

La Contribución sobre las Utilidades — y las Compañías mercantiles —

POR

DON DANIEL RÍU Y PERIQUET

ABOGADO

EX DIPUTADO A CORTES

Director de la REVISTA DE ECONOMÍA Y HACIENDA



MADRID

IMPRENTA VIUDA E HIJOS DE JAIME RATÉS

Costanilla de San Pedro, número 6.

1925

La Contribución sobre las Utilidades
== y las Compañías mercantiles ==

La Contribución sobre las Utilidades — y las Compañías mercantiles —

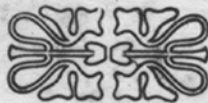
POR

DON DANIEL RÍU Y PERIQUET

ABOGADO

EX DIPUTADO A CORTES

Director de la REVISTA DE ECONOMÍA Y HACIENDA



MADRID

IMPRENTA VIUDA E HIJOS DE JAIME RATÉS

Costanilla de San Pedro, número 6.

1925

ÍNDICE

PÁGINAS

INTRODUCCIÓN	9
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTO GENERAL DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE UTILIDADES

1.— Concepto de la contribución.....	15
2.— Quiénes están sujetos a la contribución.....	16
3.— Régimen fiscal concertado con las Vascongadas.....	16
4.— Jurisprudencia sobre utilidades de las Sociedades domiciliadas o que trabajan en territorio foral concertado.....	19
5.— La Contribución de Utilidades en los territorios de Melilla y Africa Occidental.....	21
6.— Sociedades extranjeras.....	21

CAPITULO II

CONTRIBUCIÓN SOBRE LAS UTILIDADES DEL TRABAJO PERSONAL

1.— Imprudencia de la diversidad de tarifas.....	23
2.— Exención de un mínimo de subsistencia.....	24
3.— Contribución sobre sueldos y asignaciones de gerentes y directores	24
4.— Contribución sobre sueldos y asignaciones de empleados...	25
5.— Concepto de sueldo y jornal para los efectos fiscales.....	26

CAPITULO III

CONTRIBUCIÓN SOBRE EL PRODUCTO DEL CAPITAL	PÁGINAS
1.—Excepciones del impuesto.....	29
2.—Conceptos sujetos al impuesto.....	29
3.—Aplicación a los dividendos.....	31
4.—El aumento de valor de las acciones.....	36
5.—Dividendos repartidos por Sociedades cooperativas.....	38
6.—Intereses de Obligaciones y Préstamos.....	38
7.—Préstamos de pólizas sobre seguros.....	41
8.—Participación de los socios de Compañías regulares colectivas y comanditarias simples.....	41

CAPITULO IV

CONTRIBUCIÓN SOBRE LAS UTILIDADES DEL TRABAJO Y DEL CAPITAL

I.—Imposición sobre los beneficios netos de las Sociedades Mercantiles.

1.—Personas jurídicas sujetas a esta contribución.....	45
2.—Personas jurídicas exceptuadas de esta contribución.....	46
3.—Tarifa del impuesto.....	49
4.—Determinación de los beneficios netos imponibles.....	50
5.—Concepto del beneficio neto imponible.....	50
6.—¿Cuáles son los ingresos brutos?.....	51
7.—¿Cuáles son los gastos necesarios de la Empresa y, por tanto, deducibles?	52
8.—Gastos deducibles según la jurisprudencia del Tribunal Supremo	54
9.—Conceptos que no son deducibles.....	57
10.—Cuota fija y mínima de tributación.....	63

II.—Imposición sobre el capital de la Sociedades.

11.—Imposición sobre el capital.....	64
12.—Determinación del capital imponible.....	65
13.—Sociedades sujetas a la cuota sobre el capital.....	66

14.— Valoración de los elementos que forman el capital imponible.	67
15.— Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la determinación del capital.....	74

III.— Tributación sobre las Sociedades extranjeras.

16.— Sociedades sujetas al impuesto.....	75
17.— Base de imposición de las Sociedades extranjeras.....	76
18.— Jurisprudencia del Tribunal Supremo.....	79
19.— Suspensión de los efectos de la Ley de 1922.....	80

CAPITULO V

DECLARACIONES Y LIQUIDACIONES

1.— Retención directa e indirecta del impuesto.....	83
2.— Declaración de beneficios y liquidación provisional.....	87
3.— Liquidación definitiva.....	89
4.— Obligaciones de las Sociedades.....	93
5.— Facultades de la Administración.....	96
6.— Jurados de estimación y Jurado Central de Utilidades.....	97
7.— Penalidades	100

INTRODUCCIÓN

1. Objeto de este estudio. — 2. Importancia del impuesto sobre las utilidades. — 3. Su recaudación y administración. — 4. Reformas que necesita. — 5. El problema de la Hacienda española.

En el presente trabajo expongo las disposiciones y jurisprudencia que regulan la Contribución sobre las Utilidades. Limito mi examen a los epígrafes y conceptos de las tres tarifas que comprende en cuanto tienen directa relación con las Sociedades mercantiles, cualquiera que sea la forma de su constitución. La Contribución sobre las Utilidades es un tributo que especialmente gravita sobre las Sociedades anónimas, y desde 1920 sobre toda clase de Sociedades mercantiles, mediante la inclusión en la ley de las Sociedades colectivas y comanditarias simples. Por esta razón, siendo complejas las disposiciones de la ley y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que regulan la contribución en sus diversos conceptos sobre las Sociedades mercantiles, las expongo en este trabajo en forma sistemática, para mayor claridad del lector. No es, por tanto, este modesto trabajo un estudio teórico sobre el Impuesto; es sólo exposición de disposiciones que regulan la contribución sobre las Sociedades de los conceptos de la ley que tienen relación con las mismas.

Cuando en 1900 Villaverde implantó la Ley del Impuesto sobre las Utilidades, creó un poderoso instrumento de política fiscal. En la Ley de 1900, Villaverde refundió los diversos conceptos que figuraban en la Contribución Industrial y en el Impuesto sobre sueldos, esta-

bleciendo como novedad el impuesto de 20 por 100 sobre los intereses de la Deuda pública; pero esta iniciativa fecunda tuvo trascendencia considerable en aquel Presupuesto y la ha tenido en los sucesivos. Aun siendo, como es, una Contribución que no abarca ni comprende a todos los sujetos que perciben utilidades, la trascendencia de esta Contribución en el Presupuesto español ha sido y es considerable. Porque la recaudación de esta contribución ha aumentado cada año en relación directa del progreso de la riqueza y de las modificaciones introducidas en el texto de la ley. En 1900, primer año de su aplicación, se recaudaron 85.911.223 pesetas, en 1909 es ya de 138.551.473, en 1918 sube a 203.834.124, y después de la reforma fiscal de 1922 figura en presupuesto por 377 millones de pesetas. Ha cuadruplicado desde su implantación. He aquí el desarrollo de la recaudación de este impuesto:

AÑOS	PESETAS	AÑOS	PESETAS
1900.....	85.911.223	1913.....	148.260.264
1901.....	97.379.339	1914.....	148.227.859
1902.....	99.936.919	1915.....	150.349.565
1903.....	104.500.153	1916.....	158.086.580
1904.....	107.756.132	1917.....	174.643.381
1905.....	105.302.827	1918.....	203.834.124
1906.....	110.893.718	1919-20.....	223.019.378
1907.....	114.243.788	1920-21.....	253.089.265
1908.....	132.621.691	1921-22.....	351.288.646
1909.....	138.551.473	1922-23.....	334.288.370
1910.....	136.279.413	1923-24.....	363.303.092
1911.....	144.225.644	1924-25 (presupuesto)...	377.000.000
1912.....	149.879.875		

A la vista de las cifras que anteceden, podemos afirmar que el desarrollo considerable del Impuesto se inició en 1911, cuando el Ministro Cobián implantó el impuesto sobre el capital de las Sociedades anónimas, como tarifa mínima y fija de la contribución. El desarrollo que se observa en los años de 1920 a 1924 obedece a estos factores:

1.º, aumento de sueldos a los funcionarios; 2.º, mayor volumen de la Deuda pública sujeta al Impuesto; 3.º, aumento de las tarifas 2.ª y 3.ª; y 4.º, inclusión en la ley de las Sociedades colectivas y comanditarias simples que estaban exentas de este impuesto.

No es perfecta la organización administrativa de este impuesto. Aun hoy, en que existen los Liquidadores del Impuesto, adseritos exclusivamente a este servicio, la administración tiene considerables deficiencias. Porque la masa contributiva es de consideración y requiere

un órgano especial que cuide de su liquidación, administración e inspección. Este órgano especial hoy no existe, ya que los llamados liquidadores no constituyen el organismo adecuado que se necesita. Por la Tarifa 1.^a deben tributar todos los funcionarios públicos, cualquiera que sea su sueldo, y todos los empleados particulares cuyo sueldo exceda de 1.500 pesetas al año. La masa contributiva de esta tarifa es, pues, de consideración. Pero la estadística revela que es deficiente la administración del impuesto. Figuran en la estadística de 1901, 249.133 contribuyentes por Tarifa 1.^a, con una utilidad o ingreso bruto de 318.396.315 pesetas y un gravamen de 33.548.836 pesetas; y en la de 1919, última que conocemos, el número de contribuyentes es de 330.250, el ingreso bruto base del impuesto 679.042.782 pesetas, y el gravamen 63.392.254. Aunque han aumentado las cifras, es indudable que ello obedece también al desarrollo de los Presupuestos de gastos del Estado, con la creación de nuevos servicios y de nuevos organismos. En la primera Tarifa la administración es deficiente, porque comprendiendo la ley a todos los empleados particulares, eluden el impuesto la mayoría por la falta de un órgano especial que cuide de la administración e inspección del Impuesto. Por eso, las recientes reformas de la organización de los servicios de Hacienda son perturbadoras, porque para un buen rendimiento de los impuestos se necesita crear centros especializados en cada tributo y no centralizar todos los servicios en grandes Direcciones que no pueden prestar la debida atención a los servicios que comprenden.

La Tarifa 2.^a se nutre principalmente del 20 por 100 sobre los intereses de la Deuda consolidada. En 1901, el número de contribuyentes reales fué de 40.462; la utilidad base del tributo, 535.801.684 pesetas, y el gravamen, 70.965.956 pesetas. En 1919 estas cifras son: 168.607, 1.101.683.455 pesetas y 104.022.442 pesetas, respectivamente. En estas cifras se observa la influencia del aumento de la Deuda pública y de los mayores beneficios obtenidos por las Sociedades durante el período de la guerra. Porque en 1901 el gravamen de la Tarifa 2.^a fué de 63.597.811 pesetas sobre los intereses de la Deuda, y de 7.237.461 pesetas sobre los dividendos e intereses pagados por las Sociedades, y en 1919 la Deuda tributa por 79.925.466 pesetas y los intereses y dividendos de Sociedades por 24.116.501 pesetas. Mayor desarrollo se observa en la Tarifa 3.^a Sólo se registran 215 contribuyentes en 1901, con una utilidad de 93.351.622 pesetas y 8.670.464 pesetas de impuesto; y en 1919, el número de contribuyentes es de 2.289,

con 555.831.269 pesetas de utilidad y 47.224.418 pesetas de impuesto. He aquí, en resumen, las cifras relativas a cada tarifa:

UTILIDADES Y GRAVAMEN DE CADA TARIFA

1901				1919			
	N.º de contribuyentes.	Utilidad.	Impuesto.		N.º de contribuyentes.	Utilidad.	Impuesto.
Tarifa 1.ª..	249.133	318.396.315	33.543.836	Tarifa 1.ª.	330.250	679.042.782	63.392.254
— 2.ª..	40.462	535.801.684	70.965.956	— 2.ª.	168.607	1.101.683.455	104.022.442
— 3.ª..	215	93.351.622	8.670.464	— 3.ª.	2.289	555.831.269	47.224.418
TOTALES.	289.810	947.549.621	113.185.257	TOTALES.	501.146	2.336.557.510	214.639.174

Las cifras que anteceden revelan, a mi juicio, la importancia considerable de este Impuesto para la Hacienda española. No ha terminado aún el ciclo de reformas de que es susceptible este gran impuesto. Pero la reforma futura no ha de consistir en elevar tarifas, como se ha hecho en las reformas de 1920 y de 1922, sino en reducir las tarifas actuales, haciéndolas más moderadas.

Tomando por base la estructura de la Ley actual, ha de crearse el gran Impuesto sobre las Rentas, refundiendo en él los impuestos reales que actualmente pesan sobre la propiedad y sobre el comercio e industria. Creado el impuesto cedular sobre las rentas, ha de establecerse el impuesto global sobre la renta, con tarifa módica y progresiva y con deducción de determinada suma por cargas de familia y del minimum de subsistencia. El impuesto cedular sobre las rentas, a base del actual impuesto sobre las Utilidades, ha de ser de carácter real y con tarifa de impuesto proporcional, que no exceda de 6 a 8 por 100 de gravamen sobre la renta base de imposición. Y el impuesto global ha de tener carácter personal con tarifa progresiva, gravando, por tanto, con mayor tipo las grandes rentas.

El principio progresivo que se introdujo en 1920 y 1922 en las Tarifas 2.ª y 3.ª es injusto, porque grava la mayor perfección en los negocios y en la técnica industrial. La diversidad de tipos tributarios de la Tarifa 1.ª debe desaparecer. No está fundada en ningún principio de justicia. ¿Por qué razón han de pagar mayor gravamen las clases pasivas que las activas del Estado y éstas que los empleados particulares? La base del tributo es una misma en todos, y no obstante, es distinta la tarifa tributaria.

El Impuesto sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria que en 1900 creó el Sr. Villaverde, ha de ser, a mi juicio, la base de la organización futura de la Hacienda española, refundiendo en él los actuales tributos sobre las rentas de la propiedad urbana y rústica y sobre el ejercicio del comercio y de la industria, estableciendo tarifas moderadas, porque hoy, después de las reformas de 1920 y 1922, las tarifas que pesan sobre la propiedad y sobre el comercio y la industria son excesivamente altas, dificultando el normal desarrollo de los negocios. Mas para realizar esta gran reforma orgánica de nuestra Hacienda, precisa reducir los gastos de Marruecos y militares, que hoy absorben 1.200 millones de pesetas cada año; nivelar el Presupuesto, en una palabra, ejecutar el ordenamiento financiero del Presupuesto, mediante la reducción de los gastos indicados y del respeto más profundo a la Ley de Contabilidad, sin lo cual no puede existir una buena política financiera.

Si se reducen los gastos de Marruecos y militares a términos de moderación, el problema de la Hacienda será resuelto con facilidad y se podrán realizar entonces las grandes reformas que dejo indicadas para hacer más moderadas las tarifas fiscales que hoy agobian al contribuyente español.

DANIEL RIU

CAPÍTULO PRIMERO

CONCEPTO GENERAL DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE UTILIDADES

1. Concepto de la contribución. — 2. Quiénes están sujetos a la misma. —
3. Régimen fiscal en las Vascongadas. — 4. Jurisprudencia sobre este régimen fiscal foral. — 5. Territorio de Melilla. — 6. Sociedades extranjeras.

I. — Concepto de la contribución.

El concepto general de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria está comprendido en el artículo 1.º de la Ley, cuando determina que la contribución gravará las siguientes fuentes de ingresos: 1.º Las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales. (*Utilidades del trabajo personal.*) 2.º Los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil. (*Utilidades del capital.*) Y 3.º Las utilidades que el trabajo del hombre, juntamente con el capital, produzcan en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma. (*Utilidades mixtas del trabajo y del capital.*)

En virtud de este concepto general de la Contribución sobre Utilidades, quedan gravadas las que se obtengan por el trabajo personal de los ciudadanos; por las colocaciones de capital y por el ejercicio de comercio o industria en forma de persona jurídica.

No es nuestra Contribución sobre Utilidades un Impuesto general sobre la renta ni tampoco un Impuesto cedular sobre las rentas, desde el momento que la base del impuesto son los ingresos brutos, espe-

cialmente en las Tarifas 1.^a y 2.^a, porque no se realizan en la ley española las deducciones por razón de gastos de familia y del mínimo de subsistencia. Nuestra Contribución sobre las Utilidades tiene un carácter real, de ahí que no se realicen en nuestra ley aquellas deducciones a que hacemos referencia, que son obligadas en un impuesto sobre la renta global del contribuyente y en los impuestos cedulares cuando se gravan los productos obtenidos por medio del trabajo personal.

2. — Quiénes están sujetos a la contribución.

Están sujetas a esta contribución sobre las utilidades: Las personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras que hayan obtenido utilidades en territorio español o que sean éstas satisfechas dentro o fuera del territorio nacional por personas o entidades domiciliadas o residentes en el mismo o que se paguen en territorio español, aunque radique fuera de él la persona o entidad deudora. (Artículo 2.º de la Ley.)

El artículo 2.º de la Ley comprende a las personas naturales y jurídicas que obtengan utilidades o las perciban en territorio español. La aplicación de este principio general del artículo 2.º ha motivado disposiciones varias en cuanto al régimen fiscal concertado entre las Provincias Vascongadas y Navarra y el Estado, y copiosa jurisprudencia en cuanto al régimen de las utilidades obtenidas en el Extranjero o en España y pagadas en España o en el Extranjero.

3. — Régimen fiscal concertado con las Vascongadas.

En 13 de diciembre de 1906 se dictó el Real Decreto estableciendo el concierto económico entre el Estado y las Provincias Vascongadas. En este concierto se considera incluida la contribución sobre las utilidades que se gravan en los epígrafes 1.º, 2.º, 3.º, 4.º y 6.º de la Tarifa 1.^a de la Ley de 27 de marzo de 1900 sobre utilidades de la riqueza mobiliaria en cuanto se contraen a cargos ejercidos en las Provincias Vascongadas dependientes de las Diputaciones, Ayuntamientos, Bancos, Sociedades, Compañías o cualquiera otra entidad constituida en dichas Provincias, así como el párrafo 1.º del epígrafe 4.º y los epígrafes 5.º y 6.º de la Tarifa 2.^a, más los

1.º, 2.º, 3.º y 4.º de la Tarifa 3.ª de la misma Ley; no considerándose comprendidas en dicho concierto las Sociedades y Compañías que desde la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900 se hayan constituido o se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, aunque en éstas tengan establecido o establezcan su domicilio social.

En virtud del concierto económico está comprendido en el cupo del mismo la contribución de la Tarifa 1.ª sobre sueldos y gratificaciones de gerentes y empleados de Sociedades, de Ayuntamientos y Diputaciones; administradores, habilitados, agentes, etc., que perciban sus haberes en territorio de las Provincias. También está comprendido en el concierto el gravamen sobre los intereses anuales de las obligaciones emitidas por las Diputaciones, Ayuntamientos y Sociedades de toda clase; y los intereses de los préstamos hipotecarios y sin hipoteca. Igualmente está comprendido en el canon anual el gravamen sobre los Bancos y Sociedades por acciones constituidas antes de la Ley de 27 de marzo de 1900. Por tanto, las Sociedades constituidas domiciliadas en territorio de las Provincias antes de la Ley de 27 de marzo de 1900, están exentas de pagar al Estado la contribución sobre utilidades, porque el importe de la misma está comprendido en el cupo anual del concierto en virtud del artículo 4.º del referido Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.

Los dividendos que reparten a sus accionistas las Sociedades mercantiles domiciliadas en las Vascongadas están sujetos al pago de la contribución de utilidades aunque las Sociedades se hubiesen constituido antes de la promulgación de la Ley, porque el epígrafe 2.º de la Tarifa 2.ª no está incluido en el cupo anual del concierto. Las Sociedades constituidas en las Provincias Vascongadas después de la Ley de 27 de marzo de 1900 sólo están sujetas al concierto, y exentas por tanto de la contribución, cuando se limitan a operar dentro del territorio vascongado; pero si explotan industrias fuera de ellas y dentro y fuera de ellas, entonces están sujetas al impuesto de Utilidades por la totalidad de sus beneficios. En este caso se les considera como Sociedades constituidas en territorio de régimen fiscal común. (Real Orden de 25 de junio de 1909.)

Las Diputaciones Vascas reclamaron contra las disposiciones de la Real Orden anterior, y el Ministerio de Hacienda, previo informe del Consejo de Estado, dictó la Real Orden de 22 de marzo de 1910, ratificando la Real Orden citada y aclarándola además en el sentido

que las Sociedades constituidas en las Provincias después de la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900 sólo están sujetas a la contribución por las utilidades obtenidas fuera de aquel territorio a partir de 1.º de junio de 1909.

Por Real Decreto de 23 de octubre de 1913 (*Gaceta* del 25), se dispone que se aumenten, a contar de 1.º de enero de 1913, en pesetas 90.000 las cuotas asignadas en el concierto económico, siendo la Diputación de Vizcaya la encargada de satisfacer la expresada suma en virtud de la inclusión de las Compañías navieras en el concierto. En virtud de dicho aumento, se consideran comprendidas en el citado concierto desde 1.º de enero de 1912, todas las Sociedades anónimas y comanditarias por acciones navieras establecidas en las Provincias Vascongadas hasta 1.º de enero de 1913 y las que en lo sucesivo se constituyan por la totalidad de sus operaciones y negocios, sea cualquiera el lugar en donde éstos se realicen, lo mismo en el tráfico entre puertos enclavados en dichas provincias que entre puertos extranjeros y de las demás provincias no concertadas, sin más limitaciones que las que en el mismo Real Decreto se consignan.

El propio Real Decreto define lo que ha de entenderse por Sociedad naviera vascongada para los fines del concierto, diciendo es “la que, dedicándose exclusivamente a la navegación, o conjuntamente a otros negocios comprendidos en el concierto a los efectos tributarios, esté domiciliada en las Provincias Vascongadas y tenga sus buques matriculados en alguno de los puertos de las mismas”.

Por Real Decreto de 28 de julio de 1920 (*Gaceta* del 30 de julio), se declara excluidas del concierto a las Compañías constituidas en las Vascongadas después de la Ley de Utilidades de 27 de marzo de 1900, por los sueldos, utilidades, etc., que realicen fuera de ellas, e incluídas a las que operen en las mismas, cualquiera que sea el lugar de su constitución.

Habiéndose incluído en la Ley de 20 de julio de 1920 a las Compañías mineras que estaban exceptuadas del gravamen de la Tarifa 3.ª, se dictó la Real Orden de 30 de agosto de 1920 incluyendo en el concierto la contribución sobre utilidades de las Compañías mineras. En su virtud, el régimen tributario de las Provincias Vascas en cuanto a las Sociedades se refiere es, en resumen, el siguiente:

Régimen anterior a 27 de marzo de 1900. — Las Sociedades constituidas con anterioridad a dicha fecha en territorio común (o sea fuera de las Vascongadas), pagan por los beneficios obtenidos en

territorio común y lo mismo por los obtenidos en territorio exento.

Las constituídas en territorio foral, o sea en las Vascongadas, no pagan ni por unos ni por otros.

Régimen posterior a 27 de marzo de 1900.—Las Sociedades constituídas con posterioridad a dicha fecha en territorio común, pagan por los beneficios obtenidos en territorio común, y no por los obtenidos en territorio exento que se consideran comprendidos en el concierto.

Las constituídas en territorio exento, no pagan por los obtenidos en dicho territorio, y sí por los beneficios obtenidos en territorio no exento, o sea fuera de las Vascongadas.

4. — Jurisprudencia sobre utilidades de las Sociedades domiciliadas o que trabajan en territorio foral concertado.

Las Sociedades navieras constituídas en las Provincias Vascongadas después de la Ley de 27 de marzo de 1900, están sujetas a la contribución por los beneficios que obtengan en cualquier punto de España o del Extranjero, fuera del territorio de las Provincias Vascas. (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1914.)

Con motivo de la aplicación del concierto económico a las Sociedades que tienen negocios en las Provincias Vascas y fuera de ellas, se plantearon ante la Administración y el Tribunal Supremo, Sala 3.ª, las cuestiones siguientes:

“1.ª Si las industrias cuyos orígenes fabriles están fuera del territorio aforado, deben contribuir por utilidades, aun cuando éstas se hagan materialmente efectivas dentro de ese territorio; y 2.ª Si forman parte integrante de las utilidades a los efectos tributarios los dividendos o intereses de los valores mobiliarios que una Sociedad posea, procedentes de otras constituídas fuera de las Vascongadas.”

