

SUMARIO: I. PRINCIPIOS GENERALES. 1. Interpretación de las leyes fiscales. A) Valor interpretativo de las Instrucciones y Circulares de las Direcciones Generales. B) Retroactividad de disposiciones interpretativas. 2. Acto administrativo. A) Las contestaciones que da la Administración a las consultas formuladas por los contribuyentes no constituyen actos administrativos. B) Las actas de la Inspección de Hacienda no son actos administrativos. 3. Requisitos para poder impugnar los actos administrativos en materia fiscal. 4. Sujetos de la relación jurídico-tributaria. A) Las Empresas mixtas sujetos pasivos de tributación. B) Las Empresas son sujetos pasivos de la tributación por la totalidad de sus elementos. 5. Momento al que debe hacerse referencia para estimar la cuantía real de la deuda tributaria.—II. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO. 1. Personalidad para intervenir en el expediente incoado a una Empresa mixta. 2. Personalidad de los liquidadores de Derechos Reales para recurrir contra acuerdos administrativos. 3. Nulidad de las Actas de Presencia que no reúnen las formalidades legales. 4. Notificaciones defectuosas: efectos. 5. Fuerza probatoria de una contabilidad defectuosa.—III. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES. 1. Carácter discrecional de las resoluciones del Jurado de Utilidades. 2. Tarifa I.^a A) Los Ayuntamientos están obligados a pagar las Utilidades por Tarifa I, sin acumulación a otras utilidades, que devengan las gratificaciones por casa-habitación que satisfacen a los maestros nacionales. B) La mejora del «Subsidio Familiar legal» que el Instituto Nacional de Previsión abona a sus empleados está sujeta a la Contribución de Utilidades. 3. Tarifa II. Están sujetas a gravamen las acciones entregadas completamente liberadas con la finalidad de rescatar de los tenedores cédulas que la Empresa tenía en circulación y que anteriormente había distribuido entre los accionistas, emitidas al portador, sin valor nominal y con sólo el derecho a un tanto por ciento de participación en los beneficios después de pagado el dividendo y cubierto el fondo de reserva. 4. Tarifa III. A) Coexistencia del doble gravamen por Tarifas II y III. B) La Patente Nacional de Automóviles tiene carácter de Contribución industrial a los efectos de determinar la tributación por Tarifa III de Utilidades.—IV. IMPUESTO DE DERECHOS REALES. 1. Modo de practicar la comprobación de valores en los casos de adjudicación de bienes o derechos a los partícipes de una Empresa que se disuelve. 2. El Impuesto de Derechos Reales deberá ser satisfecho por el contratista en los contratos de obras con suministro. 3. Sujeción al impuesto de las actas notariales de notoriedad para inmatriculación de los aprovechamientos de aguas públicas.—V. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS. Exención del impuesto sobre la sal común consumida en los mares libres.—VI. RENTA DE ADUANAS. 1. El Repertorio no puede restringir los Aranceles. 2. Cuando en una partida de los Aranceles están expresa-

das las mercancías aforadas, a ella hay que atenerse. 3. El fosfato de tricresilo debe aforarse por la partida 975. 4. Las furgonetas provistas de asientos desmontables tributan por la partida 731. 5. El concepto de jabón a los efectos arancelarios.—VII. CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS. 1. Naturaleza de la contribución sobre los beneficios extraordinarios. 2. Beneficios sujetos a tributación. 3. Está sujeta al impuesto la fabricación de vinos por un cosechero con una propia.—VIII. ACCIONES LOCALES. 1. Sentido de la expresión «arbitrios municipales». 2. Impuesto de Plus-valía: La traslación de propiedad mediante expropiación forzosa no está sujeta al impuesto. 3. Tasas por vallas: Concepto de vallas.

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

1.—Interpretación de las Leyes fiscales.

A) *Valor interpretativo de las Instrucciones y Circulares de las Direcciones Generales.*

«Las Instrucciones y Circulares de las Direcciones Generales tienen valor interno para la Administración y vinculan sólo a los funcionarios, por su dependencia burocrática, a la interpretación que ellas dan a los preceptos legislativos, pero no obligan a los demás intérpretes de la Ley tributaria, que pueden prescindir de las mismas.» (*Sentencia de 21 de mayo de 1956.*)

B) *Retroactividad de disposiciones interpretativas.*

Disposiciones de Leyes y Decretos posteriores a la liquidación impugnada pueden ser tenidas en cuenta y aplicadas cuando son aclaratorias e interpretativas de los preceptos contenidos en las Leyes y Reglamentos en vigor en el momento de la liquidación, «y, por tanto, deben retrotraerse, en cuanto a sus efectos y vigencia, a la fecha de las disposiciones para cuya interpretación fueron dictadas». (*Sentencia de 9 de mayo de 1956.*)

2.—Acto administrativo.

