

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

DEDICADA, EN GENERAL, AL ESTUDIO DEL ORDENAMIENTO JURIDICO
Y ESPECIALMENTE AL REGIMEN HIPOTECARIO

Año XX

Junio de 1944

Núm. 193

La sociedad anónima como sujeto de la contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria ⁽¹⁾

PRIMERA PARTE

ANTECEDENTES NECESARIOS

I.—Carácter de la Ley de 10 de noviembre de 1942:

- A) La «ratio legis» del artículo 5.º de la Ley de 10 de noviembre de 1942.—1. Fortalecimiento de la economía de las empresas y, por tanto, con beneficio del interés público y de una política de saneamiento monetario y defensiva contra la inflación.—2. Fortalecimiento de los ingresos fiscales.
- B) Eficacia intrínseca y objetiva del precepto. La «vis» como su especial virtud normativa.
- C) La «occasio legis»: ordenamiento jurídico transitorio.—No es creador de tributos, sino defensivo de los ya creados.—Coordinación tributaria.—Armonía entre la capacidad tributaria y el interés del Fisco.
- D) La Ley de 19 de septiembre de 1942 desarrolla, en parte, la Declaración VIII, 4, del Fuero del Trabajo. Además de intervenir la vida financiera de las empresas, se las utiliza como instrumento de una política económica y social, invadiendo el campo del Derecho Privado.—Cómo lo justifica y declara el Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas.

II.—Norma interpretativa:

Las leyes tributarias son de interpretación restrictiva. Deben estimarse encuadradas en los límites del sistema tributario de que forman parte.

I.—CARÁCTER DE LA LEY DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1942 (2).

El artículo 5.º que motiva el presente estudio está impregnado de conceptos jurídicos, económicos financieros y contables, cuya conjugación armónica no siempre aparece acusada ni su verdadero con-

(1) Conforme prometimos a nuestros lectores en el número 190 de nuestra REVISTA, damos cuenta del cursillo que en la Cámara de Comercio dió el Doctor en Derecho D. Antonio Rodríguez Sastre.

(2) Artículo 5.º La supervaloración atribuida a partir de 30 de septiembre de 1942 a los elementos constitutivos del activo de las Empresas, aunque procedan

tenido o alcance técnico está precisado con exactitud en las propias Ramas de donde procede.

No concreta ordenaciones de conducta que deban tener efectividad cuando se den las hipótesis de hecho cuya determinación queda al arbitrio del Ministro de Hacienda como parte interesada y que, a su vez, debe interpretarlo y aplicarlo. No es una «ley en blanco» ni tampoco lo que los alemanes llaman «norma jurídica de autorización».

Lo expuesto exige investigar la «ratio legis», es decir, los motivos que determinaron el precepto, la razón que lo justifica y el fin que persigue; la «vis» como especial virtud normativa que tiene aquél, no derivada de la voluntad subjetiva de quien lo formuló, sino de la eficacia intrínseca y objetiva que adquiere cuando, con la formulación externa, se separa y se independiza de su autor; y la «occasio legis», particular circunstancia del momento en que se formula como norma nueva o derivada de otros principios generales precedentemente sentados.

Ello permitirá, además, conocer si es posible que el Ministerio de Hacienda, en aplicación de la expresada Ley, tenga que obrar sometiéndose a normas que resulten preestablecidas y que, por tanto, sea factible, en su caso que, contra sus resoluciones, se dé el recurso contencioso-administrativo articulado contra las disposiciones ministeriales que deben dictarse con sujeción a facultades regladas.

de otras distintas, podrán no computarse—a ningún efecto—en la liquidación de las contribuciones que graven sus beneficios cuando, atendidas las circunstancias que en cada caso concurren, el mayor valor no tenga influencia en la obtención de dichos beneficios si tal supervvaloración no hubiera lucido en cuentas de Empresa sometida a los mismos gravámenes.

Del mismo modo se procederá respecto a los aumentos del capital no comprendidos en el caso anterior y posteriores a la indicada fecha que, dadas las características de su inversión, resulten innecesarios para la explotación normal del negocio.