En cuanto a la primera de las cuestiones expuestas, dice el Tribunal Supremo que todo el sentido de la Ley de 27 de marzo de 1900, mantenido en este particular por la reforma de 29 de abril de 1920, convence de que los fundamentos de la tributación por ella ordenada dimanen del trabajo, del capital o de la acción combinada de uno y otro, de donde se sigue que cuando estos factores, origen de los derechos del Fisco, se organizan o se emplean en territorios sometidos a la legislación común, no pueden menos de producir cuota contributiva, aun cuando sus aplicaciones llevan la obtención natural de la utili-

dad al territorio aforado; pero que esto no significa, ni la Sala lo prejuzga, que distribuido el capital y el trabajo entre el territorio común y el exento, haya de exigirse el importe de utilidades sobre todas las alcanzadas, o solamente sobre las que corresponda a la parte de capital y de trabajo imputables al territorio común, problema delicado que no ha sido objeto de decisión en vía gubernativa y que, por lo tanto, no puede serlo de resolución en la vía contenciosa, que ejerce funciones revisoras.

Que respecto de la segunda de las cuestiones enunciadas..., como la contribución de utilidades exigible a los Bancos y Sociedades mercantiles e industriales comprende cuanto estas entidades perciben, no cabe detraer de ellas los intereses o deudas de sus valores mobiliarios, que están sometidos a la imposición fiscal, regulada por el tipo contributivo aplicable a las demás.

Que la circunstancia de que el territorio aforado esté asimilado al extranjero por razones de analogía, invocadas en la disposición 1.^a transitoria del Reglamento de 17 de septiembre de 1906, no puede tener el alcance de privar a la Hacienda de la cuota tributaria correspondiente a los respectivos intereses o dividendos, ya porque éstos procedan de empresas u operaciones practicadas o explotadas en el territorio común, ya porque el concierto económico de 13 de diciembre de 1906 no comprende a todas, sino las exigibles por conceptos determinables, entre los cuales no figuran los rendimientos de títulos industriales o mercantiles obtenidos fuera del territorio exento. (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1921.)

En el recurso de alzada interpuesto por la Sociedad "Ajuria y Aranzábal" contra el fallo de la Delegación especial de Hacienda en Alava que sometió a gravamen por la Tarifa 3.^a y año de 1920, no lo declarado como obtenido por "ventas" en las sucursales establecidas fuera de las Provincias Vascongadas, sino la parte proporcional de las ganancias en territorio no exento con relación a los ingresos obtenidos en el mismo, ya que estimó inadmisibles las pretensiones de que los beneficios producidos por las "ventas" fuera de las Vascongadas de máquinas fabricadas en territorio exento, se juzguen obtenidos exclusivamente por la "fabricación" con independencia de la "venta".

El Tribunal Gubernativo confirma el acuerdo de la Delegación, y lo razona partiendo del régimen establecido por Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, en su número 4.^o; Real Orden de 29 de marzo

de 1910 y Real Decreto de 28 de julio de 1920, pues a falta de precepto legal expreso que marque la parte de beneficio que ha de considerarse obtenido fuera de las Vascongadas, es aceptable el criterio de la Delegación especial de Hacienda, ya que dentro de las normas fiscales no cabe distinción entre los beneficios “fabriles” y “comerciales” cuando el único fin de la fabricación es la venta, y además, en que referido el tributo a la Sociedad y siendo uno el capital productor, uno también ha de ser el beneficio cualesquiera que sean los organismos de que se valga para obtenerlos. (Resolución del Tribunal Gubernativo de Hacienda de 27 de julio de 1922.)

5. — La Contribución de Utilidades en los territorios de Melilla y Africa Occidental.

Por Real Orden de 11 de febrero de 1910 se dispuso que la contribución sobre las utilidades no es aplicable al territorio de Melilla; exención que la Real Orden de 13 de mayo del mismo año (*Boletín Oficial de Hacienda*) declara no alcanza a los sueldos de los generales, jefes y oficiales ni a los empleados civiles que residan en Melilla.

El artículo 4.º de la Ley de 30 de abril de 1920 (*Gaceta* del 2 de mayo), dispone que las personas o entidades obligadas por la exacción del impuesto de utilidades, con aplicación al Presupuesto de las Posesiones españolas del Africa Occidental, tributarán con arreglo al 50 por 100 de las tarifas que rijan en la Metrópoli, en armonía con lo establecido como régimen tributario en aquellas Colonias.

6. — Sociedades extranjeras.

Están sujetas a la Contribución de Utilidades en virtud del artículo 2.º de la Ley; pero como en varias disposiciones de la Tarifa 3.ª se regula la tributación de las Sociedades extranjeras, dedico un capítulo especial más adelante a exponer las reglas de esta tributación.

CAPÍTULO II

CONTRIBUCIÓN SOBRE LAS UTILIDADES DEL TRABAJO PERSONAL

1. Imprudencia de la diversidad de tarifas. — 2. Exención de un mínimo de subsistencia. — 3. Contribución sobre sueldos y asignaciones de gerentes y directores. — 4. Contribución sobre sueldos de empleados. — 5. Concepto de sueldo y jornal para los efectos fiscales.

1. — Imprudencia de la diversidad de tarifas.

La Tarifa 1.^a de la Contribución sobre las Utilidades está inspirada en un espíritu excesivamente fiscal. Grava las utilidades brutas con tipos de imposición progresivos y diferentes, según sean los servicios que se prestan. Y esto es, a mi juicio, una notoria injusticia. Porque siendo una misma la base del impuesto, cual es el producto del trabajo, debe regir un mismo tipo tributario, cualesquiera que sean los servicios que se presten y donde se presten. ¿Por qué razón ha de pagar más el jubilado, que quizá no tenga más medios de vida que la pensión, que el empleado en activo en el Estado o en empresas mercantiles? ¿Por qué motivo la diferencia de tipos tributarios según sea la clase de empleo y el lugar en que se prestan los servicios? La variedad de tipos de esta Tarifa no puede subsistir. Precisa una unificación de tipos tributarios, cualquiera que sea la clase de servicios que se presten.

En los empleados particulares se declaran exentos del impuesto los sueldos inferiores a 1.500 pesetas al año; pero en los empleados del Estado, clases pasivas, temporeros, se incluyen en el impuesto todos los sueldos y gratificaciones, cualquiera que sea su cuantía. Sólo un

espíritu fiscal puede abonar estos preceptos, que no tienen ningún fundamento de justicia.

2. — Exención de un mínimo de subsistencia.

En la reforma de esta Tarifa ha de considerarse exento del impuesto el sueldo o gratificación o remuneración que no exceda de 3.000 pesetas, cantidad mínima que una persona necesita para su subsistencia. Deben, además, unificarse los tipos de imposición, porque no tiene razón de ser la variedad siendo una misma la base del impuesto, que es el producto íntegro del trabajo. Exceptuada del impuesto la cantidad de 3.000 pesetas como mínimo, la tarifa de imposición ha de ser moderada, porque son excesivos los tipos de 20 por 100 con que se gravan los ingresos brutos de algunos conceptos de la Tarifa. Ha de sacrificarse el interés del Fisco a principios de justicia que no deben olvidarse en la técnica fiscal.

3. — Contribución sobre sueldos y asignaciones de gerentes y directores.

Están sujetos a esta contribución con cuotas diferentes los empleados de particulares y Sociedades mercantiles por los sueldos, asignaciones, gratificaciones, dietas ordinarias o extraordinarias que disfruten:

Los directores, gerentes, consejeros, administradores, comisionados, delegados o representantes de los Bancos, Compañías, Sociedades, Montes de Piedad, Cajas de Ahorros y Corporaciones de todas clases, el 15 por 100.

No están comprendidos en esta disposición los jefes o directores, cualquiera que sea su denominación, de las Sucursales que dichas entidades establezcan o tengan establecidas, siempre que estos funcionarios figuren en el escalafón de empleados del Establecimiento respectivo disfrutando de sueldo fijo, pues en tal caso contribuirán como empleados, con arreglo al número 2.º de la Tarifa 1.ª, a menos que se trate de Sucursales de Sociedades extranjeras, cuyos jefes se considerarán como directores a los fines de esta contribución.

Los socios gestores de las Compañías regulares colectivas y de las

comanditarias no serán gravados como gerentes sino por las cantidades con que eventualmente apareciese remunerada expresamente su gestión en el contrato social, o, en el caso de Compañías colectivas, por el excedente de su participación en los beneficios sobre la parte proporcional a que se refiere el artículo 140 del Código de Comercio. (Número 1.º, letra *a* de la Tarifa 1.ª)

Dice así el artículo 140 del citado Código: “No habiéndose determinado en el contrato de Compañía la parte correspondiente a cada socio en las ganancias, se dividirán éstas a prorrata de la porción de interés que cada cual tuviere en la Compañía, figurando en la distribución los socios industriales, si los hubiere, en la clase del socio capitalista de menor participación.” Es decir, que en el caso de socios gestores de Compañías colectivas y comanditarias pagarán el 15 por 100 de la remuneración que obtengan en concepto de gerente o de socio gestor de la Sociedad que figure pactada en el contrato social, o, en su defecto, en las Compañías colectivas por el excedente de su participación en los beneficios sobre la cantidad proporcional a su capital empleado en la Sociedad. El gerente de una Sociedad colectiva y comanditaria pagará, además de la cuota de impuesto que le corresponde en concepto de gerente, la cuota de la Tarifa 2.ª por la participación de beneficios que le corresponda y perciba como socio de la Compañía.

4. — Contribución sobre sueldos y asignaciones de empleados.

Los sueldos, dietas, asignaciones, retribuciones o gratificaciones ordinarias o extraordinarias que disfruten:

A) Los empleados de Bancos, Compañías, Sociedades, Montes de Piedad, Cajas de Ahorro, Corporaciones, excepto las referidas en el número 6.º de esta Tarifa, casas de banca, de comercio y particulares, al tipo correspondiente de la siguiente escala, si las retribuciones fuesen fijas por su cuantía y periódicas en su vencimiento:

Importe anual de las utilidades.		Tipo de gravamen.
PESETAS		Por 100.
Más de 1.500, sin exceder de 2.000.....		2,80
— 2.000, — 2.500.....		3,20
— 2.500, — 3.000.....		3,78
— 3.000, — 4.000.....		4,20
— 4.000, — 5.000.....		4,62
— 5.000, — 6.000.....		5,28
— 6.000, — 7.000.....		5,72
— 7.000, — 7.500.....		6,16
— 7.500, — 8.000.....		6,44
— 8.000, — 9.000.....		6,90
— 9.000, — 10.000.....		7,36
— 10.000, — 11.000.....		7,82
— 11.000, — 12.000.....		8,28
— 12.000, — 12.500.....		8,74
— 12.500, — 13.000.....		9,12
— 13.000, — 15.000.....		9,60
— 15.000.....		10

Estarán exentas las utilidades que no excedan de 1.500 pesetas anuales.

Las retribuciones eventuales se gravarán al tipo uniforme de 6 por 100. Estarán exentos los jornales, cualquiera que sea su cuantía. (Número 2.º, letra A de la Tarifa 1.ª)

5. — Concepto de sueldo y jornal para los efectos fiscales.

El concepto de sueldo y de jornal ha sido muy debatido en la aplicación de la contribución sobre utilidades. La tendencia de la Administración es considerar jornal sólo las cantidades que se perciban de un modo eventual por un trabajo corpóreo; pero si el trabajo requiere esfuerzo intelectual y no realiza el trabajo manual personalmente el que percibe la remuneración, se considera que ésta tiene el carácter de sueldo, aunque cobre por días, semanas o quincenas.

Así, la Real Orden de 17 de enero de 1908 define el concepto de jornal diciendo que “la retribución de trabajos de oficina o escritorio y otros de índole intelectual no constituye jornal, aunque se señale por días; es jornal la retribución de los peones camineros, aunque sea permanente y tengan nombramiento y título de su empleo.

La Real Orden de 10 de abril de 1908 confirma que sólo constituyen

jornal las retribuciones que perciban por días los braceros, los trabajadores mecánicos, los obreros que realizan un trabajo puramente manual; pero no los haberes de oficinistas, tenedores de libros, escribientes, etc., aunque su retribución se señale por días; y para determinar lo que debe entenderse por jornal hay que tener en cuenta, no sólo el sentido gramatical de esta palabra, sino también la naturaleza de los servicios que dentro de la vida económica suelen recibir esta forma de retribución.

Para poder apreciar si la remuneración que se otorga a una persona por su trabajo es sueldo o jornal, hay que tener también en cuenta lo que hace y si a lo que se dedica es sólo un trabajo manual, para el que no se necesitan conocimientos de ninguna clase, y todo lo más que se requiere es tener práctica comprobada en la ejecución, limitada a realizar lo que se le encarga, que por su iniciativa no puede alterar, o si, por el contrario, son precisas determinadas aptitudes o se requieren ciertos conocimientos, y siendo esto así, en el primer caso, la retribución que se otorga al obrero tendrá el carácter de jornal, y en el segundo, el de sueldo, sea cualquiera la forma que se acuerde para la retribución, no teniendo carácter esencial el que ésta sea por días, meses o años, y como los maquinistas, jefes de línea, de montaje y electricistas, para desempeñar sus empleos necesitan poseer determinados conocimientos que son precisos para ejercer sus funciones, y gran parte de su labor no es ni siquiera ejecutada por ellos, sino por los que tienen a sus órdenes, la retribución que se les conceda tiene el carácter de sueldo, y siendo superiores todas ellas a 1.500 pesetas, están sujetas al pago del impuesto de Utilidades. (Sentencia de 16 de marzo de 1921. — *Gaceta* de 14 de septiembre.)

Están igualmente sujetos al pago de la contribución por las remuneraciones que perciban, los directores, consejeros y delegados de Sociedades españolas aunque residan en el extranjero, según declara la Sentencia de 21 de octubre de 1904.

Las asignaciones de los directores, gerentes, consejeros, administradores y representantes de Bancos, Empresas y Compañías están sujetas a la contribución del epígrafe A, número 1.º de la Tarifa 1.ª, aunque no lleguen a 1.500 pesetas anuales. (Sentencia de 23 de octubre de 1903.)

Los apoderados de Bancos, Sociedades y otras entidades están comprendidos en el número 1.º, letra A de la Tarifa 1.ª; es decir, se consideran como gerentes y pagan a razón del 15 por 100 de su re-

muneración; pero si son apoderados o representantes de particulares están comprendidos en la letra A del número 2.º y pagan como empleados de comercio, según el sueldo o remuneración que perciben. (Resolución de 4 de febrero de 1915.)

Los agentes de Compañías de Seguros pagan la contribución a razón de 5 por 100 de las comisiones que perciban por los seguros que efectúen, aunque su remuneración no llegue a 1.500 pesetas.

CAPITULO III

CONTRIBUCIÓN SOBRE EL PRODUCTO DEL CAPITAL

1. Excepciones del impuesto. — 2. Conceptos sujetos al impuesto. — 3. Aplicación a los dividendos. — 4. El aumento de valor de las acciones. — 5. Dividendos de Sociedades cooperativas. — 6. Intereses de obligaciones y préstamos. — 7. Préstamos sobre pólizas de seguros. — 8. Participación de los socios de Compañías regulares colectivas y comanditarias simples

1. — Excepciones del impuesto.

La Tarifa 2.^a de la Contribución grava también con cuotas diferentes todas las utilidades procedentes del capital, con excepción de los intereses de la Deuda exterior estampillada, de los de la Deuda flotante del Tesoro español y de los de depósitos necesarios. Estos tres conceptos de colocación de capitales quedan exentos del pago de la contribución sobre las utilidades.

2. — Conceptos sujetos al impuesto.

Están sujetos al pago de la contribución sobre las utilidades las inversiones de capital siguientes que tributan por la escala que expondremos:

1. *Las participaciones* de los socios, como tales, en los beneficios de cualesquiera Compañías, Sociedades o Asociaciones que obtengan lucro. Si las participaciones de los socios lo son en Compañías comanditarias y anónimas por acciones o en cualquier otra Asociación

que obtenga lucro, pagarán con arreglo a la escala del número 2.º de la Tarifa 2.ª, que oscila de 5,50 a 17,25 de impuesto, según sea la cuantía del beneficio percibido en relación con el capital empleado. Pero si las participaciones les corresponden como socios de Compañías regulares colectivas y comanditarias simples, entonces pagarán a razón de 5,50 por 100 de impuesto sobre las utilidades que como socios partícipes de dichas Sociedades les corresponda.

2. *Los dividendos* de las Compañías anónimas y comanditarias por acciones.

3. *Las cantidades* que a cuenta de las utilidades sociales perciban los socios colectivos de las Sociedades comanditarias por acciones y los de cualesquiera otras de responsabilidad limitada.

4. *La parte de los beneficios* correspondientes a los partícipes no gestores en las cuentas de alguna Sociedad sujeta a la obligación de contribuir por la Tarifa 3.ª de esta Contribución.

5. *Las asignaciones de las partes de fundador*, bonos de disfrute, rentas de prioridad o cualesquiera otros títulos jurídicos que estatutariamente faculten para participar de los beneficios de una Compañía, Sociedad o Asociación por algún concepto distinto del de la remuneración directa de los servicios prestados a la entidad como directores, gestores, consejeros, administradores o empleados de ella y comprendida como tal en el apartado A, número 1.º de la Tarifa 1.ª (Número 2.º de la Tarifa 2.ª de la Ley.)

Los conceptos de beneficios del capital enumerados anteriormente pagarán la contribución con arreglo a la escala siguiente:

Si el dividendo o la participación representa por 100 del respectivo capital		Tipo de gravamen.
más de	sin exceder de	Por 100 del dividendo o participación.
PESETAS		
—	5	5,50
5	6	6,60
6	7	6,90
7	10	8,05
10	14	9,20
14	20	10,35
20	25	11,50
25	—	17,25

La imposición en este epígrafe se ajustará a las siguientes reglas:

Primera. Para la aplicación de la escala regirán los preceptos siguientes:

a) Por valor de las acciones se entenderá la suma de la cantidad desembolsada a cuenta de ellas y la parte proporcional de las reservas efectivas.

3. — Aplicación a los dividendos.

Para aclarar este concepto a) de lo que ha de entenderse por valor de las acciones para la aplicación del impuesto sobre los dividendos repartidos a estas acciones, expongo a continuación el ejemplo que sigue, que aclara perfectamente el concepto fiscal:

Ejemplo de aplicación del impuesto sobre los dividendos.

Una Sociedad tiene emitidas dos series de acciones, denominadas A y B, equivalentes, respectivamente, a 1.000.000 y 2.000.000 de pesetas nominales, de las cuales se hallan desembolsadas 600.000 pesetas en la serie A y 1.500.000 en la B.

Las reservas efectivas de la Sociedad son de 400.000 pesetas, y al terminar el ejercicio se han repartido 120.000 pesetas a la serie A y 200.000 a la serie B.

CAPITAL SERIE A

Cantidad desembolsada de las acciones.....	600.000,00
Parte proporcional de las reservas efectivas:	
$\frac{2.100.000 \text{ (total desembolsado A y B)}}{400.000 \text{ (reservas efectivas)}} = \frac{600.000 \text{ (desembolsado A)}}{x}$	
$x = \frac{600.000 \times 400.000}{2.100.000} =$	114.285,71
TOTAL.....	<u>714.285,71</u>
Dividendo repartido a esta serie.....	120.000,00
Interés que representa: Más del 14 y menos del 20 por 100.	
Tipo de gravamen en la escala: 10,35 por 100.	
Cuota Tesoro (10,35 por 100 sobre 120.000 pesetas).....	<u>12.420,00</u>

CAPITAL SERIE B

Cantidad desembolsada de las acciones.....	1.500.000,00
Parte proporcional de las reservas (según fórmula anterior).....	285.714,29
	<hr/>
TOTAL.....	1.785.714,29
	<hr/>
Dividendo repartido a esta serie.....	200.000,00
Interés que representa: Más del 10 y menos del 14 por 100.	
Tipo de gravamen en la escala: 9,20 por 100.	
Cuota Tesoro (9,20 por 100 sobre 200.000 pesetas).....	18.400,00
	<hr/>

RESUMEN

Cuota del Tesoro, serie A.....	12.420,00
Cuota del Tesoro, serie B.....	18.400,00
	<hr/>
TOTAL.....	30.820,00
1 por 100 de cobranza a deducir.	308,20
	<hr/>
LÍQUIDO A INGRESAR.....	30.511,80
	<hr/>

b) El valor de las acciones u otros títulos que, sin expresión de valor nominal determinado, representen una parte alícuota del capital de la Compañía, se estimará en la parte alícuota correspondiente de dicho capital, determinado en la forma prevista en el apartado B de la disposición 6.^a de la Tarifa 3.^a de este artículo.

El apartado B de la disposición 6.^a de la Tarifa 3.^a, a que se hace referencia, establece que “tratándose de Sociedades que no tengan capital determinado, se entenderá por capital a los efectos de la contribución, la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones de la Compañía para con tercero, deducido en su caso de dicha diferencia el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias”.

c) Las partes de fundador, bonos de disfrute, rentas de prioridad y demás participaciones análogas en los beneficios de las Compañías que tuviesen acciones o participaciones de las comprendidas en los apartados a y b, tributarán al mismo tipo que las dichas acciones o participaciones deban tributar en el mismo reparto de beneficios, y al tipo más alto aplicado en dicho reparto, cuando proceda la exacción de varios.

d) El importe de las participaciones en cuentas se estimará en

una suma igual a su estado medio en el período en que fueron obtenidos los beneficios repartidos.

Ejemplo relativo a este último apartado.

Un particular interesa en los negocios de una Sociedad, al comenzar el ejercicio de ésta en 1.º de enero, un capital de 32.000 pesetas. En 12 de febrero retira 7.000 pesetas, e impone 15.000 en 9 de mayo, que con el resto del capital primitivo permanecen afectas al negocio hasta el 26 de agosto en que se salda la cuenta, correspondiendo al particular participante un beneficio de 4.000 pesetas.

CAPITALES	NÚMERO DE DÍAS	PRODUCTOS ORIGINADOS
32.000..... × (1.º enero a 11 febrero), 42..... =		1.344.000
25.000..... × (12 febrero a 8 mayo), 86..... =		2.150.000
40.000..... × (9 mayo a 26 agosto), 110..... =		4.400.000
TOTALES.....	238.....	7.894.000

de donde
$$\frac{7.894.000}{238} = 33.151,26.$$

Esta última cifra representa el capital medio durante el período de la participación.

Beneficio correspondiente al período de la participación (238 días).....	4.000,00 pesetas.
Beneficio elevado proporcionalmente al año.....	6.134,45 —
Interés que representa con relación al capital medio hallado: Más del 14 y menos del 20 por 100.	
Tipo de gravamen aplicable en la escala: 10,35 por 100.	
Cuota del Tesoro (10,35 por 100 sobre 4.000 pesetas).....	414,40
1 por 100 a deducir como premio de cobranza.....	4,14
CONTRIBUCIÓN LÍQUIDA A INGRESAR	410,26

e) En los demás casos, los jurados de estimación evaluarán el título a los efectos de la determinación del tipo de gravamen aplicable al dividendo o participación. Contra estas evaluaciones procederá el

recurso de alzada para ante el Jurado de Utilidades en los casos previstos en el artículo 24.

Segunda. No serán considerados como dividendos, a los efectos de la imposición, los beneficios repartidos por las Sociedades cooperativas exentas de la obligación de contribuir en la Tarifa 3.^a, cuando la norma de distribución sea distinta de la participación de los cooperadores en el haber social.

Dividendo repartido libre de impuesto. — Por Real Orden de 25 de diciembre de 1913 se dispuso que la base de la contribución sobre los dividendos debe estimarse constituida por la parte de beneficio social asignada al accionista, sin detracción de ningún impuesto que sobre él grave directamente por razón del dividendo mismo. Expongo un ejemplo de aplicación de este precepto para mayor claridad del mismo.

Fórmula de aplicación. — Llamando d al dividendo repartido libre de impuesto, t al tipo de gravamen que le corresponda en la escala anterior, y D al dividendo íntegro, esto es, sin deducción del impuesto, la fórmula será la siguiente:

$$D = \frac{d \times 100}{100 - t}$$

En la aplicación de esta fórmula pueden ocurrir dos casos: 1.º Que hallado el valor de D , no fuera distinto de t el tipo de gravamen que correspondiera a D al compararlo con el capital; y 2.º Que fuera distinto de t dicho tipo de gravamen. En el primer caso, D será el verdadero dividendo íntegro; en el segundo, deberá buscarse el nuevo tipo de gravamen que corresponda en la anterior escala, al que designaremos por T , y en este caso habrá necesidad de aplicar la siguiente fórmula para obtener el verdadero dividendo íntegro:

$$D = \frac{d \times 100}{100 - T}$$

El siguiente ejemplo dará cabal idea del desarrollo de dichas fórmulas:

Ejemplo: Una Sociedad reparte libre de impuesto a una serie de acciones un dividendo de 10.000 pesetas, siendo 150.000 el capital de la misma serie.