A) *Las contestaciones que da la Administración a las consultas formuladas por los contribuyentes no constituyen actos administrativos.*

«Las contestaciones a las consultas no obligan a la Administración, que puede apartarse de ellas en el momento de la liquidación, no constituyendo acto administrativo y surtiendo sólo el efecto de que no pueda exigirsele responsabilidad al contribuyente que, habiendo formulado la consulta sin

omisión ni falsedad alguna en la relación de los elementos contributivos, venga tributando con arreglo a las instrucciones que se le hubiesen dado en virtud de la misma.» (*Sentencia de 9 de mayo de 1956.*)

B) *Las actas de la Inspección de Hacienda no son actos administrativos.*

«Las actas de la Inspección de Hacienda —dice la *Sentencia de 25 de septiembre de 1956*— no constituyen sino documentos iniciales de expedientes, en los que luego han de recaer las resoluciones que dicten las competentes Autoridades y Organismos de Hacienda, en cuyo momento pueden interponerse por los interesados, ante tales Autoridades, contra dichos acuerdos, las reclamaciones que entienden ser procedentes en defensa de su derecho.»

Ni el simple hecho de hacer constar la Inspección de Hacienda en la correspondiente acta los razonamientos que a su entender fundamentan las bases contributivas de un contribuyente, ni la propuesta de la competencia de un Jurado de la Hacienda pública, autorizan a interponer reclamación, «porque ni respecto de las bases propuestas, ni del referido pase del expediente al Jurado, había recaído acuerdo alguno de la Delegación de Hacienda, aceptándolas o rechazándolas»; «por lo cual faltaba el acto administrativo que declarase la infracción, por el contribuyente reclamante, de obligaciones fiscales; no procediendo, en su consecuencia, la admisión de un recurso económico-administrativo interpuesto contra meros actos de comprobación e investigación, que por sí solos, y hasta que recayese, en su caso, el acto administrativo liquidatorio de responsabilidades, no podían lesionar derecho alguno del contribuyente expedientado.»

Compárese la doctrina que establece esta *Sentencia* con la de la *Sentencia de 17 de abril de 1956*, anotada en el núm. 20 de esta REVISTA, página 124, 3.

3. *Requisitos para poder impugnar los actos administrativos en materia fiscal.*

Para que entre en juego el artículo 6.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo, es preciso no sólo que el litigio se refiera a contribuciones y demás rentas públicas o créditos en favor de la Hacienda, sino también que la responsabilidad del contribuyente esté definitivamente concretada mediante la correspondiente liquidación. (*Sentencia de 11 de mayo de 1956.*)

4. *Sujetos de la relación jurídico-tributaria.*

A) *Las Empresas mixtas sujetos pasivos de tributación.*

Se planteaba ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo el problema de si el régimen de municipalización por el sistema de Empresa mixta consti-

tuye o no personalidad jurídica independiente capaz de hacerla sujeto pasivo de tributación por la Ley de Utilidades.

La mencionada Sala, en *Sentencia de 2 de julio de 1956*, afirma tal personalidad apoyándose en que la Empresa mixta «actuó regida por un Consejo de Administración que, a tenor del artículo 7.º del Reglamento regulador de sus funciones, estaba investido de las más amplias facultades de gobierno y gestión, correspondiéndole el nombramiento y separación de Director Gerente, decidir ventas, permutas, enajenaciones, gravámenes, aprobar las cuentas anuales y acordar el reparto de beneficios y, en general, todas las decisiones dictadas en interés de la Empresa mixta».

B) *Las Empresas son sujetos pasivos de la tributación por la totalidad de sus elementos.*

«La Empresa, en el campo del Derecho financiero, y especialmente en el Derecho tributario, en cuanto implique un conjunto de elementos económicos con coherencia funcional y finalidad lucrativa, es un sujeto pasivo de la tributación *por la totalidad de los elementos*, que por sí voluntariamente fueron conexiónados para la obtención de beneficios.»