Igualmente podrá no computarse la diferencia en más que, en su caso, exista entre el importe en que figuren valoradas las acciones o participaciones que una Sociedad posea, y por medio de las cuales ejerza el control de la entidad a que tales títulos o participaciones correspondan, y el valor desembolsado de éstos, más las partes proporcionales de las reservas que tenga constituida la entidad emisora; quedando autorizado el Ministro de Hacienda para liquidar las contribuciones sobre beneficios, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo, mediante la consolidación o integración de sus respectivos balances y cuentas de resultados, o a integrar en la base impositiva de aquélla la expresada diferencia, en la parte proporcional que corresponda, en caso de absorción e incorporación total o parcial del activo de la Empresa o Empresas controladas.

Sin entrar a discutir el uso discrecional que el Ministerio puede hacer de la facultad que la ley le concede para obrar de una u otra manera cuando se den determinados supuestos, precisa conocer si aquella discrecionalidad o libre arbitrio para usar de la mencionada facultad, queda subordinada a la real existencia de los mentados supuestos.

Es decir, si sobre la existencia real o exacta determinación de aquellos supuestos actúa o no el libre arbitrio del Ministerio, o su facultad discrecional, por hallarse previstos explícita o implícitamente en leyes preexistentes que, por ser normativas, tanto de la conducta de los particulares como de la propia Administración, son la garantía jurídica que ampara contra una medida injusta o arbitraria.

A) *La «ratio legis» del art. 5.º de la Ley de 10 de noviembre de 1942*—Aceptando como motivos que determinaron el precepto, de la razón que lo justifica y el fin que persigue, los propios que el legislador declara a través de la presentación que hace por medio de su pórtico o preámbulo, los podemos clasificar en dos órdenes de ideas :

1. *Fortalecimiento de la economía de las empresas y, por tanto, con beneficio del interés público y de una política de saneamiento monetario y defensiva contra la inflación.*—En cuanto que con tal ordenamiento jurídico declara perseguir como objetivos específicos : Finalidad inmediata :

a) Evitar que las finalidades que pretende la Ley de 19 de septiembre de 1942 y, más concretamente, la buscada con la de previa autorización exigida para que las sociedades anónimas cuyo capital exceda de cinco millones de pesetas, amplíen el mismo—cuando no lo hagan totalmente con cargo a fondos de reserva o beneficios—, pueda ser burlada mediante la creación de empresas filiales—proceso desintegrador— o por concentración o absorción de empresas —proceso concentrador—, suponga o no constitución de nuevos entes jurídicos.

b) Poner freno a las tendencias inflacionistas en orden a la aportación de capitales y a la valoración de activos de las empresas.

c) Son «medidas precautorias tendentes a frenar operaciones de tipo francamente inflacionista», ha dicho el actual Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas en sus declaraciones

nes a la Prensa, publicadas el 13 del pasado mes de abril de 1943

2. *Fortalecimiento de los ingresos fiscales.*—En cuanto confiesa como objetivos: Finalidad mediata:

a) Regular las repercusiones tributarias derivadas de las combinaciones financieras que permiten la existencia de entidades jurídicamente distintas pero realmente integrantes de una misma unidad económica.

b) Eliminar la posibilidad de que las aportaciones de capital y supervaloraciones que, en su caso, hayan sido atribuidas, en cuanto sean inoperantes, puedan tener repercusiones desfavorables para el Fisco e interés nacional.

«Son medidas precautorias tendentes a frenar manejos dirigidos a procurar evasiones»—ha dicho aquel Director general en las citadas declaraciones de la Prensa.

B) *Eficacia intrínseca y objetiva del precepto.* La «vis» como su especial virtud normativa.—Resalta al comparar las finalidades que como «ratio legis» han quedado expuestas, con los tremendos peligros que su aplicación entraña, al carecer de una específica ordenación de conducta.

