

## 2. CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO.

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. Fuentes del Derecho financiero: A) Eficacia de las Leyes tributarias en el tiempo. B) Eficacia de las normas tributarias. C) Jerarquía de fuentes normativas. D) Interpretación de las leyes tributarias. 2. Exenciones tributarias. 3. Inspección: Caso en que el expediente debe calificarse de ocultación.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal: A) Determinación de la base imponible. B) Sujeción al Impuesto. 2. Impuesto sobre las rentas del capital: A) Exenciones. B) Epigrafe adicional c). 3. Impuesto sobre Sociedades: A) Exenciones. B) Determinación de la base imponible. 4. Contribución general sobre la renta: A) Ingresos a efectos de determinación de la base imponible. B) Prescripción del derecho de la Administración a comprobar las declaraciones al amparo del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. C) Competencia del Jurado Central de la Contribución, al amparo del apartado F) del artículo 31 de la Ley, creado por el artículo 68 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957: ámbito de aplicación, en el tiempo, de dicha disposición. D) Competencia del Jurado Provincial: Supuesto de no competencia.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes: A) Supuesto de compra-venta o de cesión a título oneroso a efectos del Impuesto. B) Modificación de Estatutos que no implica devengo del Impuesto. C) Ampliación de capital. D) Adquisición a título oneroso que no constituye aportación social a efectos del Impuesto. E) El mutuo acuerdo de las partes contratantes de que quede sin efecto un negocio no equivale a la nulidad del mismo a efectos de devolución del impuesto de Derechos reales satisfecho. F) Impuesto sobre las porciones hereditarias y sobre el caudal relicto. G) Exención no subsistente después de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958. H) Bonificación del cincuenta por ciento para los contratos de construcción de buques en ciertos supuestos; caso en que no es aplicable. I) La reducción establecida en el artículo 7.º del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948 y Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, no es aplicable al contrato de redención de censos que graven un solar que se dedica a la construcción de viviendas bonificables. 2. Impuesto del Timbre: Timbre que grava las ampliaciones de capital.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. Impuesto general sobre el gasto: A) Impuesto sobre la fundición. B) Impuesto sobre transportes. C) Impuesto sobre la electricidad. 2. Renta de Aduanas: Aforos.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. Arbitrio provincial sobre el producto neto: De la cuota resultante deben deducir las cuotas satisfechas al Tesoro por Contribución Territorial y Patente nacional de automóviles. 2. Arbitrio municipal por tasa de equivalencia: La obligación tributaria de las sociedades mercantiles no nace hasta que se publica la Ordenanza correspondiente. 3. Tasas sobre el aprovechamiento de vías provinciales. No sujeción de los cables o tendidos aéreos de conducción de energía eléctrica.

## I. PARTE GENERAL

1. *Fuentes del Derecho financiero.*A) *Eficacia de las leyes tributarias en el tiempo.*  
*Irretroactividad de las normas tributarias.*

a) *De la disposición del apartado F), art. 31 de la Ley de Contribución general sobre la renta, redactada por el art. 60 de la Ley de 26 de diciembre de 1957.*

«La declaración de dicha competencia (del Jurado) se fundó en la existencia de un contrato de arrendamiento entre el contribuyente en concepto de arrendador y sus hijos en el de arrendatarios, de fecha 25 de mayo de 1949, documento que fué protocolizado, por lo que, desde la fecha en que lo fué, resulta auténtico en este extremo, y que afectaba a la finca del término de X, denominada Z, en el que se fija un precio anual de 42.735 kilogramos de trigo, al entonces oficial de dos pesetas unidad, circunstancias contractuales suficientes, a juicio de la Administración, para declarar legitimada la competencia de aquel Organismo, a tenor del artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que adiciona con uno nuevo, señalado por la letra F, los consignados en el artículo 31 de la de 16 de diciembre de 1954, en virtud del cual corresponde al Jurado Central, F) «la fijación de precios en contratos de arrendamientos, subarrendos, arquería y cesión de uso de bienes, negocios y cosas, si la Administración discrepa de los precios figurados en los documentos en que hayan sido formalizados», discrepancia surgida en este caso, y siendo así—dice—que el apartado B) de su disposición final establece «todos los preceptos de la presente Ley que no tengan señalado en la misma el momento de entrada en vigor se aplicarán a partir del día 1.º de enero de 1958», lo son al caso discutido, y tratándose de preceptos procesales y de competencia, estando determinada la fecha de entrada en vigor, es forzoso, a juicio de la Administración, deducir, en analogía con la primera disposición transitoria de la vigente Ley de Contribución sobre la Renta, que desde 1.º de enero de 1958, la cuestión debatida entra de lleno en la competencia del Jurado, con independencia de la fecha de la celebración del contrato».

»Las referidas normas instauran o crean nuevas situaciones jurídicas administrativas de carácter tributario a los arrendadores de fincas rústicas, frente a la Hacienda Pública, en materia de comprobación del Impuesto sobre la Renta, mucho más desfavorables en el orden investigador que las que regían hasta entonces, lo que por sí sólo bastaría para

no extender más que a sus justos límites el ámbito de aplicación, corroborado porque ni por su texto ni por su naturaleza pueden tener efecto retroactivo que el legislador no les atribuyó expresamente; lejos de ello, cuidó de que sus disposiciones, mientras no expresasen lo contrario, empezarían a regir el 1.º de enero de 1958, sin duda, para no destruir la seguridad jurídica del contribuyente, y rendir respeto y acatamiento al principio consagrado en nuestro Ordenamiento Jurídico, singularmente en el tributario de que las leyes en materia de exacciones no tienen efecto retroactivo, ni pueden aplicarse por analogía y con extensión, si ellas no disponen lo contrario, y menos las que cercenen o enerven derechos preestablecidos, y en este sentido se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia, como acreditan las sentencias citadas en los vistos, y sabido es, y así lo exige el artículo 5.º de la vigente Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, que las normas fiscales han de aplicarse con estricta sujeción al tenor literal de sus preceptos, sin interpretaciones extensivas que no vengan expresamente autorizadas por aquéllos», ya que deben aplicarse según el sentido literal de las palabras, sin distinguir lo que no distingue y con finalidad de que cumplan lo que en ellas se disponga», de donde ha de concluirse que la competencia del Jurado Central, cuando sólo tiene por base la aplicación del apartado F) del artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, tal como quedó redactada a partir de la publicación de la de 26 de diciembre de 1957, comenzó en 1.º de enero de 1958 y para las declaraciones de renta exigidas desde esta fecha.

»La calificación de estas normas hecha por la Dirección General de Contribución sobre la Renta, cuando las estima de carácter meramente procesal y de competencia no es acertada, ya que tienen sustantividad propia, y su aplicación retroactiva trasciende al derecho del contribuyente, lesionándole con una extemporánea aplicación cuando ya estaba preestablecido, y a cuyo amparo desplegó su actividad tributaria en materia de declaración de renta de fincas rústicas, en la seguridad de que hasta tanto que no se modificasen los preceptos legales que regulaban la comprobación, el referido contrato de que emanaba la renta declarada, no sería por sí sólo determinante de la competencia del Jurado para fijar la base tributaria del ejercicio de que se trata, lo que determina que no son preceptos simplemente procesales; y en el supuesto de que se les diese ese carácter, tampoco podría atribuírseles, en el caso contemplado, efectos retroactivos, como pretende la Administración, ya que a todos, la Ley cuida de fijar la fecha de entrada en vigor, cuando alteran el principio general de irretroactividad, y no lo hizo así, con respecto al artículo 68, porque se atuvo al principio *tempus regit factum*, referido no a la fecha de los contratos, ya que a partir de 1.º de enero de 1958, con independencia de ella, puede determinar la competencia del Jurado,

sino con relación a ejercicios iniciados desde su vigencia, por lo que al de 1954 no le era aplicable, ya que en aquella fecha no se había previsto este supuesto de competencia y el contribuyente estaba amparado por una legislación vigente, sin que justifique la aplicación de la nueva legislación el que la Administración estimase oportuno hacer la comprobación de aquel ciclo tributario en la fecha en que lo hizo, porque este acto, ni su fecha, por sí sólo, podían determinar la competencia.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1960. En el mismo sentido sentencias de 17 y 18 de marzo de 1960. Afirman también la irretroactividad de las normas tributarias la sentencia reseñada en el ap. II, 4, D, y la de 29 de abril de 1960.*)

b) Las leyes tributarias y sancionadoras no tienen efectos retroactivos, si no lo expresan claramente.» (*Sentencia de 7 de mayo de 1960.*)

#### B) *Eficacia de las normas tributarias.*

«Una Orden comunicada, al no haberse publicado en el *Boletín Oficial del Estado* y faltarle, por tanto, el requisito de la promulgación, carece de eficacia legal.» (*Sentencia de 7 de marzo de 1960.*)

#### C) *Jerarquía de fuentes normativas.*

«Las Ordenanzas de las Corporaciones o de Entidades locales que contradigan o vulneren las leyes, no pueden ni deben prevalecer sobre éstas y se ha de estar en caso de oposición o contradicción a lo que expresamente disponga la Ley, no sólo por el superior rango de las leyes en la jerarquía normativa, con relación a las Ordenanzas, sino también porque éstas tienen su razón de existencia y su origen, así como los límites de su expansión o desarrollo, en la ley que las autoriza, imponiéndoles una razón de dependencia como garantía del total sistema tributario cuyas directrices marca el Estado por medio de sus Organos superiores.» (*Sentencia de 15 de marzo de 1960.*)

#### D) *Interpretación de las leyes tributarias.*

a) Debe ser literal. (Véase la sentencia reseñada en el epígrafe I, 1, A. a.)

b) Restrictiva y no analógica (Véase la s. citada en el epígrafe II, 4, A.)

c) La interpretación de las exenciones debe ser literal. (Véase la s. citada en el epígrafe III, 1, I.)

d) «También se hace preciso recordar que es doctrina muy reiterada y conocida del T. S., el que las disposiciones de carácter tributario, por su propia naturaleza y sus finalidades, tienen que ser interpretadas y aplicadas en sentido estrictamente literal y restrictivo, sin interpretaciones analógicas ni ampliaciones o deducciones presuncionales, que no vengán

expresa y claramente autorizadas por el texto legal que se trata de interpretar, pues de otro modo pueden lesionarse derechos preestablecidos del contribuyente, causándole perjuicios indebidos; principios que ya consagró el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado.» (*Sentencia de 15 de marzo de 1960*).

## 2. Exenciones tributarias.

«Es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda la decisión en vía administrativa de las concedidas a las Sociedades cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia, con exclusión del procedimiento en vía económico-administrativa.» (*Véase la sentencia reseñada en Impuestos sobre las rentas del capital, A*).

## 3. Inspección.

### *Caso en que el expediente debe calificarse de ocultación.*

«La única cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar la calificación que corresponde al expediente seguido a don X, por la Contribución sobre la Renta del año 1953.»

«Se inicia el expediente a virtud del acta levantada por el servicio de Inspección de Hacienda de X, en 29 de septiembre de 1954, y a presencia del propio interesado, con objeto de comprobar el año 1953, resultando que procedía incrementar la base liquidable en las cantidades de 57.720 por la enajenación de un patrimonio de valores mobiliarios y de 1.044.616,15 pesetas, por un mayor rendimiento líquido obtenido en las explotaciones agrícolas y ganaderas, y en dicha acta el interesado manifiesta «que no está conforme con las bases propuestas», de donde resulta que se dan las circunstancias exigidas por el artículo 1.º de la Ley de 20 de diciembre de 1952, para la calificación del expediente como de ocultación, conforme al apartado d) de aquel precepto, puesto que comprobándose diferencias notables entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por el inspector, aquel no acepta y se muestra disconforme con las bases señaladas a consecuencia de la visita.»

