FISCAL Y ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL: A) *Exención.* a) *Delegación Nacional de Sindicatos.* b) *Finca del Instituto Nacional de Previsión.* c) *A favor de Municipios.* B) *Nulidad de sentencia.* C) *Premio a los Secretarios de Ayuntamientos por la formación de documentos cobratorios en la Contribución rústica: Naturaleza jurídica de las Leyes de presupuestos.*—II. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: A) *Tarifa 1.ª* a) *Plus de carestía de vida.* b) *Disposición general.* B) *Tarifa 3.ª* a) *Deducción del canon de superficie de minas.* b) *Gastos deducibles.* c) *Falta de pago de la cantidad liquidada.* d) *Cuota mínima.* e) *Liquidación provisional: Deducciones.*—III. IMPUESTO DE DERECHOS REALES: A) *Viviendas bonificables.* B) *Conversión de obligaciones hipotecarias.* C) *Contrato verbal con la Administración.* D) *Error de hecho y de derecho.* E) *Transmisión realizada por subasta: Valoración.*—IV. HACIENDAS LOCALES: A) *Suspensión de procedimiento de apremio.* B) *Plus-valía: Dictamen preceptivo de dos Letrados.*—V. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: A) *Vecindad foral.* B) *Competencia del Jurado Central.*—VI. CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN: A) *Apelación mal admitida.* B) *Falta de defraudación y falta reglamentaria.*—VII. SEGUROS: A) *Aumento de capital: Autorización ministerial.*—VIII. CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: A) *Vicios de procedimiento y vía de jurados.*—IX. CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL: A) *Declaración de lesividad.*

I.—CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL.

A) *Exención.*

a) *Delegación Nacional de Sindicatos* (Sentencia de 11 de febrero de 1955).

Como reiteradamente sostiene el Tribunal Supremo, se declara la incompetencia del Tribunal económico-administrativo central para resolver la pretensión de exención de un edificio de la Delegación Nacional de Sindicatos en virtud del artículo 3.º de la Ley de 6 de noviembre de 1941, ya que las dudas que surgen en cuanto a su cumplimiento se han de resolver por el Ministerio de Hacienda, previa audiencia de la Secretaría General del Movimiento.

b) *Finca del Instituto Nacional de Previsión* (Sentencia de 16 de diciembre de 1954).

El Instituto Nacional de Previsión solicitó de la Dirección General de Propiedades y Contribución Territorial la exención de la Contribución territorial urbana de la finca X adquirida para la instalación de la Agencia del citado Instituto. La citada Dirección General estimó en parte la petición, concediendo el beneficio a excepción de la parte de finca utilizada como vivienda del conserje.

Contra dicha resolución se recurrió ante el Tribunal económico-administrativo central, que desestimó el recurso por aplicación de la Ley de 29 de julio de 1943, interponiéndose el presente recurso contencioso-administrativo que el Tribunal Supremo desestima porque, «con arreglo a lo establecido en el artículo 2.° de la Ley de 29 de julio de 1943, la exención de la Contribución territorial concedida por disposiciones vigentes al Instituto Nacional de Previsión y a cualquier otra entidad de las comprendidas en dicha Ley, se entenderán limitadas a las fincas con destino a la instalación de oficinas y servicios propios de las funciones de tales entidades, y solamente en cuanto a la parte destinada a esos fines, quedando sometidos al pago de la referida contribución los demás inmuebles o parte de los mismos dedicados a renta o a cualquier otra finalidad».

La interpretación del artículo 2.° de la mencionada Ley de 29 de julio de 1943, en concordancia con el artículo 32 de la Ley constitutiva del Instituto Nacional de Previsión de 27 de febrero de 1908, conduce inevitablemente a la doctrina sentada por el Supremo, ya que se habla de «los demás inmuebles o *parte de ellos* dedicados a renta o a cualquier otra finalidad».

No deja de ser un tanto extraña la redacción de dicho artículo, por cuanto la Contribución urbana que grava una determinada finca la grava en su «totalidad», teniendo una cierta atractividad la parte principal respecto a las accesorias; en el caso presente, la existencia de un conserje que ha de ocupar un determinado local, aun cuando sea en pabellón independiente, no deja de tener una cierta relación con la idea de servicio, ya que al mismo tiempo no paga renta alguna por la utilización de la vivienda que él ocupa en razón de su cargo.

c) *A favor de Municipios* (Sentencia de 20 de enero de 1955).

El Tribunal Supremo declara que la exención de Contribución territorial rústica en favor de los Municipios solamente se da cuando los bienes no produzcan renta, y los bienes comunales pierden esta condi-

ción para transformarse en bienes de propios desde el momento en que se utilizan de modo que produzcan renta.

B) *Nulidad de sentencia* (Sentencia de 3 de enero de 1955).