Lo expuesto justifica que el preámbulo, como objetividad perseguida declare: «modus operandi» o garantía de que se cumplan las unas y las otras.—Regulación de su técnica:

a) Que la actuación administrativa no entorpezca la legítima iniciativa de las empresas por errónea interpretación de los preceptos de la ley o por un rígido automatismo en la aplicación de los mismos.

b) Que la resolución de cada caso ha de hacerse atendidas las circunstancias en el mismo concurrentes, con elevado y amplio criterio.

C) *La «occasio legis»: ordenamiento jurídico transitorio.*—No es creador de tributos sino defensivo de los ya creados.—*Coordinación tributaria.*—*Armonía entre la capacidad tributaria y el interés del Fisco.*—En cuanto se reconoce:

a) Que la citada Ley de 10 de noviembre forma parte de un ordenamiento jurídico «transitorio» iniciado con la Ley de 19 de septiembre de 1942.

b) Al declarar la Ley de 12 de diciembre de 1942 que la actual intervención del Ministerio de Hacienda en la vida financiera de

las empresas mercantiles traspasa la esfera puramente fiscal, si bien existe el obligado enlace por sus recíprocas influencias.

c) La necesidad de que la expresada intervención se ejerza a través del organismo central que tiene a su cargo la gestión de los tributos que fundamentalmente constituyen el gravamen de las empresas como tales.

d) Que, como la ley a que se refieren los dos anteriores apartados expone, es necesario conseguir la más completa coordinación de los impuestos que sobre las empresas recaen o de ellas se derivan, para lograr la adecuada armonía entre el interés del Fisco y la verdadera capacidad tributaria de aquéllos.

e) No es modificativa de la Ley de 22 de septiembre de 1922 sobre Contribución de Utilidades, reformada por la de 16 de diciembre de 1940, ni de la de Beneficios extraordinarios de 5 de enero de 1939, en vigor por la de 17 de octubre de 1941, en cuanto no crea nuevos impuestos o aumenta los ya creados sino que en interpretación de aquellas leyes intenta—según el preámbulo—evitar evasiones fiscales o perjuicios al Fisco, derivados de ciertas combinaciones financieras creadoras de entes jurídicos desintegradores de la Unidad económica, sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, obligada a contribuir o eliminando la posibilidad de que las aportaciones de capital inoperante y las supervaloraciones que en su caso hayan sido atribuidas, pueden tener repercusiones desfavorables para el Fisco y el interés nacional. No parece, sin embargo, que el articulado de la ley concuerde con esta finalidad declarada perseguir.

f) Ser la aplicación del principio general de Derecho, recogido por la jurisprudencia civil—SS. 27-6-1900, 16-6-1915 y 7-5-1927—de que en la calificación de los actos y sus efectos jurídicos debe estarse a lo que resulte de su propia naturaleza y no a los nombres que las partes les den, que rige también en derecho tributario, según doctrina sentada por las sentencias de 1 de diciembre de 1920, 6 de diciembre de 1921, 2 de marzo y 10 de abril de 1935 y, sobre todo, en la de 22 de junio de 1935, cuando dice: «El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable».

D) *La Ley de 19 de septiembre de 1942 desarrolla, en parte, la declaración VIII, 4 del Fuero del Trabajo. Además de interve-*

nir la vida financiera de las empresas se las utiliza como instrumento de una política económica y social, invadiendo el campo del Derecho privado. Como lo justifica y declara el Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas.—El profesor Garrigues, en sus «Tres conferencias sobre el Fuero del Trabajo», pronunciadas en Italia, dice que «como una consecuencia importante del destronamiento del capital en el seno de las empresas, es la obligación impuesta por dicho Fuero a las empresas (VIII, 4) de aplicar los beneficios, una vez atendido un justo interés del capital, a la formación de las reservas necesarias para la estabilidad de las empresas, al perfeccionamiento de la producción y al mejoramiento de las condiciones de trabajo y vida de los trabajadores».