«No puede menos de estimarse que la Sociedad X constituye, con todos sus elementos agrícolas, industriales y comerciales, una Empresa, ya que se da en ella el *elemento espiritual* —coherencia funcional— y la conexión de factores económicos —*reunión física*— de bienes con la finalidad de obtención conjunta de beneficios.» (*Sentencia de 25 de abril de 1956.*)

5.—*Momento al que debe hacerse referencia para estimar la cuantía real de la deuda tributaria.*

La relación jurídico-tributaria se perfecciona desde el momento en que coinciden los supuestos objetivos y subjetivos determinados por la Ley para su nacimiento, siendo desde entonces apta para producir efectos, consistentes, de manera general, en la obligación de pago por parte del sujeto pasivo, y el derecho en el sujeto activo a la exigibilidad de la deuda tributaria. Nacimiento de la obligación, que en esencia quiere decir lo mismo que devengo de la cuota, y aun cuando en ese instante del trámite procesal del Derecho financiero no se conozca la cuantía real de la deuda tributaria, a él necesariamente habrá de hacerse referencia para su estimación. (*Sentencia de 28 de junio de 1956.*)

II.—PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

1.—*Personalidad para intervenir en el expediente incoado a una Empresa mixta.*

El partícipe en una Empresa mixta no tiene personalidad ni acción para intervenir en el expediente incoado a la Empresa mixta, e impugnar los actos y resoluciones producidos en el mismo. Es la Empresa mixta la que tiene personalidad y acción para intervenir por medio de sus órganos representativos, toda vez que el artículo 15 del Reglamento procesal económico-administrativo sólo permite interponer reclamaciones contra los actos de la Administración económica a las personas a cuyos particulares intereses aquéllos afectan de manera directa, condición que no se da en el componente y partícipe de una Empresa mixta a quien la Hacienda nada le reclama y sólo puede considerarse indirectamente afectado en cuanto a la merma en los beneficios. (*Sentencia de 2 de julio de 1956.*)

2.—*Personalidad de los liquidadores de Derechos Reales para recurrir contra acuerdos administrativos.*

«Los Liquidadores de Derechos Reales, como tales Agentes de la Administración en general, carecen de acción para interponer recursos contra las resoluciones superiores, salvo que éstas desconozcan sus derechos concretos, pero tienen personalidad para recurrir contra los acuerdos administrativos que se refieran a su competencia como Liquidadores.» (*Sentencia de 14 de julio de 1956.*)

3.—*Nulidad de las Actas de Presencia que no reúnen las formalidades legales.*

En un Acta de Presencia se hizo constar que el contribuyente fué requerido para facilitar datos, pero no su negativa a procurarlos ni la razón de ella, ni tampoco la causa o motivo de no firmar, ni se expresó por qué no se requirió la presencia de dos testigos instrumentales, a pesar de estar el domicilio del inspeccionado en una calle céntrica, lugar habitado, apelándose a que firmase el acta el guardia civil especialista. Como los trámites de los que se hace referencia anteriormente están impuestos tuitivamente por el legislador en protección debida de los derechos de los ciudadanos, la Sala estima que el incumplimiento de las aludidas formalidades procesales genera un estado de indefensión que obliga a la declaración de nulidad del acta y de todo lo posteriormente actuado por consecuencia de ella, pues «son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la Ley», art. 4.º del Cód. civ., de aplicación obligada por lo preceptuado en el art. 16 del mismo cuerpo legal. (*Sentencia de 14 de mayo de 1956.*)

4.—*Notificaciones defectuosas: efectos.*

El acudir al Tribunal contencioso-administrativo, en un supuesto de exclusión de contribuyentes, sin antes haber formulado la reclamación ante el Tribunal económico, es causa evidentemente para declarar la incompetencia del Tribunal contencioso por no haber causado estado la resolución administrativa, pero si a esta situación se llegó, no por culpa del recurrente, sino del Ayuntamiento, que no notificó a aquél la resolución de la reclamación y no le previno el recurso procedente, que era la reclamación ante el Tribunal económico-administrativo provincial, elevando el expediente al Delegado de Hacienda y dando lugar a que éste desestimase indebidamente la reclamación, tal como se había formulado, con indicación de que contra su resolución procedía el contencioso-administrativo que fué también indebidamente planteado, procede anular, «velando por la pureza del procedimiento, a la vez causante de indefensión, todo lo actuado en el procedimiento administrativo, para que se notifique en debida forma». (*Sentencia de 26 de septiembre de 1956.*)

5.—*Fuerza probatoria de una contabilidad defectuosa.*

«No sería legal admitir la prueba de la contabilidad, aunque sea defectuosa, en cuanto beneficia a la Hacienda, y rechazarla en cuanto la perjudica.» (*Sentencia de 9 de julio de 1956.*)

III.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

1.—*Carácter discrecional de las resoluciones del Jurado de Utilidades.*

«Por dictar el Jurado de Utilidades su resolución en conciencia, es materia puramente discrecional». La jurisdicción contencioso-administrativa es, pues, incompetente para revisar sus decisiones. (*Sentencia de 2 de abril de 1956.*)

2.—*Tarifa I.*

A) *Los Ayuntamientos están obligados a pagar las utilidades por Tarifa I, sin acumulación a otras utilidades, que devengan las gratificaciones por casa-habitación que satisfacen a los maestros nacionales.*

Se planteaba ante el Tribunal Supremo el problema de si correspondía o no y en qué forma a un Ayuntamiento retener o pagar las utilidades que

le correspondían a la Hacienda, sobre las indemnizaciones que sufragaba a los maestros nacionales por el concepto de casa-habitación.

