

FISCAL Y ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. PRINCIPIOS GENERALES: 1. Interpretación de las Leyes fiscales: el principio «ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus». 2. Nacimiento de la relación jurídico-tributaria: momento en que se constituye. 3. Exención tributaria y «no sujeción al impuesto»: distinción. 4. Fundamento de las facultades del Estado para investigar los rendimientos de los contribuyentes. 5. El Estado «tercero» respecto de los actos inscribibles imperativamente en el Registro Mercantil. 6. Error de hecho. 7. Notificaciones: A) Diligencias de notificación a personas jurídicas. B) Imposibilidad de convalidar el error de la notificación al practicar la diligencia de la misma. 8. Justificación del previo pago: momento procesal oportuno. 9. Prescripción de acciones: A) Requisito necesario para que las actuaciones administrativas interrumpan el plazo de prescripción de la acción para el cobro de cuotas a favor del Tesoro. B) Plazos de prescripción de la acción para instar la devolución de ingresos indebidos. 10. Requisitos de forma exigidos para que las denuncias de irregularidades fiscales produzcan derechos a favor de quienes las formulan. 11. Identidad de objeto gravado.—II. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO: 1. Impugnación de las decisiones de los Jurados de la Hacienda pública. 2. Competencia para resolver el recurso de alzada interpuesto sobre exenciones fiscales otorgadas a Sociedades cooperativas. 3. Impugnación de liquidaciones provisionales. 4. Momento en que debe plantearse la deducibilidad de cuotas. 5. Imposibilidad de impugnar ante la jurisdicción contencioso-administrativa una Ordenanza municipal consentida por el recurrente. 6. Declaración de caducidad de recursos promovidos antes del 1.º de enero de 1947.—III. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA: 1. Momento a partir del cual ha de contarse el plazo de exención de las casas económicas. 2. Extensión de la exención de que gozan las Cajas Generales de Ahorro Popular.—IV. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: 1. Incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para decidir la forma en que una Empresa debe hacer el pago del Impuesto de Utilidades de sus empleados. 2. Tarifa 1.ª: Sujeción al impuesto de los haberes que perciben los retirados del Ejército con categoría inferior a la de Oficial y percepción dineraria equivalente a la de éstos. 3. Tarifa 2.ª: A) No sujeción a gravamen de determinados «Fondos de reserva». B) Concepto de negocio regular de Banco o banquero. Préstamos hipotecarios de Bancos de emisión y descuento. 4. Tarifa 3.ª: A) El recargo provincial del diez por ciento debe deducirse en el mismo ejercicio de la imposición de Utilidades. B) Las cantidades satisfechas en concepto de contribución sobre los sueldos de los empleados son donativos a efectos tributarios.—V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: 1. Competencia del Jurado Central. Presunción y sospecha. 2. Intervención del Jurado Central a instancia de la Administración: momento en que debe tener lugar el

trámite de audiencia al interesado y plazo para el mismo. 3. La utilidad que produce la aportación de bienes o derechos a una Sociedad está sujeta a gravamen.—VI. IMPUESTO DE DERECHOS REALES: 1. Requisitos que deben reunir las donaciones «inter-vivos» para estar sujetas al impuesto. 2. Los contratos de suministro de energía eléctrica no son nunca exclusivamente verbales. 3. Exención de la donación contractual.—VII. IMPUESTOS SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS: 1. Sujeción al impuesto de las acciones de la «Empresa Nacional Bazán». Carácter esencialmente transferible de las acciones de las Sociedades anónimas. 2. El Fondo de Reposición de Flota no es computable para determinar la base gravable por este impuesto.—VIII. IMPUESTO DEL TIMBRE: No sujeción al impuesto de las «Ordenes de entrega» de la CAMPSA.—IX. RENTA DE ADUANAS: 1. Prohibición de aplicar analógicamente las disposiciones del Arancel. 2. Proporción entre el valor de los géneros y los derechos que se impongan. 3. La jurisdicción contencioso-administrativa sólo puede revisar la aplicación del Arancel. 4. Caracteres de la defraudación aduanera. 5. Defraudación y error. El error no puede ser sancionado con la imposición de multa. 6. Carga de la prueba del fraude. 7. La tentativa de falta de defraudación no puede ser sancionada.—X. EXACCIONES LOCALES: 1. Impuesto de veinte por ciento de Propios: La ocupación de puestos en un mercado municipal de abastos no está sujeta al impuesto. 2. Padrón municipal de arbitrios: Oposición a ser incluidos en el mismo. 3. Plusvalía: Cálculo del arbitrio de terrenos irregulares y anormales.