El Tribunal Supremo anula la sentencia recurrida sin entrar en el fondo porque se dictó por el Presidente y dos Magistrados, no existiendo el *quorum* necesario exigido por el artículo 62 de la Ley de 22 de junio de 1894, y artículo 2.° del Decreto de 8 de mayo de 1951; en consecuencia, ordena la remisión de los autos al Tribunal inferior para que dicte la correspondiente sentencia con los requisitos legales.

C) *Premio a los Secretarios de Ayuntamiento por la formación de documentos cobratorios en la Contribución de rústica: naturaleza jurídica de las Leyes de presupuesto* (Sentencia de 17 de diciembre de 1954).

Previa la correspondiente declaración de lesividad por Orden ministerial del acuerdo del Tribunal económico-administrativo provincial de X, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal provincial con el fin de que se anulase la resolución que reconoció el derecho de don Y, Secretario del Ayuntamiento de Z, a cobrar el premio por la formación de documentos cobratorios de la Contribución rústica.

Se dictó sentencia desestimando el recurso, que fué apelada ante el Tribunal Supremo, el cual, tras un razonado estudio, estima la apelación revocando la sentencia de 1.ª instancia.

La Ley de 26 de septiembre de 1941, en su artículo 8.°, dispone que «los Secretarios de los Ayuntamientos que tengan a su cargo la gestión de los documentos fiscales de la Contribución territorial rústica y pecuaria tendrán derecho a percibir del Estado el uno por ciento de las cantidades ingresadas en el Tesoro, como premio de formación de los respectivos repartimientos y listas cobratorias de los contribuyentes».

Se exigen dos requisitos para acreditar derecho al premio:

1.° Que los Ayuntamientos tengan a su cargo la gestión de los documentos cobratorios; y

2.° Que los Secretarios realicen la formación de las listas y repartimientos.

Para que se cumpla el primer requisito es preciso distinguir los dos sistemas de recaudación de la Contribución rústica y fijación de la base imponible: el de amillaramiento y el de catastro.

En el primero (amillaramiento y registro fiscal) la gestión municipal es directa, ya que es el Ayuntamiento respectivo quien conserva y depura los documentos correspondientes repartiendo las cifras globales entre los contribuyentes de su jurisdicción.

A consecuencia de dicho sistema nace el derecho al premio del uno por ciento por la colaboración de los Secretarios en la citada actividad gestora. El régimen de amillaramiento y registro fiscal supone, además del premio de recaudación a favor del funcionario encargado de su confección (Secretario), otro en favor del propio Municipio por la gestión municipal en la contribución en cuestión.

Por el contrario, dicho premio no puede percibirse por aquellos Secretarios cuyos Ayuntamientos tributan por el sistema de catastro, ya que los trabajos son realizados por el Ministerio de Hacienda sin intervención alguna de los Ayuntamientos, no existiendo, por tanto, participación municipal y, consiguientemente, no pudiendo los Secretarios acreditar derecho al premio del uno por ciento, ya que no existe actividad gestora en el régimen catastral.

A mayor abundamiento, la Orden de 23 de octubre de 1941, en su apartado *d)*, establece el derecho al premio en relación con el sistema de amillaramiento, y la de 20 de octubre de 1944, que niega el derecho a participación a los Municipios en régimen de catastro, a menos que haya sido éste confeccionado por ellos mismos en sustitución de los amillaramientos, por iniciativa propia, y como el premio a Secretarios es inseparable y consecuencia de la participación municipal, es claro que donde no exista ésta no puede percibirse aquél.

Hasta aquí la sana doctrina del Supremo, que con claridad expone la diferencia entre los dos grandes sistemas de fijación de la base imponible en la Contribución rústica: el de amillaramiento y registro fiscal o también llamado de cupo, en el cual la cifra global a percibir se reparte por provincias, después por Municipios y después por contribuyentes, y el de catastro, llamado también de cuota, que supone una fijación directa e individual de la base imponible sobre la que girará el tipo para obtener la cuota.

Jurídicamente el sistema de cupo conduce a una obligación tributaria de carácter solidario, y el de cuota a un régimen de obligación tributaria mancomunada simple, ya que cada contribuyente sabe cuánto paga y por qué lo paga, siendo el único responsable ante la Administración.

Como quiera que el Municipio a que se refería el recurso tributaba en régimen de catastro, es clara la carencia de derecho del Secretario del mismo a obtener el premio solicitado.

Pero la doctrina del Supremo es también interesante en el penúltimo considerando, al abordar la naturaleza jurídica de las leyes de presupuesto. La parte recurrida alegaba que se habían consignado en los

presupuestos generales del Estado cantidades correspondientes a los ejercicios 1947, 1948 y 1949 para el pago del premio de formación de repartimientos en los citados ejercicios, tesis combatida por el Supremo de manera clara y rotunda, porque: 1.° Tal consignación se hace solamente para aquellos casos en que se tiene derecho a la aplicación de la Ley de 26 de septiembre de 1941; 2.° Las Leyes de presupuesto no constituyen fuentes de obligación, sino que implican un acto de previsión para que aquéllas puedan ser cumplidas, previo siempre el reconocimiento y liquidación del crédito que tal previsión origine.