«No sólo por la forma y momento en que nace la acción investigadora debe el expediente ser calificado como de ocultación al concurrir los requisitos exigidos por el apartado d) del artículo 1.º de la Ley de 20 de diciembre de 1952, sino que también, *a sensu contrario*, por no darse en el caso de autos las circunstancias que para ser calificada como de *rectificación* o de *omisión* establecen los apartados b) y c) de aquel precepto, pues en contra de lo aducido por la parte actora, es lo cierto, que no hubo exactitud en la declaración presentada por el contribuyente, y después de apreciadas las diferencias entre lo declarado y lo observado

por la acción inspectora, no existió tampoco aquella aceptación expresa y plena de rectificar su situación tributaria por parte del interesado, que exige de manera terminante el precepto antes mencionado.»

«Si esta última circunstancia se hubiera puesto de manifiesto en el expediente, pudiera indicar una declaración favorable al actor, pero no sólo no ha sido así, sino que se aprecia en las actuaciones el deseo de impugnar y recurrir las observaciones formuladas por la Inspección, y si bien es cierto que el Jurado Central redujo las bases fijadas en la propuesta de liquidación, no es menos evidente que en razón a ese motivo, se aplicó la penalidad establecida en el apartado b) del artículo 3.º de la precitada Ley de 20 de diciembre de 1952, en su grado mínimo, esto es, en el de 50 por 100 de la cuota, que hubiera podido incluso ser objeto de la condonación automática de la mitad de su importe, como se declaró en el acuerdo de la Administración de Rentas de X, de fecha 6 de diciembre de 1957, si el contribuyente hubiera aceptado, cuando fué invitado a ello, la referida liquidación, poniéndose así de manifiesto el correcto proceder de los organismos gestores del tributo.»

«El criterio anteriormente señalado no solo no se contradice con lo dispuesto en la Ley reguladora de la Contribución sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954, sino que aparece confirmado plenamente con lo establecido por el art. 32 de la misma, ratificando de manera concreta y especial para esa imposición, cuanto comprende y regula la Ley de 1952, corroborada una vez más por los términos tan claros de la Orden de 20 de julio de 1955 sobre sanciones por emisión de declaraciones, disponiéndose así en el apartado 2.º que «las liquidaciones que se deriven de actuación inspectora llevarán los recargos y sanciones señalados en la Ley de 20 de diciembre de 1952.» (Sentencia de 8 de marzo de 1960.)

## II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

### 1. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal. (Tarifa 1.ª de la Contribución de Utilidades).*

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

##### *Gastos deducibles.*

*Cuando el recaudador del Impuesto es una Diputación Provincial que tiene a su cargo varias zonas recaudatorias, el límite de 40.000 pesetas de deducción de la base imponible es aplicable a cada una de las zonas recaudatorias a cargo de dicha Corporación. (Sentencia de 17 de marzo de 1960.)*

B) *Sujeción al Impuesto.*

*Lo está un teniente del Ejército, Caballero mutilado, que fue ascendido a tal graduación desde el empleo inmediato inferior de Suboficial y por el disfrute de sus haberes.*

«El apartado C) del art. 1.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, modificando las tarifas y otros extremos del Texto regulador de 22 de septiembre de 1922 y por lo que se refiere a la Tarifa 1.ª de Utilidades, dispone la exención de tal impuesto respecto a los haberes de los Suboficiales y de las clases de tropas y sus asimilados pertenecientes a los Ejércitos de Tierra, Mar y Aire y de quienes prestando servicios en dichos Ejércitos tengan reconocido por Ley o por Decreto igual consideración, por lo que, no estando comprendidos en él quienes posean la graduación de Oficiales del Ejército, es obvio que el recurrente, como afectado por dicha graduación, se halla al margen de la exención señalada en el apartado y artículo invocados.»

«El hecho de que en uno de los «Considerandos» de una resolución del Consejo de Ministros de 8 de febrero de 1957, en que estimando un recurso de agravios interpuesto por el recurrente, se resolvió ascender a éste, según solicitaba, al empleo de Teniente, no hace referencia a que los ascensos de los mutilados en nada modifican los devengos reglamentarios que como tales perciben, no guarda ninguna relación con el tema de este recurso contencioso-administrativo planteado; en primer término porque aquella resolución se refiere, como es lógico, al concreto punto de la procedencia en el ascenso, y en segundo, porque la apreciación razonadora reflejada en el «Considerando», a más de no tener virtualidad dispositiva ni resolutive, tampoco apura la exégesis en cuanto a lo que se debate, ya que siendo sin duda cierto que tales ascensos en nada modifican los devengos reglamentarios que como Caballeros mutilados vienen percibiendo los favorecidos por el ascenso a Oficial, con arreglo al Decreto de 8 de mayo de 1939, que así lo preceptúa y al pasar de Suboficiales a Oficiales, todo ello se refiere solamente al sueldo base, y exclusivamente al mismo, pero no a las gratificaciones, indemnización de vestuario, familia y Orden de San Hermenegildo, que percibía por haber alcanzado categoría de Oficial; como ya se resolvió con carácter general en 25 de noviembre de 1946 por la Intervención General del Ministerio del Ejército, disponiendo la sujeción al impuesto de Utilidades de los Tenientes ascendidos desde Suboficiales, aun cuando sus devengos no hayan sufrido modificación alguna.»

«A virtud de lo expuesto, procede desestimar el recurso, confirmando en consecuencia el acuerdo de la Dirección General del Cuerpo de Mutilados de Guerra de 9 de septiembre de 1957, confirmada tácitamente

por el Ministerio del Ejército—como organismo que en definitiva dictó el acto finalista del proceso administrativo—, por ser conforme a derecho; absolviendo a la Administración de la demanda contra ella presentada, sin que dados los términos de planteamiento y según lo dispuesto en el número 2.º del artículo 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional, haya lugar a hacer expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de mayo de 1960.*)

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

A) *Exenciones.*

*Es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda la decisión en la vía administrativa de las otorgadas a las Cooperativas del campo.*

«Al solicitar la parte actora, en primer término, la anulación de los acuerdos dictados en la vía económico-administrativa para que se remitan las actuaciones al Ministerio de Hacienda a fines de lo dispuesto en la Orden de 27 de enero de 1948, ha de examinarse, ante todo, si el Tribunal Económico-Administrativo Central era o no el llamado a resolver la cuestión relativa a la exención de la Contribución de Utilidades, tarifas 2.ª y 3.ª, pretendida por la Cooperativa demandante.»

«La Orden ministerial de Hacienda de 27 de enero de 1948, dispone que las exenciones fiscales establecidas a favor de los Sindicatos Agrícolas, Pósitos y otras entidades, serán aplicables a las Cooperativas del Campo y a las demás que menciona, dictando normas conducentes a salvaguardar la efectividad de aquellas exenciones, excluyendo el procedimiento de la vía económico-administrativa y disponiendo, expresamente, en el número 3.º que será de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda la decisión en la vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se plantean en dicha materia.»

«En el caso de autos, tratándose de una exención tributaria de una Cooperativa del Campo, es de estricta aplicación la Orden de referencia y por tanto sólo corresponde al Ministerio de Hacienda el conocer de la cuestión planteada sobre dicha materia, sin que pueda entenderse cumplido el trámite según alega el defensor de la Administración por haber emitido su informe la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas, pues aparte de que no es más que un organismo de consulta, pero no resolutivo, ello confirma más aún la aplicación indudable del procedimiento establecido por aquella Orden ministerial, y reite-

rado además por la doctrina de esta Sala, mantenida en las Sentencias citadas en los vistos.» (15 de febrero y 5 de junio de 1956, 14 de junio de 1957 y 18 de junio de 1958.) (*Sentencia de 19 de abril de 1960.*)

B) *Epígrafe adicional c).*

a) *Presupuesto de hecho.*

«Con el fin primordial de poner limitaciones a la especulación, se dictó, en la Ley de 31 de diciembre de 1946, el artículo 8.º para determinar el valor de las acciones más la parte proporcional de reservas imputables, complementándose la imposición con la Orden de 28 de febrero de 1947, que en su número 5.º ordena añadir a la Tarifa 2.ª de Utilidades el epígrafe adicional c), con una reglamentación especial de la manera de computar aquellos nuevos conceptos; siendo además constante la jurisprudencia de esta Sala, entre otras, mantenida en los Vistos, estableciendo la sujeción al impuesto regulado por aquel epígrafe de las ampliaciones de capital hechas con cargo a reservas y lo mismo cuando se produzca por la emisión de nuevos títulos como si se realiza por simple estampillado de los títulos antiguos.»

«La Orden ministerial de 19 de enero de 1952, dictando normas de carácter reglamentario para regular la aplicación de los preceptos citados anteriormente, dispuso que «1.º, la determinación del desembolso suplementario que establece el artículo 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946, seguirá realizándose con arreglo a las normas contenidas en el número 3.º de la Orden de 28 de febrero de 1947», correspondiendo al Jurado de Utilidades la fijación, en cada caso, de la cuantía de la aportación suplementaria, y estableciendo después dicha Orden ministerial que «las actuaciones inspectoras que se produzcan con referencia al citado gravamen, se elevarán a la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, a efectos de la fijación del desembolso suplementario, conforme a lo previsto en el número anterior», de donde se deduce que fue correcta y legal en el caso de autos la actuación seguida en el proceso administrativo, toda vez que si la Sociedad demandante tenía, cuando se produce la ampliación de capital, según la misma reconoce, unas reservas en cantidad de 21.309.318,69 pesetas, de las cuales destina 17.178.000 pesetas como consecuencia precisamente de la ampliación a convertir las antiguas acciones de 500 pesetas nominales, en 4.000 pesetas de valor cada una, títulos que reciben los accionistas completamente liberados, se dan las circunstancias y condiciones exigidas por las disposiciones antes citadas y la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, de que queda hecha mención.

«En cumplimiento también de aquellos preceptos, se fijó por el Jurado de Utilidades la prima mínima exigible en la cantidad de 3.798,40

pesetas correspondiente a cada una de las acciones, lo que fué aprobado por el Ministerio de Hacienda por Orden de 23 de febrero de 1957, acuerdo que resulta estar ajustado a derecho porque se atuvo, para el señalamiento numérico del importe de la mencionada prima, a los mismos datos manifestados por la Sociedad y calculada con prima en función de las reservas que aquella había consignado; debiendo también de tenerse en cuenta que la citada Orden ministerial fue consentida por la parte demandante, aunque ahora recurra de ella, pues tuvo conocimiento de la misma por la notificación de 16 de julio de 1957 que obra al folio seis del expediente seguido a esos efectos ante la Dirección General del Ramo, y sin embargo no promovió el oportuno recurso, extremo que no puede tampoco convalidar el hecho de que el Tribunal Económico Administrativo Central conceda una nueva notificación de aquella Orden, pues es lo cierto que la condiciona a que «si ya no se hubiera hecho», según declara en la parte dispositiva del fallo recurrido.» (*Sentencia de 3 de marzo de 1960.*)

b) *Reservas imputables para la determinación de la prima.*

«En cuanto a la segunda de las cuestiones formuladas, esto es, qué reservas son las imputables para la determinación de la prima, es indudable que en todo momento el legislador se refiere a las existentes cuando las Sociedades Anónimas o Comanditarias acuerdan la ampliación de capital y entonces emiten los títulos en razón al desembolso del valor nominal de las nuevas acciones más la parte proporcional de reservas imputables a cada una (art. 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946), y, cuando pongan en circulación acciones o títulos equivalentes en favor de sus accionistas que deberán exigir el desembolso del valor nominal «incrementado, como mínimo, en la parte proporcional de reservas imputables a cada una (artículo 3.º de la Orden de 28 de febrero de 1947); de donde se deduce que, si se pretende gravar por el legislador la parte de reservas con las que el socio se beneficia, es patente que han de estimarse *todas*, expresas y tácitas, según tiene declarado esta Sala en su sentencia de 28 de diciembre de 1957, en el momento de producirse el desembolso y siguiendo el criterio general de que el impuesto de Utilidades nace el mismo día en que los socios obtengan el beneficio o la utilidad (obligado de retener, artículo 8.º de la Ley de 22 de septiembre de 1922, reguladora de la Contribución), resulta manifiesto que deben ser imputables las cantidades detraídas de aquellas reservas, que sirven para aumentar el valor nominal de las acciones, al producir el natural desembolso de la Sociedad en favor de sus accionistas, quienes se encuentran beneficiados por adjudicárseles los nuevos títulos en forma liberada».