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

1.—*Interpretación de las Leyes fiscales: el principio «ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus».*

Donde la norma tributaria no distingue no es lícito que, al aplicarla, se distinga, con presunciones o supuestos que no estén permitidos por sus términos claros e indudables. (*Sentencia de 28 de enero de 1956.*)

2.—*Nacimiento de la relación jurídico-tributaria: momento en que se constituye.*

«Devengo o derecho a la percepción de tributos, en esencia quiere decir lo mismo que nacimiento de la obligación de tributar, ya que desde ese mismo momento nace el derecho de crédito a favor del sujeto activo; por ello, si el devengo de la cuota es el momento concreto en que nace la obligación, no será otro, en definitiva, sino aquel en que la misma se perfecciona, siendo erróneo estimar el momento de la liquidación, o sea el del acto administrativo de la determinación específica y material de la cantidad a pagar.» (*Sentencia de 25 de abril de 1956.*)

3.—*Exención tributaria y «no sujeción al impuesto»: distinción.*

«La exención es un privilegio contra derecho común por razón del tiempo o de la causa, y sólo puede producirse, precisamente, cuando hay

ujeción al tributo, constituyéndose en una mera suspensión de la efectividad de él, lo cual es cosa distinta a la no sujeción al impuesto, que es a que conduce a la exclusión del mismo cuando no se da en cada caso la razón que lo motiva. (*Sentencia de 10 de marzo de 1956.*)

4.—*Fundamento de las facultades del Estado para investigar los rendimientos de los contribuyentes.*

Siendo el Estado titular del «derecho a cobrar el tanto por ciento preijado en las respectivas tarifas del interés, beneficio o utilidad sujeto a ributación, en calidad de acreedor del sujeto contribuyente, ello incluye ecesariamente la facultad de investigar y comprobar por los medios a u alcance la existencia del rendimiento, provecho o ganancia gravable en ualesquiera actos en que, como originarios de las mismas, determinen la bligación de contribuir.» (*Sentencia de 9 de febrero de 1956.*)

5.—*El Estado «tercero» respecto de los actos inscribibles imperativamente en el Registro Mercantil.*

El concepto de tercero conforme a los principios hipotecarios aplicado l Derecho administrativo alcanza al Estado en relación con los actos o ontratos en que no hubiera intervenido y que imperativamente hayan le inscribirse en el Registro Mercantil. (*Sentencia de 9 de febrero de 1956.*)

6.—*Error de hecho.*

El error de hecho es siempre de carácter material, aritmético, numérico y accidental, y no de concepto, esencial o de fondo. (*Sentencia de 12 de enero de 1956.*)

7.—*Notificaciones.*

A) *Diligencias de notificación a personas jurídicas.*

Si está dispuesto que la diligencia de notificación cuando el interesado o está en su domicilio, debe entenderse con persona que sea su familiar o dependiente, aunque «en las personas jurídicas no existe vínculo familiar, si hay personas en relación con la sociedad, cuales son sus empleados, desde el Director a Conserje», y con alguno de ellos debe entenderse el notificador antes que con la portera del inmueble. (*Auto de 22 de febrero de 1956.*)

B) *Imposibilidad de convalidar el error de la notificación al practicar la diligencia de la misma.*

El error de la propia Administración padecido en el oficio de notificación lleva consigo la nulidad de la notificación, sólo subsanable de ha-

ber acudido el interesado ante el Tribunal competente en tiempo y forma, pues aunque se intente convalidar el error o infracción en la práctica de la diligencia de notificación, esto es, en el acto de la entrega del oficio, no puede olvidarse «que no es en la diligencia de práctica de la notificación, sino en el oficio, en donde deben hacerse inexclusablemente las prevenciones relativas al recurso procedente, autoridad y plazo para interponerlo.» (*Sentencia de 18 de enero de 1956.*)

8.—*Justificación del previo pago: momento procesal oportuno.*

La Sala 3.ª de nuestro Tribunal Supremo considera, según Sentencia de 2 de marzo de 1956, que la armoniosa interpretación de los artículos 6.º y 33, apartado 5.º, de la Ley de la Jurisdicción debe conducir a la natural y lógica consecuencia de no excluir de la vía contencioso-administrativa las reclamaciones en asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda, si resulta acreditado el previo pago a las Cajas del Tesoro o de las Corporaciones locales, *aun cuando no se haya acompañado con el escrito inicial del procedimiento el documento original justificativo del ingreso*, toda vez que el único fin que persigue el número 5.º del artículo 33 del citado cuerpo legal es, precisamente, velar por el cumplimiento de dicha obligación, *por lo que si ésta fué oportunamente observada y aparece así acreditado en los autos, sería recusable atribuir mayor alcance al precepto mediante interpretación que conduciría al absurdo y que, por tanto, no puede ser admitida.*

La doctrina de esta Sentencia parece corregir el criterio establecido por la misma Sala del T. S. en la Sentencia de 31 de octubre de 1955, anotada en el núm. 19 de esta REVISTA, pág. 263, B), d).

9.—*Prescripción de acciones.*

A) *Requisito necesario para que las actuaciones administrativas interrompan el plazo de prescripción de la acción para el cobro de cuotas a favor del Tesoro.*

Para que las actuaciones administrativas puedan afectar al contribuyente con eficacia bastante para producir la interrupción del plazo de prescripción, es preciso que se haya dirigido contra él, y realizado con su conocimiento, si nada se le comunicó o hizo saber, al ignorar el interesado lo que acaecía, no cabe sostener que actos contra él dirigidos, pero realizados sin su conocimiento, puedan interrumpir la prescripción establecida por la Ley. (*Sentencias de 28 de enero, 2 de marzo y 26 de abril de 1956.*)

B) *Plazos de prescripción de la acción para instar la devolución de ingresos indebidos.*

La Sentencia de 22 de enero de 1956 establece que «si bien es cierto que el que por error pagó lo que no debía, tiene derecho a la devolución de lo pagado, no lo es menos que en la esfera administrativa, conforme a lo preceptuado en los artículos 6.º y 62 del Reglamento procesal de 29 de julio de 1924, en tanto que la acción para obtener dicha devolución dura cinco años cuando el error es de hecho, prescribe a los quince días, contados desde aquel en que se verificó el pago, cuando se trata de error de derecho o de concepto».

