

BIBLIOGRAFIA

Libros

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: "Tributación del beneficio de la Empresa y de sus partícipes". Prólogo de D. José Larraz. Ed. Revista de Derecho Mercantil, 1949.

Obra de acentuado carácter práctico la denomina su autor, y, añadiremos, de verdadera utilidad para cuantos por exigencias profesionales han de aconsejar y dirigir a sus clientes en sus relaciones con el Fisco, por razón del complejo tributario que bajo la denominación de Contribución de Utilidades grava a las Empresas por los diversos conceptos que comprenden las tres tarifas de esta imposición.

Perfectamente sistematizada la totalidad de la materia abarcada en el título y aun, premeditadamente, rebasada en algunos puntos para no excluir el estudio de la imposición mínima sobre el capital y de ciertos conceptos de Tarifa I a los que se hace simple referencia y que sólo en un sentido lato—hoy por hoy—cabe estimar gravámenes impuestos sobre "beneficios" de verdaderos "partícipes" de las Empresas, representa un estimable esfuerzo constructivo en pro de una mejora de la técnica fiscal, asaz defectuosa, de esta contribución y especialmente de su Tarifa III, a la que, con hipérbole disculpable, dada la profesión del autor, se denomina por éste la imposición más perfecta y acabada de nuestro sistema fiscal.

A este respecto, son interesantes las consideraciones del autor acerca de la naturaleza de los variados impuestos que comprende la Contribución de Utilidades: personal, para la tributación sobre el beneficio de las sociedades; reales, sobre el producto, los restantes, incluidas la imposición mínima sobre el capital (que sólo aparentemente, en los casos generales, incide sobre el capital) de las sociedades, y la exacción sobre los beneficios de las comunidades de bienes y Empresas individuales.

Y es que la integración en un solo texto legal de impuestos de tan diferente naturaleza, recientemente agravada con la inclusión de los comerciantes e industriales individuales (prevista ya en la disposición final segunda de la Ley de 1922) y con disposiciones como la Orden ministerial de 23 de noviembre de 1948, que el autor comenta muy incisivamente, hacen en verdad muy dificultosa cualquier tarea sistematizadora.

Por eso el propio autor dice que sólo pretende construir algo que aspira ser unitario sobre los tributos que integran la Contribución de Utilidades, sin intentar la universalización de unas nociones que, por ser sólo aplicables a esta contribución especial, mal podrían extenderse a un sistema fiscal tan variado como el general de nuestra Patria.

Aunque no estarían de más algunas generalizaciones, sobre todo tratándose de imposiciones de naturaleza semejante. Podemos citar, a modo de ejemplo particularmente interesante, el precepto del artículo 7.º de la Ley reguladora de la Contribución sobre la Renta, cuyo acertado espíritu sugiere tan favorables comentarios al ilustre autor del prólogo de la obra de Albiñana.

Lamenta Larraz que la desacertada interpretación que viene dándose a la regla 1.ª (apartado b) de la disposición 5.ª de la Tarifa III, estimando como beneficios, en concepto de incrementos de valor, lo que en lugar de ser verdaderas plusvalías no son sino "plus precios" dimanados de la depreciación monetaria, esté forzando el sostenimiento de una malísima política de amortización de los activos nacionales con mengua del bien y de la conveniencia del país (1), cuando la teoría económica y la naturaleza misma de la imposición sobre el beneficio, repugna una exégesis que viene a transformar ésta en un desmesurado impuesto sobre el patrimonio de las Empresas.

El autor, en este punto, sostiene que la Tarifa III requiere una norma similar a la que el mencionado artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932 establece cuando ordena que, al señalar como renta, o ingresos imponibles, las ganancias obtenidas con la enajenación de bienes recientemente adquiridos, se tenga en cuenta el valor del dinero en las fechas de compra y de venta. Pero con un criterio al que usualmente se denomina "fiscal", considera que, actualmente, toda revalorización, aun las que en realidad son simples ajustes exigidos por las depreciaciones del patrón monetario, están, desde luego, sometidas a imposición por Tarifa III. Y en distinto lugar enumera como origen de reservas tácitas (integrantes del capital fiscal) las depreciaciones monetarias (2).

Este mismo criterio fiscal aparece en otros muchos lugares de la obra; por ejemplo, al extender el concepto de sujeto pasivo de la Contribución de Utilidades a las uniones o agrupaciones de Empresas, pese a la diferenciación de personalidades jurídicas y a las duplicidades tributarias, fundándose en la existencia de una fuerza económica separada y hasta en motivaciones extrafiscales (págs. 63 y 399); la desintegración del clásico concepto de cuota, que es uno de los pocos de validez general, sin otra utilidad aparente que servir de base a la discutible interpretación que se hace del artículo 3.º de la Ley de 31 de diciembre de 1942 (págs. 513-515); la atrevida concepción de estimar ciertas comunidades societarias (cita como tipos de éstas la sociedad legal de gananciales y la copropiedad naval) como posibles sujetos pasivos de la contribución por Tarifa III; la pre-

(1) Sobre este interesante tema debe consultarse además el artículo de GARRIGUES: *La revalorización de los activos en los balances mercantiles* ("Rev. Dcho. Merc.", núm. 23, septiembre-octubre 1949). Se declara absolutamente conforme con los puntos de vista expresados por LARRAZ, y, entre otros muchísimos aspectos, señala el recto sentido de las amortizaciones, frente al estrecho concepto fiscal usualmente adoptado.

(2) V., sobre estas "reservas latentes", el artículo citado de GARRIGUES. LARRAZ dice que la Administración española viene absteniéndose de computar como capital fiscal los plus a precios no contabilizados que laten en los activos afectados por la depreciación monetaria.

tendida posibilidad legal de exigir a las Empresas la formalización de balances ajustando al valor real la apreciación de los distintos elementos integrantes de su patrimonio (aunque sobre este extremo se exponen a lo largo de la obra criterios un tanto fluctuantes), etc.