Es clásica la distinción entre *leyes en sentido material y leyes en sentido formal:* las primeras son equellas que inciden directa e inmediatamente en la esfera particular, restringiéndola o ampliándola, mientras que las segundas se dirigen a otros órganos del Estado, autorizándolos a realizar alguna gestión o aprobando las ya realizadas.

Las primeras son fuentes directas de obligaciones y derechos, pero no así las segundas, que requieren la actualización por la Administración: y esto último sucede con las leyes de presupuestos, las cuales, desde el punto de vista formal, tienen el rango de Ley, pero desde el punto de vista material suponen un acto administrativo de autorización dirigido al poder ejecutivo para que éste ajuste su actividad a las directrices marcadas por las mismas.

Por tratarse de normas dirigidas a órganos de la misma persona jurídica, no inciden directa e inmediatamente en la esfera particular, sino que precisan pasar por el tamiz del poder ejecutivo y de la Administración.

Toda la rama del derecho presupuestario estudia el carácter de las leyes de presupuesto.

Consignado un crédito en presupuesto, no es exigible mientras la Administración no lo utilice, en casos concretos, a través de la ordenación del gasto correspondiente; asimismo, las obligaciones contraídas extra-presupuesto, sin que figure crédito en el mismo, carecen de validez; cuando en virtud de una sentencia sea preciso hacer frente a un desembolso económico en favor de un particular sin que exista crédito o éste sea insuficiente en los presupuestos, habrá que acudir a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, que modifican la Ley formal de presupuestos por circunstancias sobrevenidas e imprevisibles.

Es decir, que en todo caso, para la exigibilidad de las obligaciones, es preciso la consignación en presupuesto del crédito correspondiente:

1.° Al confeccionar el mismo, en cuyo caso requiere la existencia de la ordenación del gasto en concreto, además de dicha consignación; y

2.° O bien por circunstancias sobrevenidas que conducen a los créditos extraordinarios de suplementos de crédito.

En todos estos casos, las obligaciones son exigibles cuando además

de esta previsión en presupuesto por alguna de las formas antedichas, exista la ordenación del gasto de la Administración.

II.—Contribución de Utilidades.

A) *Tarifa 1.ª*

a) *Plus de carestía de vida* (Sentencia de 16 de febrero de 1955).

El problema planteado consistía en determinar si las cantidades abonadas por la Sociedad X a sus empleados por el Plus de carestía de vida debían tributar como utilidades eventuales, como sostenía la Sociedad, o como utilidades fijas, acumuladas a los sueldos, como resolvió la Administración.

El Tribunal Supremo desestima el recurso por entender que se trata de retribuciones fijas, ya que «los caracteres que asigna a este plus de carestía de vida la Reglamentación del trabajo en las Industrias de la Construcción y obras públicas, aprobada por Orden de 11 de abril de 1946, de ser circunstancial, transitorio y revisable y poder desaparecer cuando fueran superadas las circunstancias que motivaron su creación, no suponen que no reuniera también esta retribución extraordinaria las características de fijeza, periodicidad y devengo, con la misma permanencia que los respectivos sueldos, y que exigen las disposiciones fiscales para que pueda disfrutarse la acumulación a efectos de la Tarifa 1.ª de la Contribución de utilidades, y sin que el hecho de que ese plus mereciera al Ministerio del Trabajo la calificación que acaba de exponerse, suponga otra cosa sino la causa o razón de ser de esa retribución, pero sin que pueda sostenerse con fundamento legal que, en tanto subsistiera, dejaba de reunir los requisitos predeterminados para los devengos periódicos.

La doctrina del Supremo da lugar a dudas, ya que ampliando el concepto de utilidad fija se englobarían muchas de las eventuales *durante su subsistencia.*

Quizá el criterio discriminador habrá que encontrarlo precisamente en la causa o razón de ser de esa retribución.

b) *Disposición general* (Sentencia de 13 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo reitera la doctrina de que para impugnar válidamente disposiciones de carácter general hay que hacerlo a través de los actos concretos que lesionan derechos de índole administrativa.

requiriéndose que se recurran al mismo tiempo las disposiciones de carácter general de las cuales emanan los actos concretos.

Pero el Supremo exige además que dicha impugnación de la disposición general se lleve a cabo en el escrito de interposición del recurso y en el suplico de la demanda, no bastando la mención en los fundamentos de derecho.

La doctrina se mantiene en una línea invariable, argumentando sobre el artículo 3.° de la Ley de lo contencioso-administrativo, y es lógico además que la impugnación de las disposiciones de carácter general deba llevarse a cabo a través del suplico de la demanda y del escrito de interposición del recurso, que son los dos puntos esenciales sobre los que gira la pretensión esgrimida. El suplico vincula al Tribunal, pero no así los fundamentos de derecho.