La Sala 3.ª de nuestro más alto Tribunal, por *Sentencia de 7 de julio de 1956*, lo resuelve declarando que el Estatuto del Magisterio de 24 de octubre de 1947 al disponer, en el párrafo 2.º del art. 177, que la indemnización concedida por los Ayuntamientos a los maestros nacionales en vez de la casa-habitación a que están obligados a proporcionarles «no puede ser considerada como bonificación ni gratificación acumulable en el orden tributario», ha dejado sin aplicación para este caso concreto el criterio que se derivaba del núm. 2.º del art. 7.º de la Ley de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, que al especificar las personas obligadas a la retención del indicado impuesto expresa que las Corporaciones lo harán respecto a sus empleados, y no siendo los maestros nacionales empleados del Ayuntamiento, ya que lo son del Estado, no tiene la Corporación obligación de retener la cuota derivada de la utilidad de las indemnizaciones por casa-habitación, sino que tal retención y acumulaciones oportunas procedía efectuarlas a los habilitados del Magisterio.

El criterio de la Ley de Utilidades es, pues, aplicable hasta el año 1947. A partir de 1948, habrá de aplicarse lo establecido por el Estatuto del Magisterio, que ha sido aclarado en el precepto antes citado por el Decreto de 16 de junio de 1950, que en su artículo único exponía «que los Ayuntamientos vienen obligados a facilitar a los Maestros nacionales de la localidad casa-habitación suficiente y capaz para ellos y sus familiares o la indemnización equivalente, libre de toda carga fiscal, *recayendo, por tanto, sobre ellos la obligación de pagar los impuestos que por este concepto pudieran exigirse*», texto que a su vez fué aclarado y confirmado por la Orden ministerial de Hacienda de 8 de junio de 1953, disposiciones que por ser aclaratorias e interpretativas del Estatuto se retrotraen a la fecha del mismo.

B) *La mejora del «Subsidio Familiar legal» que el Instituto Nacional de Previsión abona a sus empleados, está sujeta a la Contribución de Utilidades.*

El Instituto Nacional de Previsión abona a sus empleados una mejora que denomina su Estatuto de personal «Subsidio familiar legal» y definida por el citado Estatuto como un subsidio familiar especial y compatible con el de la legislación común que los funcionarios de dicha entidad percibirán además del sueldo que les corresponda a razón, los casados, viudos o viudas, de cien pesetas mensuales por cada hijo menor de dieciocho años o incapacitado permanentemente, que mantengan en su hogar o a su costa.

Este «Subsidio familiar legal» —según declara la *Sentencia de 9 de mayo 1956*— está sujeto a la Contribución de Utilidades por Tarifa 2.ª

Las razones que la *Sentencia* aduce como base de esta declaración son las que siguen :

La Orden ministerial de Hacienda de 31 de julio de 1943, declara que los emolumentos percibidos por los empleados de Bancos, Sociedades, Compañías, Asociaciones y demás entidades, que cita el apartado b) del artículo 5.º del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, en concepto de Plus por carestía de vida y cargas familiares, están sujetos a tributación por Tarifa 1.ª Esta Orden está fundada en que la mencionada Tarifa 1.ª grava todas las utilidades que sin concurso del capital se obtengan en recompensa de servicios o trabajos personales y que dados los términos de amplitud en que está redactado el art. 5.º del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, que reformó esta Tarifa, no cabe duda de que toda clase de emolumentos, cualquiera que sea la denominación de los mismos, que perciban los empleados de que se trate, están sujetos a tributación por la Tarifa y contribución mencionadas, sin más excepciones que las contenidas en el Título 5.º, art. 16, y disposiciones complementarias, entre las que no se encuentra ninguna que pueda ser aplicable a las Utilidades de que se trata, y que el art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad preceptúa que no se concederán perdones, moratorias y exenciones sino en los casos y en la forma que las leyes determinan, por lo que, no estando reconocida la que se discute en ningún precepto legal, no será posible atender a lo pretendido. Esta Orden y sus fundamentos son exactamente aplicables al caso presente.

La *Sentencia* establece, a mayor abundamiento, que la Orden ministerial de Hacienda de 14 de junio de 1950 declaró que las retribuciones percibidas por los funcionarios de las Fiscalías de Tasas en concepto de Auxilio Familiar y Auxilio de Escolaridad están sujetas al gravamen que se discute, a pesar de que los interesados habían alegado que dichos auxilios constituían una mejora del Subsidio familiar, exento de la Contribución de Utilidades; criterio que posteriormente fué ratificado por el Decreto de 24 octubre de 1952.