«A ello no se opuso la redacción dada al párrafo 3.º del artículo 3.º de la Orden de 28 de febrero de 1947, pues si bien es cierto que habla al

final de aquellos títulos que estén en circulación «después de efectuada la operación financiera», no es menos evidente que inicia el párrafo consignado: «Estimado el total importe de las reservas de la Sociedad con arreglo a lo establecido en los párrafos anteriores», quedando perfectamente clara la forma, manera y momento de estimar y computar aquellas reservas, y este es el sentido que ha de dársele a la sentencia de 5 de diciembre de 1956 invocada por el demandante».

«Tanto el acuerdo del Tribunal Económico al Administrativo Central como la Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de febrero de 1957, se ajustaron a derecho y por consiguiente procede su confirmación, sin que puedan tampoco recusarse las facultades de Tribunal Central para conocer y resolver de todas las cuestiones que ofrezca el expediente sometido a su estudio. hayan sido o no planteadas por los interesados, pues lo contrario sería desconocer las atribuciones que a esos efectos precisamente otorga el artículo 20 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.» (*Sentencia de 3 de marzo de 1960.*)

### 3. *Impuesto sobre Sociedades (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades).*

#### A) *Exenciones.*

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

«Ha sido constante la doctrina declarada por la jurisprudencia en las Sentencias que se citan en los Vistos, manteniendo que las Mutualidades Patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo están exentas de la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, al disponerlo así la Ley de 6 de diciembre de 1941, siempre que dichas Mutualidades actúen en régimen de previsión y sin ánimo de lucro y sus normas reglamentarias hayan sido aprobadas por el Ministerio de Trabajo, sin que a ello se oponga lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de febrero de 1957, que según reconoce el Tribunal Económico-Administrativo Central en su acuerdo, se limita a aclarar e interpretar los preceptos legales pertinentes, pero sin establecer una nueva sujeción de aquellas Entidades a la Tarifa 3.ª de Utilidades, toda vez que dicha Orden, por carecer de rango para el fin que se propone, no puede contradecir la Ley en forma alguna y concretamente en extremo como el declarado reiteradas veces por la doctrina del Tribunal Supremo, máximo después de la vigencia de la Ley de 26 de julio de 1957, que en su artículo 26 prohíbe a la Administración dictar Ordenes contrarias a las Leyes».

«Tratándose como en el caso de autos de una Mutuality Patronal, con modalidad de previsión, sin ánimo de lucro e inscrita en el correspondiente Registro del Ministerio de Trabajo, procede por tanto declarar que está exenta de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades, revocando al efecto el acuerdo recurrido, sin que sea pertinente hacer expresa imposición de costas, al no apreciarse circunstancias que así lo determinen.» (*Sentencia de 10 de marzo de 1960. En el mismo sentido la sentencia de 21 marzo de 1960.*—El Defensor de la Administración se allanó a las correspondientes demandas.)

b) *Es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda la decisión en la vía administrativa de las otorgadas a las Cooperativas del campo.*

(Vid. la sentencia reseñada en *Impuestos sobre las rentas del capital, A.*)

**B) Determinación de la base imponible.—Gastos deducibles.**

*Condiciones para considerar como gasto deducible las participaciones en ingresos derivadas de convenios sobre patentes y asistencia técnica.*

«La Compañía X, pretende en el recurso que presenta que se anule la Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de noviembre de 1958, que le denegó la deducción del canon del 3 por 100 sobre el importe de la venta neta de especialidades farmacéuticas, que en virtud de la cláusula 18 del contrato estipulado el 4 de noviembre de 1957, convino participase la empresa Y. de Nueva York, aspirando acogerse la recurrente a lo prevenido en el artículo 129. párrafo penúltimo y disposición B) final de la Ley de Presupuestos y reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

»Si bien la Orden de 7 de febrero de 1958, a los efectos expresados en el número 1, apartado D), dice: «Las participaciones que sobre sus ingresos establezcan las empresas en favor de otras personas o entidades, serán consideradas como gasto deducible al determinar la base impositiva de la empresa pagadora en cuanto concurren las condiciones siguientes: Tratándose de convenios sobre patentes y asistencia técnica, que las participaciones de ingresos derivadas de los mismos sean autorizadas por el Ministerio de Hacienda, previo informe del de Industria», agregando el número 3 de dicha Orden lo siguiente: «a los efectos del beneficio tributario señalado en el apartado D) del número 1.º, la empresa interesada deberá solicitar de este Ministerio (el de Hacienda), que

declare expresamente que las participaciones en ingresos de que se trata tienen la consideración de gasto deducible. A la solicitud acompañarán una copia del contrato debidamente autorizado». A tal fin, se entenderá por asistencia técnica industrial la cesión a entidades industriales, para su utilización directa por el concesionario, de patentes y procedimientos de fabricación, transformación y conservación de cosas que por sus características especiales deben ser consideradas como un producto nuevo dentro de la industria nacional, siempre que tales productos constituyan, por su naturaleza, *bienes de uso continuo* o material fijo o circulante de otros establecimientos industriales, ya estén radicados en España o en el extranjero.

»No pudiendo ser objeto de patentes los productos farmacéuticos, según lo dispone el artículo 48, número 2. del Estatuto de Propiedad Industrial, no puede patentarse ni introducirse patente de los productos de la Casa Y. en España, por lo que a este efecto no es aplicable el apartado D) de la Orden de 7 de febrero de 1958 enuncida, sobre deducción de participación de otra empresa en los ingresos de la contribuyente.

»Si bien la asistencia técnica industrial de la Casa Y. a la Compañía recurrente—amén de la utilización de las marcas registradas en España que no causan deducción por la participación de la Empresa cedente de las mismas—es innegable que existe en virtud de las diversas cláusulas del contrato estipulado entre la entidad actora de Y. a la vista de la definición de asistencia técnica industrial que el artículo 3.º de la Orden de 1958 y el artículo 1.º apartado D) del Decreto de 23 de noviembre de 1956. se refiere a productos farmacéuticos que son productos o bienes de consumo fungibles, y no de uso y mucho menos de uso continuo, ni material fijo o circulante.

»En economía se entiende por bienes de uso aquellos que producen utilidad no destruyéndose sino al cabo de ser mucho tiempo utilizados, y que satisfacen necesidades sucesivas durante un tiempo más o menos largo, como sucede con un coche, una radio, una televisión, una casa, en tanto que bienes de consumo son aquéllos utilizados instantáneamente, que se consumen al utilizarlos, como los abastecimientos, los combustibles, las especialidades farmacéuticas o medicinas, que produce la Entidad recurrente.

»Si la Orden de 7 de febrero de 1958 incluye como gasto deducible de los beneficios de las Empresas para fijar la base del impuesto sobre Sociedades, los bienes de uso continuo, refuerza más el criterio de no ser considerados los consumibles como de uso continuo, pues si bastaba con que aludiese a los bienes de uso, si agrega el término *continuo*—que no hay que confundir con el de *necesario*, como parece pretender la entidad actora—con tanta o más razón, a los efectos del impuesto de Sociedades, no se ha de deducir de los ingresos de Sociedades la participa-

ción o el canon que se abona a otras Empresas por los bienes de consumo, como los elaborados por la Sociedad actora, aunque el objeto del contrato entre la Compañía X, sociedad recurrente y la Y, haya sido no sólo la cesión de las marcas registradas españolas, sino la asistencia técnico-industrial, sentado lo cual, resulta improcedente anular la Orden del Ministerio de Hacienda en este pleito impugnada.» (*Sentencia de 14 de marzo de 1960.*)

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

##### A) *Ingresos a efectos de determinación de la base imponible.*

*No lo son las cantidades percibidas por los accionistas al disolverse la sociedad, en concepto de partícipes en las reservas sociales.*

«La cuestión planteada en este recurso, puede enunciarse, en sentido de determinar, si la cifra de 618.207,09 pesetas que el recurrente percibió al disolverse la Sociedad y como partícipe en las reservas sociales, en concepto de propietario de 433 acciones de la disuelta Entidad, debe ser computada como renta y por ende, base imponible, a efectos de la Contribución General por su concepto, y con cargo al ejercicio del año 1952 en el que se disuelve y liquida la sociedad, o por el contrario si dicha suma no constituye renta gravada por la Contribución de esta clase.

»La propia Administración del Estado para fundar su tesis y hacer la calificación tributaria de renta, da la nota genérica a toda reserva de Sociedades Anónimas y expresa acertadamente que, siempre se caracteriza por la nota común de ser elemento componente de todos los bienes sociales que integran el patrimonio de la Empresa, y aceptado este concepto, de él se desprende inequívocamente, que en el momento en que se proceda a la disolución del haber social, es una parte integrante del todo patrimonial lo que se adjudica a cada socio, por ese concepto de capital o patrimonio que se transmite y confunde con el del socio que lo recibe; y fijado así el concepto de las reservas, a efectos del impuesto sobre la Renta en caso de disolución, como adjudicación de la parte correspondiente a un total activo-social integrante del también total patrimonio de la Empresa, se ha de estimar, su no sujeción a los efectos de la Contribución General sobre la Renta, cuyo rasgo más característico es, su naturaleza esencialmente personal, que grava las utilidades y beneficios que constituyen los ingresos anuales como establece el artículo 5.º de la Ley de 26 de diciembre de 1932, aplicable a este caso y excluye expresamente de sus efectos los incrementos de patrimonio, incluso las adquisiciones a título oneroso—artículo 9.º de la misma ley—

y en general todo lo que no se conceptúe como beneficio, renta o utilidad anual, es decir, «renta fundada» a que alude el propio legislador haciendo una auténtica interpretación del texto en su preámbulo; sin que pueda tener aplicación a este caso, referido al ejercicio de 1952, lo establecido en el artículo 12 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, a la que no puede darse efectos retroactivos, siendo doctrina muy reiterada de esta Sala, el que las disposiciones de carácter tributario, por su propia naturaleza y sus finalidades, tienen que ser aplicadas en sentido restrictivo y sin interpretaciones analógicas que no vengan autorizadas por los textos legales que se trate de interpretar, pues de otro modo, al aplicarse la referida Ley posterior se lesionarían derechos preestablecidos del contribuyente causándole perjuicios indebidos, principio que ya consagró el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado.

»Es también doctrina muy reiterada del Tribunal Supremo, el que no es permisible en buena hermenéutica interpretativa, tratar como pretende la Administración el traspasar y aplicar los conceptos «patrimonio» y «beneficio», tal como los configura y contempla la Ley de la Contribución de Utilidades, que lo hace con arreglo a sus propios fines y naturaleza, al ámbito y naturaleza de la Ley del Impuesto sobre la Renta con relación a la Ley de 20 de diciembre de 1932, pues tiene matices y rasgos diferenciales y de tal importancia que afectarían y desvirtuarían la especial que caracteriza a la imposición por renta; aparte de que ya se ha dicho, que no procede en derecho tributario la interpretación analógica en perjuicio del contribuyente.