Fórmula:

$$\frac{d \times 100}{100 - t}, \text{ es decir, } \frac{10.000 \times 100}{100 - 6,90} = \frac{1.000.000}{93,10} = 10.741,14.$$

Esta última cifra será lo que en la fórmula es *D*. Comparémosla, pues, con el capital, y si el tipo de gravamen aplicable no excediera del 6,90 por 100, ella sería el dividendo íntegro buscado. En el presente caso excede dicho tipo del 6,90, lo que precisa continuar la operación en la siguiente forma:

Porcentaje que representan 10.741,14 pesetas con relación al capital de 150.000.....	7,1 por 100.
Tipo de gravamen según la escala.....	8,05 —

Como se verá ha variado el tipo de gravamen, por lo que se hace necesaria la aplicación de la segunda de las citadas fórmulas, o sea:

$$\frac{d \times 100}{100 - T}, \text{ esto es, } \frac{10.000 \times 100}{100 - 8,05} = \frac{1.000.000}{91,95} = 10.875,47.$$

Este será, pues, el dividendo íntegro sobre el que recaerá el correspondiente tipo de gravamen.

Demostración.

Tanto por 100 que representan 10.875,47 pesetas con relación al capital de 150.000: Más del 7 y menos del 10 por 100.	
Tipo de gravamen según la escala.....	8,05 por 100.
8,05 por 100 sobre pesetas 10.875,47.....	875,47

Esta última cifra de 875,47 pesetas representa, por lo tanto, el importe del impuesto (sin deducción del premio de cobranza); y, en efecto, si del dividendo íntegro hallado deducimos este impuesto, nos quedará como residuo las 10.000 pesetas que supusimos libres del citado impuesto.

La Inspección General de Hacienda, en 22 de agosto de 1919, ha dictado la Circular siguiente sobre la tributación de los dividendos:

“Tarifa 2.^a — Aparte de las indicaciones contenidas en la Circular de la propia Inspección General de 12 de febrero de 1908 acerca de la necesidad de la presentación de declaraciones juradas de cuantos

beneficios se repartan a los accionistas de toda clase de Sociedades, así españolas como extranjeras, es de advertir que deben considerarse sujetas a tributación, en concepto de dividendos, no sólo las utilidades que se distribuyan en metálico, sino también las que se entreguen en forma de bonos, de nuevas acciones liberadas o en cualquiera otra forma semejante, según ha ocurrido con las Sociedades navieras de Vizcaya, a las que se ha declarado obligadas a tributar por repartos de esa clase en virtud de Resoluciones del Tribunal Gubernativo de 17 y 24 de enero de 1918 y otras; habiendo sido además confirmado ya tal criterio por Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1919.

No ha de olvidarse tampoco, a este propósito, que, según la Real Orden de 25 de diciembre de 1913, la base de la contribución sobre los dividendos debe estimarse constituida por la parte de beneficio social asignada al accionista, sin detracción de ningún impuesto que sobre él grave directamente por razón del dividendo mismo; es decir, que la liquidación del respectivo tributo ha de girarse sobre el dividendo íntegro, sin deducción del correspondiente impuesto.

También es de advertir que, según reiteradamente se ha declarado por el Tribunal Gubernativo, las cantidades que se repartan por las Sociedades entre sus accionistas, procedentes del fondo de seguros, formado por las que sean aseguradoras de sí mismas, o del fondo de reserva o de amortización, deben contribuir como dividendos, sin perjuicio del gravamen que también les corresponda por la Tarifa 3.^a

4. — El aumento de valor de las acciones.

Se considera dividendo y sujeto al impuesto el aumento de valor de las acciones ocasionado por el reconocimiento de determinada cantidad a los poseedores de dichas acciones. (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1919.)

El aumento de capital social por entrega a los accionistas de acciones liberadas se considera como reparto de dividendo y, por tanto, sujeto al impuesto. Así lo ha declarado en varias Sentencias el Tribunal Supremo.

El reparto de tres acciones nuevas completamente liberadas a cambio de una antigua se halla sujeto a la tributación del epígrafe 3.^o

de la Tarifa 2.^a de la Ley de 27 de marzo de 1900, porque no se puede negar que los accionistas percibieron un beneficio positivo y cierto al recibir tres veces la cantidad importe de su participación social, y esto, cualquiera que sea el nombre que el tecnicismo comercial le asigne, siempre habrá que reputarle como ganancia efectiva y como dividendo repartido, aunque se le califique de extraordinario, sin reparar ni en la trascendencia de la expresión, ni en la exactitud de su significado, y sin tener en cuenta que esos títulos son signos fehacientes de un valor positivo cotizabile en Bolsa, y por lo tanto susceptible de convertirlo en numerario en cualquier momento, siendo igual frente a la obligación del tributo el reparto de la ganancia en metálico, o en valores que representen la cantidad en que consiste el provecho logrado. (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 1921.)

El aumento de capital por una Compañía naviera motivado: 1.º, por la mayor valoración adquirida por su flota, y 2.º, por haber dedicado a ampliarle las ganancias de años anteriores, acumuladas en las cuentas de reserva para amortización y renovación del material. La entrega gratuita de acciones liberadas representativas del aumento del capital a razón de dos de las nuevas por cada una de las antiguas, ¿tiene el concepto de dividendo, sujeto a la cuota del 3 1/2 por 100 de su importe? El Tribunal Supremo decide la duda en sentido afirmativo:

“Considerando que la entrega de las nuevas acciones a los socios presenta el carácter fiscal de dividendo, conforme a la doctrina de la Real Orden de 25 de diciembre de 1913, y como agranda la participación de los accionistas en el capital social, es obligado y forzoso asignarla el concepto de beneficio, atendida la disposición del artículo 154 del Código de Comercio. Que ello implica un dividendo, o sea la distribución entre los socios de las utilidades logradas.” (Sentencia de 17 de febrero de 1919.)

La diferencia entre el valor nominal de las acciones primitivas y la suma del asignado a las entregadas en sustitución de aquéllas, representa para el accionista un dividendo o beneficio por el cual debe contribuir con el 3,30 por 100, según la Sala tiene ya declarado en otras Sentencias de 28 de junio de 1919 y 17 de febrero de 1920. (Sentencia de 1.º de diciembre de 1920.)

Las partes del fondo de reservas sociales abonadas al capital deben ser sometidas las referidas utilidades a la Tarifa 2.^a, ya que la ope-

ración realizada equivale a la entrega de acciones liberadas a cambio del derecho del accionista sobre la parte alícuota de la reserva. (Resolución del Tribunal Gubernativo de Hacienda de 10 de julio de 1923.)

La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 1923 (*Gaceta* de 1.º de septiembre) confirmó la doctrina de la Real Orden de 23 de julio de 1913, y declaró que si las cantidades destinadas por las Sociedades a “fondo de seguros” se destinasen posteriormente a repartirlas entre los accionistas, deben tributar solamente por el concepto de dividendos por la Tarifa 2.ª, mas no como beneficio por la Tarifa 3.ª

5. — Dividendos repartidos por Sociedades cooperativas.

“Que los dividendos de las Sociedades anónimas de todas clases se hallan sujetos a la Contribución de Utilidades, donde se establece una regla general que rige sin excepción alguna, y de la cual no están exentos, por tanto, los beneficios que reportan las tituladas Cooperativas, pues los privilegios fiscales concedidos a éstas por los apartados A y B, epígrafe 4.º de la Tarifa 3.ª, no rezan con sus individuos, siempre obligados al pago de la cuota correspondiente a los dividendos que perciban.” (Sentencia de 11 de noviembre de 1921.)

La Real Orden de 28 de julio de 1923 dispone no están sometidas a tributación por la Tarifa 2.ª las devoluciones por sobreprecio que las Cooperativas hagan a los consumidores, y que procede únicamente exigirla por los intereses que abona a los accionistas.

6. — Intereses de Obligaciones y Préstamos.

Están sujetos al impuesto:

1. Las retribuciones de los capitales dados a préstamo en general.
2. Los intereses de las deudas públicas de Estados extranjeros y de Corporaciones administrativas, cualquiera que sea su nacionalidad.
3. Los intereses de obligaciones de Compañías o de particulares.
4. Los intereses de cédulas hipotecarias.
5. Los intereses de préstamos, tengan o no garantía real, incluso los intereses de los intereses.

6. Las primas de amortización de obligaciones con interés o sin él.
7. Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capital.
8. Las demás utilidades de naturaleza análoga. (Número 3.º de la Tarifa 2.ª)

Las utilidades enumeradas, pagarán con arreglo a la escala siguiente:

	Tipo de gravamen.
En las retribuciones de capitales inferiores al 6 por 100 del valor nominal.....	5,50 por 100.
Del 6 por 100 del mismo valor en adelante.....	5,75 —
En las retribuciones de cuantía indeterminada.....	5,75 —

(Número 3.º, artículo 4.º, Tarifa 2.ª de la Ley.)

La imposición en este número se ajusta a las siguientes reglas:

Primera. Están exentos: los intereses de los préstamos que constituyan negocios regulares de Bancos o banqueros sujetos como tales a la imposición directa del Estado; de los Sindicatos agrícolas que gocen de los beneficios de la Ley de 28 de enero de 1906; de los Montes de Piedad, de las Cajas de Ahorro de patronato del Gobierno, de los Pósitos, las rentas constituídas en el régimen legal del Instituto Nacional de Previsión y las que tengan por causa accidentes del trabajo.

Las exenciones a que se refiere esta regla no son extensivas a los intereses de las cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por las referidas Empresas.

Segunda. Cuando no apareciese pactado el interés del préstamo, se computa dicho interés al tipo legal, excepto en el caso en que el prestatario aparezca obligado a devolver cantidad superior a la recibida, y esta diferencia represente interés mayor que el legal.

Tercera. La base de imposición de las rentas vitalicias y de las demás temporales se estima siempre en una cantidad igual a las cuatro quintas partes de su importe anual.

Cuarta. A los efectos del artículo 2.º de la Ley, se entiende obtenido en el territorio español una parte de los intereses de las obligaciones de Empresas extranjeras sujetas a tributación en la Tarifa 3.ª, que guarde con el importe total de los intereses de las obligaciones de la respectiva Empresa la misma proporción que los beneficios asig-

nados a España, a los efectos de su tributación en dicha tarifa, guarden con los beneficios totales.

Los intereses de las cuentas corrientes están exentos del pago de la contribución cuando la cuenta corriente constituya negocio regular y normal de Bancos y banqueros matriculados; pero están sujetos al impuesto tributando por el número 3.º de la Tarifa 2.ª cuando las cuentas corrientes que producen interés no constituyan negocios regulares de Bancos, según así se dispuso en la Real Orden de 1.º de febrero de 1922.

Los intereses de los valores extranjeros abonados a una entidad que los declara como ganancia en España, están sujetos al pago de la contribución sobre las utilidades a razón de los tipos señalados en el número 3.º de la Tarifa 2.ª (Real Orden de 23 de junio de 1923.)

Se entiende por prima de amortización la diferencia en más que el tenedor de una obligación perciba entre la última cotización oficial de aquella obligación y la cantidad por la que se amortiza.

“El gravamen que grava los intereses de las obligaciones es exigible aun cuando las obligaciones se hayan emitido en el Extranjero, pues tratándose de cantidades devengadas en negocios explotados en España, la Sociedad que hace la emisión queda sujeta a cumplir con el artículo 13 de la Ley y 31 de su Reglamento, y en el caso de no hacerlo, incurso en las responsabilidades del artículo 74 del mismo.” (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1912.)

Es exigible el tributo sobre los intereses de las obligaciones hipotecarias, cualesquiera que sean la nacionalidad y residencia de los obligacionistas, siempre que la hipoteca afecte a bienes sitos en nuestro país, circunstancia que comunica a la constitución de la garantía el carácter de negocio efectuado sobre riqueza nacional. (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1905.)

Los intereses de las obligaciones hipotecarias emitidas por una Sociedad extranjera que explota un ferrocarril en nuestra Nación, se hallan sometidos a la Contribución de Utilidades, aunque dichos intereses hayan de pagarse en el Extranjero, y aunque en el Extranjero se hubiese efectuado la expedición y colocación de las obligaciones. (Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1911 y 12 de abril de 1912.)

Intereses de valores en cartera.— Los intereses ya liquidados de los valores del Estado que figuren en los balances de Bancos y Sociedades, están sujetos al pago del impuesto establecido sobre las uti-

lidades de éstos. (Artículo 15 del Reglamento de 18 de septiembre de 1906.)

De modo que aun cuando los intereses de los valores mobiliarios que un Banco o Sociedad tenga en su cartera hayan tributado especialmente, su importe debe computarse entre las utilidades de la Compañía para girar sobre ellas la cuota que las grava. (Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1906.)

7. — Préstamos de pólizas sobre seguros.

Las Compañías de Seguros se hallan sometidas al impuesto de Utilidades por los intereses de los préstamos que hiciesen a sus asegurados, independientemente de la obligación de abonar la cuota correspondiente sobre las primas del seguro. (Sentencias de 8 de enero y 30 de junio de 1904.)

Respecto de este gravamen, el artículo 54 del Reglamento de 1906 dispone: "Sin perjuicio de ingresar a los respectivos vencimientos en calidad de prestamistas el impuesto establecido en la Tarifa 2.^a de Utilidades sobre los intereses de los préstamos que hicieren a sus asegurados, deberán las Compañías de Seguros presentar una relación completa de aquéllos.

"Los asegurados no tendrán obligación de retener el impuesto sobre dichos intereses, siendo la propia Sociedad la encargada de ingresarlo, con independencia de la cuota que por razón de los seguros le corresponda. Si dichas Compañías prestaran sólo a sus asegurados, les bastará satisfacer el impuesto sobre los intereses, sin obligación de causar alta en la matrícula de la contribución industrial."

8. — Participación de los socios de Compañías regulares colectivas y comanditarias simples.

En la Ley de 22 de julio de 1922 se ha incluido en el impuesto la participación de los socios en las utilidades de Compañías colectivas y comanditarias simples, a razón de 5,50 por 100 de las que perciban, cualquiera que sea el concepto o denominación del beneficio. De modo que, en virtud de esta adición, los socios de las Sociedades colectivas y comanditarias simples vienen obligados a pagar el impuesto por los

beneficios que en la explotación del negocio les corresponda como tales socios. La parte de remuneración que obtengan en concepto de gestores del negocio está sujeta a la contribución de la Tarifa 1.^a, apartado A, número 1.^o, la cual se exceptúa expresamente del gravamen de la Tarifa 2.^a, que grava sólo las utilidades que perciban en concepto de socios.

Por Real Orden de 2 de febrero de 1923 se dispuso que el derecho del Tesoro a percibir el impuesto nace en el momento en que el beneficio es exigible por los partícipes, o sea al hacerse el abono en cuenta y no cuando el socio acreedor lo retira materialmente.

Las cantidades que los socios colectivos retiren en virtud de lo pactado en la escritura social del fondo común para atender a sus gastos particulares, tienen el carácter de anticipo a cuenta de los beneficios sociales y deben contribuir por la Tarifa 2.^a en cuanto se refiere a la parte de los socios y por la 3.^a en cuanto al total de beneficios. (Resolución del Tribunal Gubernativo de Hacienda de 16 de octubre de 1923.)

Los beneficios obtenidos por las Sociedades colectivas y comanditarias simples y llevados a fondo de reserva están sujetos a la Tarifa 2.^a de la Contribución. Así lo resolvió el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda en Resolución de 6 de marzo de 1923, declarando “que aunque es legal el hecho de llevar a fondo de reserva los beneficios obtenidos por una Sociedad regular colectiva, desde el momento que no se hace como consecuencia de un mandato “estatutario”, cabe afirmar que aquellos beneficios son de la propiedad de los socios y están sujetos a tributación por la Tarifa 2.^a, pues sólo cediendo los socios de su derecho a cobrarlos han podido pasar a las reservas que en esta clase de Sociedades no pueden asimilarse a las que forman las anónimas, por ser las de las colectivas durante toda la vida de la Sociedad propiedad privativa de los socios, sin que sea contrario a la ley que dichas reservas estén en poder de los mismos por no alterar esa posesión la responsabilidad ilimitada de aquéllos, a diferencia de las anónimas, en que el título acción durante la existencia de la Sociedad es susceptible de pasar de unas a otras personas sin que éstas puedan beneficiarse de un modo particular de las cantidades que constituyen el fondo de reserva”.

En virtud de esta Resolución, las cantidades destinadas a reservas por las Sociedades colectivas y comanditarias simples pagarán el impuesto de la Tarifa 2.^a, o sea el 5,50 por 100, como si fuesen repartidas.

a los socios, por considerar que las reservas constituyen una suma que acrece el capital de cada uno de los socios en la proporción que cada uno tenga en la Compañía. Los dividendos o intereses que perciben las Compañías colectivas y comanditarias simples de otras Empresas, pagan también el impuesto por la Tarifa 2.^a Se planteó esta cuestión ante el Tribunal Gubernativo por una Sociedad regular colectiva, fundándose que en las Sociedades colectivas los socios son la misma Sociedad, y que aplicar el gravamen sería una duplicidad de tributación, toda vez que ya tributaron las utilidades de referencia en las entidades de origen.

El Tribunal Gubernativo declara que siendo independiente la personalidad de la Sociedad de la de cada uno de sus socios, es evidente que son también distintas las utilidades de una y de otros, obtenidas en razón de sus respectivos capitales interesados en negocios diferentes — los de los socios en la Sociedad, y el de ésta en los negocios de otras Empresas —, y que siendo ello así, no existe duplicación de tributo, ya que ésta consiste en gravar dos veces una utilidad obtenida por la misma persona. (Resolución del Tribunal Gubernativo de 3 de abril de 1923.)

Modificación de tarifas.— Con motivo del establecimiento del recargo de una décima en 1907, se suscitó la cuestión si este recargo debían pagarlo los intereses o beneficios obtenidos antes de la creación del recargo y que se repartían o pagaban vigente ya la nueva tarifa tributaria. La Real Orden de 21 de diciembre de 1907 (*Gaceta* del 22) resuelve la cuestión en el sentido de que no procede aplicar el recargo a los beneficios obtenidos antes de su establecimiento, aunque se distribuyan después de estar ya vigente la nueva tarifa.

También por el Tribunal Supremo se ha resuelto un caso interesante en este sentido, por Sentencia de 13 de junio de 1913, declarando:

“Que debe confirmar y confirma el acuerdo reclamado del Tribunal Gubernativo de Hacienda, en cuanto declara que sobre las utilidades obtenidas por el Banco después de 1900, y destinadas a la liberación de acciones, es exigible el 3 por 100 con su recargo, como dividendo, con arreglo al número 3.º de la Tarifa 2.^a de la Ley de 27 de marzo de 1900; y lo revocamos en cuanto exigió este tributo respecto de las utilidades ganadas por el Banco antes de 1900, que ya constituían su reserva, y que destinó después de 1900 a la liberación de las acciones, teniendo derecho el Banco a la devolución de la cantidad que resulte

de la liquidación que al efecto se haga.” (Sentencia de 13 de junio de 1913. — *Gaceta* de 4 de agosto, página 212.)

Ya anteriormente el Tribunal de lo Contencioso Administrativo resolvió por sentencia de 16 de octubre de 1900 un caso semejante referente al impuesto de Derechos Reales. Durante las guerras coloniales se establecieron diversos recargos transitorios, y el referido Tribunal, en la sentencia citada, resolvió “que los recargos de guerra y transitorio no pudieran aplicarse a las sucesiones causadas antes de la fecha de su establecimiento, porque, con arreglo al artículo 3.º del Código Civil, las leyes no tienen efecto retroactivo si no disponen lo contrario”.

CAPÍTULO IV

CONTRIBUCIÓN SOBRE LAS UTILIDADES DEL TRABAJO Y DEL CAPITAL

- I. Imposición sobre los beneficios netos de las Sociedades Mercantiles:** 1. Personas jurídicas sujetas a esta contribución. — 2. Personas jurídicas exceptuadas. — 3. Tarifa del impuesto. — 4. Determinación de los beneficios netos imponible. — 5. Concepto del beneficio neto imponible. — 6. ¿Cuáles son los ingresos brutos? — 7. ¿Cuáles son los gastos deducibles? — 8. Gastos deducibles según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. — 9. Conceptos que no son deducibles. — 10. Cuota fija y mínima de tributación. — **II. Imposición sobre el capital:** 11. Imposición sobre el capital. — 12. Determinación del capital imponible. — 13. Sociedades sujetas a la cuota sobre el capital. — 14. Valoración de los elementos que forman el capital imponible: 1) Valoración del activo. 2) Valoración del pasivo. 3) Deducciones del pasivo. — 15. Jurisprudencia del Supremo sobre la determinación del capital. — **III. Tributación sobre las Sociedades extranjeras:** 16. Sociedades sujetas al impuesto. — 17. Base de imposición de las Sociedades extranjeras. — 18. Jurisprudencia del Tribunal Supremo. — 19. Suspensión de los efectos de la Ley de 1922.

I. Imposición sobre los beneficios netos de las Sociedades Mercantiles.

I. — Personas jurídicas sujetas a esta contribución.

La Tarifa 3.^a de la Contribución sobre las Utilidades es un gravamen sobre las personas jurídicas que explotan algún negocio. Están sujetas a esta contribución por la Tarifa 3.^a las Sociedades españolas

y extranjeras que realicen negocios en territorio nacional, de la clase siguiente:

I. — Las de seguros.

II. — Las Compañías anónimas, las comanditarias por acciones y cualesquiera otras Sociedades que de algún modo limiten la responsabilidad de los socios por las obligaciones sociales, excepto las comanditarias que no tengan acciones.

III. — Las Compañías mineras, cualquiera que sea la forma de su constitución.

IV. — Las Sociedades cooperativas de crédito, de producción, de compra, de almacenaje, tenencia, elaboración o venta en común y las de consumo.

V. — Las explotaciones industriales, comerciales y mineras de las Corporaciones administrativas.

VI. — Las Compañías regulares colectivas, las comanditarias sin acciones y las demás mercantiles, y las Sociedades y Asociaciones que tengan por fin la realización de algún lucro, en cuanto no se hallen comprendidas en alguno de los números anteriores.

VII. — Las Comunidades de bienes que exploten algún negocio, cuyos rendimientos deban ser gravados en la Contribución Industrial y de Comercio.

En los conceptos que anteceden se comprenden toda clase de personas jurídicas en general que realicen algún lucro o que exploten algún negocio.

2. — Personas jurídicas exceptuadas de esta contribución.

No están sujetas a esta contribución:

1.º Las Sociedades mutuas de seguros que no tengan carácter de Compañías mercantiles, a tenor de lo prevenido en el artículo 124 del Código de Comercio.

2.º Las Compañías que, por pacto solemne con el Estado, tengan reconocida la exención del gravamen por esta Tarifa.

La exención comprendida en este número durará solamente el tiempo que reste por transcurrir del plazo para que fué concedida, y, caso de prórroga de algún contrato, ésta no será extensiva a la exención, sin previa y especial autorización legislativa.

3.º Los Sindicatos agrícolas comprendidos en la Ley de 28 de ene-

ro de 1906, y los Pósitos a que se refiere el artículo 2.º de la Ley del 23 del mismo mes y año.

4.º Las Cooperativas de las clases obreras, sean de crédito, de producción o de consumo.

Será indispensable para el reconocimiento de la exención:

a) Tratándose de Cooperativas de crédito, el que no realicen negocios activos sino con sus propios socios;

b) Tratándose de Cooperativas de producción, el que no empleen de un modo permanente otras fuerzas de trabajo que las de sus mismos cooperadores, y

c) Tratándose de Cooperativas de consumo, el que limiten las ventas a sus propios socios.

El beneficio de la exención no se pierde por el hecho de que formen parte de una Cooperativa obrera socios pertenecientes a otras clases sociales, si el número de éstos no excede del 5 por 100 del total de cooperadores.

Tampoco serán privadas de la exención las Cooperativas a que se refiere el apartado b de este número, que circunstancialmente emplearan personal técnico o pericial de comercio extraño a la Sociedad, si su número no fuere mayor del 7 por 100 del personal perteneciente a ésta.

5.º El Instituto Nacional de Previsión y sus Cajas colaboradoras.