Existen notorias diferencias esenciales entre el Subsidio legal de auxilio por cargas familiares y el Plus que paga el Instituto Nacional de Previsión, y así se observa que aquél es forzoso y se paga con las aportaciones del Estado, de los patronos y de los obreros —véase la nota 6.ª en la Ley de 18 de julio de 1938—, y, en cambio, el citado Plus o mejora es de carácter voluntario y se costea exclusivamente con los fondos que a ello destina el Instituto Nacional de Previsión. Y la Ley de 17 de julio de 1950 ordena que tales cantidades gozarán de exención, siempre que sean otorgadas en idéntica forma que la establecida en la Ley creadora del régimen de Subsidios familiares, y a los mismos beneficiarios del Subsidio mismo, sin que pueda variar la naturaleza de las remuneraciones y las condiciones determinantes del devengo, sino solamente la cuantía del mismo por cada hijo o asimilado. Aplicando estas disposiciones al presente caso, se observa que la mejora concedida por el Instituto Nacional de Previsión a sus empleados lo es a los que sean casados, viudos o viudas, los cuales percibirán cien pese-

tas mensuales por cada hijo menor de dieciocho años o incapacitados permanentes que mantengan en su hogar a su costa, y en cambio, el Subsidio regulado por la Ley de 1938 tienen derecho a cobrarlo los trabajadores por cuenta ajena, cualquiera que sea el estado civil, edad, sexo, forma y cuantía de su remuneración, que tengan hijos —al menos dos— o asimilados a ellos, que vivan a su cargo y en su hogar que sean menores de catorce años, y la cuantía del Subsidio es proporcional al número de hijos, conforme a la escala del apartado 2.º de la norma 2.ª de la antes citada Ley.

La *Sentencia* hace notar que si bien la Ley de 1951 es posterior a la liquidación impugnada, ello no impide que sus disposiciones y las del Decreto de 1952 sean tenidas en cuenta y aplicadas en el presente caso, porque son aclaratorias e interpretativas de los preceptos contenidos en la Ley de 18 de julio de 1938 y Reglamento de 20 de octubre siguiente, y por tanto, deben retrotraerse, en cuanto a sus efectos y vigencia, a la fecha de las disposiciones para cuya interpretación fueron dictadas.

3.—Tarifa II.

Están sujetas a gravamen las acciones entregadas completamente liberadas con la finalidad de rescatar de los tenedores cédulas que la Empresa tenía en circulación y que anteriormente había distribuido entre los accionistas, emitidas al portador, sin valor nominal y con sólo el derecho a un tanto por ciento de participación en los beneficios después de pagado el dividendo y cubierto el fondo de reserva.

Lo percibido por los tenedores de cédulas emitidas en las condiciones antes expuestas puede integrar completamente de dividendo y conceptuar accionista al tenedor de la cédula, si se emiten con carácter inseparable de la acción para su válida negociación. Cuando esto no consta, y sí, por el contrario, que las cédulas por sí solas han sido emitidas al portador y algunas negociadas en Bolsa por su propia substantividad, como se acredita con certificación del Secretario de la Junta Sindical de Agentes de Bilbao, no pueden menos de estimarse autónomas e independientes de las acciones, por lo que no es dado otorgar a sus tenedores la cualidad de accionistas, sino la de simples tenedores de cédulas sin participación en el capital social y titulares de un derecho de crédito, el de percibir las utilidades estatutariamente establecidas por tal concepto.

No obstante lo anteriormente expuesto, desde el momento en que el epígrafe 2.º, a), de la Tarifa 2.ª de utilidades no se limita a gravar como utilidades los dividendos correspondientes a la acción, sino que se extiende a las asignaciones de las partes de fundador, bonos de disfrute, rentas de prioridad o cualquier otro título jurídico que estatutariamente faculte para participar en los beneficios, carácter de que gozan las cédulas de mérito.

tos atendidas sus características esenciales, ha de concluirse que si estas asignaciones son gravables cuando se perciben periódicamente, igualmente han de serlo, siquiera con carácter especial y único, cuando por convenio expreso entre cedulistas y empresas se perciben por una sola vez para rescate y extinción de las cédulas, mediante una cantidad en metálico o su equivalente en especie, cual son las acciones liberadas, porque en estos casos estas cantidades, por no constituir devolución de capital que nunca se entregó, no pueden tener otra significación jurídica que la de asignación especial representativa de una estimación global, actual y cierta, por mutuamente convenida, de rendimientos futuros o productos del capital social que a partir de entonces se extinguen por renuncia, como valor único de las cédulas, excluyente de toda consideración de contravalor o precio de compra. (*Sentencia de 24 de septiembre de 1956.*)