»Por lo anteriormente expuesto y razonado, si la Sociedad se disolvió en 1952, según se acredita en el acta de Inspección y han reconocido las partes, es patente que la participación del haber social correspondiente al actor, no puede calificarse sin una interpretación extensiva de la Ley como de renta, beneficio o utilidad, para determinar la base contributiva por el concepto de la Contribución General sobre la Renta, porque lo que realmente se transmitió en aquella fecha fué el patrimonio que, por todos conceptos, poseía la mencionada Entidad, y serán luego las rentas de estos bienes, o en los que se transformen, los que servirán de base a una nueva tributación.» (*Sentencia de 1.º de abril de 1960.*) *En el mismo sentido la sentencia de 29 de abril de 1960.*

B) *Prescripción del Derecho de la Administración a comprobar las declaraciones al amparo del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959.*

«Respecto de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de Contribución sobre la Renta de los años

1952 y 1953, y al amparo del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, resulta esta norma inaplicable al caso de autos, toda vez que esa disposición se refiere a declarar prescrito el derecho a comprobar las declaraciones presentadas en plazo, pero no el de aquéllas que ya hubieran sido comprobadas, o investigadas. esto es, que por actos de la Administración, en este caso, el acta levantada en 29 de octubre de 1954, se tramitaron ya los oportunos expedientes, para, en marcha la comprobación, ultimar los Organismos que han de conocer y resolver en la fijación de las bases liquidables; esto es, que iniciado el expediente para investigar y comprobar, no hay disposición legal que autorice el sobreseimiento o la anulación de esas actuaciones.» (*Sentencia de 4 de abril de 1960.*)

C) *Competencia del Jurado Central de la Contribución, al amparo del apartado F) del artículo 31 de la Ley, creado por el artículo 68 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957: Ambito de aplicación, en el tiempo, de dicha disposición. (Véase la sentencia citada en el epígrafe I, 1, A, a).*

D) *Competencia del Jurado Provincial: Supuesto de no competencia.*

«Reconocida por la Administración la circunstancia de que, en cuanto al ejercicio de 1954, el contribuyente, aun en el supuesto de sumarse las bases tributarias por incremento de patrimonio, renta de trabajo personal y renta consumida, no obtuvo renta gravable; para atraer la competencia del Jurado, en razón de la renta consumida, la Dirección General se basa en el apartado c) número 3.º de la Orden de 17 de abril de 1956 que establece la competencia de los Jurados Provinciales para aquellos casos en que el contribuyente incumpliera las obligaciones derivadas del artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, y basta el enunciado de las fechas de estas disposiciones, para concluir su inaplicabilidad a los ejercicios referidos, ya que el contribuyente no podía en 1954 vulnerar preceptos de una Ley al entonces no dictada, y menos la Orden anteriormente aludida, que se refiere a incumplimiento de la de 1954, de la que dimana; porque es sabido que las leyes tributarias no pueden tener efectos retroactivos que perjudiquen al contribuyente, y siendo así que la resolución de la Administración tiene como fundamento y soporte estas disposiciones legales, es evidente que no se ajustó a derecho al acordarla, y en el aspecto en que es combatida por el recurrente.» (*Sentencia de 19 de abril de 1960.*)

## III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.*A) *Supuesto de compra-venta o de cesión a título oneroso u efectos del Impuesto.*

«En la escritura pública de 9 de enero de 1955 concurren los requisitos esenciales a que se refiere el Código civil en su artículo 1.445 para que pueda apreciarse contenido en su texto estipulativo un contrato de compraventa de bienes muebles entre A. y B., por lo que la liquidación por el impuesto de derechos reales girada con motivo del mismo hay que estimarla procedente. Se contiene, en efecto, en dicho documento el reconocimiento de la propiedad de los efectos a favor del señor B. e incluso se hace reserva de las acciones que competen al transmitente para exigir el pago de la parte de precio que queda por satisfacer.

»No puede ser atendida la alegación de que ello es consecuencia de un previo contrato verbal anteriormente celebrado entre las partes, porque no se prueba, en modo alguno, su existencia ni siquiera se determinan datos del mismo y, además, está ello en contradicción con lo manifestado por el vendedor cuando con anterioridad al mencionado otorgamiento, compareció en el expediente interesando la devolución de los géneros o del importe por ser propietario de ellos, lo cual hace innecesario entrar en el examen de los efectos que, en orden a la tributación, pudieran haberse producido por darse al alegado trato y forma instrumental.

»Aunque quiera descartarse el concepto de compraventa atribuido al aludido convenio, queda siempre su carácter transaccional, porque así explícitamente, se dice cuando se manifiesta y alude en el documento «a la presente escritura de transacción», lo cual determina la procedencia de aplicar el mismo calificado fiscal que el de la liquidación impugnada, por imperio de lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, con sujeción al cuál ella se ha practicado, y en cuyo artículo 23 se ordena que las transacciones de bienes tributen por el concepto y tipo correspondiente al título en virtud del cual se adjudique, y que, cuando no se alegare título determinante de la transacción, se liquidará por el concepto de cesión a título oneroso.» (*Sentencia de 4 de marzo de 1960.*)

B) *Modificación de Estatutos que no implica devengo del Impuesto.*

«Conforme al número 58 de la Tarifa de la Ley del Impuesto de Derechos reales, objeto de la controversia—de 7 de noviembre de 1947—,

tributarán por dicho número «las modificaciones de las sociedades y sus prórrogas, al uno por ciento», precepto que el Reglamento para aplicación de dicha Ley, de la misma fecha, desenvuelve en su artículo 19, apartado 14, declarando que el impuesto se devengará por «la transformación de la sociedad, por cambio de naturaleza o forma, por variación del objeto o por ampliación del mismo, para comprender en él facultades u operaciones que no sean las atribuidas a las sociedades de su clase por el Código de Comercio.»

«Según el primitivo artículo 2.º de los Estatutos de la Sociedad, ésta tenía, además del objeto que específicamente la señalaba este precepto (proyectar, presupuestar, dirigir y contratar toda clase de obras e instalaciones destinadas al acrecentamiento y mejora de la vivienda, para su realización, con facilidades de pago, agenciando su financiación cerca de la Banca Oficial y privada y su ejecución cerca de los contratantes e instaladores. Así mismo, podrá adquirir, gravar y enajenar bienes muebles e inmuebles y constituir, aceptar, modificar y cancelar hipotecas y demás derechos reales), el genérico de poder dedicarse a «cualquier otra actividad de legítimo comercio» y la resolución combatida estima que, con la nueva redacción se ha realizado una verdadera transformación de la sociedad, para comprender en él las operaciones no atribuidas por el Código de Comercio a esta clase de Sociedades, constituyéndose de este modo, una entidad de crédito en lugar de la promotora de obras e instalaciones de todo género, originaria.

»Si bien se examina el texto del referido artículo social, se advierte que en este se hallaba ya comprendida la genérica facultad de poder dedicarse a «cualquier otra actividad mercantil legítima», además de las específicamente señaladas; entre las cuales, estaba indicada la de negociar con la propiedad de los inmuebles y demás derechos reales, por lo que es evidente que, de un lado, todas las facultades declaradas en su nueva redacción estaban implícitas en la facultad genérica referida y amparadas en la actividad comercial sobre inmuebles expresada, como lo está la especie dentro del género; y si se tiene en cuenta, además, que de las actas de la Delegación de Hacienda, aparece que la actora, sin ostentar la condición de banco o banquero, venía desde mucho antes de 1956, dedicándose exclusivamente a hacer préstamos para la ejecución de obras, como una operación propia de sus Estatutos, no contradicha por dicha Dependencia administrativa, lo que no deja de ser una de las facultades que, con arreglo al artículo 175 del Código de Comercio, compete a las Compañías de crédito, no es dable sostener que no estuviesen comprendidas en la primera redacción del artículo 2.º de los Estatutos Sociales, y, por tanto, se debe reconocer que la nueva no implica modificación de derecho alguno económico o político, de los accionistas, ni alteración en el contenido o fines de la misma entidad, puesto que no se han comprendido en la nueva redacción, opera-

ciones o facultades, que no estuvieran atribuidas o no vinieran siendo ejercitadas por ella, de acuerdo con el propio Código de Comercio.» (Sentencia de 7 de marzo de 1960.)

C) *Ampliación de capital.*

*La base liquidable incluye la prima de emisión.*

«La cuestión del recurso se reduce a decidir si para la determinación de la base del impuesto de Derechos reales correspondiente a la ampliación del capital de la Entidad actora—ampliación objeto de la Escritura pública de 29 de marzo de 1955—ha de tomarse en cuenta, además del valor nominal de las nuevas acciones, ofrecidas con preferencia a los antiguos accionistas, el de la prima de emisión señalada por el Ministerio de Hacienda, o si, por el contrario, la base liquidable ha de ser solamente el valor nominal de los títulos emitidos a consecuencia de la indicada ampliación de capital, ya que a los antiguos accionistas se les entregaron aquellos títulos mediante el exclusivo desembolso del valor nominal de los mismos, sin exigírseles prima de emisión.

«El Tribunal Supremo, fundándose en que, con arreglo al artículo 6.º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947, ese impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuvieron el día en que se celebró el contrato o causó el acto, y en que en toda emisión de acciones que conforme a las disposiciones a la sazón vigentes debió efectuarse con la prima por tales disposiciones exigida, el verdadero valor de los nuevos títulos es la suma del nominal y la prima de emisión, tiene ya repetidamente declarado en interpretación de los números 1 y 10 del artículo 19 del citado Reglamento, entre otras sentencias en las de 26 de enero de 1957 y 9 de mayo de 1958, que en el caso de ampliación de capital con prima exigible, la base para la percepción del impuesto de Derechos reales, está constituida no sólo por el valor nominal de las acciones que al efecto se emitan, sino también por la prima correspondiente, aunque dicha prima no la exija la Sociedad al accionista, o la exija en cantidad menor que la oficialmente fijada.» (Sentencia de 29 de abril de 1960.)

D) *Adquisición a título oneroso que no constituye aportación social a efectos del impuesto.*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en decidir si la adquisición de una parcela de terreno con un edificio destinado a fábrica de la Sociedad X., con valor de 1.250.000 pesetas, fué a título

de aportación por la Compañía Z. en el momento de constituirse la Sociedad por la escritura pública de 1 de mayo de 1952, otorgada en Madrid ante el notario don Y., como pretende la entidad actora, o bien fué, como calificó la Oficina Liquidadora de dicha capital y confirmaron sucesivamente el Tribunal Provincial y el Central Económico-administrativo, una adquisición directa a título oneroso realizada posteriormente por la Sociedad reclamante, reflejada en la escritura pública de 14 de octubre de 1953, y sujeta, por tanto, a los Impuestos de Derechos reales y de Timbre sobre las bases tributarias y tipos de gravamen aplicados por la mencionada Oficina Liquidadora.

»En la estipulación 2.<sup>a</sup> figurada en la escritura de constitución de la Sociedad X, se previene que el capital social es de cuatro millones de pesetas, y que ha sido totalmente desembolsado en el momento de la constitución, mediante las aportaciones correspondientes, en la forma así redactada: «La Compañía Z. suscribe las acciones números uno al doscientos inclusive, por su importe de dos millones de pesetas; la Compañía A suscribe acciones números 201 al 398, inclusive, por su importe de 1.980.000 pesetas; don B. suscribe las acciones números 399 y 400 por su importe de 20.000 pesetas, sin reserva alguna de la aportación inmobiliaria en vez de la total aportación dineraria.