Otras veces hemos comentado esta materia, y hoy volvemos a reiterar la diferencia existente entre la jurisdicción de agravios y la jurisdicción contencioso-administrativa en cuanto a la impugnación de las disposiciones de carácter general.

Es requisito normal para la interposición de toda clase de recursos (incluso los de naturaleza más objetiva) *la existencia de un interés directo, personal, legítimo e incluso actual* por parte del recurrente: dicho interés es semejante, aunque no idéntico, a la legitimación procesal.

Según esto, las resoluciones administrativas que pueden afectar de manera directa e inmediata a los derechos e intereses de los particulares son las resoluciones concretas, es decir, los actos administrativos de carácter especial; por el contrario, los actos administrativos generales, los reglamentos, en una palabra, no lesionan normalmente los derechos de los particulares, sino que esta lesión se producirá por los actos concretos que los desarrollen. El fundamento de no poderse recurrir las disposiciones de carácter general de manera directa está precisamente en esta carencia de lesión.

En la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo tanto, se admite tan sólo la impugnación indirecta, que más que una verdadera impugnación de la disposición general es una pretensión de inaplicabilidad, porque: 1.° Se recurre directamente el acto concreto, y 2.° Se solicita la *inaplicabilidad* de la disposición general a un caso concreto.

Esta última no surte efectos en el recurso en cuestión, pero en cambio sigue subsistiendo, ya que su derogación no se produce *erga omnes*.

Junto a esta impugnación indirecta o pretensión de la inaplicabilidad la jurisdicción de agravios admite decididamente la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, siempre que infrinjan otras de superior rango (disposiciones con valor de Ley formal).

En este sentido, la jurisdicción de agravios enfoca el problema des-

de el punto de vista de la jerarquía de las normas, más que de los derechos e intereses lesionados. En una palabra, objetiviza el recurso (1).

B) *Tarifa 3.ª*

a) *Deducción del canon de superficie de minas* (Sentencia de 18 de febrero de 1955).

El Tribunal Supremo, estimando el recurso interpuesto, declara deducible de la liquidación del Impuesto de Utilidades, Tarifa 3.ª, del canon de superficie minera, ya que «la Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 incorporó, mediante su artículo 23, a la Contribución industrial el canon de superficie de minas con vigencia a partir de 1 de enero de 1940, disponiendo el artículo 43 que de la cuota por Tarifa 3.ª se deducirá siempre el importe de las cuotas de la Contribución industrial, de lo que indefectiblemente se sigue que el canon de superficie conceptuado como Contribución industrial debe ser deducido de la cuota de Utilidades».

Se reitera, por tanto, la doctrina mantenida por el alto Tribunal de estimar dicha deducción, que debe hacerse de la cuota y no de la base.

b) *Gastos deducibles* (Sentencia de 7 de febrero de 1955).

El Tribunal Supremo resuelve un interesante problema cuyos supuestos de hecho son los siguientes: La Sociedad X satisfizo los años 1939 y 1940 los intereses de sus obligaciones hipotecarias y el importe de las amortizaciones de las mismas, correspondientes a los años 1936, 1937 y 1938; la Administración no estimó deducible como gastos dichas cantidades, porque para que se tengan en cuenta en la liquidación del impuesto han de referirse al ejercicio a que se contrae la liquidación.

El Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto en base a dos razonamientos fundamentales:

1.° Porque motivos de fuerza mayor pueden dispensar de la observancia de tal precepto, y en el caso debatido, el retraso en el pago tuvo justificación en la guerra de Liberación, por lo que tuvo que declararlo a la Hacienda cuando lo realizó.

2.° Porque la fecha de devengo de las referidas amortizaciones e intereses no era la de sus respectivos vencimientos, sino aquella en la que

(1) En la esfera local se admite el recurso contra las Ordenanzas y Reglamentos municipales una vez sean ejecutivos (art. 286, núm. 2, de la Ley de 16 de diciembre de 1950).

los acreedores pudieron legalmente exigirlas, como se desprende de las moratorias concedidas por los Decretos de 27 de agosto de 1938 y 9 de noviembre de 1939, Ley de Desbloqueo de 7 de diciembre de 1939 y la de Contratación en zona roja de 5 de noviembre de 1940; la exigibilidad no nació hasta la Ley de diciembre de 1941 de regularización de cargas financieras; es decir, que hasta esta última fecha subsistió la moratoria, por lo que la Sociedad X pagó cuando no estaba aún obligada a hacerlo.

c) *Falta de pago de la cantidad liquidada* (Sentencia de 22 de diciembre de 1954).