4.—*Tarifa III.*

A) *Coexistencia del doble gravamen por Tarifas II y III.*

No existe siempre que tributa una misma operación financiera por Tarifas II y III duplicidad tributaria, pues tal duplicidad puede ser aparente y no real, «por ser distintas las conceptualizaciones de las bases tributarias de cada una de las dos tarifas, pues por la 2.^a se gravan exclusivamente los beneficios obtenidos por el capital, mientras que la Tarifa 3.^a grava los obtenidos por el capital juntamente con el trabajo del hombre, no siendo óbice que haya tributado por una tarifa el que se le sujete a tributar por otra, pues el doble gravamen coexiste múltiples veces cuando la base es de naturaleza heterogénea; tal ocurre con los intereses, rentas, rendimientos de patentes y marcas, con los de la propiedad intelectual, arrendamientos de minas, etcétera.» (*Sentencia de 27 de junio de 1956.*)

B) *La Patente Nacional de automóviles tiene carácter de Contribución industrial a los efectos de determinar la tributación por Tarifa III de Utilidades.*

La *Sentencia de 3 de julio de 1956* recuerda que el art. 23 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 dispuso que quedan incorporadas a la Contribución Industrial las clases B) y C) de la Patente Nacional de Automóviles. A partir de esta fecha estas dos clases de Patente quedan fundidas «en una misma sustancia y unidad tributaria con la Contribución Industrial, porque ese es precisamente el alcance de la *incorporación*, si no se quiere poner en duda el valor semántico del vocablo que implica la acción y efecto de incorporar o incorporarse, esto es, la de agregar o unir una cosa a otra para formar un solo cuerpo con ella, con cuya

fusión queda eliminada toda posibilidad de que la mencionada Patente subsista ya con calidades vitales independientes de la Contribución a la que ha sido incorporada y así, en fin, lo ratifica el propio Reglamento de la Contribución Industrial y de Comercio al declarar que la Patente de circulación de automóviles industriales conservará la estructura actual como documento cobratorio, con lo que ratifica la sustantividad fiscal de la Patente en los términos indicados, pues que la estructura no es sino modo de concepción o distribución de las partes del cuerpo o de otra cosa, es decir, forma y no esencia de ésta».

IV.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

1.—*Modo de practicar la comprobación de valores en los casos de adjudicación de bienes o derechos a los partícipes de una Empresa que se disuelve.*

El artículo 80 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, que empieza reconociendo a la Administración en todo caso la facultad de comprobar el valor de los bienes o derechos transmitidos, después de señalar los medios ordinarios utilizables al efecto, dispone en el párrafo final del apartado 2.º que en la transmisión total o parcial de Empresas mercantiles e industriales, cuyos titulares estuviesen sometidos a la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, la Administración podrá realizar la comprobación ordinaria de valores sirviéndose de los balances y datos obrantes en la Delegación de Hacienda respectiva, sin perjuicio de exigir el balance correspondiente a la fecha de la transmisión, facultándose al Liquidador para comprobar por los indicados medios adecuados a la naturaleza de los bienes, así como para examinar y calificar, con arreglo a las normas de la Ley de Utilidades, cada una de las partidas del activo y del pasivo, pedir aclaraciones y justificantes y solicitar informe técnico de la Administración de Contribuciones Industriales y de Utilidades.

Basta la sola lectura del texto, dice la *Sentencia de 23 de marzo de 1956*, para advertir que se refiere a la transmisión de empresa, comunidad patrimonial que, al cambiar el titular en todo o en parte, en virtud de la transmisión, subsiste con su propia sustantividad, caso distinto el de adjudicación de bienes o derechos a los partícipes en el haber de una Sociedad cuya personalidad se extingue por disolución, en atención a lo cual precisa reconocer que la comprobación de valores que en la disolución de que se trata se estima procedente, ha de practicarse por los otros medios ordinarios establecidos en el párrafo primero del apartado 2.º del artículo 80, y aun por el extraordinario que autoriza el artículo 81 en los respectivos casos que el mismo determina.