10.—*Requisitos de forma exigidos para que las denuncias de irregularidades fiscales produzcan derechos a favor de quienes las formulan.*

Las denuncias verbales de irregularidades fiscales no son susceptibles de crear derechos a favor de quienes las formulan, entre ellos y como más importante el percibir la participación dineraria en relación con las sanciones respectivas, pues para ello han de revestir los requisitos de forma de ser escritas, extendiéndose y firmándose en papel sellado, de que los denunciante acrediten su personalidad con la presentación de la cédula correspondiente y de que se consigne en ellas el domicilio de los mismos. (Sentencia de 26 de enero de 1956.)

11.—*Identidad del objeto gravado.*

El hecho de ser distinto el sujeto obligado al pago en uno y otro impuesto no es obstáculo para que exista identidad de objeto gravado. (Sentencia de 14 de febrero de 1956.)

II.—PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

1.—*Impugnación de las decisiones de los Jurados de la Hacienda pública.*

«La condición de juicio de conciencia y no de derecho con que se pronuncian los Jurados dependientes del Ministerio de Hacienda para la evaluación de bases impositivas en diversas contribuciones e impuestos, por someterse a su decisión solamente cuestiones de hecho, determina la forzosa consecuencia de que tales decisiones no sean recurribles ni en vía gubernativa ni en la contenciosa.»

Pero si el Jurado infringe algún precepto adjetivo en el curso de las diligencias fijando las bases para la liquidación correspondiente, la reparación de estos vicios procesales deberá ser pedida, con el ejercicio de la oportuna acción contenciosa, dentro del plazo de tres meses contados en

la forma que disponen los artículos 7.º y 8.º de la Ley de la Jurisdicción. (*Sentencia de 29 de diciembre de 1955.*)

2.—*Competencia para resolver el recurso de alzada interpuesto sobre exenciones fiscales otorgadas a Sociedades cooperativas.*

El Tribunal Económico-administrativo Central es incompetente para resolver el recurso de alzada interpuesto sobre exenciones fiscales otorgadas a Sociedades cooperativas. pues la Orden de 27 de enero de 1949, número 3.º, establece que la decisión en vía administrativa sobre las exenciones otorgadas a esta clase de Sociedades y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia será de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda. (*Sentencia de 15 de febrero de 1956.*)

3.—*Impugnación de liquidaciones provisionales.*

«Los artículos 1.º y 15 del Reglamento de 29 de julio de 1924 facultan a los contribuyentes para reclamar contra las liquidaciones que les hayan sido practicadas por los organismos gestores de cualquier tributo, tanto si dichas liquidaciones tienen carácter de provisionales como si lo tienen de definitivas, y conforme al artículo 20 del propio Reglamento, las reclamaciones económico-administrativas someten a la decisión de la autoridad competente todas las cuestiones que ofrezca el expediente; siendo, además, de tener en cuenta que, aparte de que no existe disposición alguna que autorice a los Tribunales Económico-administrativos para abstenerse de resolver las expresadas cuestiones por la mera circunstancia de que a la liquidación provisional combatida pueda seguir o deba seguir otra definitiva, fácilmente se advierte que el reservar para esa última liquidación la subsanación del posible agravio inferido al contribuyente en el acto administrativo de la liquidación provisional, podría acarrear la indefensión de aquél, mediante el simple y pasivo proceder de dejar transcurrir los plazos de que la Administración dispone para la comprobación y revisión de las liquidaciones provisionales.» (*Sentencia de 17 de abril de 1956.*)

4.—*Momento en que debe plantearse la deducibilidad de cuotas.*

Las Sentencias de 25 de enero, 6 de febrero y 12 de marzo de 1956 declaran que «es improcedente plantear la cuestión sobre la deducibilidad de cuotas antes de practicarse la liquidación definitiva». Por lo que precisa reconocer que «el acuerdo objeto del pleito que confirmó un acto administrativo producido en la fase provisional del expediente y con indicación de que la liquidación definitiva se practicara con la máxima nr-

gencia, no tiene el alcance lesivo que en la demanda se le atribuye, y procede mantenerlo, puesto que el dejar sin efecto la liquidación reclamada sólo conduciría a dilatar el proceso administrativo con una tramitación noperante, pues queda a salvo el derecho de la entidad interesada a planear en su caso la propia cuestión luego de girarse la correspondiente liquidación definitiva».

5.—*Imposibilidad de impugnar ante la jurisdicción contencioso-administrativa una Ordenanza municipal consentida por el recurrente.*

Impugnada una Ordenanza municipal en el trámite de su aprobación por el Delegado de Hacienda y desestimada la reclamación en última instancia por la Dirección General de Administración, al quedar la referida Ordenanza consentida por el recurrente, no podrá éste impugnarla ante la jurisdicción contencioso-administrativa al amparo de la liquidación individualizada, porque siempre versaría el recurso sobre resolución que es reproducción de otra anterior que había causado estado y no había sido reclamada, lo que daría lugar a la incompetencia a tenor del núm. 5.º del artículo 4.º de la Ley. (*Sentencia de 23 de febrero de 1956.*)

6.—*Declaración de caducidad de recursos promovidos antes del 1.º de enero de 1947.*

El artículo 9.º de la Ley de 9 de mayo de 1950 establece que se declarará la caducidad de toda reclamación o recurso promovido con anterioridad al 1.º de enero de 1947 y que penda de resolución en el Tribunal Económico-administrativo Central si los interesados no reinstaren su curso dentro del plazo de un año, contado desde la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado». De donde se sigue que para declarar tal caducidad es requisito necesario que exista entre las actuaciones el diligenciado indispensable integrante del recurso pendiente susceptible de ser caducado, pero es inadmisibles calificar como tal diligenciado los simples asientos de un libro registro, que ni siquiera permiten configurar el contenido de la reclamación y menos del expediente de origen. (*Sentencias de 6 y 9 de febrero de 1956.*)

III.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA.