El Supremo continúa la doctrina derivada de textos legales de que para interponer recurso contencioso-administrativo cuando se trate de cuotas liquidadas es preciso el previo pago de la cantidad concreta, por lo que declara la incompetencia de jurisdicción opuesta como excepción por el Fiscal.

d) *Cuota mínima* (Sentencia de 2 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo se encontró ante el siguiente supuesto de hecho: la Sociedad X, dedicada a la industria ferroviaria, optó por tributar como cuota mínima en la cuantía del 15 por 1.000 del capital, según dispuso la Ley de 31 de diciembre de 1942, en lugar de hacerlo por la Contribución industrial.

Liquidada dicha cuota mínima, se recurrió pretendiendo la nulidad de la opción, debido a que, como Empresa ferroviaria, no estaba afectada por la Contribución industrial, y como ésta constituye el término esencial de la opción, ésta era improcedente al amparo de la disposición transitoria 2.ª de la citada Ley.

El Tribunal Supremo no da lugar al recurso porque la jurisdicción contencioso-administrativa es eminentemente revisora, y en el presente caso la liquidación impugnada se llevó a cabo en virtud de la opción de la recurrente, por lo que dicho acto administrativo no infringió ninguna disposición legal y estuvo de acuerdo incluso con la voluntad del contribuyente.

Es lógica la postura del Supremo, puesto que, como asimismo se dice constantemente en materia de exenciones tributarias, no es posible impugnar el acto de liquidación alegando hechos que no guardan relación directa con el mismo, y esto es lo que sucede en el caso debatido.

e) *Liquidación provisional: Deducciones* (Sentencia de 15 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo declara que en las liquidaciones provisionales hechas a base de la declaración de los contribuyentes no es deducible la cuota pagada por Contribución territorial, ya que dicha liquidación no admite más correcciones que las que procedan de posibles equivocaciones aritméticas o errores de hecho.

III.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

A) *Viviendas bonificables* (Sentencia de 13 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo desestima el recurso interpuesto solicitando la bonificación del 90 por 100 de la base por aplicación de lo dispuesto en el apartado *b)* del artículo 6.° de la Ley de 25 de noviembre de 1944, por las siguientes razones:

a) Porque para la bonificación a favor de los contratos de primera transmisión a título oneroso de las casas acogidas a dicha Ley se precisa certificación de la Junta Nacional del Paro de la calificación de bonificable.

b) Porque además debe demostrarse, por la misma certificación, que el edificio ha quedado totalmente construído en el plazo señalado.

c) Porque dicha justificación ha de hacerse en el momento de la liquidación; es decir, en vía de instancia.

d) Porque, en definitiva, dicha exención fué suprimida por el Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948, que derogó la Ley de 25 de noviembre de 1944 en lo que se le opusiera, incluyéndose en la derogación la bonificación de Derechos reales y exceso de timbre que se contenía en la Ley, derogado en favor de la primera transmisión.

Todas estas razones conducen al resultado de no estimar dicha deducción porque además la transmisión se llevó a cabo con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto-ley de 1948.

B) *Conversión de obligaciones hipotecarias* (Sentencia de 20 de diciembre de 1954).

La cuestión planteada ante el Supremo consistía en determinar si la reducción del tipo de interés de las obligaciones hipotecarias efectuadas por la Sociedad recurrente en 1940 implicaba o no transformación

sujeta al impuesto de Derechos reales. El Tribunal Supremo desestima el recurso por entender que, en efecto, la reducción del tipo de interés supuso una verdadera transformación sujeta al impuesto.

El *razonamiento del Supremo es interesante y de un gran contenido* jurídico al distinguir en los títulos obligacionales dos aspectos:

a) El aspecto material, en cuanto contrato de préstamo; y

b) El aspecto formal, de valores mobiliarios suceptibles de transmisión, lo que los diferencia del contrato normal de préstamo, especialmente en lo relativo al interés que es esencial en los títulos valores, y por ello cualquier alteración que se produzca y afecte a esa rentabilidad de dinero desembolsado ha de influir necesariamente en la mayor o menor estimación de los valores de contratación bursátil o particular.

C) *Contrato verbal con la Administración* (Sentencia de 2 de febrero de 1955).

Los supuestos de hecho que dieron lugar a la resolución del Supremo fueron los siguientes: La Dirección General de X adquirió doscientos ejemplares de la obra Y, librándose mandamiento de pago en firme a favor del señor X; la Abogacía del Estado de la Delegación Central del Ministerio de Hacienda liquidó Derechos reales por el contrato de suministro a la Administración de bienes muebles. Interpuesto recurso ante el Tribunal económico-administrativo central por entender que se trataba de contrato verbal, fué desestimado, interponiéndose el recurso contencioso, que el Tribunal Supremo estima, declarando que no está sujeto al impuesto de Derechos reales el contrato de compra-venta de libros a que se refería el expediente originario.