»Como en el artículo 5.º de los Estatutos sociales se dispone que «las acciones se suscribirán en el acto de la constitución de la Sociedad, contra desembolso de su total valor», sin hacer ninguna mención o referencia a otras aportaciones no dinerarias, ha de llegarse a la conclusión de que en dicho momento el desembolso fué efectuado materialmente en dinero por los socios o por una obligación de crédito a cargo del socio en descubierto.

»En relación con la pretensión de la recurrente de que se otorgue virtualidad a los libros de contabilidad de la entidad cedente de los inmuebles a la entidad actora, aquéllos no pueden probar en contra de tercero, el Estado, en oposición a la escritura pública de constitución de la Sociedad mercantil, pues según el artículo 48 del Código de comercio, los libros de los comerciantes sólo prueban contra ellos, sin que la Administración acepte los asientos que le sean favorables y rechace lo que la perjudique, pues se atiende a lo estipulado en la escritura de constitución de la Empresa.

»Aun dando por buena la fecha del asiento—2 de enero de 1953, ocho meses después de la de la escritura de constitución de la Sociedad—que certificó el secretario del Consejo de Administración de la Compañía Z. «Valores a varios», en el que figura la participación en metálico de 750.000 pesetas y el resto en terrenos, edificio e instalación por 1.250.000 pesetas de dicha Empresa en la Sociedad X. cabe presumir que se pretende rectificar la primitiva valoración en dinero, consignada en la escritura de constitución de la Sociedad; sustituyendo

la aportación en dinero de 1.250.000 pesetas por cesión de inmuebles e instalaciones accesorias, lo cual tiene toda la configuración jurídica de cesión onerosa de inmuebles o de compraventa de la Compañía Z. a X. que tributa por el concepto 14 ó por el 15 de la tarifa del impuesto de Derechos reales, o sea, en todo caso, el 6 por 100 de su valor.» (*Sentencia de 6 de mayo de 1960.*)

- E) *El mutuo acuerdo de las partes contratantes de que quede sin efecto un negocio no equivale a la nulidad del mismo, a efectos de devolución del impuesto de Derechos reales satisfecho.*

«La Empresa A... recurrente, suplica se acuerde declarar la improcedencia de la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora del impuesto de Derechos reales de Madrid, en el contrato privado formulado el 30 de mayo de 1952, de construcción de una casa-cuartel para la Guardia Civil de X. que se revoque el fallo dictado por el Tribunal Económico-administrativo Central de Madrid, el 17 de febrero de 1957, y que se ordene la devolución a dicha Empresa del importe de la citada liquidación, en la cantidad de 79.259,33 pesetas, a virtud de que al solicitar del Instituto Nacional de la Vivienda la aprobación del proyecto, para obtener determinados beneficios financieros y económicos, tal proyecto fué denegado, por no haberse celebrado subasta, por cuyo motivo la recurrente inició nueva petición de tales beneficios, una vez sometido el contrato de la mencionada obra de la casa-cuartel al requisito previo de subasta, adjudicándole nuevamente a A. en virtud de escritura pública otorgada por el alcalde del Ayuntamiento de X. ante el notario de dicha localidad, señor H., en 30 de marzo de 1955.

»La Corporación Municipal de X. ante la exigencia del Instituto de la Vivienda de los trámites de subasta y de las formalidades de escritura pública para obtener créditos y primas a fondo perdido, autorizado por la vigente legislación, pudo declarar lesivo el acuerdo aprobatorio del contrato de A... y pedir su nulidad, al amparo de los artículos 2.º, párrafo 7.º, y artículo 7.º, párrafo 3.º, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1952.

»No habiendo obtenido el Ayuntamiento de X la nulidad del contrato en cuestión por los trámites indicados en el anterior Considerando, no se puede invocar el artículo 58 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 1947, puesto que, con arreglo a él, para que nazca el derecho de devolución se requiere que judicial o administrativamente, por resolución firme, se declare haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del contrato estipulado, lo que no ha acaecido, ya que la certificación de la secretaría del Ayuntamiento de X. aportada al expediente no lo acredita, estándose, por consiguiente, ante un negocio jurídico que quedó sin efecto por mutuo acuerdo de

las partes contratantes, cualesquiera que sean los motivos que determinaron este acuerdo y, por ello, no es procedente la devolución del impuesto satisfecho, y el contrato privado consiguiente se halla sujeto a tributación, como expresamente establece el párrafo 5) del artículo 58.» (*Sentencia de 11 de mayo de 1960.*)

**F) Impuesto sobre las porciones hereditarias y sobre el caudal relicto.**

*Para determinar el tipo impositivo hay que contemplar el grado de parentesco existente entre el reservatario y la persona que causó la reserva.*

«En impugnación de acuerdo recurrido, que en última instancia confirmó las liquidaciones giradas por la Abogacía del Estado de X. a cargo de la recurrente y de la hermana de ésta; alega dicha recurrente que, por proceder de su padre la finca a que aquellas liquidaciones se refieren, no debió liquidarse por caudal relicto y debió en la liquidación, por el concepto de herencias, aplicarse, en observancia de lo prevenido en el párrafo 3.º del artículo 34 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947, el número 29 (a) de la tarifa, en vez del número 35, que ha sido el aplicado.

»A tenor del mencionado precepto reglamentario, en la reserva del artículo 811 del Código civil, el reservatario satisfará el impuesto según la escala de herencias, teniéndose en cuenta lo dispuesto en el párrafo último del artículo 57 del mismo reglamento, y atendido el grado de parentesco entre aquél y la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista.

»La obligación de reservar, impuesta a la reservista por el expresado artículo 811 del Código civil y el derecho establecido en favor de los reservatarios por el propio artículo, se derivan y arrancan del fallecimiento del descendiente causante de la reserva, siendo, por ello, evidente que, al consumarse ésta (la adquisición de los bienes reservables), por los reservatarios, lo es como herencia y, en consecuencia, como bienes procedentes de la persona causante de la reserva, persona necesariamente unida por vínculo de parentesco colateral con los definitivos adquirentes.

»Si a lo dicho se añade que, a efectos del impuesto de Derechos reales, el citado artículo 54 del reglamento de 7 de noviembre de 1947 conceptúa al reservista como un simple usufructuario de los bienes afectos por la reserva de que se trata, y dispone, además, que, para determinar el grado de parentesco con arreglo al cual ha de aplicarse al reservatario la escala de herencias, se prescindirá del que une a éste con el reservista, hay que convenir en que el grado de parentesco a que tal artículo exige que se atienda no es otro que el existente entre el reservatario y la persona que causó la reserva.

»Esto sentado, y puesto que en el caso de autos la reservataria es hermana del causante de la reserva, no puede ofrecer duda que las liquidaciones discutidas se hallan ajustadas a derecho.» (Sentencia de 18 de marzo de 1960.)

G) *Exención no subsistente después de la Ley del impuesto de 21 de marzo de 1958.*

«El contenido contencioso de este pleito, dado su resultado, ha de estimarse constituido, fundamental o esencialmente, por el examen y la determinación de si la exención del impuesto de Derechos reales pretendida por la Entidad actora debe o no, según se ha entendido, respectivamente, por la misma y por la Administración, considerarse le había sido concedida por ésta con anterioridad a la Ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957 y, en tal supuesto, subsistente después de ella y de la nueva Ley del mencionado impuesto de 21 de marzo de 1958.

»Apoyada en la demanda, primordialmente, la alegación de ese primer supuesto en la aseveración de que el grupo de banqueros e industriales que acudieron al concurso convocado por el Decreto de 5 de noviembre de 1918 para la constitución del Banco de Crédito Industrial lo hicieron con la condición de que, al constituirlo, se le declarase exento de los impuestos del Timbre y de Derechos reales, en la afirmación también de que esta condición de la propuesta respectiva fué aceptada por la Real Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de mayo de 1920, resolutoria, en favor de esa constitución, de aquel concurso, y en la apreciación de que ello constituía una negociación entre ambas partes de tipo contractual paccionado, no revocable unilateralmente por la Administración, es lo cierto que ni la existencia de la propuesta, ni, consiguientemente, la aceptación de la condición aducida, han sido, debida o suficientemente probada por la parte accionante, a quien ello, como tal y por la transcendencia que les ha atribuido, incumbía, sin que, acertadamente, deban considerarse suficientes al efecto, interpretados rectamente, los términos imprecisos en el particular, y no concretados en su parte dispositiva de la repetida Real Orden de 22 de mayo de 1920; ni estimarse acogible tampoco, por todo ello, la apreciación final del Banco demandante antes reseñada.

En todo caso, aún en el del supuesto, legalmente inadmisibile, de la realidad contractual invocada, a ella, evidente y decisivamente, se opondría, rechazándola, el contenido de las citadas Leyes presupuestaria de 26 de diciembre de 1957 y del impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, al disponerse por la primera, en su artículo 84, que el ministro de Hacienda revisará cuantas exenciones o bonificaciones de ese impuesto existieran entonces a virtud de leyes especiales, determinando las que debieran subsistir, y al señalarse concretamente por

la segunda, en sus artículos 3.º y 4.º, cuáles habrían de ser éstas, sin que en las mismas se comprendieran, según se reconoce por la Sociedad demandante, la que en las presentes actuaciones solicita; determinación y prohibición expresas que en su artículo 5.º corrobora y completa, estableciendo que en ningún caso, ni a pretexto de ser dudoso, podrían declararse exceptuados o bonificados otros actos o contratos que los enumerados en aquellos dos artículos, y que no podrían, tampoco, prorrogarse las ya concedidas, sino a virtud de una ley; disposiciones todas a las que se ha ajustado, aplicándolas correctamente, la resolución impugnada y contra o frente a las cuales, por su rango de leyes, y su alcance retroactivo o revisor, nunca podría prevalecer, en el supuesto de su concurrencia, que, complementariamente o a mayor abundamiento, se enjuicia, y cualesquiera que, en tal supuesto, fuera su concepción, el convenio tributario que se alega; siendo, por último, de consignar la exactitud de que, realmente, la exención fiscal de que se trata tuvo verdadero origen o nacimiento en la Ley especial consabida de 2 de marzo de 1917, desarrollada por la Real Orden correlativa de 22 de mayo de 1920, que por su rango inferior no pudo, lícitamente, declararla y que, de todos modos, siempre sería, como lo fué por las dos leyes posteriores, tantas veces citadas, revisable y anulada o reformada, en uso de sus facultades discrecionales, por la Administración; y de recordar, asimismo, que, conforme se ha reconocido, expresamente, en su escrito de conclusiones, por la parte actora, cuanto fué por la misma invocado en la demanda sobre la exacción concedida al Banco de Crédito Industrial por el impuesto de Timbre del Estado, no es aplicable estrictamente al caso objeto del presente recurso, reiterándolo, exclusivamente, por razones de analogía o semejanza, no acogibles para la concesión y la interpretación de las exenciones fiscales, según lo declarado, en su artículo 5.º, por la Ley de Contabilidad y Administración del Estado y, reiteradamente, por la jurisprudencia respectiva de esta jurisdicción.» (*Sentencia de 29 de abril de 1960.*)

H) *Bonificación del 50 por 100 para los contratos de construcción de buques en ciertos supuestos; caso en que no es aplicable.*

«La cuestión que el recurso plantea consiste en determinar si las liquidaciones por los impuestos de Derechos reales y Timbre, a que dió lugar el contrato del documento privado de 7 de noviembre de 1958, mediante el que la recurrente Sociedad X. se obligó a construir y entregar a la Naviera Z. por el precio de 12.307.500 pesetas, un motor «Diesel» del tipo, potencia y demás características que en dicho contrato se relacionan, debieron o no practicarse con la bonificación del 50 por 100 sobre las correspondientes bases.