1.—*Momento a partir del cual ha de contarse el plazo de exención de las casas económicas.*

La exención de la Contribución Territorial de que disfrutaban durante quince años las casas económicas ha de contarse desde la calificación condicional del inmueble como tal y no desde la calificación definitiva o des-

de la fecha en la que se construyó y habitó la casa. (*Sentencias de 26 de enero, 27 de febrero, 18 y 20 de abril de 1956.*)

2.—*Extensión de la exención de que gozan las Cajas Generales de Ahorro Popular.*

Las Cajas Generales de Ahorro Popular son, por declaración expresa administrativa, instituciones de beneficencia, y como tales gozan, a tenor de lo establecido en el artículo 5.º del Decreto de 14 de marzo de 1933, de las mismas exenciones fiscales que alcanzan a las entidades benéficas.

Están exentas, entre otros tributos, según el precepto antes citado, de la Contribución Territorial respecto a las fincas de su pertenencia afectas al servicio de las misma, «o, en su caso, a la parte de los inmuebles que no produzcan renta por ocuparla para sus fines sociales la institución propietaria».

El ceder gratuitamente vivienda a sus empleados no es fin específico de esta clase de instituciones; por tanto, los cuartos que ocupan éstos no están exentos del pago de la Contribución Territorial. (*Sentencia de 22 de febrero de 1956.*)

IV.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

1.—*Incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para decidir la forma en que una Empresa debe hacer el pago del Impuesto de Utilidades de sus empleados.*

La jurisdicción contencioso-administrativa no es competente, por no existir lesión de un derecho de carácter administrativo, para decidir la contienda surgida entre una empresa y sus empleados sobre la forma de hacer el pago del impuesto de Utilidades correspondiente a los empleados, porque estas obligaciones son derivadas exclusivamente del contrato de trabajo y, por lo tanto, las relaciones jurídicas son de típico carácter laboral. Tampoco son competentes para decidir esta cuestión las Delegaciones de Trabajo y la Dirección General de Trabajo. (*Sentencia, Sala 4.ª, de 7 de febrero de 1956.*)

2.—*Tarifa 1.ª*

Sujeción al impuesto de los haberes que perciben los retirados del Ejército con categoría inferior a la de Oficial y percepción dineraria equivalente a la de éstos.

Los haberes que perciben los retirados del Ejército, con categoría inferior y percepción dineraria equivalente a la de Oficial del mismo, están

sujetos a tributación por Tarifa 1.ª, porque lo que la Ley de Utilidades grava, con abstracción de sus categorías, es el importe de los haberes efectivos que se perciban por los militares retirados.

La Ley reguladora de esta contribución preceptúa, en su artículo 1.º, que contribuirán con arreglo a las disposiciones del Título 1.º de la Tarifa 1.ª las pensiones de «los Generales, Jefes, Oficiales y asimilados del Ejército y de la Armada, en situación activa, de retiro o de reserva», y en ninguna otra parte del texto de esta Ley se establece excepción alguna para que los individuos de las clases de tropa que sean retirados con haberes equivalentes a los de Oficial puedan seguir acogidos a las exenciones que les correspondían cuando cobraban los propios de la clase de tropa a que en esa situación anterior pertenecían. (*Sentencia de 9 de febrero de 1956.*)

3.—Tarifa 2.ª

A) No sujeción a gravamen de determinados «Fondos de Reserva».

Las disposiciones estatutarias de la Sociedad recurrente establecían que los fondos sociales de reserva no podrían repartirse entre los socios, más que en lo que excedan de diez veces el capital social; y que se entenderán por beneficios las utilidades que queden después de pagados determinados gastos que los Estatutos enumeran, repartiéndose los beneficios a los socios a prorrata de su capital respectivo.

El número 2.º de la Tarifa 2.ª, respecto al gravamen de las utilidades obtenidas con cargo a los beneficios sociales por los socios de las Compañías colectivas y de las comanditarias sin acciones, ha de entenderse completado con lo dispuesto en el artículo 8.º de la Ley reguladora de la Contribución de Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, conforme al cual la retención indirecta por la entidad pagadora en favor de la Hacienda de la cuota correspondiente, se entenderá hecha el día mismo en que el pago de la utilidad de que se trate sea exigible por los acreedores respectivos, por lo que, teniendo en cuenta además los preceptos estatutarios expuestos, no cabe considerar como beneficios tributables de los socios la cantidad pasada al «Fondo de Reserva», ya que aquéllos no percibieron —ni podían percibir por su mera voluntad— el importe de dicha suma, que, por la restricción establecida en los estatutos, requería un previo acuerdo social que dispusiera el reparto, y dando con ello lugar al pase de la respectiva parte de las reservas, del patrimonio de la Sociedad al de cada uno de los socios, por lo menos de una manera virtual; con lo que se demuestra que no se dan los requisitos legales precisos para que se estime sujeta a gravamen por Tarifa 2.ª la suma llevada a los fondos de reserva. (*Sentencia de 12 de diciembre de 1955.*)