De los antecedentes del expediente sólo consta la existencia de un libramiento de pago a favor del recurrente, sin que existiesen otras actuaciones, habiéndose llevado a cabo la liquidación al dorso de dicho libramiento.

El Supremo afirma que, «aun cuando conforme al artículo 2.° de la Ley y 5.° del Reglamento el contrato de compra-venta de muebles, en general, es acto sujeto, y a tenor de los 3.° y 6.°, respectivamente, su modalidad verbal es acto exento, incumbiendo en este trance, y en principio, al contribuyente, una vez reconocida por él la existencia de contrato, la prueba de la exención, sin embargo, no puede olvidarse que el artículo 44 del citado Reglamento preceptúa que para que sea exigible el impuesto, tratándose de una convención, ha de estar «expresamente consignada por los contratantes»; de donde se infiere la obligación de justificarlo por parte de la Administración, como hecho básico determinante de la imposición, cual pudo hacerlo fácilmente en el caso de autos de

haber existido en sus oficinas el contrato escrito; mas careciéndose a tal respecto de la referida justificación en el expediente, pues sólo consta la simple referencia contractual a que se alude en el libramiento de pago y el reconocimiento del contribuyente, quien a la vez afirma su modalidad verbal, obliga a concluir que, por no estar acreditada la convención «expresamente consignada por los contratantes», ha de conceptuarse verbalmente celebrado el contrato de compra-venta de libros por el Estado, a que estos autos se refieren».

Asimismo, argumentando de acuerdo con los principios del Código civil, en el contenido de sus artículos 1.278 y 1.280, en relación con la forma de los contratos, manifiesta que «esto expuesto, no convalida la exacción fiscal por impuesto de Derechos reales; antes al contrario, la excluye el texto del artículo 6.°, número 5.°, del *Reglamento, en cuanto* por él no se exceptúan del impuesto los contratos verbales cuyo cumplimiento requiera que consten por escrito, porque un contrato de compraventa de libros, cualquiera que sea su cuantía, *no requiere* para su cumplimiento «validez u obligatoriedad, la forma escrita, ya que para esta índole de contratos rige el artículo 1.278 del Código civil, a tenor del cual son obligatorios, cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado, y si el artículo 1.280 previene que cuando su cuantía exceda de 1.500 pesetas deberán constar por escrito, este precepto ha de conjugarse con el 1.279, preceptivo de que si «la ley exigiere otorgamiento de escritura u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones propias de un contrato, los contratantes podrán compelerse recíprocamente a llenar aquella forma; lo que quiere decir que si no lo hacen es de perfecta validez y exigibilidad lo convenido verbalmente, y, en consecuencia, el contrato de mérito, como verbal, que no exige para su cumplimiento la forma escrita, está exento del impuesto de Derechos reales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.°, número 5.°, del Reglamento, y 3.°, número 5.°, de la Ley».

Por último, la «existencia de un libramiento de pago no supone que el contrato a que se refiere sea escrito, porque si bien es cierto que el artículo 48, apartado 4, del Reglamento de impuesto dispone que para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y venta de muebles al Estado bastará que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, no puede aplicarse tal significación a los libramientos de pago, ya que no se trata de diligencia encaminada a hacer efectivo el pago, sino más bien se refiere a la efectividad del mismo llevada a cabo por la Administración, que además se produce normalmente, ya que es documento implícito necesario para todo pago a cargo del Tesoro público, y resultaría inoperante la redacción del artículo 48 al hacer mención expresa de dicha diligencia o actuación administrativas».

La sentencia en cuestión tiene interés, puesto que admite la existen-

ia de contratos verbales con la Administración a efectos del impuesto e Derechos reales —doctrina sentada ya en la de 29 de septiembre e 1951—, si bien hay que advertir que se tratará de casos excepcionales o corrientes, y ello por las siguientes razones:

1.ª Una de tipo general, y es que la Administración pública, en virıd del principio de articulación de sus órganos, ha de formar su voıntad a través de un procedimiento complejo y totalmente reglado por l derecho público, lo que da lugar a actuaciones escritas: Existen actos dministrativos anteriores a todo contrato, aun de Derecho privado, y ctos posteriores al mismo.

Todo contrato, en efecto, requerirá una aprobación de proyectos, una utorización en cuanto a la forma de contrato, según los casos, y, en fin, na formalización del mismo, y siempre la forma escrita será requisito asi imprescindible para la Administración.

2.ª Con arreglo a lo dicho anteriormente, y de acuerdo con el arículo 48, apartado 4, del Reglamento del impuesto, que dispone que ara la exacción del mismo en los contratos de suministro y de venta de ıuebles al Estado, bastará que exista cualquier diligencia o actuación dministrativa escrita, se deduce la restringida aplicación de los contraos verbales con la Administración, porque siempre, o casi siempre, se arán dichas diligencias o actuaciones administrativas.