El primer párrafo del preámbulo de la Ley de 19 de septiembre de 1942, declara :

«La conveniencia de fortalecer, con beneficio también del interés público, la economía de las empresas que funcionan bajo el régimen de la sociedad anónima y demás de responsabilidad limitada, aconseja introducir en España una modalidad de reserva legal u obligatoria.»

La Orden de 7 de abril de 1943, reglamentando la aplicación de aquella ley, y de la de 6 de febrero de 1943, dispone, entre otras cosas, la materialización de dichas reservas en el Activo, en los valores que indica, los que materialmente son conservados por entidades extrañas a las empresas propietarias, quedando facultado el Poder público—apartado C) del núm. 12—para determinar que dichas reservas sean «empleadas por las propias empresas en fines de interés nacional».

Como complemento de cuanto queda expuesto nada mejor que copiar las declaraciones producidas por el Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas, D. Alfredo Prados, y recogidas por la Prensa diaria, 13 de abril de 1943, que transcribo literalmente :

«El Ministro de Hacienda, como materia prima de su competencia, viene realizando una función interventora en relación con ciertos aspectos de la economía financiera de las empresas mercantiles, desenvolviendo y aplicando preceptos legales *fundados en los principios del nuevo Estado que, con profundo sentido social, ponen la riqueza del país al servicio de los altos intereses de la Nación.*

»Nuestro Fuero del Trabajo dibuja ya claramente la función que a la empresa corresponde y a su subordinación al bien común; por ello, no obstante el respeto que la iniciativa privada merece como impulso vital de aquélla, se impone la necesidad de encauzar su actuación en el sentido que exija en cada momento el servicio a la suprema conveniencia nacional; y esto, no sólo en virtud del dinamismo que trasciende de la declaración de principios de aquél, sino también por la misma fuerza de la realidad, que ha obligado a países de muy distinta ideología política a coincidir en la exigencia a las economías privadas de los servicios y sacrificios que también exigen, aunque en otro orden de relaciones, a las personas de sus ciudadanos.

»Las aludidas funciones que, en aplicación de los mencionados principios, venía ejerciendo el Ministerio de Hacienda, hacían estrecho el cometido encomendado a la Dirección general de Régimen Jurídico de sociedades anónimas.

»La misma denominación de este Centro resultaba ya inadecuada para cubrir el contenido de la misión que cerca de las empresas corresponde realizar a este Ministerio, pues ni tal misión se circunscribe al aspecto jurídico de las mismas ni se limita a las que adoptan la forma de sociedades anónimas.

»Pero no es ésta la principal razón del cambio operado en este aspecto de la organización central del Ministerio de Hacienda al crearse la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas—dice D. Alfredo Prados—, sino la necesidad de coordinar las medidas de intervención financiera con las correspondientes a la esfera fiscal, pues dada la recíproca influencia que unas ejercen sobre las otras, era obligado que ambos órdenes de materias se atribuyesen a la competencia de una misma dirección.

»Las propias disposiciones dictadas para regular aspectos financieros de las empresas demuestran con frecuencia y bien claramente, el enlace que tales problemas tienen, por lo general, con la recaudación tributaria. Exponente de ello son, por ejemplo, la Ley de 19 de septiembre de 1942 y sus complementarias de 10 de noviembre del propio año y 6 de febrero del actual, en que, junto a la obligación para las empresas de constituir una reserva obligatoria, que habrá de quedar disponible para ser empleada por las mismas en fines de interés nacional, y la de solicitar autorización

administrativa para poder ampliar su capital y, en determinados casos, constituirse o realizar operaciones en territorio español, se establecen ya equitativas desgravaciones tributarias parcialmente compensadoras del sacrificio que la aludida política financiera impone, bien medidas precautorias, tendentes a frenar operaciones de tipo francamente inflacionista, o manejos dirigidos a procurar evasiones fiscales.

»En la propia ley en que se da vida a la Dirección general de Contribuciones y Régimen de Empreras, se establece que los impuestos sobre emisión y negociación de acciones y obligaciones, que venían integrados en la ley del Timbre—más por circunstancias de hecho que por exigencias de técnica tributaria—habrán de tener sustantividad propia. Este precepto no tenía otra significación inmediata que dar estado legal a lo que la propia naturaleza de la imposición desglosada exigía desde el punto de vista del progresivo perfeccionamiento del sistema impositivo.