B) *Concepto de negocio regular de Banco o banquero. Préstamos hipotecarios de Bancos de emisión y descuento.*

La Sentencia de 6 de abril de 1956 repite, a propósito de la exención establecida en la regla 1.ª del epígrafe tercero de la Tarifa 2.ª de la Ley de Utilidades, los mismos razonamientos que anotábamos en el número 19 de esta REVISTA, pág. 269, 5, A).

4.—*Tarifa 3.ª*

A) *El recargo provincial del diez por ciento debe deducirse en el mismo ejercicio de la imposición por Utilidades.*

El recargo provincial del diez por ciento sobre las cuotas de la Tarifa 3.ª tiene el carácter fiscal de gasto deducible a efectos de la liquidación de la Contribución de Utilidades. Ahora bien, ¿debe llevarse a cabo la citada deducción para la fijación de la base del ejercicio durante el cual se verifique el pago de aquel recargo provincial después de practicada y notificada la correspondiente liquidación, o, por el contrario, debe la referida deducción afectar al ejercicio en el cual el recargo se devengó?

La Sentencia de 19 de enero de 1956 razona la contestación a la pregunta formulada de la manera siguiente: la disposición décimotercera de la Tarifa 3.ª ordena que la Contribución de Utilidades «se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la Empresa y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio». De este precepto se deduce que «en cuanto al tiempo o período de esta imposición la Administración acepta el que tenga establecida la Sociedad o Empresa de que se trate, y para la fijación de la base imponible se ha de atender solamente a los resultados obtenidos en aquel período, y, por tanto, la liquidación a practicar, ni debe reflejarse en ejercicios anteriores, ni dejar partidas del activo o del pasivo pendientes de liquidarse en años posteriores». Para efectos fiscales, pues, cada ejercicio es independiente, distinto y autónomo, y, en su consecuencia, «no se debe atender, para deducir el importe, de cierta liquidación que gire la Administración y que tenga la consideración de gasto deducible a efectos de la Contribución de Utilidades, a la fecha en que tal liquidación se practique, ni a aquella en la que se exija su pago, ya que las cantidades imputadas a un ejercicio determinado, pero que corresponden a otro anterior, no son gastos deducibles en aquél, aunque en el mismo se cargasen indebidamente».

Este criterio debe aplicarse al recargo provincial del diez por ciento, toda vez que la base del mismo está en relación directa con la del tributo por Tarifa 3.ª, y no sería lógico que unos gastos que son deducibles surtieran efecto en ejercicios distintos al de la imposición de Utilidades, porque con ello se daría lugar a que la base, y consiguientemente la cuota por esta Contribución, se referirían a un período de tiempo, y, en cambio, el

ecargo sobre dicha cuota establecida surtiría efecto en otro ejercicio siguiente. (*Sentencia de 19 de enero de 1956.*)

B) *Las cantidades satisfechas en concepto de contribución sobre los sueldos de los empleados son donativos a efectos tributarios.*

La Sociedad demandante consideraba que no debían computarse como beneficios gravables en la liquidación originaria las cantidades satisfechas en concepto de contribución sobre los sueldos de sus empleados que han venido pagándolos libres de impuesto.

En apoyo de tal pretensión invocaba el artículo 11 de la Ley de 16 de octubre de 1942, sobre Bases de trabajo; el artículo 31 del Texto refundido del Reglamento Nacional de Trabajo en la Banca Privada, aprobado por Orden ministerial de 3 de marzo de 1950, según el cual los sueldos y condiciones económicas de toda índole establecidos en la reglamentación tienen la condición de mínimos, debiéndose consignar en el Reglamento posterior las más favorables establecidas, o que debieran establecer las Empresas; y la disposición transitoria 4.ª de las propias Ordenanzas de la Sociedad, en la que se establece que «el personal que actualmente disfrute condiciones superiores a las establecidas tendrá derecho a conservarlas».

El Tribunal Supremo, sin embargo, declara, en *Sentencia de 28 de enero de 1956*, que a las referidas normas reglamentarias no cabe atribuirles un alcance tal que determine la inaplicación de lo que tan clara y terminantemente preceptúa el apartado E, regla 3.ª, disposición 5.ª, de la Tarifa 3.ª de Utilidades, según el cual tendrán siempre la consideración de beneficios las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen a donativos en favor de tercero, considerándose como tales, a efectos contributivos, el pago con cargo a los beneficios de la Contribución de Utilidades que la Empresa está obligada a retener, de ineludible observancia en tanto no sea legal y expresamente derogada, y, «por consiguiente, si la entidad actora obligada a retener las cuotas correspondientes a los sueldos de sus empleados, conforme al artículo 7.º de la Ley de Utilidades, no lo hizo, precisa reconocer que el pago del importe de dicha contribución realizado por ella constituye, desde el punto de vista fiscal, un donativo en favor de tercero, considerado como beneficio gravable».