2.—*El Impuesto de Derechos Reales deberá ser satisfecho por el contratista en los contratos de obras con suministro.*

En los contratos de obras con suministro, de acuerdo con lo prevenido en los artículos 18, núm. 4, y 59, núm. 2, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, el impuesto deberá ser satisfecho por el contratista. (*Sentencia de 3 de mayo de 1956.*)

3.—*Sujeción al impuesto de las actas notariales de notoriedad para inmatriculación de los aprovechamientos de aguas públicas.*

Conforme al art. 36 del vigente Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, las informaciones de dominio y actas de notoriedad para inmatriculación de fincas, es decir, de inmuebles, en el Registro de la Propiedad, o para reanudación del tracto sucesivo, satisfarán el 7 por 100 del valor comprobado de los bienes y derechos a que se refieran, por lo que, teniendo los aprovechamientos de aguas la condición de bienes inmuebles, y siendo, según el núm. 70 del Reglamento de la Ley Hipotecaria, las actas notariales de notoriedad documento adecuado para inmatriculación en el mencionado Registro de los aprovechamientos de aguas públicas adquiridos por prescripción, es manifiesto que el acta que motivó la liquidación del impuesto de derechos reales está sujeta a la tributación establecida en el primero de aquellos preceptos reglamentarios. (*Sentencia de 8 de mayo de 1956.*)

V.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

Exención del impuesto sobre la sal común consumida en los mares libres.

La Sala 3.^a del Tribunal Supremo, en *Sentencia de 21 de mayo de 1956*, reitera la doctrina ya establecida en Sentencias anteriores, anotadas por GARCÍA-TREVILJANO FOS en el núm. 17 de esta Revista, pág. 254, VII, A).

VI.—RENTA DE ADUANAS.

1.—*El Repertorio no puede restringir los Aranceles.*

No puede el Repertorio aprobado por Orden restringir los Aranceles aprobados por Decreto, pues lo más que puede hacer es concretar analogías de productos nuevos u omitidos en los Aranceles con los figurados en sus partidas. (*Sentencia de 26 de junio de 1956.*)

2.—*Cuando en una partida de los Aranceles están expresadas las mercancías aforadas, a ella hay que atenerse.*

Estando expresadas en una partida de los Aranceles las mercancías aforadas, a ella hay que atenerse. (*Sentencia de 26 de junio de 1956.*)

3.—*El fosfato de tricresilo debe aforarse por la partida 975.*

El fosfato de tricresilo, aunque químicamente sea un éster, no puede dar lugar a que tribute por la partida 933, pues dicha partida es de aplicación a los ésteres aromáticos y volátiles utilizados en perfumería y no a los productos que, aun siendo ésteres, sirven principalmente como plastificantes en la fabricación de barnices y deben aforarse por la 975, que tarifa los productos químicos comerciales que no sean expresados en otras partidas. (*Sentencia de 2 de junio de 1956.*)

4.—*Las furgonetas provistas de asientos desmontables tributan por la partida 731.*

No es motivo suficiente por sí solo para equiparar las furgonetas a los automóviles de lujo el que vengan provistas de asientos desmontables, ya que por sus especiales características dichos vehículos tienen por misión principal el transporte de mercancías o para el de personas, para trayectos cortos y con finalidad industrial, y tienen, por tanto, su adecuada calificación en la partida 731. (*Sentencia de 13 de abril de 1956.*)

5.—*El concepto de jabón a los efectos arancelarios.*

A los efectos arancelarios, la denominación de jabones se emplea en concepto genérico y vulgar, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, que como jabón denomina o entiende la «pasta que resulta de la combinación de un álcali con los ácidos del aceite u otros cuerpos grasos», y añade a continuación que tendrá la misma conceptualización de jabón «cualquier otra masa que tenga semejante uso, aunque no esté compuesta de lo que el jabón común». (*Sentencia de 11 de mayo de 1956.*)

VII.—CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

1.—*Naturaleza de la Contribución sobre beneficios extraordinarios.*

La Ley de Contribución sobre los beneficios extraordinarios es ante todo una ley emergente y temporal. La contribución que regula es real o

de producto que grava el objeto relegando a segundo término el sujeto, que no desempeña otro papel que el de personificar al sujeto pasivo obligado al pago. (*Sentencia de 25 de abril de 1956.*)

2.—Beneficios sujetos a contribución.

Tributan solamente los beneficios logrados en los negocios industriales o mercantiles de la empresa, con exclusión de los logrados en explotaciones forestales, intereses de fianzas y cuentas corrientes, cupones y dividendos de cartera de valores. (*Sentencia de 25 de abril de 1956.*)

3.—*Está sujeta al impuesto la fabricación de vinos por un cosechero con uva propia.*

Entre la Contribución industrial y la de Beneficios extraordinarios no existe conexión; se trata de contribuciones separadas e independientes, y no es necesario, para sujetar a las personas naturales o jurídicas al gravamen por beneficios extraordinarios, que obtuvieran ganancias excepcionales en negocios industriales o mercantiles, logradas por la coyuntura favorable de nuestra guerra y de la internacional que la siguió, la exigencia, que no existe, ni en la Ley de 5 de enero de 1939, ni en la de 17 de octubre de 1941, de que los referidos negocios estén sujetos a la Contribución industrial.