»La sustantividad propia a que se refiere la citada ley tiene ya existencia real por virtud de la recientemente dictada con fecha 13 de marzo corriente, que regula lo referente al denominado «Impuesto sobre valores mobiliarios».

»Pero lo hecho en relación con este extremo *no significa más que una etapa en el camino que conduce a la unificación en la tributación de las empresas*, suprema aspiración de éstas, que coincide con la tendencia que se marca con la creación del mencionado centro directivo.

»Así lo reconoce el preámbulo de la citada Ley de 13 de marzo actual, al expresar que ésta tiene por objeto recoger en un texto independiente las normas reguladoras de dicho impuesto, «en tanto se encajan en la tributación uniforme de las empresas».

El bien común.—Destaca el Director general de Contribuciones y Régimen de Empresas en las declaraciones leídas, que la función que a la empresa le corresponde se dibuja en el Fuero del Trabajo, dejándola subordinada al bien común, y que el desenvolvimiento y aplicación de los preceptos legales a que hemos hecho referencia, ponen la riqueza del País al servicio de los altos intereses de la Nación.

Ya hemos visto también cómo el primer párrafo del preámbulo de la Ley de 17 de septiembre de 1942 declara subordinar los men-

cionados preceptos a beneficiar el interés común. Es decir, todo está dentro del «bien común», que la ley trata de perseguir. ¿Qué es, pues, el bien común? Dejo la respuesta al P. Azpiazu, tomándola de su libro «Los Precios Abusivos ante la Moral», pág. 126:

«Pero el bien común no es una entelequia precisamente, ni algo que nada tiene que ver con el bien particular y con la libertad y la dignidad personal, sino que, por el contrario, es el bien que se deriva de la integración y coordinación de todos los bienes particulares o, por lo menos, de una gran mayoría de ellos; como que el bien común no sólo no puede oponerse al bien de las personas individualmente consideradas, sino que a él ha de contribuir.

»Precisamente por la confusión que en este punto reina en los últimos tiempos, los actuales Pontífices, sobre todo Pío XI, en sus encíclicas «Quadragesimo anno», de 1931, y «Divini Redemptoris», de 1937, han exaltado esta idea, que vuelve a recalcar sabiamente el actual Pontífice en la alocución radiada que al mundo católico dirigió el día mismo de Pentecostés (1 de junio) de este mismo año 1941. Entender de otro modo el bien común, tanto es como subordinar el hombre a la sociedad y no la sociedad al hombre.

»Luego, ¿nunca habrá obligación moral impuesta por la Ley civil? Impuesta por la voluntad del legislador, probablemente, no; impuesta por la Ley, en cuanto ésta determina un bien común que hay que cumplir bien, al cual estamos obligados antecedentemente a toda Ley, sí.

»Y ésta es la norma a que hay que atender principalísimamente en la Ley civil: el bien común, y de su infracción hay que determinar el quebrantamiento de la Ley.

»Y como el bien común es algo anterior a la Ley y a su promoción obligatoria para todos en conciencia, como nacida del fondo del «ser social» que es, por naturaleza, el hombre, y como ese bien es el que quiere promover y determinar el legislador justo, aparece el bien común como norma de medida en la obligatoriedad de la Ley civil.»

El impuesto como instrumento al servicio de una política.—Resulta, por tanto, que, en parte, la legislación iniciada el 19 de septiembre de 1942 no hace otra cosa que desarrollar el Fuero del Trabajo, Ley eminentemente social.