V.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

1.—*Competencia del Jurado Central. Presunción y sospecha.*

Las dos circunstancias precisas para que pueda promoverse la intervención del Jurado Central son discrepancia entre los órganos gestores de la Administración y el contribuyente, y presunción fundada de que los rendimientos no corresponden a la realidad de los hechos económicos.

La presunción, como medio de prueba de las obligaciones regulada por el Código civil, requiere la existencia de un hecho completamente acreditado, del cual ha de deducirse aquel que se quiere conocer mediante el enlace preciso y directo entre ambos, según las reglas del criterio humano (artículos 1.249 y 1.253 del Código civil). Pero una cosa es la sospecha de que los rendimientos no corresponden a la realidad de los hechos económicos y otra muy distinta la de que tal sospecha pueda ser elevada a la categoría de presunción, «pues en tanto que la primera, la sospecha, tiende a aprehender o imaginar una cosa por conjeturas, y por eso se desenvuelve en la órbita de la elucubración arbitraria y libre; la presunción, por el contrario, aparece normada en su libertad discursiva, ya que imperiosamente exige que el hecho base conocido conecte con el que se quiere averiguar a través de la reglas impuestas por la lógica con caracteres de precisas y directas, por ser la relación entre ambos hechos concordante y no poder aplicarse a varias circunstancias, encadenando de esta guisa la formación del juicio sobre la verdad de una cosa a la ilación con otra diferente y cierta.» (*Sentencia de 31 de enero de 1956.*)

2.—*Intervención del Jurado Central a instancia de la Administración: momento en que debe tener lugar el trámite de audiencia al interesado y plazo para el mismo.*

El artículo 3.º del Decreto de 31 de mayo de 1944 dispone que la intervención del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta en los asuntos cuya competencia se le atribuya puede ser solicitada por el contribuyente o por la Administración, en cuyo último supuesto deberá ser oído siempre el interesado.

Ante la parvedad del contenido del artículo antes citado, la Sala 3.ª del Tribunal Supremo entra a determinar, en su Sentencia de 22 de marzo de 1956, cuál es el momento en que debe tener lugar el trámite de audiencia, y tal momento no puede ser otro que el subsiguiente al acuerdo del Delegado de Hacienda instando la intervención del Jurado Central, el cual deberá ser notificado al contribuyente con indicación del plazo de quince días para formular las alegaciones y pruebas que estime convenientes a su derecho, fundándose para ello que con el acuerdo del Delegado de Hacienda se abre la competencia del Jurado Central, al cual debe ser elevado completo el expediente de que haya de conocer, y no puede estarlo ínterin no haya sido efectuada la notificación del mencionado acuerdo, y por lo que afecta al plazo para el trámite de audiencia, porque, en defecto de otro, omitido por el citado artículo 3.º, debe regir el señalado en el artículo 63 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924 por imperio de lo establecido en su disposición final primera.

3.—*La utilidad que produce la aportación de bienes o derechos a una Sociedad está sujeta a gravamen.*

El párrafo último del artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932, reguladora de la Contribución General sobre la Renta, dispone que la ganancia obtenida a consecuencia de la enajenación de un patrimonio mobiliario o inmobiliario se considerará como renta imponible siempre que su adquisición se haya verificado con menos de tres años de antelación y habida cuenta del valor del dinero entre ambas fechas.

La *Sentencia de 9 de febrero de 1956* establece que «la aportación de bienes o derechos como acto de libre disposición realizado por el titular con fines lucrativos, en virtud del cual su dominio pasa a formar parte del patrimonio de otra persona, implica, a efectos fiscales, una verdadera transmisión o enajenación, y lo que a cambio de ello recibe, una utilidad, beneficio o rendimiento gravable». Y al resultar evidente el hecho de haberse enajenado a la persona jurídica de la Sociedad, mediante la aportación, bienes adquiridos con menos de tres años de antelación por cantidad notoriamente inferior a la representada por los títulos adjudicados en pago de los mismos, concurren en el caso las circunstancias de enajenación y ganancia que configuran el concepto tributario de que se trata.

VI.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

1.—*Requisitos que deben reunir las donaciones «inter-vivos» para estar sujetas al impuesto.*

El artículo 44 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales preceptúa que para que sea exigible el impuesto se requiere «la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al impuesto, de una *convención expresamente consignada* por los contratantes o de otro acto que, con arreglo a los principios generales del Derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes *manifestada* en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretada».

«De donde se sigue que, descartado el hecho jurídico originario del acto determinante de la imposición y que en materia de donaciones se limita a las *mortis causa*, a tenor del artículo 48, párrafo primero, tratándose de donaciones *inter-vivos*, para que, como contratos que son, estén sujetos al impuesto, han de constar escrituradas, en documento público o privado expresamente o por medio tácito, pero, en este caso, deducible de la voluntad *manifestada* por donante y donatario, por lo menos sobre la cosa objeto del contrato, de tal suerte que éste aparezca plasmado íntegramente en expresión documental, sin que sean eficaces los simples hechos referenciales o negocios jurídicos completos, pero ajenos a dicha expresión documental, pues lo que la Ley persigue es que ésta sea constitu-

tiva de la convención para ser gravada.» (*Sentencia de 1 de febrero de 1956.*)

2.—*Los contratos de suministro de energía eléctrica no son nunca exclusivamente verbales.*