En aplicación de la doctrina anterior, la *Sentencia de 20 de marzo de 1956* declara que no está exento de tributar por la Contribución de Beneficios Extraordinarios la fabricación de vinos por un cosechero con uva propia, que se apoyaba en la tabla de exenciones de la Contribución industrial aneja a las tarifas de la misma aprobadas por Orden ministerial de Hacienda de 29 de octubre de 1941, en la que se dispone que los labradores y cosecheros de uva podrán fabricar con dicho producto los caldos correspondientes, sin tributar por el concepto de fabricantes, siempre que los frutos sean producto de tierras por ellos cultivadas o las perciban por pago de los arriendos que de sus tierras contraten.

La misma *Sentencia* puntualiza que la transformación de la uva para la obtención de vino es un negocio industrial, ya que industria en general es la actividad encaminada a transformar la materia prima; y como tal la considera la tabla de exenciones de la Contribución industrial.

VIII.—EXACCIONES LOCALES.

1.—Sentido de la expresión «Arbitrios municipales».

La expresión «Arbitrios municipales» tiene históricamente un sentido genérico de tributo municipal; comprende tanto los impuestos como las tasas. (*Sentencia de 30 de junio de 1956.*)

2.—*Impuesto de Plus-valía: La traslación de propiedad mediante expropiación forzosa no está sujeta al impuesto.*

Tanto la etiología del arbitrio de «plus-valía» como las bases fiscales establecidas desde su implantación, concuerdan en asignar teleológicamente a dicho impuesto el incremento de valor que hayan alcanzado los terrenos con ocasión de la *enajenación* de los mismos, y como es la *enajenación* la que erige en móvil el arbitrio y ella implica en el orden normal de las ideas jurídico-civiles un vínculo contractual voluntario y libre en cualquiera de las modalidades que reflejan la transmisión desde la compra-venta a la donación, pasando por la cesión y la permuta y demás actos traslativos de la propiedad, hay que entender, en lógica interpretación de los preceptos reguladores del arbitrio, que hablan siempre de transmisiones de dominio, que dentro de este concepto no tiene asiento la institución jurídica de la expropiación forzosa, pues ella choca contra el de libertad individual vinculante y la absorbe y anula por razones de supremo interés público o social, privando al propietario del espontáneo impulso del consentimiento en la fijación del precio justo de la cosa transmitida, por lo que no puede decirse que reciba un incremento de valor al obtener el pago de ella; circunstancias de flagrante realidad que han trascendido a otros impuestos. Y si la legislación reguladora del Régimen local no hace referencia al normar el arbitrio, «a las transmisiones forzosas de la propiedad, sino simplemente a las transmisiones de dominio, concepto alejado de aquél por su origen, por sus fines y por su regulación, hay que convenir en que la emisión de un concepto jurídico tan universal y trascendente como el de *enajenación forzosa* lleva implícita la eliminación de él de todo gasto, canon o gravamen minorador del justo precio con que la expropiación compensa a la propiedad por ella efectada.»

«La indemnización que le es debida y que eleva al rango de justo precio la expropiación forzosa, indemnización que tanto quiere decir, como indicó la *Sentencia de 12 de julio de 1955*, que sin enriquecimiento indebido del propietario ni de la entidad expropiante se logre indemnizar a aquél sin aumento de su patrimonio económico, pero también sin mengua de él, que es indudable la sufriria de pechar con el arbitrio sobre incremetno de valor de los terrenos.» (*Sentencia de 7 de junio de 1956.*)

3.—*Tasas por vallas: Concepto de vallas.*

No puede considerarse valla la defensa o protección de cañizo sin enlucir y sin fines publicitarios o de propaganda, colocadas sobre el andamiaje de fachada con independencia y separación de la valla propiamente dicha, de dos metros con treinta centímetros de altura, construída de fábrica de ladrillo para realizar obras de ampliación. Se trata de un andamio

de almas, llamado comúnmente quitamiedos, para protección de los trabajadores y de los viandantes.

En consecuencia, el Ayuntamiento no tiene derecho a hacer efectiva la tasa por el exceso de altura porque el andamio de almas está construido con relación a la valla en planos distintos verticales y paralelos entre sí, no prolongación el uno del otro; por lo que es evidente que no puede tener la consideración de valla, ni técnica ni gramaticalmente, pues, para el Diccionario de la Lengua castellana, valla es: «la línea o término que se destina o señala para cerrar algún sitio, formada de estacas hincadas en el suelo o de tablas unidas», circunstancia que mal puede asignarse al andamio de almas, que tiene un concepto y aplicación totalmente distinto. (*Sentencia de 7 de mayo de 1956.*)

José M.^a BOQUERA OLIVER

Profesor-Ayudante de Derecho Administrativo.