6.º Las Empresas dedicadas a la publicación de libros, periódicos o revistas, o a la enseñanza en cualquiera de sus grados. Estas entidades estarán sujetas a la Contribución Industrial y de Comercio, aumentándose las cuotas correspondientes en dos décimas de su importe cuando recaigan sobre Sociedades que revistan la forma de Compañías mercantiles, a tenor de los preceptos del Código de Comercio. Las Empresas exentas en este número quedan sujetas a la imposición especial sobre las utilidades de la propiedad intelectual, a que se refiere el epígrafe a de los adicionados a la Tarifa 2.ª por la Ley de 29 de abril de 1920. (Disposición 3.ª de la Tarifa 3.ª de la Ley.)

7.º Por el artículo 17 del Reglamento de 18 de septiembre de 1906, se exceptúan de esta contribución las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad establecidos con aprobación del Gobierno y cuyos capitales y acumulación se empleen exclusivamente en préstamos sobre alhajas y otros efectos, sin distribución de utilidad alguna entre los fundadores.

El artículo 124 del Código de Comercio dispone que: "Las Compañías mutuas de Seguros contra incendios, de combinaciones tontinas

sobre la vida para auxilios a la vejez y de cualquiera otra clase, y las Cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en Sociedades a prima fija." Por tanto, mientras no realicen actos de comercio extraños a la mutualidad, quedan exceptuados del impuesto por conservar su carácter de mutuas.

Las Sociedades cooperativas de producción y consumo que, además de suministrar a sus asociados artículos de primera necesidad, se dedican a operaciones mercantiles, vendiendo al por mayor a otros establecimientos, deben satisfacer la contribución que les corresponda por utilidades, y separadamente la industrial fijada por dichas operaciones. (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1909. — *Gaceta* de 15 de diciembre de 1909.)

Las exenciones tributarias establecidas en beneficio de las Sociedades cooperativas de obreros por la Ley de la Contribución de Utilidades se refieren solamente a las agrupaciones de trabajadores extrañas a todo intento de lucro y constituídas con el exclusivo propósito de favorecer a los asociados con las ventajas de la producción, el crédito o el consumo en condiciones económicas; pero no están exentas las Sociedades cooperativas si se dedican a actos de comercio ajenos a la mutualidad, porque en tal caso quedan sujetas al Código mercantil por disposiciones de su artículo 124 y se presumen organizadas con el propósito de obtener lucro, que es característico de las Compañías mercantiles, según el texto del artículo 116, y opuesto al concepto fundamental de la mutualidad cooperadora, como lo revela la Orden del Gobierno provisional de 26 de junio de 1870, y más si las ganancias se aplican en su momento a repartir dividendos fijos y proporcionales y a sostener competencias en el mercado. Ni la letra ni el espíritu de las disposiciones que sancionan el privilegio fiscal de interpretación estricta, por su propia naturaleza, permiten extenderlo a una Compañía mercantil, aunque se llame Cooperativa de obreros, de la que forman parte personas extrañas al proletariado y que funciona con el fin de obtener ganancias y distribuirlas entre los asociados. (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1914.)

3. — Tarifa del impuesto.

La Tarifa 3.^a, por la disposición 7.^a, grava los *beneficios netos* totales de las Empresas. Cuando en 1900 se implantó la Ley, el tipo del impuesto era distinto según la clase de negocios a que se dedicaba la Sociedad, y se estableció un gravamen de 15 por 100 sobre los Bancos de emisión y descuento; de 12 por 100 sobre las Compañías anónimas en general, con excepción de las mineras; de 12 por 100 sobre las Compañías de tranvías y demás concesiones, sean o no reversibles al Estado; de 7 por 100 sobre las Compañías de ferrocarriles; de 6 por 100 sobre las de producción y consumo y Cooperativas de crédito y comanditarias destinadas a fabricación o industrias. En la nueva Ley de septiembre de 1922 se ha establecido una tarifa única de impuesto con escala progresiva, que es la siguiente:

Tarifa del impuesto sobre los beneficios de las Sociedades.

Número.	Si el beneficio representa por 100 del capital		Tipo de gravamen.
	más de	sin exceder de	Por 100 del beneficio.
1	0	5	6
2	5	5,5	7
3	5,5	6	7,8
4	6	6,5	8,6
5	6,5	7	9,3
6	7	7,5	10
7	7,5	8	10,6
8	8	9	11,1
9	9	10	12
10	10	11	12,6
11	11	12	13
12	12	13	13,5
13	13	14	13,8
14	14	15	14
15	Si los beneficios excediesen del 15 por 100 del capital, se gravarán en la siguiente forma:		
	a) Una suma igual al referido 15 por 100, al tipo del número 14; y		
	b) El resto del beneficio, a razón del.....		15
	La suma de entrambos productos parciales constituirá la cuota correspondiente.		

Se exceptúa de lo dispuesto anteriormente:

a) Los beneficios de las Sociedades regulares colectivas y de las comanditarias que no tengan acciones, comprendidas en el número VI de la disposición primera, cuyo tipo de imposición no excederá del 12 por 100, aun cuando aquéllos pasaran del 10 por 100 de los capitales respectivos, entendiéndose en consecuencia cortada en aquel tipo la escala de esta disposición, y

b) Los beneficios de los Bancos de emisión, los cuales serán gravados al tipo uniforme de 16,50 por 100.

4. — Determinación de los beneficios netos imponibles.

En la Tarifa 3.^a de la Ley se establecen dos bases de imposición directa: 1.^o, sobre los beneficios netos; 2.^o, sobre el capital de la Empresa. Determinar la base de imposición en cada concepto es operación delicada que regulan las disposiciones 5.^a y 7.^a de la Tarifa 3.^a de la Ley. La determinación de la base del impuesto en una contribución sobre los beneficios netos o sobre el capital es el eje de la técnica de esta clase de tributos.

5. — Concepto del beneficio neto imponible.

Constituirá la base de imposición en esta tarifa el importe del beneficio neto en el período de la imposición.

Para la determinación del beneficio neto se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el período de la imposición, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan, y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos.

De manera que conocidos los ingresos brutos de una Sociedad, debe restarse el importe total de los gastos ocasionados, necesarios para la obtención de aquellos ingresos, lo mismo que los de administración y conservación y de seguro de los bienes. La diferencia será el producto neto, es decir, el beneficio neto sujeto al impuesto.

6. — ¿Cuáles son los ingresos brutos?

Se comprenderán entre los ingresos brutos para los efectos fiscales los siguientes:

- a) Los ingresos totales de la explotación, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio;
- b) Las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de la Empresa, y
- c) Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por la enajenación de los valores, o de otra manera luzcan en cuentas, o se destinen a alguno de los fines expresados en los apartados A a H, ambos inclusive, de la disposición 5.^a

Luego se consideran como beneficios, como comprendidos en los ingresos, las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen:

A) A los dividendos de las acciones y, en general, a remuneraciones de las participaciones en el capital social, bonos de disfrute, partes de fundador y cualesquiera participaciones de los beneficios sociales, por título que no sea remuneración directa de los servicios prestados a la Sociedad como gestores, directores, administradores, consejeros o empleados de las mismas.

B) A los partícipes en cuentas.

C) Al aumento de capital de la Empresa, ya sea por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del activo, salvo las amortizaciones de los valores del activo por depreciación o pérdida de los mismos, que se reputarán como gastos.

D) Al auxilio de otras Empresas, sea sufragando sus gastos, sea como garantía del interés del capital empleado en sus explotaciones, excepto en el caso en que la Empresa que recibiere el auxilio estuviere sujeta a tributación en el Reino por esta misma tarifa.

E) A donativos en favor de tercero, siempre que no estén exigidos por la explotación del negocio. Se considerará como donativo, a estos efectos, el pago, con cargo a los beneficios, de la contribución de utilidades que la Empresa está obligada a retener.

F) A restablecer en las cuentas valores que hubieran sido amortizados.

G) Al pago de contribución directa sobre el capital y sobre los beneficios.

H) A nueva cuenta.

(Disposición 3.^a de la Tarifa 3.^a de la Ley.)

En el apartado C) anterior se incluye el concepto de las cantidades destinadas a saneamiento del activo, y no tendrán esta consideración de saneamiento del activo las reducciones del valor en cuenta de los efectos en cartera o de otros elementos del activo de la Empresa, cuando la depreciación corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado.

No se gravarán como beneficios las cantidades obtenidas por la negociación de las propias acciones de las Compañías a tipo superior al nominal, si dichas cantidades se constituyeran en reserva, ni las cantidades destinadas a dividendos de las acciones de trabajo en los casos en que revista esta forma la participación de los obreros en los beneficios de la Empresa. La calificación de las acciones de trabajo competará al Jurado de Utilidades.

7. — ¿Cuáles son los gastos necesarios de la Empresa y, por tanto, deducibles?

Determinados los conceptos que forman los ingresos totales de la Empresa, a los efectos fiscales, veamos cuáles son los conceptos que constituyen los gastos necesarios para la obtención de aquellos productos.

Se comprenderán como gastos:

a) Las cantidades empleadas en la reparación del material, las cuales habrán de liquidarse por la cuenta de capital, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos.

Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes:

Primera. Que sean efectivas, y

Segunda. Que se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad, mediante la reducción en el activo de los valores correspondientes, o mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, siempre

que las dotaciones de dichos fondos sean exactamente equivalentes a la depreciación real de las cuentas correspondientes del activo.

Las cantidades percibidas por la Empresa en concepto de indemnización de los valores perdidos se deducirán siempre del importe de las pérdidas, a los efectos de este apartado.

El importe de los saldos favorables que, por hallarse sujetos a suspensiones de pagos, moratorias oficialmente declaradas u otras situaciones análogas, sean considerados incobrables por la Empresa, será baja en el activo y se hará constar en una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra reguladora, saldándose por Ganancias y Pérdidas, y siéndole aplicable el precepto del apartado anterior.

c) Las participaciones de los gestores, administradores, consejeros y empleados en los beneficios de la Empresa, siempre que sean obligatorias por contrato o por precepto de estatuto u ordenanza.

d) Las asignaciones de la Empresa a las instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no excedan del 10 por 100 del importe de los sueldos de dicho personal.

e) Las cantidades invertidas en el seguro de los valores de la Empresa y en el de los accidentes del trabajo de su personal, en cuanto fueren obligatorias para la misma. Cuando la Empresa fuese aseguradora de sí misma, se deducirá como gasto, en vez del importe de la prima, la asignación correspondiente a la reserva destinada a cubrir el riesgo asegurado. Esta deducción no podrá exceder en ningún caso del costo medio en plaza de la prima neta correspondiente al riesgo.

f) Los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la Empresa sujeta a la imposición, salvo siempre lo dispuesto en el apartado B de la regla 3.^a de esta disposición, que se refiera a las cantidades repartidas a los partícipes en cuentas, las cuales se consideran como beneficios.

g) Las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas, de las Empresas que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes.

h) Mientras subsista el privilegio del Banco Hipotecario de España, las cantidades destinadas a la amortización de sus cédulas hipotecarias.

i) Tratándose de Cooperativas de producción, se comprenderá siempre como gasto el valor corriente de las prestaciones o suministros de los asociados, aunque no figure por cantidad alguna en las cuentas o se estimasen en ellas por un valor inferior; y se computarán como beneficios las sumas distribuídas entre los socios a cuenta de aquéllos y la cantidad en que eventualmente exceda el valor asignado en las cuentas a los referidos suministros o prestaciones, de su valor corriente.

j) Tratándose de Sociedades o Asociaciones que no tengan carácter mercantil, no se computarán como ingresos, a los efectos de la determinación del lucro obtenido, los que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios.

(Regla 2.^a de la disposición 5.^a de la Tarifa 3.^a de la Ley.)

La enumeración de los gastos anteriores son los que la Ley considera necesarios para la explotación de la Empresa, y deben, por tanto, deducirse de los ingresos brutos para obtener el beneficio neto imponible.

8. — Gastos deducibles según la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, inspirándose en los principios de la Ley, de gravar sólo el beneficio neto obtenido, ha dictado numerosas sentencias referentes al concepto de gastos deducibles y no deducibles, que registro a continuación.

1) *Gastos de constitución de la Sociedad.* — Son deducibles “porque como las utilidades computables a los Bancos y Sociedades para la fijación de la cuota tributaria, son las líquidas, han de deducirse de las obtenidas los gastos de constitución de la Compañía, o sean, los de escritura, impuesto de derechos reales y Timbre, tan inexcusables que sin ellos hubiera sido legalmente imposible”. (Sentencia de 10 de noviembre de 1905.)

2) *Gastos de instalación.* — También han de ser deducibles los gastos de instalación, aunque se realicen en años posteriores al primero de funcionamiento de la Empresa, debiendo ser aceptados como ella los propone, cuando la Administración no los investiga ni impugna y no exceden del 5 por 100 del capital. (Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1906.)

3) *Intereses y amortización de Obligaciones.* — En la primitiva jurisprudencia, de acuerdo con el texto de la Ley de 27 de marzo

de 1900, se hacía una distinción en la deducción de los intereses y amortización de las obligaciones hipotecarias y no hipotecarias, según fuesen o no emitidas por Sociedades que exploten concesiones revertibles al Estado.

Si las obligaciones fueren emitidas por Sociedades que exploten concesiones revertibles al Estado, serán deducibles de los ingresos de las Compañías, considerándose como gasto necesario de explotación y entretenimiento del negocio, las sumas que destinen al pago de la amortización y de los intereses de las mismas. (Sentencias del Tribunal Supremo de 6 y 8 de abril de 1903 y de 28 de mayo de 1907.)

De manera que, con arreglo a esta doctrina, los intereses de obligaciones emitidas por Sociedades cuyas concesiones no revertían al Estado no se consideraban como gasto deducible. Esta disposición, que figuraba en el Reglamento de 28 de abril de 1902, fué reformada por el Reglamento de 19 de septiembre de 1906, que consideró como gasto necesario, y por tanto deducible de los ingresos, las cantidades destinadas al pago de intereses de las obligaciones, hipotecarias o no, cualquiera que fuese la Sociedad que las hubiese emitido. Y en la ley vigente de 22 de septiembre de 1922 se sigue este mismo criterio, estableciéndose en el apartado f) que son gastos deducibles los intereses de las deudas, de las obligaciones sean o no hipotecarias, y en general los de los capitales ajenos empleados en el negocio. Ya en virtud de lo dispuesto en el Reglamento de 1906 y de la doctrina del Supremo que hemos expuesto, se había dictado la Real Orden de 13 de noviembre de 1908, que dispuso:

1.º Que son deducibles de los beneficios y deben estimarse comprendidos en la regla 1.ª del artículo 50 del Reglamento vigente de Utilidades, los gastos de constitución de las Sociedades, entendiéndose por tales los de otorgamiento de escritura, timbre y derechos reales, y cuando acuerden reponer o amortizar su importe, esta amortización será deducible, con arreglo al número 3.º del citado artículo.

2.º Que son asimismo deducibles los intereses de toda clase de obligaciones, hipotecarias o no.

(Real Orden de 13 de noviembre de 1908.)

4) *Amortización de obligaciones de Sociedades que explotan concesiones revertibles al Estado.* — Las cantidades destinadas a la amortización de obligaciones y deducibles de las obtenidas por la Compañía han de representar el valor nominal de los títulos, pues si la Empresa los adquiere en Bolsa por una suma inferior a él, la diferencia entre

la entregada y la que debería haber satisfecho a los obligacionistas para recoger tales créditos fuera de la cotización bursátil, entraña una utilidad sometida a tributo como comprendida en la Tarifa 3.^a de la Ley de 27 de marzo de 1900. (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1910.)

Las cantidades destinadas a la amortización de obligaciones son deducibles respecto a las Sociedades que exploten concesiones que han de revertir al Estado; pero no lo son si las Sociedades explotan negocios o concesiones que no son revertibles.

5) *Amortización de material.* — Se consideran gastos deducibles: 1.º, los gastos de reparación y de reposición del material; 2.º, las cantidades que se destinen a la amortización del capital originario que ese material represente dentro del límite de 5 por 100, límite que se extenderá al 15 por 100 para el material puramente fabril, y que podrá llegar por excepción hasta el 25 por 100 cuando se trate de Sociedades cuyo material sea por su naturaleza y destino de gran desgaste; 3.º, el importe de la prima de seguro del material, y si las Compañías son aseguradoras de sí mismas, el valor de la prima de seguro corriente en la plaza en que actúe. (Número 3.º del artículo 50 del Reglamento de 19 de septiembre de 1906.)

Por tanto, son deducibles “las cantidades que se destinen a la amortización del capital originario que el material representa, siempre que no excedan del 5 por 100; pero para que la Administración pueda deducirlas, es menester que la entidad interesada les dé esa aplicación concreta en el balance social que ha de servir de fundamento de hecho a la evaluación de la utilidad imponible, siendo, en su consecuencia, improcedente la deducción cuando en ninguno de los balances aparece cumplido tal requisito”. (Sentencia de 30 de noviembre de 1921.)

Son deducibles las cantidades destinadas por una Compañía ferroviaria a la amortización del material móvil, en cuanto no excedieran del 5 por 100. (Sentencia de 11 de octubre de 1911.)

6) *Primas del seguro de material.* — El número 3.º del artículo 50 del Reglamento autoriza la deducción del importe de las primas del seguro del material de las Compañías, y si éstas son aseguradoras de sí mismas, el valor de la prima del seguro corriente en la plaza. Por Real Orden de 23 de julio de 1911 se dispuso, de acuerdo con este precepto, lo siguiente:

“1.º Que las cantidades destinadas por las Sociedades aseguradoras de sí mismas a satisfacerse el importe de las primas del seguro

deben deducirse, a los efectos de la liquidación del impuesto, sobre las utilidades generales de la Sociedad, siempre que no excedan del tipo medio corriente en la plaza.

2.º Que dichas cantidades, si se destinan posteriormente a ser satisfechas a los accionistas, deben tributar solamente en concepto de dividendos repartidos, de acuerdo con el epígrafe correspondiente de la Tarifa 2.ª”

7) *Cantidades destinadas a cajas de retiro.* — Son gastos deducibles las cantidades que las Compañías o Sociedades destinen a fondos o cajas de retiro o pensiones para sus empleados, siempre que tales sumas no excedan del 10 por 100 de las que represente el total pago de su personal. (Disposición 4.ª, artículo 50 del Reglamento.)

8) *Alquiler de edificios propios.* — A los Bancos y Sociedades que tributen por balance y ocupen edificios propios para la gestión de sus negocios o para el ejercicio de sus industrias, se les computará como gasto deducible de sus respectivos beneficios, en equivalencia del alquiler que en otro caso satisfarían, el producto íntegro con que para los efectos de la contribución territorial figuren tales edificios en el amillaramiento o en el registro fiscal de la riqueza urbana. Si los referidos Bancos y Sociedades sólo ocuparen una parte de sus edificios propios, la expresada computación se limitará al producto íntegro correspondiente a la parte ocupada. (Disposición 5.ª, artículo 50 del Reglamento.)

9. — Conceptos que no son deducibles.

No se deducirán nunca de los beneficios:

a) Los intereses asignados a los títulos representativos del capital de la Empresa.

b) Los intereses exigidos por las Empresas matrices extranjeras a sus filiales o Sucursales establecidas en el Reino, por razón de los capitales invertidos por aquéllas en los negocios de éstas, ni por contribución a los gastos de otro establecimiento, ni por ningún otro concepto análogo que permita reducir el beneficio obtenido en España.

c) Los intereses de los préstamos de los socios colectivos a las Sociedades respectivas, cualquiera que sea la forma jurídica del contrato.

(Disposición 4.ª de la Tarifa 3.ª de la Ley.)

1) *Utilidades destinadas a ampliación del capital.* — No se consideran como gastos, ni como minoración de ingresos o reducción de utilidades, las sumas destinadas a aumento de capital o ampliación de material que implique tal aumento, a reducción del pasivo o saneamiento del activo, a fondo de reserva, a gastos imprevistos cuya inversión no esté justificada, o a otro empleo análogo de las utilidades, aunque sea la extinción de deudas. (Disposición 6.^a, artículo 50 del Reglamento.)

2) *Cantidades destinadas a saneamiento del activo.* — En esta disposición del Reglamento se considera como beneficio, o sea como cantidad *no deducible a los efectos fiscales*, las sumas que se destinen a *saneamiento del activo*; y en la Ley vigente, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, en la disposición 5.^a, regla 3.^a de la Tarifa 3.^a, se establece que “no tendrán la consideración de saneamiento del activo las reducciones del valor en cuenta de los efectos en cartera o de otros elementos del activo de la Empresa, *cuando la depreciación corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado*”. Es decir, que cuando se cumpla esta condición, cuando la depreciación de la cartera corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado, en este caso no se considerará como beneficio imponible las sumas que representen las reducciones del valor en cuenta de los efectos en cartera.

La Real Orden de 25 de abril de 1921 declara que no tienen el carácter de beneficios las cantidades empleadas en sanear los créditos hasta el límite que corresponde al envilecimiento de la moneda extranjera en el mercado, siempre a condición de que la reducción efectiva de los valores del activo conste en los documentos de la contabilidad de la Compañía y haya sido regularmente liquidada en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Saneamiento de Deudas. — Con arreglo a la disposición 6.^a del artículo 50 del Reglamento de 17 de septiembre de 1906, “no pueden dejar de computarse entre las utilidades sujetas a tributo las sumas destinadas a reducir el pasivo, sanear el activo y extinguir o enjugar deudas, y si a estos fines fueron dedicadas las cantidades que la Sociedad recurrente invirtió en pagar parte de las deudas que tenía reconocidas a determinadas personas, deben considerarse aquéllas como utilidades sujetas a la Tarifa 3.^a de la Ley”.

(Sentencia de 7 de julio de 1920. — *Gaceta* de 21 de octubre.)

Partidas que no son deducibles. — En pleito promovido por el Banco Hispano Americano, declara el Tribunal Supremo que “no son

deducibles las partidas de 1.500.000 y 704.958 destinadas, la primera a reparar la disminución de valor de los títulos en cartera, y la segunda al saldo de partidas fallidas por insolvencia de los clientes y corresponsales, ya que no pueden producir el resultado que la indicada entidad social pretende, porque la tal inversión de sus utilidades no es ni representa otra cosa que un saneamiento de su cartera y un vigoroso impulso de su crédito, que le habilita para obtener mayores ganancias en su desenvolvimiento sucesivo, y porque la Ley no permite que se sustraigan del pago del impuesto otras utilidades que aquellas que se inviertan en gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio, entre los que evidentemente no se encuentran las dos partidas de que se trata". (Sentencia de 26 de octubre de 1921.)

3) *Depreciación de valores en cartera.* — Los Títulos mobiliarios y de la Deuda pública poseídos por un Banco, conservados en su cartera y comprendidos en sus balances periódicos con el valor o precio de cotización actual, inferior en el caso de autos al que tenían cuando la Empresa los adquirió, esta circunstancia, ¿exigirá que se deduzca de las utilidades del Banco el importe de la diferencia? El Tribunal Supremo resuelve negativamente esta duda, en vista de los artículos 37 y 157 del Código de Comercio y 50 número 6 del Reglamento de 1906:

"Considerando que no cabe afirmar que sea obligatorio, sino potestativo, que los Bancos y Sociedades acomoden la apreciación de sus valores en cartera a los de la cotización de los mismos en la fecha de los respectivos balances; sin que el hacerlo ocasione ganancias ni pérdidas efectivas, pues realmente no puede haberlas mientras no se realice su venta y resulten diferencias favorables o adversas con relación al precio a que fueron adquiridos o valorados en el balance inicial:

Considerando que para la aprobación definitiva de las liquidaciones que la Administración practique por la contribución de Utilidades de Bancos y Sociedades, según el texto de las disposiciones 6.^a, artículo 50 del Reglamento de 1906, *no son deducibles como gastos ni como minoración de ingresos las sumas destinadas al saneamiento del activo*, y la claridad léxica del recordado precepto reglamentario frustra el intento de desvirtuarlo." (Sentencia de 23 de marzo de 1920.)

La doctrina de las sentencias anteriores, fechas 23 de marzo y 11 de julio de 1920, que se fundaban en la disposición 6.^a del artículo 50 del Reglamento de 19 de septiembre de 1906, ha sido modificada por

la disposición 5.^a, regla 3.^a de la Tarifa 3.^a de la Ley, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, que, como he expuesto más arriba, considera como gasto deducible la reducción del valor en cuenta de los efectos en cartera o de otros elementos del activo de la Empresa cuando la depreciación corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado.

4) *Ampliación de capital y de material.* — Las cantidades que de los beneficios se destinen a la ampliación de capital o de material *no son deducibles* y deben pagar el impuesto. Qué se entiende por ampliación de material y de capital ha sido objeto de varias Resoluciones del Supremo, que ha establecido copiosa doctrina sobre estos conceptos.