Bien podemos decir que el Ministerio de Hacienda, a través de

de naturaleza económico-financiera. Las finalidades secundarias de carácter político-económico y político-social no solamente son posibles, sino que se las ve ligadas a normas tributarias. Así, por ejemplo, la política tributaria alemana, desde 1933, fomenta conscientemente el «empresismo» responsable frente a las sociedades de capital. Para compensar la exoneración que se concede a las familias numerosas se grava en mayor escala a los solteros. A veces una finalidad no económico-financiera puede constituir finalidad principal. Así, por ejemplo, el impuesto sobre el patrimonio de los evadidos del Reich se estableció con objeto de evitar la emigración.

De otra parte, el motivo jurídico en que se fundamenta la percepción del impuesto hállese relacionado con la justificación del Estado. Aquella motivación es distinta según la concepción del Estado en las distintas épocas históricas:

1. Según la *teoría de la contraprestación* (teoría medieval), el impuesto constituye el precio de prestaciones estatales. El filósofo inglés Hobbes se expresaba diciendo era «emptae pacis pretium».

Esta doctrina considera la relación entre Estado y ciudadano como una obligación recíproca de deuda. Surgió en el siglo XVII con el Derecho natural.

Afin a esta teoría es aquella otra sobre la creación del Estado por medio de un contrato societario libre de los ciudadanos (Rousseau, *Contrato social*). La teoría de la contraprestación, prácticamente, exige un escalonamiento de los tributos según los beneficios que el Estado concediera a cada ciudadano.

2. Según la *teoría del seguro*, el impuesto es una especie de prima por la protección estatal a vidas y patrimonios. Es la teoría tributaria del preliberalismo del año 1800. Exige un escalonamiento de la tributación con arreglo a la amplitud de la protección.

El importe del impuesto habría de apreciarse según la economía cambiaria; es decir, sobre un porcentaje en relación a los ingresos (principio de tributación proporcional).

3. Para la *teoría orgánica*, el impuesto (teoría del sacrificio) constituye un sacrificio necesario del particular en favor de la generalidad.

La idea de sacrificio se basa en la doctrina orgánica del Estado (Gerke), desarrollada en el siglo XIX y arraigada en el Romanticismo. Esta teoría del Estado ve en éste un todo vivo cuya utilidad

no es aplicable en el particular. La distribución de las cargas deberá hacerse, consecuentemente, según la capacidad de prestación de cada uno, y, por lo tanto, deberá aumentarse el porcentaje al aumentar los ingresos (principio de tributación progresiva).

La teoría orgánica del impuesto contiene un avance manifiesto frente a las teorías utilitarias expuestas en los números 1 y 2. Este criterio dominó las teorías financieras hasta la época actual.

4. Para la ideología nacionalsocialista, pagar los impuestos no constituye sacrificio, sino simplemente el cumplimiento del deber que la Naturaleza impone a cada individuo como tal y cuyas características se regulan por medio de las leyes del Estado. No están el pueblo a un lado y el Estado a otro, sino que el pueblo se encuentra y vive dentro de su Estado (Reinhardt).

Tal concepción nacionalsocialista hállase acorde con la concepción que el proyecto de Código Popular alemán tiene de lo que es la personalidad de un nacional que, como destacó el profesor Pérez Serrano en las conferencias que pronunció sobre el proyecto de Libro primero del futuro Código Popular alemán, en la Escuela Social de Madrid, «todos los nacionales han de dar a la comunidad popular, con su persona y con su patrimonio, lo que necesite aquélla para sostenerse y prosperar. Por lo tanto, habrán de prestar servicio de trabajo y militar, contribuir a las cargas públicas y cooperar a la vida de la colectividad popular activamente y con conciencia del deber».

5. Claro es que en Estado católico, que no puede apartarse en sus fundamentos de lo que es doctrina esencial de la Iglesia, no puede olvidar que ésta considera como errores peligrosísimos—véase la reciente Carta pastoral del Cardenal Segura sobre los principales errores modernos, publicada en *Ecclesia*, en el número correspondiente al 19 de febrero del año en curso—que se afirme que «el hombre no existe sino por el Estado y para el Estado». «Todo lo que él posea en Derecho se deriva de una concesión del Estado.» «El Estado, como voluntad ética universal, es creador del Derecho.» «El Estado es un absoluto ante el cual los individuos y los pueblos son el relativo.» «El Estado en una compleja e indestructible unidad, que no tolera otra soberanía que no tenga dentro de sí mismo, que no admite otro imperio que el de que de él

promana.» «Todo en el Estado. Nada fuera del Estado. Nada contra el Estado.»