Pero en el caso concreto contemplado por el Supremo se producía la xcepción, y ello porque el libramiento de pago, único documento de uya constancia la Administración supone la naturaleza escrita del conrato, no entra dentro del concepto de diligencia o actuación administrativa relacionado con el contrato en particular.

El libramiento o mandamiento de pago es un acto administrativo de arácter interno dirigido de un órgano a otro de la propia persona jurí.ica, del que derivan efectos a favor de un tercero interesado: su inumplimiento da lugar a responsabilidades de tipo disciplinario frente l ordenador, e incluso de tipo civil frente al interesado.

Como se trata de un requisito esencial para que se pueda efectuar el ıago a cargo del Tesoro público, es lógico que no esté englobado en las lamadas diligencias o actuaciones administrativas del artículo 48, aparado 4, del Reglamento del impuesto.

D) *Error de hecho y de derecho* (Sentencia de 11 de diciembre le 1954).

El problema planteado se reducía a determinar si la inaplicación por a Administración de la Ley de 16 de junio de 1942 constituía error de ıecho o de derecho: en el caso de constituir error de hecho, daría lugar

a la revocación del acuerdo impugnado y a la devolución de las cuotas ingresadas indebidamente; en el supuesto de tratarse de error de derecho, habría que entrar en el fondo del asunto para examinar la pretensión.

La citada Ley de 16 de junio de 1942 estableció un trato de favor para los contratos que constasen en documento privado no presentado a liquidación en el plazo de treinta días siguientes a su formalización, como ordenaba el artículo 107 del Reglamento del impuesto de 29 de marzo de 1941, trato de favor que se manifiesta por la condonación de multas y la reducción de las cuotas a las dos terceras partes de su importe, pero con la condición de que dichos documentos se presentarán dentro de los treinta días siguientes a la publicación de dicha Ley que se llevó a cabo el 4 de julio de 1944.

El planteamiento del recurso tuvo como causa la liquidación complementaria, al elevarse a escritura pública un documento privado previamente liquidado el 27 de agosto de 1942.

El Tribunal Supremo niega que se trate de un error de hecho la inaplicación de la citada disposición legal, porque el artículo 208 del Reglamento del impuesto relaciona como errores materiales o de hecho la equivocación aritmética al verificar la operación o señalamiento del tipo que corresponde al documento liquidado, la duplicidad de pago de la misma cantidad en una o en distintas oficinas liquidadoras, pero en los casos de interpretación de un concepto legal, no se trata de un error de hecho, sino típicamente de un error de derecho, como es el caso presente.

Asimismo, examinando el fondo del asunto, desestima el recurso, puesto que no se cumplió el requisito de la presentación dentro del plazo.

Siempre es cuestión interesante, y a veces de difícil diferenciación, lo que sea error de hecho y error de derecho. Las consecuencias jurídicas son totalmente distintas: el error de hecho puede en cualquier momento ser subsanado por la Administración o a petición del recurrente; la Administración puede revocar los actos administrativos con error de hecho no sólo en materia de personal y sin limitación del plazo de cuatro años; asimismo, la jurisdicción de agravios sienta la doctrina de que el error de hecho puede abrir la vía de revisión.

Por el contrario, el error de derecho no produce ninguna de las consecuencias anteriores.

La dificultad aumenta al tratar de determinar lo que sea error de hecho, puesto que dentro del mismo caben diversas figuras, entre ellas el error aritmético o error matemático; el artículo 208 citado parece que equipara error de hecho a error material, aun cuando éste no sea sino un matiz del primero.

E) *Transmisión realizada por subasta: Valoración* (Sentencia de 11 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo desestima el recurso interpuesto con la pretensión de que el valor de una finca adquirida mediante subasta fuese el de adjudicación, porque el Reglamento del impuesto de 7 de noviembre de 1947 dispone, en el núm. 3.° del artículo 80, al hablar de los medios de comprobación, «que en las transmisiones de fincas hipotecadas (será) el valor asignado a ellas para la subasta por los interesados, en cumplimiento del artículo 130 de la Ley hipotecaria vigente, siempre que la transmisión tenga lugar entre los propios interesados o sus herederos», y como quiera que la finca se adjudicó a la entidad ejecutante, la Administración obró rectamente al tomar como valor el de un millón cuatrocientas mil pesetas.

IV.—Haciendas locales.

A) *Suspensión de procedimiento de apremio* (Sentencia de 11 de febrero de 1955).

El Ayuntamiento de X giró liquidación por el arbitrio de solares sin edificar a nombre de don Y, en relación con los ejercicios económicos de 1931 a 1935, interponiéndose recurso económico-administrativo ante el Tribunal provincial. Con posterioridad, el interesado elevó instancia al Delegado de Hacienda solicitando la suspensión del procedimiento de apremio que se le seguía por la Administración, habiéndole sido embargada la finca en cuestión para responder del pago del arbitrio, por lo que podían causarle un grave perjuicio caso de llegarse a la venta de la misma.

