni exista posibilidad de producirlos. Pero no es esto suficiente para gozar de la exención —dice también la propia *Sentencia*—, es preciso que estén inscritas en el Registro especial de Accidentes de Trabajo, en la Dirección General de Previsión, y afectas a la Federación correspondiente, y que sus Estatutos sean aprobados por el Ministerio de Trabajo, de acuerdo con el artículo 1.º de la Orden de 9 de mayo de 1949, y artícu-

lo 33 del Reglamento de 26 de mayo de 1943, dictados para la aplicación de la Ley de 6 de diciembre de 1941.

Las *Sentencias* de 28 de noviembre de 1955 y 2 de enero de 1956 puntualizan que la determinación de si las *Compañías de Seguros* tenían la cualidad de ser exclusivamente mutuas sin finalidad ni obtención de lucro, quedó asignada, por la Ley de diciembre de 1941, al Ministerio de Trabajo.

La exención fiscal otorgada a las Mutualidades por el artículo 10 de la Ley de 6 de diciembre de 1941 —según declaran las *Sentencias* de 15 y 29 de noviembre de 1955— no ampara el ejercicio de cualquier comercio e industria, quedando, por tanto, en cuanto tales actos mercantiles o industriales, comprendidos en el número VI de la disposición primera de la Tarifa 3.ª

B) *Gastos no deducibles.*

a) De la cuota pagada por Tarifa 3.ª se deducirá siempre el importe de la cuota pagada por la Contribución Territorial correspondiente al año del ejercicio económico de la Empresa que se grava por Tarifa 3.ª, pero no lo son, en cambio, aunque hayan sido también satisfechas en dicho ejercicio, las cuotas por Contribución Territorial correspondientes a años anteriores, «y ello no sólo porque el derecho a esas cuotas lo adquirió el Estado en los años a que las mismas se refieren, y es forzoso, por tanto, estimarlas devengadas entonces y no al practicarse la liquidación o expedirse el recibo en que tales cuotas se hicieron constar, sino, además, porque la disposición 13 de la Tarifa 3.ª de la Ley de Utilidades sienta terminantemente el principio de la absoluta separación de ejercicios, e impide la deducción, en cualquiera de ellos, de gastos de otros ejercicios anteriores» (*Sentencia* de 14 de noviembre de 1955).

b) La multa impuesta por la Fiscalía de Tasas no puede considerarse como gasto deducible, «pues sería absurdo que se estimara como gasto de la normal y lícita explotación de un negocio una sanción económica impuesta por cometer hechos que por declararse ilícitos o delictivos por una Ley son castigados» (*Sentencia* de 5 de noviembre de 1955).

c) Las gratificaciones y obsequios que con motivo de las fiestas de Navidad se dispensan a empleados y clientela deben tributar por Tarifa 3.ª de Utilidades. Para que estos gastos fueran deducibles, el contribuyente debería demostrar, por lo que respecta a las gratificaciones de personal, que está obligado a otorgarlas por imposición de precepto legal con fines sociales o concertados en contrato de trabajo, y en cuanto a ambos conceptos, debe justificar que fueron necesarios para la explotación del negocio, como lo hubiera sido, por ejemplo, concurriendo determinadas circunstancias, los donativos o liberalidades al público con fines de

propaganda, de productos, etc. Por tanto, las gratificaciones y obsequios que se hacen puramente o sin causa probada para la buena explotación del negocio están encuadrados como beneficios fiscales en el apartado E de la regla 3.ª de la disposición 5.ª de la Tarifa 3.ª (*Sentencia* de 5 de noviembre de 1955).

C) *Prueba de las depreciaciones del activo.*

La depreciación efectiva y real de los elementos del activo, a efectos de la condición 1.ª de la regla 2.ª, apartado b) de la Disposición 5.ª de la Tarifa 3.ª de la vigente Ley de Utilidades, ha de probarse, «cuando no sea aceptada por la Administración, con el dictamen técnico que ordene realizar», pero nunca limitándose a establecer unos tipos uniformes de amortización que se vayan aplicando al contribuyente en años sucesivos, sin tener presente las depreciaciones que realmente hayan sufrido los valores del activo en el ejercicio que se liquida (*Sentencia* de 23 de noviembre de 1955).