“Las sumas destinadas en la cuenta a la adquisición de vagones para renovaciones, *representa ampliación y por ende aumento de capital*, y en este concepto no puede ser de abono como reducción de utilidades, porque la regla 6.^a del artículo 50 del Reglamento la excluye expresamente.” (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1921.)

Las cantidades destinadas por una Compañía a *nuevos talleres e instalaciones*, tienen el concepto de ampliación de material a falta de prueba en contrario, y deben, por lo tanto, computarse entre las utilidades sujetas a tributación, conforme a la disposición 6.^a del artículo 50 del Reglamento de 1906. (Sentencia de 20 de febrero de 1911.)

5) *Amortización de material no deducible.* — Se discutió en el Supremo si las cantidades destinadas a la amortización de un canal industrial que constituye parte esencial del negocio de una Empresa debían deducirse a los efectos fiscales, y el Supremo resolvió negativamente la cuestión en esta forma:

No forma parte del material para los efectos de la deducción, el canal de conducción de aguas de que haya menester la Compañía para su industria, pues la deducción de un tanto por ciento de amortización sólo rige para el material que con el uso se desgasta, disminuye de valor y llega a perderle por completo, y el canal “no pierde paulatinamente su valor por el uso ni sufre demérito a consecuencia de éste que aminore aquél en relación con el tiempo que se utilice para la explotación de la industria, y las alteraciones que a largo plazo experimente el repetido valor, lo mismo pueden ser adversas que favorables, según las contingencias que naturalmente sufren los bienes de todas clases”. (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1912.)

6) *Amortización de acciones con beneficios.* — No es deducible de las utilidades la porción o cantidad destinada a la amortización de las acciones. (Sentencia de 25 de octubre de 1907.)

Ni tampoco la distribuida a los accionistas como quebranto por demérito del material, porque ese reparto constituye un dividendo real y verdadero proveniente de los beneficios sociales. (Sentencia de 4 de enero de 1911.)

7) *Intereses de valores mobiliarios.* — No pueden rebajarse de las utilidades, sino que han de contribuir los intereses de valores mobiliarios que una Sociedad tenga en cartera, aun cuando ya hayan contribuido por su concepto propio como los pertenecientes a particulares. (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1906. — *Gaceta* de 8 de octubre de 1907.)

8) *Quebranto de moneda.* — No pueden detraerse para disminuir las utilidades sometidas al impuesto los gastos por quebranto de moneda y por remesa de valores para la amortización de obligaciones. (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1907. — *Gaceta* de 17 de diciembre de 1908.)

9) *Impuesto del 1 por 1.000 sobre Timbre.* — El impuesto del 1 por 1.000 del timbre de negociación que señala la Ley del Timbre de 1906, y el impuesto sobre los sueldos de empleados de Sociedades que fija el epígrafe 2.º, letra A de la Tarifa 1.ª de la Ley, no son deducibles como gastos en los balances por no ser gravamen sobre las Sociedades, sino sobre los accionistas y empleados, respectivamente. (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1911.)

10) *Intereses fijos de las acciones.* — Los intereses fijos de las acciones no son deducibles, por corresponder a aquéllos el concepto de anticipo de beneficios. (Resolución del Tribunal Gubernativo de 22 de junio de 1911.)

11) *Diferencia en el valor de obligaciones amortizadas.* — La Sociedad que compra en Bolsa sus obligaciones a menos precio del que había de satisfacer por el importe de ellas a sus acreedores, está sujeta por la diferencia, que es una ganancia, al pago de la contribución de utilidades. (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1915. — *Gacetas* de 3 y 4 de noviembre.)

12) *Gratificaciones extraordinarias.* — Las gratificaciones extraordinarias de los empleados no son gasto deducible. (Resolución del Tribunal Gubernativo de 17 de abril de 1923, fundada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 1922.)

13) *Dividendo de consumo de las Cooperativas.*— La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1923 (*Gaceta* de 11 de septiembre) declaró deben reputarse como beneficios las cantidades que con la denominación de “dividendos de consumo” repartan a sus asociados las Sociedades cooperativas de consumo no obreras, y en su consecuencia deben tributar por la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades.

14) *Cantidades destinadas a dividendos y contribuciones.*— Por Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1921 (*Gaceta* de 30 de septiembre) se resolvió no son deducibles como gastos o minoración de ingresos, a los efectos de la liquidación del tributo por la Tarifa 3.^a, las partidas destinadas a pagar los dividendos a los accionistas, ni las invertidas en el pago de contribuciones en general, ni las dedicadas a amortización de obligaciones, siquiera se integre la partida con el importe de las utilidades de un ejercicio y con una cantidad anticipada a cuenta del siguiente.

15) *Reparto del fondo de seguros.*— La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 1923 (*Gaceta* de 1.^o de septiembre) confirmó la doctrina de la Real Orden de 23 de julio de 1913, y declaró que si las cantidades destinadas por las Sociedades a fondo de seguros se destinasen posteriormente a repartirlas entre los accionistas, deben tributar *solamente* por el concepto de dividendos por la Tarifa 2.^a, mas no como beneficio por la Tarifa 3.^a

16) *Contribución territorial.*— A las Compañías de Seguros no hay que deducirles del cómputo de utilidades lo que paguen por contribución territorial de sus edificios. (Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1905. — *Gacetas* de 1.^o y 24 de abril y 12 de noviembre de 1906.)

17) *Sumas destinadas a la extinción de deudas y gastos de constitución de Sociedades.*— No pueden reputarse deducibles aquéllas al efecto de fijar las utilidades líquidas sujetas al tributo, porque suponen reducción del pasivo y consiguiente aumento del activo, ni tampoco las invertidas en la constitución de una Sociedad, su mobiliario, enseres y amortización del material, si la entidad deudora no tomó el acuerdo de dar esta aplicación a las utilidades obtenidas. (Sentencia de 27 de mayo de 1919.)

18) *Gastos de intereses varios.*— Pero entre los de explotación no pueden comprenderse, para deducirlos de las utilidades, ni el 1 por 1.000 con que está gravado el importe de las acciones por el artícu-

lo 169 de la Ley del Timbre de 1.º de enero de 1906, ni el 5 por 100 exigible sobre los sueldos de los empleados de la Compañía, aun cuando la Sociedad no deduzca esta cuota de las asignaciones abonables al personal, porque tal acto de liberalidad no supone gasto de explotación ni de entretenimiento del negocio; y por igual motivo tampoco es deducible de las ganancias la porción de las mismas que la Empresa destine a una tercera persona, como participe en ellas. (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 1911.) Ni el gravamen que pesa sobre los intereses de acciones y obligaciones, que en rigor no afecta a la Sociedad, sino a los accionistas y obligacionistas. (Sentencia de 30 de diciembre de 1912.) Ni el gasto de emisión de obligaciones, ni los intereses de una cuenta corriente abierta a la Sociedad, ni la participación que la misma disfrute en los beneficios de otra. (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1913.)

19) *Cantidades destinadas a nuevo domicilio social.* — No son deducibles de las utilidades las sumas destinadas a la ampliación del material, y como tales deben estimarse las cantidades liquidadas que empleó la Sociedad en la ampliación y mejora de su nuevo domicilio social. (Sentencia de 2 de diciembre de 1903.)

10. — Cuota fija y mínima de tributación.

a) Las Compañías anónimas y comanditarias por acciones que tengan un capital inferior a 500.000 pesetas; las Sociedades cooperativas de crédito, de producción, de compra, de almacenaje, tenencia, elaboración o venta en común y las de consumo; las Compañías colectivas y comanditarias simples, y las Comunidades de bienes que exploten algún negocio, además de estar sujetas al gravamen sobre sus utilidades líquidas de la Tarifa 3.ª, lo están igualmente a las tarifas de la Contribución Industrial y de Comercio, con los recargos municipales que les corresponda. (Disposición 4.ª de la Tarifa 3.ª de la Ley.)

Cuando el importe de la cuota por la Tarifa 3.ª de la Ley que les corresponda sea mayor que el de la cuota del Tesoro por Contribución Industrial, se deducirá entonces el importe de las cuotas del Tesoro de esta contribución según se determina en la disposición 12.ª de la Tarifa 3.ª

b) Las Sociedades anónimas y las comanditarias simples que tengan un capital superior a 500.000 pesetas, no están sujetas a la

Contribución Industrial y de Comercio, porque con sujeción a la disposición 8.ª de la Tarifa 3.ª pagan el 3 por 1.000 sobre el capital social, que es la cuota fija y mínima, cualesquiera que sean los beneficios que liquiden y aunque liquiden con pérdidas en el ejercicio social.

c) Las Sociedades anónimas y comanditarias por acciones que se dediquen a negocios de espectáculos, juegos y diversiones están sujetas a las tarifas de la Contribución Industrial, cualquiera que sea el capital de las mismas.

Cuando el importe de la cuota que al tipo respectivo de la escala de la Tarifa 3.ª deba satisfacer la Empresa sea mayor que el de la cuota por Contribución Industrial, liquidada conforme a esta disposición, será de aplicación lo prescrito en la disposición 12.ª, o sea que se deducirá en este caso el importe de la referida contribución industrial.

II. Imposición sobre el capital de las Sociedades.

II. — Imposición sobre el capital.

La Ley de 29 de diciembre de 1910 estableció el impuesto sobre el capital de las Sociedades anónimas y comanditarias por acciones, considerando la cuota sobre el capital como cuota fija y mínima que debían pagar esta clase de Sociedades. Obedeció el establecimiento de la cuota sobre el capital a la necesidad de evitar la defraudación del impuesto sobre las utilidades. La cuota sobre el capital se deduce de la tributación de utilidades cuando el importe de ésta sea mayor; pero es cuota mínima, definitiva, cuando sea menor la cuota que corresponde pagar por utilidades o aunque la Sociedad liquide con pérdidas.

En la Ley de 29 de diciembre de 1910 se establecían dos tipos de imposición: el de 3 por 1.000 sobre el capital de las Sociedades dedicadas al ramo de fabricación comprendidas en la Tarifa 3.ª de la Contribución Industrial y de Comercio, y de 6 por 1.000 sobre el capital de las Sociedades que se dediquen a industria y comercio comprendidas en alguna de las demás tarifas de la citada Contribución Industrial. Esta diversidad de tipos de imposición ha desaparecido en la Ley vigente, texto de 22 de septiembre de 1922. En virtud de esta

Ley, el tipo único de imposición, cualquiera que sea la clase de negocio a que se dedica la Sociedad, es de 3 por 1.000 sobre el capital de la misma.

12. — Determinación del capital imponible.

En la Ley de 29 de diciembre de 1910 se consideraba como capital imponible, tratándose de Sociedades españolas, la suma de las partidas siguientes:

Primera. Cantidad desembolsada a cuenta del valor de las acciones, y tratándose de Sociedades comanditarias además, el valor de las aportaciones de los socios colectivos de las mismas, habida cuenta, en su caso, de las reducciones del capital social legalmente acordadas.

Segunda. Importe de las reservas.

Tercera. Importe de las amortizaciones extraordinarias, excepto aquellas que respondan a depreciaciones o pérdidas asimismo extraordinarias de los elementos del capital de la Sociedad. Tendrán la consideración de extraordinarias todas las amortizaciones en cuanto excedan de las cantidades concedidas por la Ley. La estimación de las partidas referidas anteriormente se hará con arreglo a su estado, en la fecha del último balance de ejercicio de la Sociedad, o del de apertura, si la Sociedad no llevare funcionando un ejercicio completo el día en que se devengue la cuota. (Artículo 3.º de la Ley de 29 de diciembre de 1910.)

En virtud de este precepto, el capital imponible de una Sociedad anónima o comanditaria española, está formado por la suma de los elementos: 1.º, capital desembolsado por las acciones y valor efectivo de las aportaciones de los socios colectivos; 2.º, valor de las reservas; y 3.º, las amortizaciones extraordinarias, en cuanto excedan del límite fijado por la Ley. En la Ley no se fija el límite de las amortizaciones; refiriéndose, sin duda, el precepto a lo que se dispone en el artículo 50, regla 3.ª del Reglamento de 18 de septiembre de 1906, que fija en 25 por 100 como máximo las sumas autorizadas para la amortización del material.

En la Ley vigente, texto de 22 de septiembre de 1922, se amplía el concepto del capital imponible, determinándose que se entenderá por capital:

A) Tratándose de Sociedades con capital determinado, la suma de las aportaciones de los socios y las reservas efectivas.

A este efecto, las aportaciones de los accionistas se estimarán:

a) Respecto de los Bancos y Sociedades de crédito, en una cantidad igual al valor nominal de las acciones en circulación.

b) Tratándose de las demás Sociedades, en una cantidad igual al valor nominal de las acciones, deducida, en su caso, la suma por que su tenedor fuera responsable para con la Sociedad por razón del título.

La Administración queda facultada para prescindir de la estimación de las reservas tácitas cuando éstas no excedan de 20 por 100 de la suma de las aportaciones y reservas expresas.

B) Tratándose de Sociedades que no tengan capital determinado, la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones de la Compañía para con tercero, deducido, en su caso, de dicha diferencia el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

C) Tratándose de explotaciones de las Corporaciones administrativas, la suma del capital fijo y circulante invertido en la empresa, abstracción hecha de la forma en que se realizara su aportación. En consecuencia, se incluirán en el cómputo los capitales obtenidos mediante la emisión de obligaciones, aun en el caso de que éstas estuvieran nominalmente asignadas a la explotación misma. (Disposición 6.ª, artículo 4.º, Tarifa 3.ª de la Ley de 22 de septiembre de 1922.)

13. — Sociedades sujetas a la cuota sobre el capital.

Están sujetas a la cuota sobre el capital las Sociedades anónimas y comanditarias por acciones cuyo capital social sea superior a pesetas 500.000, cualquiera que sea el negocio a que se dediquen, excepto las de Seguros. En las Compañías de Seguros, la cuota mínima consistirá en un gravamen sobre las primas de los seguros efectuados o que se efectúen en España, y cuyos tipos de exacción serán los siguientes: a) 0,50 por 100 en los ramos de vida, accidentes, marítimos y de transportes; y b) 2 por 100 en el ramo de incendios y en los demás cuyo fin sea la reparación o indemnización de daños o perjuicios en las cosas o propiedades.

Las Sociedades cooperativas de crédito, de producción, de compra, de almacenaje; las colectivas y comanditarias simples; las explotaciones industriales y las Comunidades de bienes, están exentas de la cuota sobre el capital; pero están, en cambio, sujetas a la contribución industrial, como cuota fija y mínima.

14. — Valoración de los elementos que forman el capital imponible.

Para la valoración del capital, se dictó el Real Decreto de 25 de abril de 1911, dictando reglas minuciosas, que están aún vigentes, puesto que no se ha dictado el Reglamento para la aplicación de la nueva Ley.

1) *Valoración del activo.*

A) La valoración del activo se ajustará a las siguientes reglas:

1.^a La moneda circulante española de plata y de bronce se estimará por su valor nominal; la moneda española de oro, por su valor nominal, aumentado con el importe del premio de dicho metal; la moneda circulante extranjera, por el último cambio conocido en la fecha de la estimación, si no fuese anterior a esa fecha en más de treinta días; en otro caso se estimará, a elección de la Compañía, por la paridad sobre París o sobre Londres, o por el valor intrínseco en la forma prevista para la moneda puesta legalmente fuera de circulación; la moneda puesta legalmente fuera de circulación, sea española o extranjera, por su valor intrínseco en oro, más el premio de este metal con relación a la moneda corriente de plata.

El premio del oro se estimará por las declaraciones mensuales que sirven de base para la liquidación de los derechos de Aduanas que se perciben en moneda de plata.

2.^a Las letras, pagarés, libranzas, cheques e instrumentos de cambio, por el valor de la moneda a que se refieran, estimado con arreglo a los preceptos de la regla anterior, y descontados, caso de existir, los intereses comerciales correspondientes al plazo que mediere desde la fecha de la estimación hasta la del vencimiento.

3.^a Los efectos cotizables en Bolsa, a elección de la Compañía, por el precio de adquisición, si ésta hubiere sido intervenida por Agente colegiado; por el precio medio de su cotización oficial durante los seis meses naturales inmediatos anteriores a la fecha de la estimación, o por el último cambio oficial, siempre que, en estos dos últimos casos, el precio correspondiente represente, a juicio de la Administración, el valor corriente de los efectos; en otro caso, se estará a la estimación pericial.

El avalúo de los demás efectos se hará por estimación pericial.

4.^a Los créditos, por su importe total, incluídos los intereses devengados y no pagados en la fecha de la estimación.

5.^a Las máquinas e instalaciones industriales, por el costo total de adquisición para la Compañía, incluidos, en su caso, los gastos de montaje y emplazamiento.

6.^a Las materias primeras y auxiliares de la industria, por su precio de coste, incluso los gastos de transporte de cargo de la mercancía en la fecha de la estimación.

7.^a Los productos de la propia fabricación de la Compañía que figurasen como existencias en la fecha de la estimación, por su precio de coste, no incluidos los gastos generales, si no los cargare la Compañía en su balance social.

8.^a Los productos semimanufacturados y los en curso de fabricación se estimarán de modo semejante a las manufacturas, imputándoles los gastos de producción ocasionados hasta la fecha de la estimación.

No obstante lo dispuesto en las tres reglas precedentes, la Administración queda facultada para valorar los bienes a que en las mismas se hace referencia, por su valor corriente en venta, en la fecha de la estimación, cuando careciese de base suficiente para calcular el coste de producción, o los datos de que disponga no se estimasen como fidedignos. Esta forma de estimación se aplicará siempre en los casos siguientes: 1.º Cuando los referidos bienes, por deterioro u otras causas, hubiesen quedado sin aplicación para la fabricación o empleo a que se destinaran primeramente; 2.º En los casos de la regla 6.^a, cuando los precios corrientes en la fecha de la estimación fueran sensiblemente inferiores a los de adquisición, pero añadiendo siempre los gastos de transportes a tenor de lo prevenido en la referida regla; y 3.º En el avalúo de la maquinaria desechada y en estado de venta con anterioridad a la fecha de la estimación.

9.^a Los demás bienes muebles, por su precio de adquisición para la Compañía.

Sin embargo, la Administración queda facultada para no estimar el material de oficinas y el mobiliario de las mismas en mayor suma de la que se les atribuya en el inventario y balance social.

10.^a Las patentes, marcas comerciales y derechos exclusivos de venta se computarán por el precio de adquisición, cuando hubiesen sido adquiridos por la Compañía a título oneroso. Si el precio consistiere en una serie de prestaciones, se estimará su valor total por los medios periciales que estime precedentes la Administración. Esta podrá renunciar a estimar valor alguno a los derechos a que se refiere

esta regla, si la Compañía no los estimara tampoco ni en el inventario ni en sus balances.

11.^a Los gastos de constitución de la Compañía, incluso los intereses pagados antes de abrirse el período de explotación, y el coste de la propaganda, solamente se estimarán por la Administración cuando la Compañía los estimase en su inventario y balance, y por el importe con que, en su caso, figuren en los mismos.

Salvo siempre el interés del Tesoro, la Administración podrá aceptar, en todo o en parte, el avalúo que figurase en el activo del balance social, aunque sus bases difieran de las establecidas en las reglas 2.^a a 11.^a

12.^a Los bienes inmuebles o derechos reales sobre ellos y las concesiones y explotaciones mineras a que se refiere el artículo 4.^o de la Ley, no se computarán jamás por un valor menor del que les corresponda, a tenor de la referida disposición.

13.^a Excepto en los casos en que expresamente lo autorizan las reglas precedentes, no dejará de estimarse ni comprenderse en el balance el valor de ninguno de los bienes y derechos patrimoniales de la Compañía. Sin embargo, podrá dejarse de consignar el valor de los bienes y prestaciones debidas a la Compañía, cuando su derecho se funde en obligación bilateral que, aunque perfecta, no haya comenzado a cumplirse por ninguna de las partes en la fecha de la estimación, y siempre a condición de que dichos valores no figuren en el balance de la Sociedad.

14.^a No obstante lo dispuesto en las reglas 1.^a, 3.^a y 4.^a, los créditos contra deudores cuya quiebra se hubiese declarado antes de la fecha del balance se rebajarán en lo que arroje la liquidación de la quiebra, o en una cantidad prudencial, que no será nunca mayor que la que rebajase en su balance la misma Compañía acreedora, cuando aún no estuviese liquidada la quiebra.

15.^a Todas las valoraciones serán referidas al estado en la fecha del último balance de ejercicio de la Sociedad, o del de apertura, si la Sociedad no llevare funcionando un ejercicio completo el día que se devengue la cuota, salvo siempre lo dispuesto en el apartado b) del artículo 7.^o Se entenderá por el último balance el inmediato anterior al primer día de cada año natural, presentado a la Administración a los efectos de la liquidación por la Tarifa 3.^a de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.

2) *Valoración del pasivo.*

B) En el pasivo se hará figurar con separación el importe de cada una de las partidas siguientes: —capital representado por las acciones; —aportaciones de los socios colectivos de las Compañías comanditarias sujetas a la imposición; —subvenciones y auxilios del Estado o de cualquiera otra entidad para la realización de los fines de la Compañía; —reservas estatutarias y las demás que por cualquier concepto se hubiesen acordado legalmente; —las reservas tácitas que en su caso resultaren, establecido el balance en la forma prescrita en este artículo; —partidas que como corrección de los valores que figuren en el activo se estime por la Compañía que deben rebajarse de aquéllos, en concepto de depreciación. De estas partidas deberán figurar separadamente, en cada caso, las siguientes: las correspondientes a los valores del material industrial de las Compañías, a que se refiere el apartado a) del artículo 9.º; —las correspondientes al resto del material de las mismas Compañías y al de las referidas en el apartado b) del citado artículo; —las correspondientes a bienes sujetos a la contribución territorial y a las concesiones y explotaciones mineras a que se refiere el artículo 4.º de la ley; —las que correspondan a pérdidas extraordinarias del haber de la Compañía; —partidas de orden que, como los impuestos indirectos que graven los productos elaborados o vendidos por la Compañía, hayan de figurar en el pasivo, por haberse cargado su importe en la valoración de los productos que figure en el activo del balance, sin que se haya pagado el impuesto; —las obligaciones de la Compañía para con un tercero; —el importe de las cantidades por que esté interesado un tercero en los negocios de la Sociedad, con arreglo a las disposiciones del título 2.º del libro 2.º del Código de Comercio, y —la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En la estimación de las partidas enumeradas anteriormente, se observarán las prescripciones siguientes:

1.ª Por valor del capital acciones se entenderá el importe del valor nominal, rebajada, en su caso, la parte por que los tenedores, suscriptores o cesionarios de las mismas son responsables para con la Compañía en la fecha del balance. Se comprenderán como acciones, tratándose de Sociedades anónimas, cualesquiera títulos de participación en el capital de la Compañía que faculten a percibir una parte de los beneficios sociales, como tales, y siempre que funden al mismo tiempo el derecho de tomar parte en la junta general de socios. La limitación de este derecho a la posesión de un número determinado

de los referidos títulos no quita a cada uno de ellos su carácter de acción, a los efectos del cómputo del capital social.

No se computará en el capital social el valor de las acciones amortizadas por reducción de dicho capital, acordada legalmente e inscrita en el Registro mercantil.

2.^a El avalúo de las aportaciones de los socios colectivos de las Compañías comanditarias por acciones, a los efectos de la imposición, se ajustará a las reglas del apartado A) de este artículo.

3.^a Las subvenciones o auxilios se estimarán por su importancia cuando consistieren o fueren estimados en dinero, o por su valor estimado, con sujeción a las reglas del apartado A) de este artículo, cuando consistieren en otros valores.

4.^a No se comprenderán como obligaciones de la Compañía las que se refieran a la distribución de los beneficios sociales del ejercicio, cualquiera que sea el título o concepto por que se exijan, y la entidad a cuyo favor se figuren o aparezcan. Tampoco se incluirá entre las obligaciones el importe de los bienes y servicios exigibles de la Compañía en virtud de pactos bilaterales que, aunque perfectos, no hayan comenzado a cumplirse por ninguna de las partes en la fecha del balance, cuando el importe de las contrapartidas correspondientes hubiera dejado de consignarse en el activo, en virtud de la autorización concedida en la regla 13.^a del apartado A) de este artículo.

5.^a La cuenta de beneficios se figurará con el importe que hubiera servido de base a la última liquidación por la Tarifa 3.^a de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, en la fecha en que se devengue la cuota sobre el capital.