»En apoyo de la procedencia de la bonificación pretendida por la actora, invoca ésta el artículo 29 de la Ley de 12 de mayo de 1956,

según el cual la construcción de buques en astilleros españoles por encargo de Empresas españolas y con destino a sus flotas respectivas, gozarán durante el plazo de diez años del beneficio fiscal de la reducción de un 50 por 100 de los impuestos de Derechos reales y Timbre en cuanto afecten a los contratos que se concierten por razón de la indicada construcción, e invoca también el artículo 4.º, número 2, letra c) de la Ley del impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, precepto que al recoger, en lo atinente a ese impuesto, aquel beneficio tributario, dispuso que gozarán de bonificación de un 50 por 100 en la base liquidable de los contratos, ya sean de obras o mixtos de obras con suministro que hasta el 12 de mayo de 1966 se celebren para la construcción de nuevos buques en astilleros españoles por encargo de Empresas españolas con destino a las flotas de las mismas.

»Las dos disposiciones legales mencionadas exigen, para la aplicación de la bonificación que conceden, que se trate de contratos para la construcción de buques en astilleros españoles, exigencia que no puede reputarse cumplida en el caso de autos, toda vez que ni en el documento o contrato liquidado se dice que el motor a que se refiere había de destinarse a buques en construcción o que fuese a construirse en un astillero nacional, ni al expediente se aportó, pudiendo haberlo hecho elemento alguno de juicio que revele tal destino; siendo al formalizar el recurso contencioso-administrativo cuando la demandante presentó una certificación, expedida en 4 de marzo del corriente año por la Inspección de buques mercantes de Y. en la que se expresa que el motor aludido había de ser montado como propulsor en el buque H. que para la Naviera Z. construyen los astilleros Y.

»En atención a lo expuesto y habida cuenta de que conforme a reiterada doctrina jurisprudencial, las exacciones y bonificaciones fiscales sólo son aplicables cuando manifiestamente concurren todos los requisitos que para tal aplicación señalan las disposiciones que los otorgan, hay que reconocer que el acuerdo recurrido, dada la resultante del expediente, estimó que el contrato cuestionado no está comprendido en los preceptos legales en que basa la recurrente la bonificación que reclama, y, en consecuencia, confirmó las liquidaciones combatidas, se halla ajustado a derecho, y debe, por tanto, ser a su vez confirmado.» (*Sentencia de 13 de mayo de 1960.*)

- 1) *La reducción establecida en el artículo 7.º del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948 y Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, no es aplicable al contrato de redención de censos que gravan un solar que se dedica a la construcción de viviendas bonificables.*

«El artículo 7.º del Decreto-Ley últimamente mencionado de 19 de noviembre de 1948, estableció la reducción—mantenida posteriormente en vigor por el de 27 de noviembre de 1953—de un 90 por 100 en el

impuesto de Derechos reales correspondiente a la transmisión de terrenos adquiridos para construir sobre ellos viviendas bonificables, pero esa reducción no es dable extenderla al contrato de redención de censo de la escritura de 13 de enero de 1956, porque si bien es cierto que hasta que se efectuó la expresada redención no adquirió el demandante el dominio pleno del solar de que se trata, no lo es menos que dicho solar le fué transmitido por la escritura de 14 de junio de 1954, y que la existencia del Derecho real de censo, impuesto sobre tal solar, no impedía legalmente el libre disfrute de éste por parte del recurrente, ni, por tanto, que el mismo lo destinase a la edificación de viviendas bonificables.

»Esto sentado, y siendo, además, doctrina jurisprudencial reiteradamente proclamada por el Tribunal Supremo, la de que las disposiciones que otorgan exenciones o bonificaciones tributarias, han de aplicarse con estricta sujeción a su literal contexto, sin interpretaciones extensivas o analógicas que no vengan por aquél expresamente autorizadas, hay que reconocer que el acuerdo recurrido, que confirmó la liquidación combatida, se halla ajustado a derecho.» (*Sentencia de 20 de mayo de 1960.*)

## 2. *Impuesto del Timbre.*

### *Timbre que grava las ampliaciones de capital.*

«Queda la cuestión del litigio reducida a determinar si esa liquidación se ajusta o no a lo dispuesto en la Ley del Timbre de 18 de abril de 1932, de aplicación al caso de autos, atendida la fecha de la escritura pública aludida.

»Si bien el número 12 del artículo 16 de la mencionada Ley del Timbre preceptúa que en las ampliaciones de capital de las Sociedades, éstas tributarán por el capital aumentado, no es menos cierto que, con arreglo al antepenúltimo párrafo del propio artículo, si con motivo de la liquidación del impuesto de Derechos reales se le fijara mayor valor al objeto o resultara aumentado el precio que haya servido de base de imposición al acto o contrato, el interesado vendrá obligado a pagar de nuevo, y al mismo tiempo, por razón del timbre, la diferencia entre lo ya satisfecho y lo que, teniendo en cuenta tal valor, debiera satisfacer; es decir, que en el supuesto a que el indicado párrafo se refiere, la base impositiva por timbre es la misma fijada para el impuesto de Derechos reales, y toda vez que la base para este impuesto se estableció adicionando al valor nominal de las acciones emitidas en ampliación de capital, el de la prima de emisión, y tal base ha sido aceptada por la entidad actora, es manifiesto que no puede eficazmente pretenderse que se adopte, para la liquidación por timbre, una base diferente de la establecida para el impuesto de Derechos reales corres-

pendiente a la expresada ampliación de capital.» (Sentencia de 20 de abril de 1960.)

#### IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO

##### 1. *Impuesto general sobre el gasto. (Contribución de Usos y Consumos.)*

###### A) *Impuesto sobre la fundición.*

a) *Legalidad del Decreto de 29 de enero de 1959 y de la Orden del Ministerio de Hacienda de 2 de febrero del mismo año, acerca del impuesto sobre la fundición de estaño.*

«Las cuestiones que plantean los demandantes en este recurso quedan todas reducidas a si el Decreto y la Orden ministerial de Hacienda que impugnan, vulneran lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley de presupuestos del Estado de 26 de diciembre de 1957, porque ésta es la normativa vigente con respecto al nuevo impuesto que crea, denominado «sobre el gasto», siquiera deje vigente los preceptos de la Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 en lo que no prevea, o por el contrario, si aquellas disposiciones fueron dictadas al amparo de la autorización que la primera de dichas leyes otorga al ministro de Hacienda, ya que, lo mismo si se resuelve en sentido positivo que si se hace en el negativo, dará siempre la obligada e implícita consecuencia de estimación o desestimación de las demás alegaciones referentes a la pretendida vulneración de las Leyes de 16 de diciembre de 1940, la de Régimen jurídico de la Administración del Estado y la procesal de lo Contencioso-administrativo.

»El artículo 78 de la antedicha Ley de presupuestos, al regular el impuesto sobre el gasto, faculta al Ministerio de Hacienda para que, atendiendo discrecionalmente a las distintas coyunturas económicas, pueda decretar la exención total del impuesto sobre los minerales y metales que por él se gravan, y usando de esta indiscutible facultad, dictó el Decreto a que se viene aludiendo, que envuelve una exención para los fabricantes que hasta entonces venían siendo el primer estadio de ella, y desde este ángulo o punto de vista, las disposiciones que se impugna son absolutamente correctas y encuadradas dentro del ámbito o área discrecional que la Ley otorga, y, por tanto, no se produce colisión ni contradicción con la normativa de mayor rango o jerarquía de la que legítimamente emanan.

»Al tiempo que en el repetido Decreto subyace aquella exención, su texto revela que no se pretendió dejar temporalmente sin sujeto pasivo el impuesto de que se trata, privando de sus ingresos al Tesoro Público, sino que, ante las dificultades en su gestión y control hecho frente a los fabricantes del producto, se producía una situación favorable para

los defraudadores y para el comercio ilícito, por ser difícil vigilar las importaciones, y se estimó que estas anomalías no se producirían o se paliarían exigiéndolo de los fabricantes que lo utilizan; y que la tesis de los recurrentes, cuando suponen que el Decreto de que se trata vulnera la Ley, deja en olvido que toda interpretación de normas requiere conjugar todo el texto legal que quiere interpretarse, sin olvidar su motivación, y a este fin se ha de significar que en la exposición de la Ley se declara que el sistema tributario que instaura «quiere ser ágil, y estructurado en forma que con sencillas modificaciones pueda actuar-se con eficacia»; y cuando justifica la implantación del impuesto sobre el gasto, dice literalmente «consiste en gravar solamente ciertos productos, y una sola vez, en alguno de los estadios que recorre desde el primer productor hasta el consumidor» y añade «también inspira a la Ley la conveniencia de vigilar los resultados de la reforma que introduce, y sus repercusiones en la economía», recomendando sean oídas (como se hizo en este caso) las Organizaciones sindicales, con el fin de un mejor cumplimiento de los objetivos de la reforma.

»Partiendo de estos supuestos, resulta incuestionable que la parte dispositiva del Decreto y Orden que lo desarrolla, no son otra cosa que una simple modificación introducida en la gestión del impuesto, dirigida a evitar fraudes, a fin de que, como expresa la propia Ley, de una parte no sufra perjuicio el Tesoro Público y de otra no se rompa la política económica y social del Estado, y a estos postulados responden las disposiciones recurridas, que si bien instauran un nuevo sistema de gestión del impuesto sobre el producto de que se trata, no producen colisión, ni vulneran ningún precepto de superior rango, cuando se limitan a evitar una posible perturbación fiscal (medida que facilitaba sin duda el carácter difusorio de este impuesto, repercutible hasta el consumidor), y que se evitaba acordando exigirlo en adelante de otros fabricantes que utilizan el producto gravado, como tales, y en calidad de elemento de su específica fabricación, lo que no se opone a ninguno de los preceptos legales que se decía vulnerados por las disposiciones recurridas.» (*Sentencia de 24 de febrero de 1960.*)

b) *Actividad inspectora. Liquidación definitiva y prescripción.*

(*Las sentencias de 27 de febrero de 1960 (2), 18, 25 y 30 de abril de 1960, y 5 de mayo del mismo año, reproducen la doctrina sentada por las sentencias reseñadas en las páginas 275 y 276 del número 31 de esta Revista.*)

c) *Comprobación global de liquidación provisional.*

(*Las sentencias de 27 de febrero de 1960 y 18 de abril del mismo año, reproducen la doctrina sentada por las sentencias reseñadas en las páginas 277 y 278 del número 31 de esta Revista.*)

**B) Impuesto sobre transportes.**

**a) Actividad inspectora y liquidación.**

«En el acta de invitación originaria del expediente, se hizo constar como base el consumo extraordinario por la Empresa X de 7.000 litros de gas-oil a partir de junio de 1951 y durante el año 1952, determinante de la liquidación practicada, siendo aceptada dicha base por el contribuyente que hoy recurre, y por ello, a tenor de lo establecido en el artículo 2.º de la Ley de 28 de marzo de 1941, no puede ser objeto de impugnación posterior en vía gubernativa por el interesado firmante de la referida acta, precepto legal que aplica el número 1.º de la Orden de 18 de diciembre de 1954, sin que pueda admitirse la intangibilidad de las bases tributarias concertadas con la Administración—que aduce la parte actora—, porque tal pretensión va contra lo dispuesto en la regla 3.ª del artículo 15 del Reglamento de la Contribución de Usos y Consumos de 26 de julio de 1946, en cuanto establece que «el solicitante del concierto se hará responsable de la veracidad de los datos facilitados para la celebración del mismo. Estos datos serán comprobados por la Inspección antes y después del concierto. Si la comprobación fuese posterior y de la misma resultase ocultación, se procederá al levantamiento de la correspondiente acta.» (*Sentencia de 31 de marzo de 1960.*)