VI.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

1.—*Evaluación de la renta imponible al trabajo personal.*

En la evaluación de la renta imponible al trabajo personal no debe ser deducida como gasto la cuota por Tarifa 1 de Utilidades y la cuota por Contribución Industrial, ésta por estar englobada en aquélla, y la de Utilidades porque correspondía deducirla no como gastos, sino proporcionalmente de la cuota obtenida por renta (*Sentencia* de 14 de octubre de 1955).

2.—*Determinación del rendimiento de fincas rústicas.*

Para determinar, a efectos de la Contribución sobre la renta, el rendimiento de las fincas rústicas, se impone atender, ante todo, como requisito de ineludible cumplimiento, a lo que consta en el Catastro o amillaramiento, siendo la renta dos tercios de los líquidos imponibles asignados. Si la Inspección de Hacienda no hace la valoración de este modo, tal infracción constituye un vicio sustancial que invalida lo actuado (*Sentencia* de 25 de noviembre de 1955).

3.—*Competencia del Jurado Central.*

Las *Sentencias* de 21 y 28 de octubre de 1955 hacen aplicación de la doctrina, ya establecida, entre otras *Sentencias*, por la de 27 de mayo

de 1950, anotada y comentada por SÁINZ DE BUJANDA en el número 2 de esta REVISTA (págs. 175-179), y las de 8 y 23 de junio de 1955, anotadas por GARCÍA-TREVIJANO FOS en el número 17 de esta REVISTA (págs. 239-241), de la necesidad de presunción fundada de que los rendimientos no corresponden a la realidad de los hechos económicos para que exista competencia del Jurado Central.

Destacaremos que la *Sentencia* de 21 de octubre señala «que el HECHO base conducente al desconocido ofrece múltiples variedades y muy diversas concreciones, según las circunstancias del caso a que la presunción se aplica...» En el caso que la *Sentencia* contempla, que es el de valoración de los productos derivados de una explotación agrícola, dice que del hecho de que el particular no haya formulado declaración ni lleve contabilidad, no obstante la importancia y volumen de sus negocios, ni haya presentado datos que permitan apreciar la cantidad de los productos hortícolas y el precio de su enajenación, que el pedrisco que flicé que arrasó las cosechas, por informaciones verosímiles, no parece que llegó a tan calamitoso extremo, lleva a la presunción fundada de que existen rendimientos que puedan incidir en la obligación tributaria.

VII.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

La tasación pericial como prueba del valor del ajuar doméstico.

No se acepta la tasación pericial como medio de comprobación del valor del ajuar doméstico del causante de una herencia «que los causahabientes pueden ocultar o sustraer a fin de evadirse del pago de una mayor cantidad del impuesto de Derechos Reales, por lo que la Administración acepta como precepto o fórmula de presunción *iure et de iure* un pequeño o prudencial tanto por ciento del caudal relicto cuando se acredita la existencia de dicho ajuar» (*Sentencia* de 22 de diciembre de 1955).

VIII.—IMPUESTOS SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS.

Gravamen de títulos .

El impuesto de emisión no grava separadamente cada uno de los títulos emitidos, sino la totalidad de los puestos en circulación, siendo el momento de la emisión el del devengo del impuesto (*Sentencia* de 8 de noviembre de 1955).

IX.—IMPUESTO DE PAGOS.

Sujeción al mismo del Instituto Nacional de Previsión

El Instituto Nacional de Previsión es Administración y, por tanto, está sujeto al impuesto de Pagos del Estado en la cuantía del 1,30 por 100 vigente (*Sentencia* de 20 de diciembre de 1955).

X.—IMPUESTO DEL TIMBRE.

Tributación de las Cajas Generales de Ahorro Popular.

La *Sentencia* de 21 de diciembre de 1955 declara que las Cajas Generales de Ahorro Popular están exentas, entre otros tributos que enumera el Estatuto de tales Cajas de 14 de marzo de 1938, del Impuesto del Timbre del Estado, pero ello no de un modo absoluto e incondicional, sino limitada a los documentos de orden interior, carácter que no puede reconocerse a los documentos relacionados con terceras personas. Por tanto, son actos sujetos al Impuesto del Timbre las instancias y correlativas concesiones de préstamos y también las renovaciones de los mismos, porque, efectivamente —dice la *Sentencia* que anotamos—, en orden civil, la renovación o novación no es más que la extinción de una obligación mediante la creación de una nueva destinada a reemplazarla.

XI.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

1.—*Carácter discrecional de las resoluciones de los Jurados de Valoración.*

Las resoluciones de los Jurados de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos no dimanen del ejercicio de facultades regladas, sino de las evidentemente discrecionales, por lo que no es posible recurrir de las mismas ante Tribunales contencioso-administrativos, puesto que falta el esencial requisito exigido por el número segundo del artículo primero de la Ley de lo Contencioso-administrativo.