II.—NORMA INTERPRETATIVA.

Las leyes tributarias son de interpretación restrictiva. Deben estimarse encuadradas en los límites del sistema tributario de que forman parte.—Es regla admitida y justa de interpretación que las disposiciones tributarias deben ser interpretadas conforme a su sentido estricto y literal, sin que sean lícitas interpretaciones extensivas, doctrina reiteradamente mantenida por la jurisprudencia española. Las leyes de carácter fiscal deben ser interpretadas restrictivamente (Ss. 30 de noviembre de 1904 y 14 de mayo de 1907 y Acuerdo del Tribunal Central de 25 de junio de 1936), no pudiendo serlo extensivamente en perjuicio del contribuyente (S. de 17 de enero de 1904).

El Tribunal Supremo italiano, en Sentencias de 18 de octubre de 1929 y 7 de febrero de 1930, mantiene la doctrina de que, probada la voluntad de observar la Ley, no es jurídico, equitativo ni siquiera materia fiscal estimar que el particular de buena fe está obligado a la interpretación más rigurosa de un texto legal oscuro.

Coordinación tributaria.—El procedimiento fundamental de que se sirve la interpretación lógica de la Ley tributaria consiste en la conexión sistemática de la Ley con las demás leyes, debiendo corresponder al fin de la norma jurídica de la distribución y observar el canon fundamental de la igualdad en la carga de los tributos.

Cuando la Ley permite un cierto arbitrio en su aplicación, ha de estimarse dentro del cuadro de los principios generales expresados por otras leyes que limiten prudentemente aquella finalidad de interpretación.

Débase buscar en aquéllas los elementos necesarios para completar el sistema equitativamente y obviar las imperfecciones dentro de los límites que consientan los criterios jurídicos de las citadas leyes, o, en su defecto, de los principios generales del Derecho financiero, captando el fin que se propuso el legislador. Ha de estarse al espíritu de la Ley como fuente interpretativa, dice la Sentencia de 30 de abril de 1903.

Como destaca el Inspector de los Servicios del Ministerio de

Hacienda, Antonio Saura (1), la Administración de la Hacienda suele interpretar las leyes y reglamentos con Ordenes ministeriales, resoluciones y circulares. Las instrucciones y circulares de un Director general tienen valor interno para la Administración y vincula sólo a los funcionarios, por su dependencia burocrática, a la interpretación dada por ellos, pero no obligan a los demás intérpretes de la Ley tributaria; por tanto, los Tribunales Económico-Administrativos y el Tribunal Supremo pueden prescindir de ellas. Las Ordenes no publicadas no obligan a los Tribunales (S. de 7 de julio de 1906).

Aclara dicho Inspector que, dentro de la denominación genérica de leyes (Ss. de 22 de junio de 1910 y 6 de febrero de 1913), no se comprenden sólo éstas, sino también los reglamentos, decretos, instrucciones, circulares y órdenes dictadas de conformidad con las mismas por el Gobierno, en uso de su potestad, y que un reglamento no tiene más alcance que hacer cumplir la Ley; no puede variar ésta, modificarla y derogar sus preceptos (Ss. de 3 de marzo y 8 de junio de 1911 y 22 de abril de 1913), careciendo de eficacia las disposiciones reglamentarias que no se limitan estrictamente al solo desenvolvimiento e interpretación de la Ley para cuya aplicación se dictan.

Ha de interpretarse, pues, el precepto objeto de nuestro estudio como formando parte del régimen tributario al que se incorpora, recordando que por el apartado f) del artículo 5.º de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 se autoriza al Ministro de Hacienda «para refundir y articular, conforme al estilo tradicional de las leyes, el texto de la reguladora de la contribución sobre las utilidades».