**b) Prescripción.**

«No puede admitirse la prescripción invocada, con carácter alternativo, en las peticiones del recurrente, con apoyo en el transcurso de más de dos años desde 1951 hasta el 2 de junio de 1954, en que se levantó el acta, porque dicho plazo máximo lo señala el artículo 33 del Reglamento del Impuesto para la liquidación de atrasos en los supuestos de ocultación total o defraudación, y aquí se trata de comprobación de conciertos no incluidos en aquel precepto, sino en el apartado a) del artículo 31 del mismo Reglamento, como expediente comprobatorio y sujeto, a efectos de prescripción, al plazo de cinco años—contados desde el último en que se consideren reglamentariamente devengadas—que señala el artículo 33 aludido para las cuotas correspondientes a este impuesto que no hayan sido declaradas oportunamente.» (*Sentencia de 31 de marzo de 1960.*)

C) *Impuesto sobre la electricidad.**Exención de un Ayuntamiento por el consumo de electricidad para el alumbrado público, procedente de sus propias centrales.*

«Para la exacta determinación de la legislación aplicable respecto al impuesto sobre el gasto de electricidad en el alumbrado público consumido por el Ayuntamiento de X, procedente de su propia producción eléctrica, durante los trimestres de 1955, es pertinente señalar el orden y sistematización de las disposiciones legales cronológicamente sucesivas que puedan fijar la aplicación de norma a tal período de tiempo, y así, comenzando por la Ley de bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, establece ésta en el párrafo penúltimo de la base 1.<sup>a</sup> que los Municipios y las Provincias estarán exentos de impuestos y contribuciones del Estado, y que el articulado de la Ley concretará el alcance de la exención, mientras la base 12 señala la obligatoriedad municipal en procurar el servicio de alumbrado público, precepto éste que establecido ya desde la Ley municipal de 1877 llega hasta el artículo 102, apartado C) del texto refundido de la Ley de Régimen Local vigente de 1955, siguiendo en esta ordenación cronológica la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950, cuyo artículo 8.º expresa que los Municipios están exentos de impuestos y contribuciones del Estado, en los términos que concretan el Libro IV del Título II, Capítulo I (aun cuando hay en el texto error material, por cuanto indudablemente se refiere al Capítulo II y no al I, o sea, al Capítulo de los Beneficios fiscales); pero sin que nada diga esta Ley en su texto de la exención fiscal por consumo eléctrico, si bien en el artículo 647, número 3, precisa que en ningún caso las exenciones indicadas (no ésta concretamente, puesto que nada dice de ella) podrían rebasar los límites aplicables al Estado; y continuando la relación legal en el Reglamento de Haciendas locales promulgado por Decreto de 4 de agosto de 1952, cuyo artículo 177 establece, 1.º, que las exenciones que el Estado otorga a los Municipios se aplicarán conforme a lo establecido en el artículo 647 de la Ley de Régimen Local de 1950, y 2.º, que la determinación del alcance de las exenciones, cuya declaración corresponde al Ministerio de Hacienda, se hará por Decreto acordado en Consejo de Ministros, hasta que el Decreto sobre reforma de Haciendas locales de 18 de diciembre de 1953, fundamental al examen de la cuestión planteada, expuso, en su artículo 100, que la exención del impuesto sobre gas, electricidad y carburo de calcio alcanzará a los consumos para alumbrado y para suministros a dependencias establecimientos y servicios a cargo de Corporaciones Locales; y en el artículo 101 que, en ningún caso las exenciones podían rebasar los límites aplicables al Estado; dictándose, por último, la Ley de 24 de junio de 1955, texto refundido

de Régimen Local, cuyo artículo 637, número 9, determina que los Ayuntamientos están exentos por el consumo de electricidad para alumbrado público, y en el número 13 del mismo artículo, que en ningún caso las exenciones podían rebasar los límites aplicables al Estado; y disponiéndose en el artículo 674 que estas exenciones se entenderán de oficio; y, por último, según la Disposición final 1.º de esta Ley se retrotraen sus efectos a 1 de enero de 1954.

»Después del Decreto de reforma de Haciendas locales de 18 de diciembre de 1953 y antes de la Ley de Régimen Local en el texto refundido de 24 de junio de 1955, ocupa su lugar, como dictada en 8 de enero de 1955, la Orden del Ministerio de Hacienda, cuyo preámbulo expone que la aplicación del Decreto de 18 de diciembre de 1953, al desarrollar la Ley de bases de 3 del mismo mes y año, había ofrecido dudas por lo que afecta a la tributación de las Corporaciones Locales por impuesto de electricidad; y que examinados sus artículos 100 y 101 venía en disponer, número 1: que las Corporaciones Locales venían obligadas a tributar por el impuesto de gas, electricidad y carburo de calcio en la forma dispuesta en el Reglamento de 8 de febrero de 1946, en tanto el Estado no goce de exención por este impuesto; pronunciándose después en 30 de julio de 1956 otra nueva Orden, también de Hacienda, que establece la exención a partir de 1 de agosto de 1956 y por el impuesto sobre gas, electricidad y carburo de calcio establecido en el número 9 del apartado 2.º del artículo 673 de la Ley de Régimen Local de 1955, en cuando al consumo de gas y electricidad para alumbrado público; disposiciones que suscitando la duda, constituyen la argumentación sostenida por el Tribunal Central para entender sólo aplicable en lo sucesivo la exención, unido a la consideración comparativa de que no teniendo el Estado reconocida exención por lo que afecta al consumo de electricidad, no podía, con arreglo al texto de la Ley de Régimen Local, concederse exención a los Ayuntamientos por el impuesto de consumo de energía eléctrica, al no permitirse, según el artículo 673, que las Corporaciones locales gocen de beneficios mayores de los que goce el Estado.

»Ante todo, y va desde la Ley de bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 se dispone la exención genérica a favor de los Municipios por los impuestos del Estado, precepto y principio conservados en la Ley de 1950 y en el Reglamento de Haciendas locales de 1952, y bien precisado, como voluntad legislativa, en el Decreto de 18 de diciembre de 1953, según esto, por lo que concretamente afecta al consumo de electricidad para suministros de dependencias, establecimientos y servicios a cargo de las Corporaciones locales, después plenamente recogidos en el texto refundido del 1955: sin que pueda prevalecer la argumentación de que el Ayuntamiento de San Sebastián no pueda disfrutar de exenciones superiores a las que disfrute el Estado, por cuanto ni consta ni se prueba que la exención de la entidad Municipal

es ni superior ni igual a la que el Estado disfrute o pueda disfrutar, por lo que, establecida en el artículo 100 del Decreto de 18 de diciembre de 1953, dictado como complemento de la Ley de bases de 3 de diciembre del mismo año, la exención que nos ocupa, y ratificada plenamente su subsistencia por el artículo 673, número 9, del texto refundido de 1955, con el efecto retroactivo que señala su 1.ª disposición final, a partir de 1 de enero de 1954, abarca e inscribe todo el año 1955, en sus cuatro trimestres dentro del área de la exención, que alcanza, por tanto, al Ayuntamiento de San Sebastián por tal período y por el consumo de electricidad para alumbrado público, producido por sus propios elementos municipales.

»La Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de enero de 1955, intermedia entre el Decreto de 1953 y la Ley de Régimen Local vigente, no posee virtualidad suficiente a efectos de anular la exención, no sólo por cuanto contradice un Decreto, el de 18 de diciembre de 1953, de superior rango, a todos efectos y conforme al artículo 15 de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957, sino por cuanto el área de aplicación de la Ley de Régimen Local vigente, según queda ya expuesto, cubre totalmente el año 1955 y extiende a él la exención debida; y sin que tampoco proceda aceptar la tesis sostenida respecto a que la exención sólo puede prosperar a partir de la Orden de Hacienda de 30 de julio de 1956 y en lo sucesivo, en cuanto no pueda tener eficacia jurídica para suspender o retrasar la vigencia de la exención que proclama el texto refundido.

»A virtud de lo expuesto, procede decretar la revocación de la resolución recurrida del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de febrero de 1959, y anulando la liquidación girada por la Administración de rentas públicas de X, por 54.862,50 pesetas por el año 1955 y consumo de electricidad para alumbrado público, sin hacer expresa declaración de costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 81, número 2 y 31 de la Ley jurisdiccional.» (*Sentencia de 18 de abril de 1960.*)

## 2. Renta de Aduanas.

### Aforos.

#### a) «Whisky» embotellado.

«...Por todo lo expuesto, procede confirmar el acuerdo de la Dirección General de Aduanas de fecha 18 de junio de 1959 que, rectificando lo resuelto por la Junta Arbitral de la Aduana de X, dispuso adeudo por la partida 1.391 del Arancel la mercancía presentada a despacho como Whisky...» (*Sentencia de 23 de marzo de 1960.*)

b) *Buques.*

«Por cuanto queda expuesto, para regular el percibo de los derechos de Arancel a la importación de los buques, hay que estimar la embarcación en su unidad, en su conjunto, y, por consiguiente, el aforo debe practicarse por la tonelada de arqueo bruto tal como fué aplicada por la Aduana de X. al ser importados por la Compañía demandante los buques de carga y pasaje italianos X. e Y. y aforándose por la partida 746 del Arancel, con arreglo a la declaración presentada al despacho.» (*Sentencia de 1 de abril de 1960.*)

c) *Urea técnica.*

«...Por lo razonado, procede revocar los acuerdos de la Dirección General de Aduanas y del Tribunal Económico-administrativo Central, impugnados en los presentes recursos, acumulados a los efectos de resolución, declarando que la Partida aplicable a la «Urea técnica» es la de 886, sin hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse la concurrencia de circunstancias que así lo determinan.» (*Sentencia de 4 de abril de 1960.*)

d) *Envases consistentes en bidones de chapa de hierro.*

«... Hay que estimar sentada la improcedencia de la libertad de derechos que se pretende; que la Partida 311 por la que ha tenido lugar el aforo, es la pertinente dada su nomenclatura «pipería de chapa» y la naturaleza de los envases «bidones de chapa de hierro», aplicabilidad concreta que, además, no ha sido objeto de impugnación, pues ésta se ha limitado a defender la libertad absoluta del abono de derechos sin discutirse la partida aplicada, y, al hacerse así por la Administración, se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la aludida Disposición quinta del Arancel, que en su número 11 preceptúa que la pipería y demás envases no incluidos en el número nueve se clasificarán y liquidarán separadamente por sus respectivas partidas.» (*Sentencia de 9 de abril de 1960.*)

e) *Conservadores de aceite.*

«... Razonado lo anteriormente expuesto, en base de una certificación de la dependencia técnica de la Administración en materia de Industria, carece de eficacia el argumento que emplea el acuerdo recurrido para sostener la aplicación de la partida 592, porque no puede decir, como expresa, que esos conservadores, que califica de simples depósitos, realizan una función propia e independiente del transformador a que pertenecen, porque tal afirmación, que contradice lo expresado por los inge-

nieros industriales en certificación oficial, no tiene valor y no se ajusta a derecho, en consecuencia de ese razonamiento, aplicar la partida 592 a tal mercancía considerándola como «depósitos de hierro roblenados con mecanismo interior para la industria», porque no son tales depósitos, sino elementos del transformador a que pertenecen, especificados en la partida 627.» (*Sentencia de 19 de abril de 1960.*)

f) *Maquinaria agrícola.*

«En cuanto al primer extremo, o sea, en cuanto a la fijación de la partida reguladora del arancel aplicable a la máquina, propiamente dicha, no ofrece duda que tal como se describe «para nivelación de terrenos» compuesta de un tractor tipo Vigor, marcha Wichere, sobre orugas, con motor Rolls Royce, de 150 H. P. a la barra, equipado con cuchilla bulldozer, operada hidráulicamente, constituye, según apreció la Junta Arbitral de Bilbao, una máquina hidráulicamente accionada, que, atacando el terreno con la cuchilla en la posición conveniente en cada caso y debido al engranaje del potente motor, desmonta y nivela las tierras, por lo que se halla incluida en el número 515 del Arancel y tarifada por él, ya que se refiere a las «locomotoras-grúas, las de carreteras, apisonadoras y demás análogas de vapor, de aire comprimido y de gasolina», con llamadas en el Repertorio que afecta a «apisonadoras, locomóviles y máquinas de vapor, aire comprimido y gasolina para el afirmado de las vías públicas», sin que pueda entenderse que la aplicación de la partida se hace por virtud de una operativa racional de estimación analógica, sino conforme a la expresa analogía señalada e incluida en el número y en el artículo de la partida, puesto que las características estructurales y funcionales de la máquina de vapor, aire comprimido y gasolina para afirmado de vías públicas, y a los tractores no agrícolas, que la partida 515 abarca, mientras que resulta obvia la diferencia respecto a las escafadoras para carreteras a que la partida 593 se refiere, puesto que éstas son gradas o rejas sin ruedas que han de estar arrastradas para llenar su cometido, lo que induce a apreciar como exactamente aplicada la partida legalmente correspondiente.» (*Sentencia de 21 de abril de 1960.*)