La exención del número 5.º del artículo 2.º de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 17 de marzo de 1945, reproducida en el número 5.º del artículo 6.º del texto refundido de dicha Ley de 7 de noviembre de 1947, establecida a favor de los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiere que conste por escrito, no es aplicable a los contratos de suministro de energía eléctrica. «Porque a tenor del artículo 74 del Reglamento de Verificaciones Eléctricas de 5 de diciembre de 1933 cualquiera que sea la forma o modalidad de los contratos de suministro de energía eléctrica entre abonados y productores o distribuidores, se adaptaría a las condiciones insertas en la póliza de modelo oficial anexa al mismo Reglamento; y dichos contratos, además, han de ajustarse a las condiciones generales que constan por escrito, fijadas por las Compañías suministradoras en cumplimiento de disposiciones reglamentarias, de donde se infiere que, aunque la aceptación a dichas condiciones que constan preestablecidas por escrito según modelo oficial de póliza, sea verbal, lo estipulado y convenido ha de ajustarse a las condiciones generales de la póliza que constan por escrito, y no puede por ende estimarse que dichos contratos de suministro de energía eléctrica sean exclusiva y efectivamente verbales, pues sólo puede darse de esta forma la adhesión a las condiciones ya predeterminadas y escritas y que constituyen las estipulaciones contractuales.» (*Sentencia de 9 de febrero de 1956.*)

3.—*Exención de la donación contractual.*

La donación contractual está exenta como verbal del impuesto de Derechos Reales. (*Sentencia de 1 de febrero de 1956.*)

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

1.—*Sujeción al impuesto de las acciones de la «Empresa Nacional Bazán». Carácter esencialmente transferible de las acciones de las Sociedades anónimas.*

De los artículos 2.º y 6.º de la Ley de 13 de marzo de 1943, reguladora del Impuesto de Negociación de valores, que declaran que están sujetos a este impuesto las acciones, obligaciones y demás valores mobiliarios que sean susceptibles de negociación, cuya transmisión pueda verificarse por otros medios que los establecidos por el derecho común, «se deduce que

no es la efectiva y real transmisión de ciertos valores lo que grava el impuesto, sino la negociación susceptible de llevarse a efecto atendida la naturaleza intrínseca de los mismos, objetivamente considerados y no por las particularidades accidentales que ofrezcan en orden a su transmisibilidad».

Por esto, aunque las acciones de la serie A de la Sociedad anónima «Empresa Nacional Bazán» son intransferibles y las de la serie B intransferibles a extranjeros, y el Instituto Nacional de Industria, por su Ley institucional, no puede ceder sus participaciones sin autorización del Gobierno, «todas estas trabas o restricciones meramente accidentales no relevan a las acciones de esta Sociedad anónima de la sujeción al impuesto de Negociación, porque las acciones representativas del capital de una Sociedad anónima son valores mobiliarios por su naturaleza intrínseca y por sí mismo negociables o transmisibles por los medios del Código de Comercio, y además por ser acciones de Sociedad anónima y, por tanto, de capital, no son participaciones en el capital de una Sociedad personalista, o colectiva, y porque las limitaciones accidentales particulares en orden a la intransmisibilidad de las mismas no desvirtúan las características inherentes a tales acciones como títulos negociables, objetivamente considerados». (*Sentencia de 22 de marzo de 1956.*)

2.—*El Fondo de Reposición de Flota no es computable para determinar la base gravable por este Impuesto.*

No es computable para determinar la base gravable del Impuesto de Negociación de valores la suma destinada al «Fondo de Reposición de Flota», pues no debe incluirse tal fondo en los fondos de reserva obligatorios o voluntarios del ejercicio social que determina el apartado b) del artículo 8.º de la Ley de 13 de marzo de 1943. (*Sentencia de 22 de febrero de 1956.*)

VIII.—IMPUESTO DEL TIMBRE.

1.—*Exención de las «Ordenes de entrega» de la CAMPSA.*

No es de aplicación el artículo 185 de la Ley del Timbre a las «Ordenes de entrega» que la CAMPSA expide al transportista de sus productos y que firma el receptor, porque para ello sería preciso que constituyeran la expresión o formalización de un verdadero contrato de compraventa, cosa que no ocurre, pues estas «Ordenes de entrega» sólo expresan que la entrega se hace para cumplimentar anterior pedido, y la fecha y conformidad de lo recibido, cuyo importe anteriormente fué satisfecho, y, por tanto, en aquella fecha quedó consumado el contrato por parte del comprador

y, en su consecuencia, con la entrega de la mercancía no hubo formalización de contrato. (*Sentencia de 20 de abril de 1956.*)

IX.—RENTA DE ADUANAS.