6.^a Las diferencias en más que eventualmente pudieren resultar en el activo por la aplicación de las reglas de avalúo contenidas en el apartado A) de este artículo, respecto de las seguidas por la Compañía en su balance social, se figurarán por contrapartida en el pasivo con el carácter de reservas tácitas.

3) *Deducciones del pasivo.*

Del importe del pasivo se descontarán para obtener la cantidad base de la liquidación:

a) Las subvenciones que tengan el carácter de retribución del capital invertido por la Compañía en los negocios sociales.

b) Las partidas correspondientes a la depreciación del material, en cuanto no excedan de los tipos que señalen las disposiciones que regulan la aplicación de la Tarifa 3.^a de la Contribución sobre las

Utilidades de la riqueza mobiliaria. La Administración podrá comprobar, mediante valoración directa verificada por sus funcionarios técnicos, la exactitud de las partidas de depreciación, para restablecer, en su caso, los valores que resulten atenuados con exceso por la aplicación de las partidas declaradas por la Compañía. Dichas evaluaciones de la Administración tendrán eficacia inmediata para la determinación del capital. En consecuencia, cuando alguna Compañía hubiese de ampliar o renovar, en el período comprendido entre la fecha del balance y la de la liquidación definitiva de la cuota, elementos por los cuales compute partidas de depreciación descontables para la estimación del capital base de esta imposición, deberá dar aviso a la Administración de Contribuciones de la provincia a los efectos de la comprobación. El hecho de no estimarse en el balance social aprobado en junta general de socios depreciación del material, no priva a la Compañía del derecho a la rebaja a los efectos de la imposición, siempre a condición de que las depreciaciones sean efectivas.

No podrá estimarse como material, a los efectos de la amortización, ningún objeto de gravamen en otra contribución directa del Estado ni las materias primeras y auxiliares de la industria que formen parte del capital circulante en la Empresa. No se rebajará partida alguna de depreciación o amortización que corresponda al material de explotaciones, cuyo valor haya de descontarse a tenor de lo dispuesto en el artículo 4.º de la Ley.

c) Las partidas de amortización por pérdidas extraordinarias del material de la Compañía. Se reputarán a este efecto pérdidas extraordinarias las producidas por incendios u otros accidentes análogos, y las que se originen de quiebra de los deudores de la Compañía. Será condición indispensable para la rebaja de estas partidas el que figuren en el activo del balance los valores perdidos, y solamente se computarán en cuanto sea necesario para compensar la depreciación correspondiente.

d) Las partidas de orden a que se hace referencia en el apartado B) del artículo anterior, cuando se comprobase su congruencia con los valores del activo.

e) Las obligaciones de la Compañía para con un tercero, habida cuenta, en su caso, de lo dispuesto en la prescripción 4.ª del apartado B) del artículo anterior.

f) El importe de las participaciones de tercero en las cuentas de la Compañía.

g) La cuenta de beneficios, en la forma que determina la prescripción 5.^a del apartado B) del artículo anterior.

h) Si en el activo del balance de alguna Sociedad se comprendiesen fincas sujetas a la contribución territorial, se rebajarán, además de las partidas enumeradas anteriormente, las cantidades siguientes: Tratándose de fincas urbanas, veinte veces el líquido imponible de las mismas, según los Registros o amillaramientos; por las fincas rústicas comprendidas en Registros fiscales aprobados, veinte veces el importe de las cantidades que en dichos Registros figuren como *renta* de los inmuebles respectivos; por los censos y demás derechos reales que figuren en los Registros y amillaramientos, veinticinco veces el importe medio anual de las prestaciones en que consistan; por los demás bienes sujetos a la contribución territorial, trece veces el importe del líquido imponible de los mismos, según el amillaramiento. Si las fincas estuviesen sitas en las Provincias Vascongadas o en Navarra, se computará como importe del capital que las mismas representen su valor en venta, determinado a este efecto por la Administración. Es condición indispensable para esta deducción que en el activo del balance se hallen comprendidos los referidos bienes por una cantidad por lo menos igual a la que se deduzca; en otro caso, se elevarán las partidas correspondientes del activo a tenor de lo dispuesto en la regla 12.^a del apartado A) del artículo 6.^o

i) Si entre los negocios de la Compañía figurasen explotaciones mineras, se deducirá ciento veinticinco veces el importe medio anual de las cuotas devengadas durante el último quinquenio, o durante los años de la explotación, si no llegaran a cinco, por el impuesto de 3 por 100 del producto bruto. Si el tiempo de explotación fuera menor de un año, o si la Sociedad no hubiera explotado las minas durante el quinquenio, se computará por este concepto el importe del capital con que aparezca la explotación minera, incluso la concesión, si fuera propiedad de la Sociedad, en el último balance social. Tratándose de explotaciones mineras de sustancias no sujetas al impuesto de 3 por 100 del producto bruto, se hará el cómputo de la cifra correspondiente sobre la cuota que habría correspondido a la explotación, de no estar exenta. Es condición indispensable para esta deducción que en el activo del balance se hayan comprendido los citados valores por una cantidad a lo menos igual a la que se deduzca; en otro caso, se elevarán las partidas correspondientes del activo a tenor de lo dispuesto en la regla 12.^a del apartado A) del artículo 6.^o

j) Si en el activo figurase cuenta de pérdidas por las experimentadas y no compensadas hasta la fecha del balance, se descontará una suma igual al importe de la referida cuenta. (Artículos 6.º y 7.º del Real Decreto de 25 de abril de 1911.)

15. — Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la determinación del capital.

Para fijar la cuota sobre el capital, debe deducirse el valor en renta de las fincas rústicas y urbanas situadas en las Provincias Vascongadas o Navarra, y debe rebajarse del pasivo el importe de los beneficios del año anterior, si ya fueron objeto del impuesto. (Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1915. — *Gaceta* de 13 de abril de 1916.)

Para fijar la cuota sobre el capital no procede rebajar partidas por amortización de obras de presas y canales, y debe computarse todo el valor nominal de las acciones cuando éstas aparecen totalmente liberadas, por reducción del capital o por otras causas. (Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1915. — *Gaceta* de 19 de abril de 1916.)

Para la determinación del capital en los Bancos, las aportaciones de los accionistas se estimarán por el valor nominal de las acciones en circulación. (Resolución del Tribunal Gubernativo de 3 de abril de 1923.)

No son computadas como capital productor de una Sociedad, las reservas destinadas a amortización y a siniestros, porque: 1.º, el saldo de la cuenta "Amortizaciones", lejos de significar una cuenta de capital formada con beneficios sociales, representa una merma del activo social, la reparación de una pérdida efectiva y cierta; 2.º, la cuenta de "Siniestros" tiene por objeto prever riesgos extraordinarios y ajenos a la explotación normal del negocio. (Resolución del Tribunal Gubernativo de 1.º de mayo de 1923.)

III. Tributación sobre las Sociedades extranjeras.

16. — Sociedades sujetas al impuesto.

Las Sociedades extranjeras que explotan negocios en España, están sujetas a la tributación por los beneficios que realicen en el territorio nacional.

En virtud del artículo 2.º de la Ley, están sujetas a la contribución las Sociedades extranjeras que realicen negocios en España o que aquí perciban rentas, ingresos, beneficios, aunque estos ingresos se remitan al extranjero.

Se entenderá que una Empresa extranjera realiza negocios en España, siempre que tenga en alguna o en algunas de las provincias del Reino oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, Sucursales, Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la Empresa.

Las operaciones realizadas en España por entidades extranjeras, mediante organizaciones especiales para la venta, o simplemente para la centralización de los pedidos que deban suministrar varias Empresas, crean para éstas la obligación de contribuir en España, aun en el caso de que la organización de venta o centralización de pedidos tenga personalidad jurídica propia y se halle sujeta a contribuir en el Reino en esta misma Tarifa. La decisión sobre el hecho de que una Compañía funciona como organización de venta o centralización de pedidos, compete al Jurado de Utilidades.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de esta disposición, la mera existencia en el Reino de consignatarios o agentes de las Compañías de transportes marítimos, cuyos buques toquen en puertos de las provincias españolas solamente en navegación de segunda y tercera clase, no crea por sí sola la obligación de contribuir por esta Tarifa. Por el contrario, serán gravadas las entidades extranjeras que, mediante instalaciones permanentes, realicen suministros en España, aunque no tengan establecida representación en el Reino, ni la instalación de suministro pertenezca a la entidad. (Disposición 2.ª, artículo 4.º, Tarifa 3.ª, texto de la Ley de 22 de septiembre de 1922.)

En virtud de la disposición que dejó copiada, el tributo alcanza

a toda Sociedad extranjera que tenga en España Sucursal, Agencia o representación autorizada para contratar en nombre y por cuenta de la misma.

17. — Base de imposición de las Sociedades extranjeras.

Se establecen distintas reglas para determinar la base de imposición, según realicen o no todos sus negocios en España.

Si las Empresas extranjeras tienen en España todos sus negocios, el gravamen fiscal se girará sobre el total de los beneficios y, en su caso, del capital de la misma.

Si las Empresas extranjeras realizan negocios en el Reino y fuera de él, el impuesto se girará sobre la parte relativa del beneficio y, en su caso, del capital, correspondiente a la cifra relativa asignada a los negocios de la Empresa en el Reino. La determinación de esta cifra compete al Jurado de Utilidades.

Respecto de las Empresas extranjeras de Seguros, esa relación se determinará, por regla general, cuando los modos de actuar las Compañías no aconsejen otros criterios, aplicando el que se define en la disposición 8.^a, por lo que representen las primas devengadas en España, dentro del total de primas cobradas en el mundo por la Empresa.

Las cifras relativas a los negocios realizados en España por las Empresas extranjeras permanecerán en vigor un trienio, salvo caso de revisión por iniciativa de la Administración o a solicitud de la parte interesada. La revisión no procederá cuando la variación de la cifra correspondiente no exceda de 20 por 100. (Disposiciones 9.^a y 10.^a del artículo 4.^o, Tarifa 3.^a de la Ley.)

La cuota mínima sobre el capital de los Bancos extranjeros establecidos en España se compondrá de la suma de las partidas siguientes:

- a) El 3 por 1.000 de la parte dedicada a los negocios en España, y
- b) El 1 por 1.000 del capital total de la Empresa, deducida la parte correspondiente a los negocios en España, y quedando autorizado el Gobierno para reducir este tipo cuando se trate de Bancos pertenecientes a naciones que, por pacto expreso, concedan a España las mismas ventajas tributarias. (Disposición 11.^a, artículo 4.^o de la Tarifa 3.^a de la Ley.)

En virtud de estos preceptos, las Sociedades extranjeras que realizan negocios en España tributan en relación con el capital que se

asigne a la Empresa por sus negocios en España. Estos preceptos sugirieron dudas a la Embajada de los Estados Unidos, que se dirigió en consulta al Ministerio de Hacienda, el cual dictó la Real Orden siguiente como aclaratoria de los preceptos de la Ley:

“Excmo. Sr.: Vista la Real Orden comunicada expedida por este Ministerio en 25 de octubre último, exponiendo a éste de Hacienda las dudas que ha surgido a la Embajada de los Estados Unidos, en Madrid, el apartado B de la disposición 9.^a de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, acerca de “si el impuesto sobre los beneficios de las Empresas extranjeras que realicen negocios en España y fuera del Reino, se aplica tan sólo a los beneficios obtenidos en España, o si puede aplicarse en relación con la totalidad de los beneficios obtenidos por la Empresa, tanto dentro como fuera de nuestro país”; este Ministerio ha de manifestar, en respuesta a lo consultado, que a tenor de lo dispuesto en el apartado B de la disposición 9.^a de la Tarifa 3.^a, artículo 4.^o de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, texto refundido de 19 de octubre de 1920 (*Gaceta de Madrid* del 24), para la imposición de los beneficios de las entidades extranjeras que realicen operaciones en el Reino, no ha de atenderse al saldo de la cuenta de beneficios de la Sucursal o rama de la Compañía en España, sino que será gravada por el Estado español una parte del beneficio total de la entidad, hecha abstracción del país de donde proceda, y que corresponda exactamente a la cifra relativa de los negocios de la Compañía en el Reino, tal y como ha de fijarla el Jurado de Utilidades.

Ejemplo: Sea una Compañía norteamericana que realice negocios en los Estados Unidos, en Inglaterra, en Francia y en España. Al terminar el ejercicio aparecen en las cuentas 500.000 dólares de beneficios de la Compañía en los Estados Unidos, 100.000 en Inglaterra, 150.000 en Francia y 250.000 en España. Si el Jurado de Utilidades estima que la Compañía tiene, en España, el 16 por 100 de sus negocios, *en este caso, la Compañía deberá tributar en el Reino, por 160.000 dólares de sus beneficios, 0,16 (500.000, 100.000, 150.000, 250.000), en vez de los 250.000 que arrojan las cuentas.*

Resta tan sólo añadir que el Jurado de Utilidades no puede fijar cifra inferior al 10 por 100, y que, por consiguiente, en nuestro ejemplo, la cantidad mínima de beneficios de la Compañía que habría de sujetarse a imposición en nuestro país sería de 100.000 dólares.— Lo que de Real Orden comunico a V. E. en contestación a la de ese De-

partamento al principio citado y a los fines que estime oportunos. — Madrid, 8 de noviembre de 1920. — *Domínguez Pascual*. — Sr. Ministro de Estado.”

Declaración de la suma de giros. — Las Sociedades o Asociaciones extranjeras que realicen negocios en el Reino en alguna de las formas previstas en la Ley, deberán presentar a la Administración de Contribuciones de la provincia en que tuvieren su principal agencia o representación, declaraciones autorizadas de la suma total de giro realizada en España y en los demás países a que la Sociedad o Asociación se extienda en el bienio inmediato anterior o en el tiempo de existencia de la Sucursal o establecimiento de la entidad en el Reino si aquél fuere menor de dos años. (Artículo 11 de la Ley.)

Las Sociedades por acciones extranjeras con sucursal o representación en España presentarán a la Administración de Contribuciones declaración jurada de los dividendos e intereses pagaderos a sus accionistas y obligacionistas, determinando la parte de ellos que corresponde a negocios explotados o hipotecas constituídas sobre bienes sitos en España.

Esa declaración deberá presentarla el representante en España dentro de los quince días siguientes a la fecha del vencimiento de tales valores, y efectuará el ingreso de la cantidad que ha debido retener dentro de los quince días siguientes al en que se le notifique la liquidación que por efecto de la declaración jurada se practique.

Cuando en la declaración no se puntualice la parte del dividendo o interés que según las reglas establecidas estuviese gravada en España, la liquidación se hará sobre el total de lo que el accionista u obligacionista cobre. No será excusa en ningún caso para los Bancos o Sociedades el hecho de no haber retenido, como deben, la contribución sobre dividendos, intereses, primas, sueldos o retribuciones, y si en tal omisión hubieran incurrido, responderán con sus propios bienes dichas entidades, fuesen nacionales o extranjeras.

Los Bancos, Sociedades o Corporaciones nacionales presentarán la declaración total de lo que por dividendos o intereses corresponda a sus accionistas u obligacionistas, y lo mismo harán aquellas entidades que, siendo extranjeras, tuviesen en España la totalidad de sus negocios a cuya explotación se dediquen. (Artículo 31 del Reglamento de 18 de septiembre de 1906.)

18. — Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

a) *Sociedades extranjeras. — Tributación de dividendos.* — “Los accionistas de una Compañía extranjera que explota su industria en España, están sujetos, cualesquiera que sean su nacionalidad y residencia, al pago del impuesto, porque éste grava la riqueza que se produce dentro de nuestro territorio, sin que tal conclusión vulnere el principio de territorialidad, pues a nadie puede ocurrírsele negar al Estado español la facultad de imponer éste y otros gravámenes cualesquiera, en uso de su soberanía, sobre toda manifestación de riqueza que se produzca en el país, sin que importe que esta riqueza pase la frontera; porque al punto de origen y no al de destino hay que atender para fijar su nacionalidad, porque no pierde por esto su carácter de beneficio obtenido dentro del suelo español; y sin que importe tampoco cosa alguna que la primera materia extraída en España por la Compañía demandante aumente en el extranjero de valor por efecto de las transformaciones que la industria le imprima, porque no se podrá negar que si no hay efecto ni causa, tampoco puede haber producto alguno en la industria sin primera materia, y en el cómputo total de las utilidades obtenidas, aquélla es un factor indispensable con su valor real y su precio en el mercado.”

Las Sociedades extranjeras que explotan negocios en España, deben retener la cuota de utilidades que grava los dividendos de los accionistas, aun cuando el pago de tales dividendos se efectúe en el extranjero. (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1906.)

Aun cuando la Sociedad extranjera no esté organizada como anónima en el país donde se constituyó, si resulta que lo es con arreglo a las leyes del nuestro, los dividendos repartidos a sus accionistas por la explotación realizada en España, están sujetos a la Contribución de Utilidades. (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1910.)

“El pago de dividendos o intereses efectuado en España por un Banco en el concepto de comisionista o encargado de abonarlos por cuenta de la Sociedad extranjera que los adjudica, es operación sometida a la Contribución de Utilidades, conforme a los artículos 2.º y 13 de la Ley, porque el Banco es lo cierto que descuenta o paga en España dividendos, cupones o intereses por cuenta ajena, procedentes de otras Sociedades o entidades extranjeras, subsistiendo por tanto, no sólo el concepto de la utilidad percibida en España, que rige a la Ley en

general, sino al estricto rigor del precepto escrito, cuyos términos alcanza a la Sociedad demandante.” (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1906.)

19. — Suspensión de los efectos de la Ley de 1922.

En esta Ley se concedió al Jurado de Utilidades la facultad de fijar el capital de las Empresas extranjeras como base de tributación en España; pero por Real Decreto de 19 de marzo de 1924, atendiendo reclamaciones de Inglaterra y de Francia, se dejó en suspenso aquella facultad, con lo cual, las Compañías extranjeras gozan en España de un régimen de favor y de privilegio en relación con las nacionales. He aquí el preámbulo y parte dispositiva del referido Decreto:

“SEÑOR: Los Tratados de Comercio celebrados entre España y Francia y España y el Reino Unido de la Gran Bretaña de 8 de julio y 31 de octubre de 1922, respectivamente, prevén el establecimiento de un régimen contractual entre España y dichos países sobre el sistema tributario de las Compañías civiles, comerciales y de seguros que siendo de aquellas nacionalidades operen en nuestro territorio, y de las españolas que actúen o puedan actuar en Francia e Inglaterra.

A estos efectos, y por lo que a Francia respecta, se nombró en noviembre de 1922 la Comisión española que con los Delegados del Gobierno francés debían llevar a cabo el acuerdo sobre el régimen tributario antes referido. En enero de 1922 se dió comienzo por los Representantes de España y Francia a las negociaciones previstas en el artículo 18 del citado Tratado entre ambos países, negociaciones que fueron suspendidas sin haber podido llegar a ningún acuerdo.

Y como el Gobierno español, de conformidad con el de Francia, ha resuelto que dichas negociaciones se reanuden, concurriendo también a ellas la representación del Reino Unido, cuya Embajada había presentado al Ministerio de Estado un proyecto de convenio sobre el régimen tributario de las Sociedades extranjeras que operan en uno y otro país, ha acordado, como prueba del espíritu de ponderada equidad y del cordial ambiente en que se desarrollan nuestras relaciones internacionales con Inglaterra y Francia, la suspensión limitada y provisional de ciertas aplicaciones del régimen fiscal hoy vigente,

por lo que se refiere especialmente a la petición de datos que afecten a operaciones no realizadas en nuestro territorio.

Por otra parte, dentro de la vigencia del régimen de prescripción hoy establecido para la Contribución de Utilidades, podría producirse manifiesto perjuicio para los intereses del Tesoro español con la suspensión que se propone mientras las negociaciones no se lleven a término, si no se dejasen también en suspenso, mientras nuevas disposiciones no la restablezcan, la prescripción de cuotas determinada en el artículo 27 del texto refundido de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922.

Fundado en tales motivos, el Jefe del Gobierno, Presidente del Directorio Militar, de acuerdo con éste, tiene el honor de someter a la aprobación de V. M. el siguiente proyecto de Real Decreto.

Madrid, 19 de marzo de 1924. — SEÑOR: A L. R. P. de V. M., *Miguel Primo de Rivera y Orbaneja*.

REAL DECRETO

A propuesta del Presidente del Directorio Militar, y de acuerdo con éste,

Vengo en decretar lo siguiente:

Artículo 1.º Queda en suspenso para las Sociedades extranjeras domiciliadas en Francia o en el Reino Unido de la Gran Bretaña que operen en España, la petición de documentos relativos a su contabilidad fuera del territorio español a que se refiere la ley Reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, textos refundidos de 19 de octubre de 1920 y de 22 de septiembre de 1922, hasta nueva disposición del Poder ejecutivo.

Por el mismo tiempo quedan en suspenso los plazos de prescripción de las cuotas de dicha Contribución, cualquiera que sea su tarifa, a cuya liquidación deban afectar directa o indirectamente los documentos a que se refiere el párrafo anterior.

Mientras se mantenga la suspensión a que se refiere este artículo, la Administración liquidará con carácter provisional las cuotas correspondientes, basándose en las declaraciones y en los elementos contables referentes a las operaciones de las dichas Sociedades en el Reino, siempre sin perjuicio de la rectificación ulterior de tales liquidaciones provisionales, cualquiera que sea el período transcurrido desde que se practicaran.

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá asimismo en suspenso la facultad conferida al Jurado de Utilidades por el apartado b) de la disposición novena de la Tarifa 3.^a de dicha Contribución.

Artículo 2.º Queda igualmente en suspenso la exacción de la cuota del apartado b) de la disposición undécima de la Tarifa 3.^a de la referida Contribución que grave la parte del capital no operante en el Reino de los Bancos de dichas nacionalidades establecidos en España. La suspensión de los plazos de prescripción ordenada en el artículo 1.º será extensiva a estas cuotas.

Artículo 3.º El Gobierno queda autorizado para aplicar el mismo régimen de suspensión a las Empresas extranjeras de los países que convengan entablar con España análogas negociaciones.

Artículo 4.º Por el Ministerio de Estado se adoptarán las medidas necesarias para que, si las Embajadas de Francia y de la Gran Bretaña lo estiman oportuno, se reúna con la brevedad posible la Comisión internacional encargada de seguir las negociaciones con dichos países.

Artículo 5.º El Departamento de Hacienda queda encargado de la ejecución de este Real Decreto.

Dado en Palacio a 19 de marzo de 1924. — ALFONSO. — El Presidente del Directorio Militar, *Miguel Primo de Rivera y Orbaneja.*”

CAPÍTULO V

DECLARACIONES Y LIQUIDACIONES

1. Retención directa e indirecta del impuesto. — 2. Declaración de beneficios y liquidación provisional. — 3. Liquidación definitiva. — 4. Obligaciones de las Sociedades. — 5. Facultades de la Administración. — 6. Jurados de estimación y de Utilidades. — 7. Penalizaciones.

I. — Retención directa e indirecta del impuesto.

La recaudación de la contribución sobre las utilidades se hace por retención directa o indirecta o por exacción basada en la declaración jurada del contribuyente, con facultad de comprobación por la Administración pública.

Las Sociedades mercantiles y particulares que tengan a su servicio empleados sujetos a esta contribución, retendrán el tanto por ciento que corresponda al Estado, según la Tarifa, en el día que deban satisfacer a sus acreedores respectivos:

1.º Los dividendos, intereses y primas de amortización de las acciones y obligaciones de todas clases.

2.º Los intereses de las cédulas y préstamos hipotecarios y también los de los consignados en escritura pública o documento privado.

3.º Los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones ordinarias o extraordinarias que tengan señalados a sus empleados, tanto las Diputaciones y Ayuntamientos, como los Bancos, Compañías, Sociedades anónimas, Montes de Piedad, Cajas de Ahorro, Corporaciones de todas clases, Casas de banca, de comercio y particulares; y

4.º Los sueldos, asignaciones, retribuciones o gratificaciones que según los contratos, nóminas y demás documentos disfruten dentro de cada quincena los actores dramáticos o líricos, toreros, pelotaris y otros artistas, en general, que trabajen en circos, teatros, plazas de toros, frontones o salones.

A los efectos del párrafo 1.º, se entiende por *prima de amortización* la diferencia en más que el tenedor de la obligación perciba entre la última cotización oficial de aquella obligación y la cantidad por que se amortice. (Artículo 24 del Reglamento de 19 de septiembre de 1906.)