## V. HACIENDAS LOCALES

### 1. *Arbitrio provincial sobre el producto neto.*

*De la cuota resultante deben deducir las cuotas satisfechas al Tesoro por Contribución Territorial y Patente nacional de automóviles.*

«El acuerdo recurrido, para denegar las indicadas deducciones, se funda en que, a tenor del artículo 636 de la Ley de Régimen Local de

24 de junio de 1955, la base tributaria para el arbitrio de que se trata, si no prevalecieren las cinco centésimas del capital fiscal de la Empresa, es la misma que haya servido para la imposición por Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades —hoy Impuesto sobre Sociedades— correspondiente al último ejercicio social cerrado con anterioridad al día en que se devengue la cuota; en que, según el apartado g) de la regla tercera de la disposición quinta de dicha Tarifa, tanto la cuota del Tesoro de la Contribución Territorial como la de la Industrial, integran la base impositiva de la tarifa tercera de Utilidades, y en que, por Orden ministerial comunicada de 9 de julio de 1957, se resolvió que las liquidaciones que las Administraciones de Rentas han de practicar para fijar la cuantía de las cuotas sobre el producto neto, no pueden en ningún caso ser afectadas por las desgravaciones sobre las cuotas de la Tarifa tercera de Utilidades, por no autorizarlo expresamente los preceptos de la Ley de Utilidades, que se refieren con carácter exclusivo a la repetida Tarifa, y por no figurar en la Ley de Régimen Local disposición alguna que consienta tales desgravaciones.

»Aparte de que la citada Orden comunicada de 9 de julio de 1957, al no haberse publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, y faltarle, por tanto, el requisito de la promulgación, carece de eficacia legal, mal puede sostenerse que la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 no contiene norma alguna que permita las aludidas desgravaciones, cuando es lo cierto que el artículo 647 de la misma establece que a la recaudación del arbitrio provincial sobre el Producto neto le son aplicables los preceptos en vigor para las cuotas de la Tarifa tercera de Utilidades en todo lo concerniente a plazos, forma, validez y revisión de las liquidaciones; y, como para que las liquidaciones por Tarifa tercera de Utilidades estén hechas en legal forma y sean válidas, es necesario que se haya dado cumplimiento a las disposiciones de la propia Tarifa, y el párrafo primero de la 12 de esas disposiciones prescribe que de la cuota determinada por la base fiscal se deducirá siempre el importe de las cuotas del Tesoro de la Contribución Territorial y de la Industrial y de Comercio devengadas de la Empresa en el período de la imposición, no puede ofrecer duda que por imperio del mencionado párrafo primero de la disposición 12 de la Tarifa tercera de Utilidades, en relación con el artículo 647 de la Ley de Régimen Local, debió serle deducido a la recurrente, de la cuota del arbitrio sobre el Producto neto a que el pleito se refiere, el importe de las que, en el período de la imposición satisfizo al Tesoro por las Contribuciones Territorial e Industrial.» (*Sentencia de 7 de marzo de 1960.*)

## 2. Arbitrio municipal por tasa de equivalencia.

*La obligación tributaria de las sociedades mercantiles no nace hasta que se publica la ordenanza correspondiente.*

«La cuestión que se plantea en el presente recurso de apelación consiste en la pretensión de la exigencia del arbitrio por tasa de equivalencia en razón a un período que nace en 1 de enero de 1944 y se cierra en 1 de enero de 1954, es decir dando retroactividad a la Ley de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 18 del mismo mes y año, como sostiene el Ayuntamiento de Barcelona y se recoge en la sentencia apelada, o por el contrario debe mantenerse el criterio seguido por el Tribunal Económico-administrativo de aquella provincia, entendiéndose que el arbitrio mencionado sólo corresponde a las Compañías recurrentes por el incremento de valor que hubiesen experimentado las fincas de su propiedad entre las fechas de la aprobación de la Ordenanza —26 de febrero de 1954— y la posterior en que hubiese terminado o terminase el período de imposición por el que viniere liquidándose dicha tasa a las Entidades permanentes.

»Desde la implantación del arbitrio «plus valía» por el Decreto de 13 de marzo de 1919, éste se venía exigiendo a las Entidades de carácter permanente sobre el incremento del valor de sus terrenos que se hubiera producido entre el comienzo y el final del período impositivo, una vez firmes las Ordenanzas que lo regulen, requisito éste que fué reiterado por el Estatuto Municipal en su artículo 425, y, últimamente, por el artículo 105 del Decreto de Ordenación de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, cuando dispone los períodos uniformes de diez años, establecidos para la exacción de la «Tasa de equivalencia», que se exigirá desde la fecha en que entre en vigor la Ordenanza respectiva, criterio, en fin, ratificado por el artículo 514 de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950.

»La Ley de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto para su aplicación de 18 del mismo mes, que extienden la Tasa de equivalencia a las sociedades mercantiles, en su artículo 48, dispone que estarán sujetas a dicha tasa «en los períodos establecidos en las Ordenanzas fiscales respectivas», lo que, en consonancia con los preceptos legales anteriormente mencionados, significa que, hasta tanto que se publica la Ordenanza correspondiente, Ley de vida económica del arbitrio, no nace la obligación de tributar, criterio que, además de ser tradicional en toda clase de derechos y exacciones, se recoge también en el artículo 516 de la Ley de Régimen Local vigente, cuando dice que el cómputo de los diez años será «desde la fecha en que entrase en vigor la Ordenanza respectiva».

»Los razonamientos anteriores conducen a la conclusión de una con-

firmación plena del criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo de la provincia de Barcelona, al sancionar la irretroactividad de la Ordenanza de referencia a períodos de tiempo anteriores a su nacimiento, y, en cuanto al caso de las Sociedades reclamantes, sosteniéndose por aquel organismo, con perfecta corrección jurídica, que la exacción sólo debe alcanzar al período impositivo que media desde la fecha de la aprobación de la Ordenanza Fiscal por el Ayuntamiento de Barcelona —26 de febrero de 1954— y la posterior en que hubiese terminado el período de imposición, por el que se liquidara dicha Tasa a las Entidades permanentes, con los demás pronunciamientos que mantiene el Tribunal Económico-Administrativo de aquella provincia.» (*Sentencia de 3 de marzo de 1960.*)

3. *Tasas sobre el aprovechamiento de vías provinciales. No sujeción de los cables o tendidos aéreos de conducción de energía eléctrica.*

«Contraída primordialmente esta apelación al fondo del asunto discutido, que no es otro que el referente a si la Ordenanza de que se trata, en el aspecto ahora discutido, es o no contraria a la Ley de que dimana, y se opone a sus preceptos, como pretenden los recurrentes; para su resolución ha de partirse de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, tan conocida como reiterada, expresiva de que las Ordenanzas de las Corporaciones o Entidades Locales, cuando y en lo que se opusieren esencialmente contradiciendo o vulnerando las leyes, no pueden ni deben prevalecer contra éstas, y se ha de estar en caso de oposición o contradicción a lo que expresamente dispongan, no sólo por el mayor rango de las leyes en la jerarquía normativa, con relación a las Ordenanzas, sino también porque éstas tienen su razón de existencia y su origen, así como los límites de su expansión o desarrollo, en la Ley que las autoriza imprimiéndoles una razón de dependencia, como garantía del total sistema tributario, cuyas directrices marca el Estado por medio de sus órganos superiores.

»También se hace preciso recordar que es doctrina muy reiterada y conocida de esta Sala el que las disposiciones de carácter tributario, por su propia naturaleza y sus finalidades, tienen que ser interpretadas y aplicadas en sentido estrictamente literal y restrictivo, sin interpretaciones analógicas, ni ampliaciones o deducciones presuncionales, que no vengán expresa y claramente autorizadas por el texto legal que se trata de interpretar, pues de otro modo pueden lesionarse derechos preestablecidos del contribuyente causándole perjuicios indebidos; principios que ya consagró el artículo quinto de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado.

»No apelada por la Diputación de La Coruña la sentencia del Tribunal Provincial de esta Jurisdicción objeto del recurso, ha de entenderse contraído a los pronunciamientos recurridos por las otras partes concer-

nientes a la tasa sobre cables de conducción de energía eléctrica aéreos, cuando vuela sobre las zonas a que dichos pronunciamientos se refieren, y a este respecto, se estima indudable la concurrencia en este caso de la discrepancia o colisión esencial, y de las características a que se alude en los «Considerandos» que preceden; y ahora, entre las Ordenanzas invocadas por la Corporación y la Ley de Régimen Local, al imponer aquélla y no autorizar ésta la tasa discutida, por lo que este recurso debe ser contemplado y resuelto en el sentido de prevalencia de los términos de la Ley.

»Establecidas estas premisas pertinentes, y necesarias, a la acertada decisión de esta apelación, ha de constatarse también la realidad no combatida de que el precepto de Ley de Régimen Local aplicable lo es el artículo 605, el que en su apartado *h*) establece literalmente como objeto del gravamen que autoriza la «instalación de postes, cajas o aparatos destinados al tendido aéreo de conducción de energía eléctrica en la zona de urbanización de las vías provinciales» es decir, que autoriza la imposición del tributo especial o tasa sobre los elementos destinados y necesarios al tendido aéreo, pero no éste en sí, no permitiendo los términos en que el legislador se pronunció cuando lo hizo con toda claridad, ninguna interpretación extensiva, y, por el contrario, es obligada una literal y de alcance restrictivo.

»Apoyándose principalmente la sentencia apelada en lo dispuesto en los apartados *h*) y *k*) del referido artículo, sus apreciaciones y razonamientos no son admisibles en materia de Derecho tributario, y resultaría peligrosa su adopción, pues equivaldría a sustituir el criterio del propio legislador, y el reiterado por la Jurisprudencia de esta Sala, por el del juzgador de instancia, lo que determina el que debe rechazarse por pugnar con el que las Leyes tributarias mismas establecen cuando de su aplicación se trata.» (*Sentencia de 15 de marzo de 1960. En el mismo sentido. la sentencia de 6 de mayo de 1960.*)

JAIME GARCÍA AÑOVEROS  
FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO (\*)

(\*) La reseña de los epígrafes I, 1, A), a); D), a), b), c); 3; II, 4 y III ha estado a cargo de Jaime GARCÍA AÑOVEROS, y la de los epígrafes I, 1, A), b); B), C), D), d); 2; II, 1, 2, 3; IV y V, de Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO.

# CRONICA ADMINISTRATIVA