1.—*Prohibición de aplicar analógicamente las disposiciones del Arancel.*

Las disposiciones concernientes al Arancel de Aduanas no pueden ser aplicadas por analogía. (*Sentencia de 13 de febrero de 1956.*)

2.—*Proporción entre el valor de los géneros y los derechos que se impongan.*

Debe existir proporción entre los valores de los géneros y los derechos específicos que se impongan. (*Sentencia de 16 de enero de 1956.*)

3.—*La jurisdicción contencioso-administrativa sólo puede revisar la aplicación del Arancel.*

Si no se pide la aplicación de determinada partida de Arancel en la declaración formulada para el aforo, ni a la Junta Arbitral, ni en la alzada ante el Tribunal Central, la jurisdicción contencioso-administrativa, dado el carácter eminentemente revisor de la misma, no puede tratar ni resolver sobre su aplicación. (*Sentencia de 17 de marzo de 1956.*)

4.—*Caracteres de la defraudación aduanera.*

La defraudación, equivalente a engaño en una acepción gramatical y amplia, requiere un perjuicio patrimonial a tercero cuando se contempla en su aspecto penal, «y según la legislación vigente en la materia, la defraudación aduanera se caracteriza por el engaño empleado en la fabricación, comercio, circulación o tenencia de géneros para eludir el pago de los derechos fiscales a que están afectos y que tales modalidades defraudatorias no pueden sustraerse al dolo específico, requisito esencial en todo delito o falta, regido directa o supletoriamente por las normas fundamentales del Código penal ordinario.» (*Sentencia de 14 de febrero de 1956.*)

5.—*Defraudación y error. El error no puede ser sancionado con la imposición de multa.*

El hecho de solicitar la aplicación de partida distinta de la adecuada no arguye en todo caso defraudación ni propósito de cometerla, ni origina obli-

gación distinta a la de satisfacer los derechos correspondientes. La divergencia entre el particular y la Administración respecto de la verdadera naturaleza y clase de la mercancía podrá, a lo sumo, ser un error, pero éste no engendrará en modo alguno la imposición de multa, porque sólo el ánimo doloso en perjuicio de la Renta o con deseo de pagar menos derechos de los correspondientes puede justificar la sanción de multa. (*Sentencias de 16 de enero, 14 de febrero y 17 de marzo de 1956.*)

6.—Carga de la prueba del fraude.

El artículo 377, número 1, de las Ordenanzas de Aduanas dispone que «cuando se trate de mercancías no sujetas a signos de adeudo ni a requisitos de circulación corresponderá a la Administración demostrar la existencia del fraude que se presume al introducirlas...», pero al exigirse que los tejidos extranjeros y los nacionales para su circulación lleven el marcaje o precintaje que justifique el adeudo a los extranjeros o su procedencia nacional a los del país y la prueba de esta procedencia le incumbe al recurrente ante la falta de marca, con la que se demuestra el origen con prescripción *iuris tantum*, cuya prueba en contrario entonces sí le pertenece presentar a la Administración». (*Sentencia de 7 de febrero de 1956.*)

7.—La tentativa de falta de defraudación no puede ser sancionada.

No puede ser sancionada la tentativa de falta de defraudación, porque el artículo 138 de la Ley de Contrabando y Defraudación dispone que en todo lo que no se halle expresamente determinado en esta Ley se observará como supletorio el Código penal, la Ley de Enjuiciamiento criminal y el Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, y, según el artículo 5.º del Código penal, «las faltas sólo se castigarán cuando han sido consumadas», con la excepción que señala. (*Sentencia de 3 de febrero de 1956.*)

X.—EXACCIONES LOCALES.

1.—*Impuesto de veinte por ciento de Propios: La ocupación de puestos en un mercado municipal de abastos no está sujeta al impuesto.*

La ocupación de puestos en un mercado municipal no está sujeta al impuesto de veinte por ciento de Propios, porque los mercados municipales de abastos son bienes de uso público y servicio general.

La Sentencia de 9 de febrero de 1956 explica que no puede desnaturalizarse el carácter de bienes de uso público y servicio general de los mercados «la circunstancia de que por el uso u ocupación de puestos del mercado se

perciban cantidades, máxime si responden al concepto de derecho o tarifas previamente autorizados y regulados en la correspondiente Ordenanza de exacciones, pues las ocupaciones en las expresadas condiciones, aunque benefician a personas determinadas de consuno, ni privan al mercado de su carácter de bien destinado a un servicio público, ni los ingresos percibidos por el Ayuntamiento constituyen rentas o frutos, reservados al Derecho privado, sino ingresos de Derecho público de la potestad autonómica municipal, en función de autoridad».

2.—*Padrón municipal de arbitrios: Oposición a ser incluidos en el mismo.*

El Tribunal Supremo, en *Sentencia de 8 de febrero de 1956*, admitiendo la doctrina establecida por el Tribunal *a quo*, declara que el hecho de figurar en el padrón municipal de arbitrios sin presentar ninguna reclamación contra la inclusión en él y pagando oportunamente la cuota liquidada pertinente, no impide que, al formarse un nuevo padrón a confeccionar para la exacción correspondiente a un nuevo período tributario, pueda oponerse el interesado a su inclusión en el nuevo, toda vez que éste hace relación a una nueva exacción tributaria, aunque de la misma índole que la que contemplara el anterior padrón. A la «nueva exacción forzosamente ha de reconocérsele que le corresponde otra acción para reparar el agravio que con la misma se suponga cometido por la aplicación indebida o errónea de las disposiciones legales o reglamentarias que lo causaron».

3.—*Plusvalía: Cálculo del arbitrio de terrenos irregulares y anormales.*

Cuando el terreno de una finca es irregular y anormal, «es indispensable que al calcular el arbitrio sobre incrementos del valor de los terrenos (plusvalía) que tenía que pagar el transmitente, se tuvieran en cuenta estas condiciones para aplicarle las Reglas del Índice de Valores». (*Sentencia de 27 de marzo de 1956.*)

José M.^a BOQUERA OLIVER
Profesor Ayudante de Derecho Administrativo.