Para conocer el detalle de la retención y el concepto de la misma, se presentarán declaraciones juradas a la Administración de Contribuciones, especificando el concepto sujeto a imposición, la cual será examinada por la Administración, que la aprobará o rectificará, entendiéndose el mandamiento de ingreso. Practicada esta liquidación provisional de las declaraciones que se refieren a conceptos tributarios por las Tarifas 1.ª y 2.ª, la Administración podrá comprobarla dentro del plazo de un mes, y transcurrido el plazo de dos meses sin que haya sido modificada o rectificada por la Administración, adquiere el carácter de liquidación definitiva, que sólo podrá ser impugnada incoando el oportuno recurso contencioso mediante la declaración de ser lesiva a los intereses del Tesoro. (Artículos 27, 28 y 29 del Reglamento de 1906.)

El plazo de dos meses que se fija en el artículo 29 para la rectificación de las liquidaciones provisionales, es independiente del plazo de un año que se fija en el artículo 49 para la liquidación de los balances de las Sociedades mercantiles.

En 8 de mayo de 1923, el Tribunal Gubernativo resuelve devolver a una Compañía de Seguros las cantidades ingresadas como consecuencia de un expediente de defraudación formado en 30 de enero de 1919 por "comisiones" devengadas por sus agentes en las Provincias Vascongadas y Navarra durante los años de 1904 a 1917, comprendidas en la Tarifa 1.ª de la Ley de 27 de marzo de 1900; fundándose en que, aun estando obligada la Sociedad a tributar por la Tarifa 1.ª sobre las comisiones devengadas por sus agentes en las expresadas provincias, en cuanto a las cuotas atrasadas de que se trata, como la Sociedad presentó las declaraciones juradas con omisión de las comisiones abonadas, no habiendo sido reclamado este dato por la Administración, ni la Intervención impugnado las liquidaciones, éstas resultan firmes en la vía gubernativa, no habiendo posibilidad de re-

clamar de la Sociedad lo que se exigió de menos, cabiendo sólo declarar lesivas esas liquidaciones a fin de impugnar en vía contenciosa las que se hallen dentro de plazo.

Se recaudará por medio de retención indirecta que en favor del Estado harán a sus acreedores respectivos las personas o entidades deudoras:

1.º Las cuotas de los epígrafes A y B del número 2.º y las del número 3.º de la Tarifa 2.ª Respecto de las primas de amortización, cuando ésta se haga por subasta o compra en Bolsa, el impuesto quedará a cargo de la persona o entidad deudora, que abonará su importe sobre la cantidad destinada a la amortización.

2.º Sobre los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones ordinarias o extraordinarias que tengan señalados a sus empleados las Corporaciones, Sociedades, Asociaciones y particulares.

3.º Cuando la Administración así lo ordene, las cuotas correspondientes a los sueldos, asignaciones, retribuciones o gratificaciones que paguen a los actores dramáticos o líricos y otros artistas en general los empresarios respectivos. (Artículo 7.º de la Ley.)

La retención indirecta en favor del Estado por las entidades y personas de que trata el artículo anterior, se entenderá hecha en el día mismo en que el dividendo, interés, prima, beneficio o remuneración sean exigibles por los acreedores respectivos. Tratándose de Compañías regulares colectivas, se entenderán exigibles los beneficios desde la fecha de aprobación del balance, entendiéndose que entre ésta y el cierre de cuentas no podrá transcurrir más de un mes.

Las personas y entidades referidas, y respecto de los Ayuntamientos y Diputaciones los ordenadores de pagos, serán desde esa fecha responsables en forma solidaria, y como segundos contribuyentes, de la parte alícuota de dividendo, interés, beneficio o remuneración en concepto de contribución que corresponda al Estado, debiendo realizar el ingreso en los plazos que fije el Reglamento, procediéndose en otro caso por la vía de apremio, sin perjuicio de las responsabilidades en que hubieren incurrido por virtud de los actos realizados. (Artículo 8.º de la Ley.)

La exacción de la contribución que no se hace por retención directa, se realiza por medio de declaración jurada que deben presentar las Sociedades mercantiles y demás personas jurídicas sujetas al impuesto y las naturales que tengan empleados a su servicio por los conceptos comprendidos en las Tarifas 1.ª y 2.ª de la Contribución.

También se exige la declaración jurada para la liquidación y exacción del impuesto por la Tarifa 3.^a

Las utilidades líquidas de los Bancos y Sociedades comprendidas en la Tarifa 3.^a, se entenderán obtenidas quince días después de la fecha en que se haya fijado el dividendo de las acciones, y en los dos meses siguientes se habrá de presentar a la Administración la declaración jurada del importe de las utilidades, con la copia autorizada del balance y Memoria si se tratase de la utilidad liquidada definitivamente como fin del año comercial.

A estos documentos deberá acompañarse también una nota explicativa de las partidas que hayan sido deducidas, conforme a este Reglamento, para fijar en la declaración jurada el importe de la utilidad imponible. (Artículo 45 del Reglamento de 1906.)

Todo contribuyente sujeto a imposición en la Tarifa 3.^a estará obligado a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio.

Análogamente, las personas a que se refiere el epígrafe *C* del número 2.^o de la Tarifa 2.^a deberán llevar claramente cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, y producirán ante la Administración en el plazo previsto en el párrafo tercero del artículo anterior, contado desde la fecha en que termine el período de imposición, *declaración jurada de los beneficios totales de su negocio*, de la parte de los mismos destinada a capitalización y del estado de las cuentas respectivas, en virtud de esta aplicación.

La Administración tendrá derecho, siempre que lo estime necesario, para comprobar con mayores datos la exactitud de la declaración de utilidades que presenten las Sociedades, Corporaciones, Asociaciones y las personas naturales, a tomar nota, por medio de sus agentes, del título de las cuentas deudoras y acreedoras que se deban liquidar en la de "Pérdidas y Ganancias", y del importe líquido de las cifras de sus saldos respectivos; a que se les facilite copia de cualquier acuerdo por el cual alguno de esos saldos no se haya liquidado en la expresada cuenta, y a examinar la cuenta respectiva para juzgar la procedencia del acuerdo.

Las Sociedades anónimas a que se refiere el párrafo segundo de la disposición 4.^a de la Tarifa 3.^a del artículo 4.^o que se dediquen a los ramos de fabricación comprendidos en la Tarifa 3.^a de la Contribución Industrial y de Comercio, presentarán anualmente en la Administración, al solo efecto de la estadística administrativa, al mismo tiempo

que los documentos ordenados en el artículo anterior, una relación de los elementos de fabricación empleados por dichas Sociedades en el ejercicio de su industria, a tenor de las disposiciones reglamentarias de la Contribución Industrial y de Comercio. Estas relaciones podrán ser comprobadas por la Administración. (Artículo 10 de la Ley.)

2. — Declaración de beneficios y liquidación provisional.

Presentada la declaración jurada de beneficios de una Sociedad mercantil, se practicará una liquidación provisional para el solo efecto de la recaudación, en el término de un mes, desde la presentación de las declaraciones o balances. Estudiados después los extremos que comprendan los balances, y con vista de cuantos antecedentes, datos y explicaciones reclame la Administración de las Sociedades, se practicará la liquidación definitiva *en el plazo de un año*, a contar desde la fecha de la provisional, siempre que las Sociedades no demoren la remisión de los datos y antecedentes que se crean precisos para comprobar la exactitud de las declaraciones; entendiéndose en otro caso prorrogado dicho plazo por el tiempo que hayan tardado en suministrarlos para los efectos de la liquidación definitiva.

Una vez aprobada ésta por la Administración, fiscalizada por la Intervención y consentida por el contribuyente, causará estado, y sólo podrá ser recurrida en vía contenciosa, previa declaración de lesiva a los intereses del Estado. (Artículo 49 del Reglamento de 1906.)

Para aclarar este precepto, la Dirección General de Contribuciones dictó la Circular de 20 de marzo de 1909, disponiendo:

“1.º Que no se practiquen las liquidaciones provisionales de las utilidades de los Bancos, Sociedades y Compañías por la Tarifa 3.ª de la Ley de 27 de marzo de 1900, sino después que sus directores o gerentes hayan presentado la declaración jurada del importe de dichas utilidades, con todos los documentos justificativos que exigen aquella Ley y el Reglamento de 1906.

2.º Que la declaración jurada ha de estar necesariamente firmada por el director o gerente de la Sociedad, y llevar anejos, como justificantes de su exactitud:

a) La nota explicativa de las partidas que, conforme al Reglamento, hayan sido deducidas para fijar en la declaración jurada el importe de la utilidad imponible.

- b) Copia autorizada del balance y de la Memoria; y
- c) Certificación de las cifras de todos los saldos deudores y acreedores de las diversas cuentas que liquidan en la de "Pérdidas y Ganancias", aunque por acuerdos de la Sociedad se dé a aquellos saldos otra diferente aplicación.

3.º Que el plazo de un mes que concede a la Administración el artículo 49 del Reglamento para practicar la liquidación provisional, no empiece a contarse sino desde la fecha en que quede presentada la declaración jurada, con los tres referidos inexcusables comprobantes, y que hasta lograr la presentación de estos documentos se impongan, con arreglo al caso 2.º del artículo 72, tantas multas de 50 a 500 pesetas cuantas sean las veces que desobedezcan las órdenes de la Administración, sin perjuicio de aplicar en caso extremo el artículo 17 de la Ley de 27 de marzo de 1900 (hoy el 23), que autoriza a aquélla para liquidar y cobrar el tributo por la vía de apremio, tomando como base los datos que pueda procurarse por otros medios, entre los cuales, claro es que se hallan el de liquidar con arreglo a la utilidad más alta que en años anteriores haya obtenido la Compañía, o con arreglo a la utilidad conocida de otra Sociedad análoga dedicada a iguales o parecidos negocios.

4.º Que cuando la Administración de Contribuciones de la provincia tenga a su servicio profesores mercantiles, designe uno que practique la comprobación de la declaración jurada y de sus tres justificantes, mediante el examen de los libros que establece el artículo 53 del Reglamento, debiendo aquél informar sobre la cifra de la liquidación provisional que haya de practicarse y sobre si existe o no necesidad de pedir mayores datos para continuar después la investigación de la verdad de lo declarado, en cuyo último caso, una vez practicada, intervenida y cobrada la liquidación provisional, volverá a pasarse el expediente al profesor mercantil, a fin de que proponga lo que debe hacerse para estudiar y practicar la liquidación definitiva.

5.º Que tanto dichos profesores mercantiles, como los administradores al resolver y los interventores al censurar las liquidaciones provisionales, deberán tener presente que ha de ser excepcional el caso en el cual, por haberse cometido error en daño del Tesoro, haya de usar éste de su derecho de rectificarlo administrativamente, dentro del plazo de un año, en segunda liquidación, que según el artículo 49 del Reglamento será definitiva, y que por tanto ha de prestarse la mayor atención a dichas liquidaciones, llamadas provisionales, que son las

que, en la casi totalidad de los casos, han de causar efecto definitivo, por hallarse perfectamente practicadas.”

3. — Liquidación definitiva.

La liquidación provisional que se practica a los efectos de la recaudación con arreglo al artículo 49 del Reglamento, adquiere el carácter de liquidación definitiva si en el plazo de un año no la rectifica la Administración, y en este caso sólo puede ser impugnada y revocada en vía contenciosa, previa declaración de lesiva para el Tesoro. (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1912. — *Gaceta* de 26 de enero de 1916.)

Las disposiciones gubernativas y la jurisprudencia están acordes en señalar los efectos de la liquidación provisional que no se rectifica durante el plazo de un año. La Administración ha dictado nuevas disposiciones aclaratorias de los preceptos que regulan los efectos de la liquidación provisional, y por Real orden de 10 de diciembre de 1916 ha dispuesto:

“1.º Que siempre que se deje transcurrir el plazo de un año, fijado en el artículo 49 del vigente Reglamento de Utilidades, sin comprobar ni rectificar las liquidaciones provisionales de beneficios practicadas a las Sociedades sujetas a dicha contribución, se consideren aquéllas definitivas para todos los efectos legales, sin perjuicio de la responsabilidad en que hayan podido incurrir los funcionarios encargados del respectivo servicio; y

2.º Que si se estimase que en esas liquidaciones se habían causado perjuicios a la Hacienda, se instruya inmediatamente el oportuno expediente, con objeto de proponer a este Ministerio la declaración de lesivas, para los efectos de su impugnación en la vía contencioso-administrativa, dentro del plazo fijado en el artículo 112 del vigente Reglamento del procedimiento económico-administrativo.”

De manera que practicada la liquidación provisional, adquiere el carácter de definitiva si no se rectifica por la Administración en el plazo de un año, y en este caso sólo puede ser impugnada y revocada en la vía contenciosa mediante declaración de lesiva a los intereses del Tesoro, acción que la Administración sólo puede ejercitar dentro del plazo de cuatro años, a contar desde la fecha de la liquidación que se considere perjudicial al Tesoro.

En cuanto al pago de la cuota liquidada provisionalmente, el Tribunal Supremo ha declarado que “el no girarse la liquidación definitiva en el término reglamentario no exime del pago al contribuyente, y aunque la Administración no rectifique oportunamente la liquidación provisional, no pierde el Estado el derecho de cobrar la cuota liquidada provisionalmente mientras no pasen quince años.” (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1917. — *Gaceta* de 28 de junio.)

En el artículo 27 de la vigente Ley de 22 de septiembre de 1922 se determina que las cuotas de la Contribución sobre las Utilidades prescriben a los cinco años, contados desde la fecha en que con arreglo a los preceptos legales se devenga la cuota.

En 27 de octubre de 1924 el Directorio Militar ha dictado un Decreto dando efecto retroactivo a este artículo 27 de la Ley, declarando prescritas las cuotas del Tesoro devengadas antes de dictarse la Ley de 22 de septiembre de 1922. Por la importancia de este Decreto, lo publico íntegro, con su preámbulo:

“SEÑOR: La ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, texto refundido de 19 de octubre de 1920, dispuso en su artículo 26, fielmente reproducido en el 27 del texto vigente, que las cuotas de dicha contribución “prescriben a los cinco años, contados desde la fecha en que con arreglo a los preceptos legales se devenga la cuota”, reduciendo así para esta contribución el plazo de prescripción de quince años que para los créditos a favor del Tesoro por débitos o descubiertos de contribuciones en general establecía el artículo 29 de la Ley de Contabilidad.

Tal abreviación de tiempo obedecía, sin duda, a la tendencia de las más modernas orientaciones jurídicas, que rindiendo tributo al principio de tranquilidad social en que se inspira la prescripción extintiva, la regulan cada día con plazos más cortos, como la actividad de la época aconseja, principalmente en relación a las instituciones de orden mercantil, con el que tantas concomitancias guarda la imposición personal sobre las utilidades; tendencia que conviene ir trasladando al derecho fiscal, porque la acción administrativa debe ser tan eficaz como perentoria en materia de exacción de tributos.

Siguiendo en tal orden de propósitos cabe avanzar en ellos, dando al precepto indicado de la Ley de Utilidades una interpretación más amplia y benévola que la que la hermenéutica legal ha permitido hasta ahora.

En efecto, establecido por el artículo 1.939 del Código civil, al

resolver la delicada cuestión de derecho transitorio, relativa a las prescripciones cuyo plazo había variado el nuevo texto legal, el principio de que las comenzadas con anterioridad a él no producirían todo su efecto mientras no transcurriese todo el tiempo exigido en los nuevos preceptos, a contar desde que se pusieron éstos en observancia, ha sido forzoso, lo mismo a la Administración que a los Tribunales, pues las leyes se interpretan unas con otras, hacer aplicación de dicho texto civil para la interpretación del nuevo precepto fiscal, con lo que quedaron anulados en parte los propósitos de una rápida cancelación de los descubiertos anteriores a cinco años, que, sin duda, la ley tributaria perseguía, ya que una buena Hacienda, diligente y ordenada, no debe nutrirse en general con atrasos, sino con el rendimiento normal y corriente de los capitales y productos nacionales.

Por tales razones, y para que el nuevo principio de la prescripción quinquenal adquiera toda la eficacia que debía tener, se hace hoy preciso dictar una disposición aclaratoria que surta efectos inmediatos con relación a todos los descubiertos existentes por la expresada contribución, anteriores a cinco años, que se hallen pendientes de liquidación, de exacción o en litigio; al mismo tiempo que una organización activa e investigadora debe traer a tributar sin remedio los descubiertos y ocultaciones comprendidos dentro de ese espacio de tiempo, para lo cual ha tomado también sus medidas el Directorio.

Puede éste, sin mengua de la justicia, mostrarse benévolo para el contribuyente mediante la declaración que se propone, dando sencillamente efecto retroactivo al nuevo plazo de prescripción de la Ley de Utilidades, porque, aparte las razones indicadas, no es preciso en el derecho público, por su amplitud de horizontes, atenerse al rigorismo que el privado tiene que imponerse para ponderar por igual los contradictorios intereses que entre los opuestos concurrentes a la prescripción civil se ventilan. Y la equidad, sumada al interés social, normas inspiradoras de aquél, reclaman que la falta de actividad que pueda representar la demora de la Administración en llevar a tributación la riqueza, no mantenga al contribuyente, por más plazo del puramente preciso, en situación de incertidumbre con el Fisco.

Por las relaciones que la contribución industrial y de comercio guarda con la de utilidades, procede igualmente aplicar a aquélla el mismo plazo de prescripción para las cuotas exigibles, con tanto más motivo cuanto que la autorización otorgada para modificar la contri-

bución industrial, contenida en la Ley de Reforma tributaria de 26 de julio de 1922, así lo determina.

Aprovecha también el Directorio la ocasión para hacer una declaración que es ciertamente innecesaria ante los principios de derecho, pero que alguna vez parece obscurecida u olvidada, y es la de que la acción administrativa y la tramitación de los expedientes interrumpe, como toda contienda o reclamación, los plazos de prescripción, ya que ésta, como ha declarado en otros casos el Tribunal Supremo, implica una presunción de descuido o abandono que no puede suponerse cuando se halla en plena actividad la acción administrativa, reclamando o discutiendo en nombre del interés social el cumplimiento concreto de los deberes fiscales.

Fundado en las consideraciones expuestas, el Directorio Militar, atento siempre al deseo de suavizar las exacciones fiscales, tiene el honor de someter a la aprobación de V. M. el siguiente proyecto de Decreto con fuerza de ley.

Madrid, 27 de octubre de 1924. — SEÑOR: A L. R. P. de V. M., *Antonio Magaz y Pers.*

REAL DECRETO

A propuesta del Jefe del Gobierno, Presidente interino del Directorio Militar, y de acuerdo con éste,

Vengo en decretar lo siguiente:

Artículo 1.º Se declara aplicable a las cuotas de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria, devengadas con anterioridad a la Ley reguladora de dicha contribución, texto refundido de 19 de octubre de 1920, la prescripción de cinco años establecida en el artículo 26 de la misma, hoy 27 de la Ley vigente.

En su consecuencia, dejarán de exigirse, cualquiera que sea el trámite en que se hallasen los expedientes, las cuotas que por aplicación estricta de los preceptos del párrafo anterior deban considerarse prescritas.

La misma aplicación de la prescripción de cinco años se hará respecto a las cuotas exigibles de la contribución industrial.

Artículo 2.º El ejercicio de la acción administrativa, lo mismo que toda contienda o reclamación, interrumpe en éstas, como en todas las demás contribuciones, los plazos de prescripción por todo el tiempo de duración de aquéllas.

Artículo 3.º Por el Ministerio de Hacienda se dictarán las disposiciones oportunas para la ejecución de este Decreto.

Dado en Palacio a 27 de octubre de 1924. — ALFONSO. — El Presidente interino del Directorio Militar, *Antonio Magaz y Pers.*”

4. — Obligaciones de las Sociedades.

Los socios gestores, los directores, gerentes o administradores legales de las Sociedades, y los fundadores, directores, presidentes o representantes de las Asociaciones, cuyos socios o asociados estén como tales obligados a contribuir por el número 2.º de la Tarifa 2.ª, estarán obligados a remitir a la Administración de Contribuciones de la provincia donde esté domiciliada la entidad, o su representación en el Reino, si aquélla lo estuviere en el Extranjero, certificación de todo acuerdo que afecte a las participaciones en los beneficios sociales mencionados en los citados número y Tarifa.

Las personas referidas en el párrafo anterior, y, en su caso, los presidentes de las Corporaciones administrativas y los representantes legales de las demás Empresas sujetas a imposición por la Tarifa 3.ª, presentarán una declaración de los beneficios líquidos obtenidos por la entidad o explotación respectiva, copias autorizadas del balance y de la Memoria anuales, y cualquier otro dato que, para comprobar la exactitud del dividendo y demás participaciones de los socios o asociados, referidas en el número 2.º de la Tarifa 2.ª, estime necesario la Administración.

La presentación de los documentos referidos en los dos párrafos precedentes habrá de hacerse: a) Dentro de los dos meses inmediatos siguientes a la fecha en que legalmente fueran aprobadas las cuentas, tratándose de documentos relativos a la liquidación por la Tarifa 2.ª; y b) Dentro de los veinte días inmediatos siguientes a la fecha en que sea aprobado legalmente el balance definitivo, pero siempre dentro de los cinco meses contados desde el día en que se devengue la cuota, tratándose de documentos relativos a la liquidación por la Tarifa 3.ª Sin embargo, la Administración podrá, en casos excepcionales, prorrogar este plazo hasta por tres meses. La Empresa, en este caso, quedará obligada al pago de los correspondientes intereses de demora.

Presentados los documentos citados en el párrafo segundo de este artículo, se practicará una liquidación provisional por la Tarifa 3.ª

al solo efecto de la recaudación, debiendo la Administración girar dicha liquidación sobre los beneficios declarados por el contribuyente, sin que pueda reclamar la presentación de más documentos que los ordenados por la Ley.

Después de verificada la comprobación de esos documentos y emitido el informe correspondiente, se practicará la liquidación definitiva, la cual únicamente podrá ser revisada en la forma dispuesta en el párrafo segundo del artículo 27. (Artículo 9.º de la Ley.)

En el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley se dispone que durante el plazo de cinco años la Administración tendrá para la revisión de cuotas las mismas facultades que las disposiciones vigentes le otorgan en cuanto a las demás contribuciones directas del Estado, adoptándose el acuerdo de revisión de Real Orden.

La Real Orden de 28 de febrero de 1923 (*Gaceta* del 2 de marzo) preceptúa:

“1.º Que lo dispuesto en el párrafo 1.º del artículo 8.º del texto refundido de 22 de septiembre de 1922, ha de entenderse siempre a los solos efectos de la liquidación y exacción de la cuota de la Tarifa 2.ª, es decir, que para gravar las participaciones que los socios perciban se estimará practicado y aprobado el balance dentro del mes siguiente al cierre de cuentas, teniendo las referidas Compañías para la presentación de las declaraciones correspondientes a dichas participaciones un plazo máximo de dos meses, a contar desde la fecha en que de hecho se apruebe por los socios o se entienda aprobado el balance por el ministerio de la Ley exclusivamente a estos efectos; y 2.º Que no haciendo la Ley reguladora en su artículo 9.º distinción alguna entre las entidades sujetas a tributación en la Tarifa 3.ª, en lo referente a plazos para la presentación de los documentos de liquidación de las cuotas por dicha Tarifa, rigen siempre y cualquiera que sea la forma de constitución de las entidades contribuyentes, los plazos fijados en el apartado b) del párrafo tercero del citado artículo, debiendo contarse los veinte días a que dicha disposición se refiere desde la fecha de la aprobación efectiva del balance; pero sin que en ningún caso, y aunque el balance no haya sido aprobado, puedan excederse los plazos máximos de cinco u ocho meses de los repetidos párrafo y artículo.”

Las personas y entidades nacionales y extranjeras, con representación o Sucursal en España, que descuenten o paguen por cuenta propia o ajena alguna utilidad de las referidas en los números 2.º y 3.º de

la Tarifa 2.^a, quedan obligadas, bajo las penas que determinará el Reglamento que se dicte:

1.º A retener y conservar en depósito, en su poder, el importe de la contribución, conforme a las tarifas del artículo 4.º de esta Ley, con deducción de un 1 por 100 que se les señala como premio de recaudación.

2.º A facilitar, en el mes siguiente al término de cada trimestre, al Administrador de Contribuciones de la provincia, una declaración haciendo constar las cantidades que hayan abonado durante el trimestre y la contribución correspondiente a las mismas; y

3.º A ingresar ésta, menos el referido 1 por 100 de premio de recaudación, en los otros quince días del mes siguiente al último de dicho trimestre. (Artículo 16 de la Ley.)

Las entidades referidas en el número 6.º de la Tarifa 1.^a del artículo 4.º están obligadas a remitir a las oficinas de Hacienda de su respectiva provincia, dentro del primer mes de cada año, una copia literal certificada de sus presupuestos de gastos en la parte referente a los haberes, sueldos, asignaciones, premios y comisiones de los empleados activos y pasivos de las mismas.