La prueba de la discrecionalidad de sus resoluciones está en el contenido de los artículos 6.º y 7.º del Decreto de 18 de diciembre de 1943 relativo a estos Jurados, que expresan que los mismos deberán resolver ponderando los datos que consten en los expedientes respectivos, señalando por equidad las bases tributarias correspondientes. Responden, por tanto, «sus acuerdos a un juicio de conciencia, formado en el ejercicio de

una función apreciativa de las circunstancias de cada caso, sin reglas que la limiten o condicionan, ya que la única finalidad a que va dirigida la necesidad de que razonen los fundamentos en que se hubieren apoyado para establecer aquellas bases es la de destacar la equidad en que su fijación se hubiere inspirado» (*Sentencia* de 7 de noviembre de 1955).

2.—*Los depósitos francos son parte de puerto marítimo.*

El Tribunal Supremo considera que los depósitos francos deben estimarse como una parte o dependencia de puerto marítimo apto para la exportación, con lo que las mercancías que van directamente de fábrica a depósitos francos cumplen la exigencia que establece la *Ley* de Alcoholes de 21 de marzo de 1927, artículo 107, para conceder el beneficio de 4,35 pesetas el litro a los exportadores de aguardientes siempre que se envíen directamente de la fábrica al puerto o punto de embarque (*Sentencia* de 25 de enero de 1956).

XII.—RENTA DE ADUANAS.

1.—*Criterios para realizar los aforos.*

a) La *Sentencia* de 9 de diciembre de 1955 establece que «en materia de aforos, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial, ha de atenderse, para la resolución de casos dudosos, a la naturaleza y destino del producto importado (según declara la *Sentencia* de 10 de noviembre de 1955, el destino no puede prevalecer sobre la textura de la mercancía), siendo también elemento de juicio, como derivado del apartado E) de la base 4.ª de la *Ley* de 20 de marzo de 1906, el principio de proporcionalidad entre el valor de la mercancía y el importe de los derechos que resulten exigibles según se aplique a la misma una u otra de las partidas arancelarias en que pudiera reputarse incluida».

b) La jurisprudencia de esta jurisdicción tiene reiteradamente declarado que «cuando en el Arancel de Aduanas existe una partida que determinadamente grave un producto debe serle aplicada, sin que, por consiguiente, pueda asignársele, por analogía, otras de ese mismo Arancel» (*Sentencia* de 11 de noviembre de 1955).

c) Cuando hay una partida definida en los Aranceles de Aduanas, para una mercancía, no debe de aplicarse la genérica, aun cuando comprenda a aquélla (*Sentencia* de 19 de noviembre de 1955).

d) En los productos que pueden destinarse a uso industrial o a alimentación se tendrá también en cuenta, para su aforo, su presentación y la finalidad inmediata a que se destina (*Sentencia* de 18 de noviembre de 1955).

e) Las piezas mecánicas que forman un todo estructural y esencial mecánico con otras piezas, aun importadas separadamente a efectos de fácil transporte y embalaje, aunque estén individualizadas en una partida de los Aranceles de Aduanas, deberán considerarse incluidas en la partida por la que se aforó toda la mercancía (*Sentencia* de 10 de diciembre de 1955).

2.—*Envases.*

Para calificar si las cajas, jaulas, tambores o cilindros, etc., es envase o no de la mercancía importada, ha de tenerse en cuenta si en el momento del despacho forma cuerpo con la mercancía y se utilizaron como envoltura para protegerlos en el transporte (*Sentencias* de 5 y 16 de noviembre de 1955).

3.—*Prueba.*

Si la Administración sostiene que un producto debe ser comprendido en determinada partida del Arancel, para que prospere su pretensión debe aducir los medios de prueba que funden su opinión (*Sentencia* de 12 de diciembre de 1955), e igualmente cuando las entidades particulares importadoras pretenden cosa análoga (*Sentencia* de 28 de noviembre de 1955).

XIII.—BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

Carácter de empresa industrial de las Sociedades mineras.

Las Sociedades mineras son empresas industriales a efectos de la contribución sobre Beneficios Extraordinarios (*Sentencia* de 23 de noviembre de 1955).

JOSÉ M. BOQUERA OLIVER
Profesor Ayudante de Derecho Administrativo.