No puede extrañar todo esto si se tiene en cuenta la finalidad perseguida y claramente expuesta por el autor al escribir su obra. Alude en ésta a su voluntario servicio al más exigente recato administrativo y también a la obligada lealtad de funcionario, manifestaciones ambas que le honran en cuanto denotan una dedicación íntegra, exenta de difíciles desdoblamientos, a su labor profesional administrativa.

Pero no se juzgue por estas anotaciones que todo, en este interesante volumen, sea un simple dibujo de los más afilados perfiles de la actividad fiscal frente al contribuyente... Al lado de aquellas apreciaciones a que nos referíamos, destacan otras que es preciso citar para que nadie pueda formarse una idea equivocada de este libro: la repulsa de lo que viene a llamar "oportunismo administrativo", como el que cabría adoptar—el autor lo explica claramente—en la estimación del capital fiscal según se trate de hacer tributar a las Empresas por beneficios o por cuota mínima (págs. 145 y ss.); la aceptación del recto criterio de considerar obligaciones para con tercero, al efecto de determinar el capital de los comerciantes e industriales individuales, los saldos de las cuentas personales del cónyuge e hijos de un empresario, aunque la administración de los bienes cedidos a la Empresa corresponda al titular de ésta, cuando los bienes pertenezcan en dominio exclusivo a la mujer e hijos del comerciante (página 160), la delimitación que hace del concepto "lucir en cuentas", rechazando la amplitud inadecuada que se le quiere otorgar recurriendo a simples documentos contables para considerar beneficios pretendidas revalorizaciones, con olvido de que éstas, para ser fiscalmente apreciables, han de reflejarse precisamente en la contabilidad de las Empresas (pág. 212); la crítica de toda actividad administrativa que a título de gestionar un impuesto venga a realizar una verdadera intervención en el libre desenvolvimiento de las Empresas (pág. 240), y la clara distinción concluiremos por no alargarnos, entre las funciones de los órganos gestores del tributo y las que cumplen las declaraciones de las entidades contribuyentes o los informes de los inspectores (págs. 651 a 654).

También son muy interesantes las diversas sugerencias que en la obra se contienen acerca del sentido de las leyes fiscales. En una ocasión dice el autor que el canon latino ("in dubio contra fiscum") frecuentemente recogido por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, debe entenderse superado, puesto que en la concepción actual las leyes fiscales ni son odiosas ni restrictivas de la propiedad (pág. 242).

No nos sería muy difícil convencer al autor de las razones que algunas veces asisten a nuestro más Alto Tribunal para sostener el citado criterio, teniendo en cuenta lo que en la página 309 dice acerca de la ley fiscal y más concretamente de la española, o bien acerca de determinadas resoluciones administrativas en las que se acude a conceptos frágiles y to-

talmente extraños a la Tarifa III (pág. 240). Esta frase, sin que sepamos por qué, nos trae a la memoria la Tarifa IV...

Por todo esto, creemos que la variación del criterio favorable al contribuyente que nuestros Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa suelen aceptar—algunas veces—en pleitos relativos a materia tributaria, ha de venir impuesta, no sólo porque las leyes fiscales alcancen aquellas elevadas características, sino, además, como consecuencia de una actuación administrativa totalmente acorde con las mismas orientaciones.

En resumen: que nuestra literatura fiscal cuenta con una nueva obra, muy bien sistematizada, sobre la Contribución de Utilidades en su parte más importante: la que grava los beneficios de las Empresas y sus partícipes de todas clases.

En ella encontrarán los abogados que hayan de asesorar a esas Empresas un verdadero arsenal de datos y noticias referentes a esta contribución y a su proceso recaudatorio, tanto más útiles cuanto que, por su natural alejamiento de la Administración fiscal activa, más difícil suele resultarles conocer a fondo. No sólo recoge la obra de Albiñana el criterio de liquidación más comúnmente seguido por los órganos gestores de esta rama tributaria, sino también una copiosa y bien estudiada jurisprudencia gubernativa y contenciosa.

Completan la indiscutible valía de esta obra un buen índice alfabético y el texto legal, puesto al día, de la Contribución de Utilidades, al que, por un sencillo sistema de referencias, se adaptan con toda claridad los comentarios contenidos en el libro.

Y para que no deje de ser también útil esta reseña a los lectores de la Revista, les llamamos la atención acerca de algo que la obra no ha podido recoger: nos referimos a la no pequeña elevación de tipos tributarios introducida por la Ley de Presupuestos de 22 de diciembre de 1949, cuya refundición en las diferentes escalas y tipos de la Ley se ha realizado por la Orden ministerial de 3 de abril de 1950.

Jaime MONTERO Y GARCIA DE VALDIVIA
Abogado del Estado.

BETTI, Emilio: "Interpretazione della legge e degli atti giuridici" (Teoría generale e dogmatica). Milano (Giufrè), 1949.

1. El profesor Betti, tras haber enjuiciado la teoría de la interpretación en precedentes estudios monográficos, presenta ahora en esta nueva producción un análisis concreto y pormenorizado de los problemas interpretativos. Por la elevación filosófica de las concepciones generales, por la riqueza temática y el planteamiento casuístico, por la crítica certera y por el espíritu de exhaustividad que llenan la obra, no es difícil predecir que llegará a ejercer un influjo sensible.

2. Dos grandes secciones sirven al autor para la delimitación y el reparto de materias. Una primera, destinada a la Teoría general de la interpretación, y otra, de contenido más concreto, que se dedica a la dog-