La epíqueya como medio de interpretar la Ley.—Cuando nos encontramos con leyes como la que es objeto de nuestro estudio, carentes de previas normas con arreglo a las que ha de ajustar su conducta el contribuyente, razón por la cual vése la propia Ley en la precisión de declarar ser su propósito garantizar que la actuación administrativa no entorpezca la legítima iniciativa de las empresas, por errónea interpretación de los preceptos o por rígido automatismo en la aplicación de los mismos, razón por la cual la determinación que corresponda en relación con lo que la Ley preceptúa se

(1) «Economía Mundial», núm. 125 de 1943.

adoptará, en cada caso particular, por el Ministro de Hacienda, previo informe del Jurado de Utilidades (art. 6.º), *puede y debe acudir-se a la doctrina de la epiqueya como virtud que interpreta y aplica prudentemente la Ley escrita en los casos y circunstancias no previstos por el legislador*, el cual, sin pretenderlo, contribuye, por los términos generales en que redacta la Ley, a que ésta sea injusta e inicua en determinadas circunstancias, o de personas, o de lugares, o de tiempo.

Al decir del P. Azpiazu en el libro antes citado, página 136 y siguientes, la doctrina de la epiqueya, como virtud importantísima que es, entra de lleno en la vida social y en las aplicaciones del Derecho, aun cuando, de ordinario, se concede poco valor a esta virtud importantísima y a las interpretaciones que de ella nacen.

Supone la epiqueya una interpretación de la Ley, no precisamente verbalista y literal, sino de alto sentido y finalidades subidas; trae consigo la «aplicación» de la misma Ley al caso propuesto. Es virtud delicadísima y difícil, que supone conocimiento exacto de la finalidad de la Ley y del caso y circunstancias propuestos; requiere prudencia exquisita para saber aplicar la Ley sin exageraciones ni mermas de la autoridad. Porque contra el verdadero Derecho no pueden ir la equidad ni la epiqueya, aunque a veces vayan contra el Derecho escrito.

Dice el P. Azpiazu (ob. cit., pág. 137): «Para aplicar justa y exacta la epiqueya, hace falta que la razón o el motivo de aplicación de la Ley cese de un modo, por decirlo así, contrario a la mente del legislador», y cita los siguientes casos:

Supóngase que en un caso cualquiera la observancia de la Ley fuera pecado. Es evidente que la epiqueya ordenaría la posibilidad del incumplimiento de la Ley.

Supóngase que el cumplimiento de la Ley fuera, en determinadas circunstancias, tan duro y arduo, que el legislador no hubiera podido mandarlo sin crueldad; la epiqueya ordenaría la posibilidad del incumplimiento.

Supóngase que, razonablemente, se pudiera interpretar la Ley en un caso de manera que, de haber sido previsto por el legislador, no se hubiera encuadrado en los artículos del precepto. La epiqueya podría ordenar la evasión en aquel caso de la Ley.

Añade: «Urge también considerarla en un aspecto ampliamente

positivo que se traduzca en frases análogas a ésta: «Aquí, en este caso, hay que salirse del Derecho escrito precisamente en favor y apoyo de un más alto Derecho.» Pretende la epiqueya lo que pretende la Ley: dar a cada uno lo suyo; pero lo pretende en cada caso concreto y de una forma adecuada a la situación y al caso.»

Cuando una Ley como la que vamos a estudiar permite, en desviación interpretativa, que se estime como ingresos a favor del Estado lo que es sustancia de la propia empresa (pues, como veremos por ejemplos elegidos al azar, se producen enormes diferencias tributables que hacen pasar aquellos ingresos de 2.000.000 de pesetas a 8.000.000 de pesetas), es preciso interpretarla desechando por absurdo todo lo que conduzca a tal conclusión, máxime cuando no es norma de imperativa y general aplicación, y para ello nada mejor que subordinarse a las normas que hemos establecido como guías de interpretación.

ANTONIO RODRÍGUEZ SASTRE.

Doctor en Derecho.