También será obligatorio para las expresadas entidades dar noticia inmediata, en forma de certificado, a las mismas oficinas, de las alteraciones que experimente el pago de haberes del personal por consecuencia de vacantes o cualquier otro motivo. Estas certificaciones se remitirán por duplicado.

Serán justificante inexcusable de las cuentas de aquellas entidades, en la parte referente a haberes, sueldos, asignaciones, premios y comisiones de los empleados activos y pasivos, las cartas de pago de los ingresos verificados por esta contribución. (Artículo 18 de la Ley.)

También presentarán declaraciones trimestrales de utilidades sujetas al pago de esta contribución, o en plazo más corto, cuando lo exija la Administración de Contribuciones respectiva, los socios gestores, los directores o gerentes de Sociedades, Compañías o Empresas, los presidentes o representantes de las Asociaciones y los particulares, expresando el importe de los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones ordinarias o extraordinarias que en el trimestre o plazo más corto a que la declaración se refiera hayan pagado a los empleados ocupados en sus oficinas, casas o Empresas de todo género, sirviendo de base de liquidación la última presentada, cuando no se haya dado a la Administración la del último trimestre. Análogas declaraciones

deberán producir, cuando la Administración así lo ordene, los empresarios de espectáculos públicos respecto de los sueldos, dietas, asignaciones o retribuciones ordinarias o extraordinarias que tengan asignados a los artistas que empleen.

Tendrán derecho también aquéllos al abono de un 1 por 100 de premio de recaudación, y verificarán los ingresos de la contribución requerida en depósito en su poder en el plazo máximo señalado en el artículo anterior. (Artículo 17 de la Ley.)

5. — Facultades de la Administración.

En los casos de incumplimiento de las obligaciones a que se refieren el apartado b, párrafo tercero del artículo 9.º, y los párrafos primero y segundo del 10, y en los de resistencia, excusa o negativa al requerimiento legítimo hecho por los funcionarios de la Administración encargados de practicar las comprobaciones a que hace referencia el párrafo tercero del último artículo citado, el avalúo de las bases impositivas competere a los Jurados de estimación, que reservarán en tales casos los fundamentos de sus acuerdos. En la práctica de estas estimaciones habrá de tenerse en cuenta que la negligencia o mala fe de los contribuyentes no deben perjudicar los intereses del Tesoro. Contra estas evaluaciones procederá el recurso de alzada para ante el Jurado de Utilidades, en los casos previstos en el artículo 24. Caso de alzada, el Jurado de estimación comunicará al de Utilidades los fundamentos de su acuerdo, que éste mantendrá reservados, como asimismo los que sirvieran de base a su propio fallo.

En todos los casos no comprendidos en el párrafo anterior, y sin perjuicio de la penalidad que corresponda imponer por la falta de presentación de las declaraciones de utilidades, en el tiempo y forma en que deban facilitarse a la Administración, la resistencia del particular o persona colectiva a presentarlas, después de ser requeridos para ello, autorizará a la misma Administración para liquidar y cobrar el tributo, tomando por base los datos que pueda procurarse por otros medios. (Artículo 23 de la Ley.)

Durante el plazo de cinco años, la Administración tendrá para la revisión de cuotas las mismas facultades que las disposiciones vigentes le otorgan en cuanto a las demás contribuciones directas del Estado, pero el acuerdo de revisión se adoptará siempre de Real Orden.

El Real Decreto de 16 de enero de 1923 (*Gaceta* del 18) dispone competen a la Dirección General de Contribuciones las liquidaciones que en vía de revisión deben practicarse de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria; liquidaciones que serán reclamables, cualquiera que sea su cuantía, ante el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda.

6. — Jurados de estimación y Jurado Central de Utilidades.

Para determinar los elementos que constituyen la base de la liquidación se han creado en la Ley Jurados de estimación y de Utilidades, cuyas facultades se regulan del modo siguiente:

a) *Jurado de estimación.* — En todas las Delegaciones de Hacienda, incluso las especiales, se constituirán Jurados de estimación con la competencia que les asigna esta Ley, y que no podrá ser ni ampliada ni mermada sino por otra ley. Constituirán el Jurado de estimación un magistrado de la Audiencia territorial en las provincias a que pertenezcan las capitales de los distritos y de la Audiencia provincial en las demás, designados anualmente por el respectivo presidente, el administrador de Contribuciones, el interventor, un abogado del Estado, un comerciante y un industrial, designados anualmente por la respectiva Cámara o Sección. Si hubiere más de una Cámara en la provincia, se acordarán todas ellas entre sí para la designación de representantes. Las Cámaras elegirán al mismo tiempo dos suplentes para sustituir a los propietarios en los casos de ausencia y enfermedad.

Los individuos de los Jurados de estimación percibirán, en concepto de dietas, por cada sesión: en Madrid y Barcelona, 25 pesetas el presidente y 15 los vocales. En las demás poblaciones, 15 pesetas el presidente y 10 los vocales. Presidirá el Jurado el magistrado de la Audiencia.

En ausencia del presidente le sustituirá el funcionario administrativo de categoría mayor, y ejercerá las funciones de secretario el de menor categoría. El Jurado no podrá deliberar sin la presencia de la mitad, al menos, de los individuos que lo formen. Cuando el número o la urgencia de los asuntos requiera la reunión del Jurado, el delegado de Hacienda en la provincia lo pondrá en conocimiento del presidente, el cual convocará sin dilación a los vocales. El Jurado, en cualquier momento de la tramitación de los asuntos, podrá oír a los interesados

y practicar por sí mismo y ordenar la práctica de las informaciones y comprobaciones que estime pertinentes para el esclarecimiento de los hechos. En vista de las informaciones y comprobaciones practicadas, el Jurado resolverá en conciencia y por mayoría de votos. Caso de empate, se elevará el asunto dentro de tercero día al Jurado de Utilidades para su resolución. Será obligatoria la audiencia del interesado, que necesariamente la evacuará por escrito, en instancia razonada, dirigida al presidente del Jurado de estimación, dentro del plazo que éste determine, y que no podrá ser menor de quince días. Los acuerdos del Jurado de estimación podrán ser objeto de alzada ante el Jurado de Utilidades.

Procederá la alzada:

- a) Cuando votaren unánimes en minoría los funcionarios de Hacienda asistentes a la reunión.
- b) Cuando lo requiriese expresamente, en término de cuarenta y ocho horas, alguno de dichos funcionarios, y
- c) A petición del interesado.

El recurso de alzada habrá de interponerse ante el mismo Jurado en el plazo de quince días, contados desde la notificación. Contra los acuerdos de los Jurados denegando la admisión del recurso de alzada procederá el de queja para ante el Jurado de Utilidades, cuya resolución será inmediatamente ejecutiva. Los Jurados de estimación, por conducto de los delegados de Hacienda, elevarán al Jurado de Utilidades, dentro del término de sexto día, los expedientes en que aquél hubiere de entender, a tenor de los preceptos de esta ley. (Artículo 24 de la Ley.)

Las facultades del Jurado de estimación son, por tanto, las de determinar los hechos base de la valoración de los diversos elementos que constituyen una liquidación. Los acuerdos del Jurado de estimación son apelables ante el Jurado Central de Utilidades.

b) *Jurado Central de Utilidades.*— El Jurado de Utilidades se constituirá en el Ministerio de Hacienda, y estará formado por los directores generales de Contribuciones y del Timbre del Estado; dos banqueros, gerentes o directores de Bancos, que posean la nacionalidad española, designados por el Consejo de Ministros, a propuesta del de Hacienda, y dos funcionarios del Ministerio de Hacienda, designados por el Ministro.

El nombramiento de los representantes de la Banca se hará constar en Real Decreto, y los designados ejercerán su cargo durante un trienio.

En la primera sesión que celebre cada año, el Jurado elegirá de su propio seno presidente, vicepresidente y secretario.

El Jurado habrá de requerir informe escrito u oral de representantes del ramo especial de la industria o del comercio que ejerza la Empresa interesada. Dichos representantes serán designados o dichos informes emitidos por la Cámara o Cámaras Oficiales que el mismo Jurado determine. Cuando la Empresa interesada sea extranjera, se pedirán, además, estos informes a la Cámara Oficial de Comercio establecida en España o a la entidad inscrita con arreglo a la Ley española de Asociaciones, que represente intereses económicos extranjeros de la misma nacionalidad de la entidad afectada o a que ésta se haya acogido. No se pedirán estos informes si en la nación a que pertenezca la Empresa de que se trata se prescinde de ellos cuando esté interesada una Empresa española. Siempre que el informe hubiera de ser oral ante el Jurado, y las personas designadas para emitirlo residieran habitualmente fuera de Madrid, les serán abonados los gastos de locomoción y las dietas que las disposiciones vigentes del Ministerio de Hacienda asignen a los jefes de Administración.

Deberá asimismo el Jurado oír a los administradores legales de las Empresas interesadas o a sus mandatarios legales, en el plazo que se les fije.

Para la evacuación de los informes a que se refieren los dos párrafos anteriores deberá el Jurado conceder un plazo que no podrá exceder de dos meses.

Practicada la información necesaria en cada caso, el Jurado resolverá en conciencia y por mayoría de votos. En caso de empate, decidirá el presidente. Para tomar acuerdo se requiere la presencia de la mayoría de los vocales.

La competencia del Jurado, definida en el artículo 4.º, Tarifa 2.ª, número 2.º, epígrafe A, regla primera, apartado e, y epígrafe C, regla primera y párrafos segundo y tercero de la cuarta; en las disposiciones segunda, quinta, octava y novena de la Tarifa 3.ª, y en los artículos 23 y 24, no podrá ser modificada sino por una ley.

El Jurado de Utilidades dispondrá, para la práctica de las estimaciones y comprobaciones, y para los trabajos de oficina, del personal de ingenieros, profesores mercantiles y funcionarios administrativos que el Ministro de Hacienda designe.

Las resoluciones del Jurado necesitan, para ser ejecutivas, la aprobación del Ministro de Hacienda. Si éste disintiese de la reso-

lución del Jurado, someterá el asunto, en el plazo máximo de un mes, al Consejo de Ministros, que resolverá en definitiva.

Las resoluciones dictadas por el Jurado de Utilidades acerca de las cuestiones de hecho que define como de su competencia esta Ley, no podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

El quebrantamiento de los trámites que como substanciales fije la Ley o el Reglamento, dará lugar a la nulidad de lo actuado en los casos y formas previstas en las disposiciones vigentes.

Véase el Real Decreto de 2 de Agosto de 1923 (*Gaceta* del 6) relativo a la competencia del Jurado de Utilidades y término para evacuar los informes que pida.

Los acuerdos del Jurado de Utilidades en cuanto a las cuestiones de hecho que son de su competencia, no pueden ser recurridos en vía contencioso-administrativa.

7. — Penalidades.

La defraudación de esta contribución será castigada con multa del duplo al quíntuplo de las cantidades defraudadas, cuando éstas fuesen susceptibles de estimación, y de 500 a 5.000 pesetas en otro caso.

Siempre, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23, la omisión de las declaraciones obligatorias y su inexactitud, cuando no se siga defraudación, serán castigadas con una multa del tanto al duplo de las cuotas correspondientes, o de la parte de ellas oculta por la inexactitud.

En 11 de septiembre de 1924 se ha dictado Real Decreto modificando la penalidad que fija la Ley y dictando reglas para aplazar el pago de las cuotas mientras se tramitan los recursos de alzada. He aquí dicho Decreto:

“Artículo único. Los párrafos primero y segundo del artículo 26 de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, se entenderán redactados en la siguiente forma: “La defraudación de esta contribución será castigada con multa del tanto al duplo de las cantidades defraudadas, cuando éstas fuesen susceptibles de estimación, y de 500 a 5.000 pesetas, en otro caso.” “Siempre sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23, la omisión de las declaraciones obligatorias, y su inexactitud, cuando no se siga defraudación, serán castigadas con

multa del medio al tanto de las cuotas correspondientes, o de la parte de ellas oculta por la inexactitud.”

Entre los artículos 26 y 27 de la Ley se añadirá otro, que será numerado 26 bis hasta nueva refundición del texto legal, y cuyo tenor será como sigue:

“Artículo 26 bis. En los casos de reclamación económico-administrativa y dentro del plazo establecido para interponer ésta, el reclamante podrá solicitar el aplazamiento de la exacción del importe de las obligaciones contra cuya imposición hubiera reclamado, y esta solicitud será tramitada aparte, sin esperar a resolver sobre el asunto de la reclamación y ajustándose a los preceptos siguientes:

A) La presentación de una instancia solicitando el aplazamiento del pago de liquidaciones practicadas por la Contribución de Utilidades, determinará automáticamente la suspensión del procedimiento para la exacción de las mismas, siempre que a la Administración conste o el interesado justifique haber interpuesto reclamación económico-administrativa contra dichas liquidaciones, debiendo a tal efecto entregarse a aquél inexcusablemente y de oficio recibo por la oficina correspondiente.

B) La Autoridad u organismo competentes para entender en el fondo de la reclamación, resolverá en el plazo máximo de quince días, si la caución ofrecida es bastante para garantizar el cumplimiento de la obligación total. Si fuese suficiente, continuará suspendida la cobranza hasta resolverse en definitiva. En caso contrario, terminará la suspensión, continuando el procedimiento para hacer efectivo el pago. La estimación de la naturaleza y suficiencia de las garantías se hará libremente por la autoridad o instancia correspondiente y bajo su responsabilidad personal.

C) Si el reclamante alegare en su solicitud que no puede ofrecer garantías bastantes del cumplimiento de la obligación u obligaciones reclamadas, la Administración accederá, sin embargo, al aplazamiento cuando así lo acordaren:

a) El Jurado de estimación en los casos en que la reclamación sea de la competencia de los Tribunales económico-administrativos provinciales; o

b) El Tribunal económico-administrativo central, en los casos en que sea competente para entender de la reclamación la Administración central.

A estos solos efectos formarán parte del Jurado de estimación el

Delegado de Hacienda y el Tesorero-Contador. El Jurado será presidido, como de ordinario, por el Magistrado de la Audiencia, salvo que el Delegado de Hacienda tuviere mayor categoría administrativa, caso en el cual este último asumirá la presidencia.

El Tribunal económico-administrativo central, en los casos de este artículo, actuará como jurado y habrá de resolver en todo caso, no siéndole de aplicación los números 8.º y 9.º del artículo 44 del vigente Reglamento de procedimientos.

Tampoco serán de aplicación en los casos de este artículo las tres últimas cláusulas del párrafo tercero del artículo 24 de la Ley reguladora de la Contribución, ni los dos últimos párrafos del mismo artículo.

D) Oídos los interesados o sus representantes legítimos en el tiempo y forma que el Tribunal o el Jurado determine, y practicadas las informaciones y comprobaciones que se estimen necesarias, el Tribunal o, en su caso, el Jurado resolverá separada y sucesivamente las cuestiones siguientes:

1.ª Naturaleza y cuantía de la caución que pueda exigírsele al contribuyente. Si la cifra asignada alcanzase a cubrir la totalidad de la obligación, será notificada al interesado o a sus representantes legales, señalándoles plazo dentro del cual hayan de prestar la garantía fijada. Aceptada la cifra por el interesado y prestada la garantía en el plazo que se fijara, la Autoridad o instancia que entienda en la cuestión principal acordará el aplazamiento; en otro caso, se tendrá éste por definitivamente denegado.

2.ª Si al resolver la cuestión referida en el número anterior el Tribunal gubernativo, o, en su caso, el Jurado estimase que la caución que pueda exigirse al interesado no alcanza a cubrir la obligación total, dicho Tribunal o Jurado resolverá a seguida si, no obstante la insuficiencia de la caución exigible, debe o no otorgarse el aplazamiento solicitado, y, en caso afirmativo, determinará la naturaleza y cuantía de la caución que haya de prestarse y el plazo máximo en que deba quedar constituida. El aplazamiento se tendrá entonces por concedido si dichas condiciones se cumplieran, y por definitivamente denegado en otro caso.

E) Las resoluciones, así del Jurado de estimación como del Tribunal económico-administrativo central, se tomarán por mayoría de votos. Los respectivos Presidentes tendrán, en caso de empate, voto de calidad. Las resoluciones de los Jurados de estimación y las del

Tribunal económico-administrativo central, en los casos de su respectiva competencia, son definitivas, sin que quepa, por tanto, contra ellas recurso alguno gubernativo ni contencioso.

F) En todo caso de aplazamiento de la exacción, la Autoridad o instancia que resuelva el asunto objeto de la reclamación habrá de hacer declaración expresa respecto de las costas del procedimiento, las cuales serán impuestas al reclamante temerario en la cuantía suficiente para resarcir totalmente al Estado de los gastos ocasionados por el procedimiento; pero sin exceder en ningún caso los límites fijados en el artículo 14 de la Ley de 26 de julio de 1922.

G) Todo aplazamiento de exacción de obligaciones de cuotas, recargos, multas e intereses lleva aparejada siempre la obligación de satisfacer intereses de demora por todo el tiempo del aplazamiento.

H) Resuelta que sea una petición de aplazamiento de pago, el Presidente del organismo que haya dictado la resolución vendrá obligado a comunicar ésta al Jefe de la oficina que haya practicado la liquidación respectiva, con expresión, en el caso de que haya sido concedido el aplazamiento, de haber quedado constituida la caución correspondiente. El Presidente del Tribunal económico-administrativo llamado a resolver la reclamación interpuesta, en el caso de que la reclamación sea desestimada, tendrá análogo deber de comunicarlo inmediatamente al Jefe de la expresada oficina, con independencia de la remisión del expediente respectivo, a fin de que aquélla lleve a cabo las gestiones conducentes a la cobranza de las liquidaciones o a la expedición del apremio precedente, en su caso.

I) Hallándose aplazada la exacción de obligaciones tributarias en virtud de lo dispuesto en este artículo, los actos realizados por el interesado o por sus administradores o representantes legales, y encaminados a producir la insolvencia de la persona o entidad contribuyente, serán castigados como comprendidos en el artículo 538 del Código penal.

Dado en Palacio a 10 de septiembre de 1924. — ALFONSO. — El Presidente interino del Directorio Militar, *Antonio Magaz y Pers.*”

Se castigará con multa de 100 a 500 pesetas:

1.º La infracción de los preceptos del último párrafo del artículo 10.

2.º El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en el artículo 22, si no se siguiera defraudación. Si ésta llegara

a realizarse, el funcionario responsable de aquel incumplimiento quedará obligado solidariamente con el defraudador al pago del impuesto.

3.º La resistencia, excusa o negativa a que se refiere el párrafo primero del artículo 23.

Las demás infracciones reglamentarias se castigarán con multas de 5 a 500 pesetas. (Artículo 26 de la Ley.)

Condonación de multas. — En 30 de abril de 1923 se dictó Real Decreto regulando la condonación de las multas impuestas por defraudación de tributos, y se dispuso (*Gaceta* del 4 de mayo):

“Artículo 1.º Los Directores generales y el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda se ajustarán a los preceptos del presente Real Decreto en el ejercicio de las funciones que en materia de condonación de multas les fueron delegadas en virtud de la Real Orden de 4 de Enero de 1904 y del artículo 2.º del Real Decreto de 20 de Diciembre de 1921, respectivamente.

Artículo 2.º A los contribuyentes incurso en defraudación, ocultación, omisión o infracción reglamentaria sancionadas con multas, que antes de que se presente denuncia o se inicie procedimiento contra ellos hiciesen ante la Administración las manifestaciones o declaraciones necesarias para la exacción de las cuotas o la corrección de la falta, les será condonado:

a) El importe íntegro de las multas que les hubieren de ser impuestas por razón de actos u omisiones de los respectivos administradores legales, a los menores, incapacitados o ausentes declarados tales legalmente, que al llegar a la mayor edad o al cesar la incapacidad o la ausencia produjeran aquellas declaraciones y satisficiesen las cuotas correspondientes.

b) De una a cuatro quintas partes de la multa, a las Sociedades, Asociaciones, Comunidades de bienes y demás entidades morales; y

c) De una a tres cuartas partes de la multa en los demás casos.

En los límites de los apartados b) y c) la cantidad condonada se graduará en razón inversa de la probabilidad racional de que el fraude, ocultación, omisión o infracción fuesen descubiertos. Los preceptos anteriores de este artículo no obstarán en ningún caso a la imposición de la parte no condonada de la multa a los administradores legales cuya culpa o negligencia causara el fraude, ocultación, omisión o la infracción reglamentaria cuando las disposiciones vigentes declaren la responsabilidad solidaria correspondiente.

Artículo 3.º Siempre que se probare plenamente la buena fe de

los legalmente responsables de una acción u omisión constitutiva de fraude, ocultación, omisión o infracción reglamentaria, les será condonada total o parcialmente la multa correspondiente, en cuanto no estuviere exceptuada de condonación por las leyes. La cuantía total de la multa que se declare subsistente se regulará por el grado de negligencia que suponga la acción u omisión, teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso y las personales de los legalmente responsables.

Artículo 4.º Cualquiera que fuere el grado de malicia o de negligencia en la comisión del fraude, la ocultación, omisión o infracción reglamentaria cuando afecten a contribuciones directas del Estado y salvo lo preceptuado en las leyes y en las especiales disposiciones reglamentarias de la Contribución Industrial y de Comercio, será siempre condonada aquella parte de la multa, cualquiera que sea su cuantía, cuya exacción llevase aparejada la ruina del contribuyente o la cesación del negocio que motivare la imposición.

Tratándose de Compañías mercantiles, no se entenderán nunca comprendidas en este caso si la suma de las cuotas, intereses y multas no excediere de la suma de los beneficios y de las reservas en el último balance cerrado antes de la fecha en que se impusiere la multa o multas, computados aquéllos en la forma prevista por la Tarifa 3.ª de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, y entendiendo por reservas a este efecto la suma de los beneficios acumulados y de las primas de emisión de las acciones o participaciones en el capital social, que hubieran sido negociadas por un valor superior al nominal y luzcan en cuentas como tales reservas efectivas.

A los efectos del párrafo anterior, se acumularán todas las multas que apareciesen impuestas y no condonadas a la persona o entidad de que se trate, tanto en concepto de primer contribuyente como de segundo, y las cuotas que directa y definitivamente deban recaer sobre ella, ya sea por precepto de la ley o por pactos cuya vigencia conste de modo indubitable al Tribunal y que hubieran sido establecidos con anterioridad al hecho o a la omisión que motivaron la multa.

Artículo 5.º En los casos de los apartados b) y c) del artículo 2.º y en todos los del 3.º, cuando competan al Tribunal Gubernativo, no podrá otorgarse a un mismo contribuyente y por preceptos tributarios comprendidos en un solo artículo del presupuesto de ingresos, más de una condonación en un quinquenio, a no ser por acuerdo unánime del Tribunal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no es aplicable a las multas impuestas por omisiones o actos calificados en las leyes como meras infracciones reglamentarias.

Artículo 6.º Los preceptos de los artículos precedentes se aplicarán a todos los casos de que entiendan reglamentariamente los Directores generales o el Tribunal Gubernativo, desde el día inmediato siguiente al de la publicación del presente Real Decreto en la *Gaceta de Madrid*, cualquiera que sea la fecha de la imposición de la multa.”

La Real Orden de 4 de enero de 1904 dispuso que la condonación de las multas cuya cuantía no exceda de 500 pesetas se acuerde, por delegación del Ministro, por los Directores generales respectivos, sin perjuicio de que dichos Directores generales sometan el asunto al acuerdo directo del Ministerio en los casos que, a su juicio, ofrecieren duda o revistiesen circunstancias especiales.

El Real decreto de 20 de diciembre de 1921 preceptúa es de la competencia del Tribunal Gubernativo la condonación de las multas cuya cuantía exceda de 500 pesetas.

OBRAS DE D. DANIEL RÍU Y PERIQUET

**El Impuesto sobre el aumento de valor de
los bienes inmuebles.** (Año 1916.)

Los Impuestos sobre la Renta y el Capital.
(Año 1922.)

ANUARIO FINANCIERO Y DE SOCIEDADES

==== **ANÓNIMAS DE ESPAÑA** =====

FUNDADO EN 1916

AÑO X

Director: D. DANIEL RÍU

Se publica en cuadernos mensuales el último día de cada mes.

SUSCRIPCIONES:

ESPAÑA:

Año: **30** pesetas.



EXTRANJERO:

Año: **40** pesetas.

SE ADMITEN ANUNCIOS A PRECIOS CONVENCIONALES