El Tribunal provincial entendió de este incidente acordando la suspensión del procedimiento de apremio hasta la resolución del recurso económico, interponiéndose recurso contencioso ante el Tribunal provincial, que fué desestimado por tratarse de facultades discrecionales.

El Tribunal Supremo, aceptando los Considerandos de la sentencia apelada, confirma resolución del Tribunal provincial porque, en definitiva, el Tribunal económico había utilizado la facultad que le confería el artículo 329 del Estatuto municipal.

B) *Plus-valía: Dictamen preceptivo de dos Letrados* (Sentencia de 27 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo estima que existe defecto legal en el modo de proponer la demanda, porque el artículo 207 de la Ley municipal de 29 de octubre de 1935, vigente cuando el Ayuntamiento de X adoptó su acuerdo de interposición del presente recurso, dispone que ha de preceder el dictamen de dos Letrados a los acuerdos de los Ayuntamientos, para el ejercicio de acciones ante los Tribunales de justicia, y como al acuerdo del mencionado Municipio sólo precedió el dictamen de un Letrado, es clara la existencia de dicho defecto.

V.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

A) *Vecindad foral* (Sentencia de 3 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo sienta una interesante jurisprudencia, que puede resumirse en los siguientes puntos:

1.° Que la disposición del número 1.° del artículo 6.° del Reglamento de 22 de junio de 1894, de que no son materia de recurso contencioso-administrativo las declaraciones de la Administración sobre su competencia o incompetencia para el conocimiento del asunto, se aplica solamente cuando se refieran a competencia o incompetencia absolutas en relación con otro Poder o Fuero, pero no cuando el pronunciamiento impugnado se limita a declarar la competencia o incompetencia de determinados órganos de la Administración.

Es decir, que la *declaración de competencia* del Jurado Central de Contribución sobre la Renta puede ser objeto de recurso sin que se oponga la excepción del artículo anteriormente citado, y ello es lógico si se distingue claramente entre las relaciones interfuncionales que nacen de las tres funciones del Estado, legislación, administración y jurisdicción, y las relaciones interorgánicas dentro de la función administrativa o ejecutiva: tan sólo a las primeras se aplica la excepción del artículo 6.°

2.° Las discusiones relativas a la vecindad foral de un contribuyente se rugulaban por la Ley de 8 de noviembre de 1941, de concierto económico con Navarra, y por ello, en caso de discrepancia entre la Delegación de Hacienda de Navarra y la Diputación foral, respecto al domicilio del contribuyente, se someterá el caso a la Dirección General de Contribución sobre la Renta, para la resolución que proceda, pudiendo recurrir en revisión, la citada Diputación, en el plazo de tres meses, por la declaración especial a que se refiere la disposición 5.ª del artículo 3.° de dicha Ley.

3.° La Dirección General de la Contribución sobre la Renta tiene dos competencias distintas:

a) La que tiene para resolver las cuestiones de vecindad foral, en relación con la citada Ley de 1941, y

b) La que tiene para declarar la competencia del Jurado Central con vistas a la fijación de bases imponibles.

Es lógico, por ello, que, planteándose dudas en cuanto a la vecindad foral de un contribuyente, deba resolverse este asunto con carácter previo a la propia fijación de las bases, puesto que no se trata ya de una obligación tributaria entre la Administración y el particular, sino que entra como tercer interesado otra Administración pública con derecho de imposición; es decir, la Diputación de Navarra, que puede ser perjudicada de resolverse unilateralmente la cuestión de la vecindad por la citada Dirección General.

Por lo tanto, la competencia del Jurado Central puede ser declarada por la Dirección General tan sólo cuando se resuelva favorablemente la primera cuestión de la vecindad. En armonía con lo dicho, el Tribunal Supremo anula la orden recurrida dictada por la Dirección General de Contribución sobre la Renta, por delegación ministerial, ordenando la reposición del expediente al trámite de audiencia de la Diputación de Navarra, con el fin de que por los trámites establecidos se resuelva la cuestión de vecindad.

Es de gran importancia esta sentencia, por los distintos problemas que aborda: el primero, de gran importancia, sobre el alcance del artículo 6.° del Reglamento del recurso, que resuelve rectamente: la inexistencia del recurso contencioso debe de darse tan sólo cuando la Administración se declara competente o incompetente en relación con las demás funciones del Estado (legislación, jurisdicción), ya que, de admitir un concepto de competencia o incompetencia amplio dentro de la propia Administración, se cerraría la vía de recurso, no quedando a los interesados más que la excitación del planteamiento de la cuestión de competencia.

La competencia puede ser examinada desde el punto de vista funcional y desde el punto de vista orgánico: lo primero conduce a las relaciones entre las funciones del Estado que desembocan en el posible planteamiento de cuestiones de competencia propiamente dichas; desde el segundo punto de vista, la competencia se divide normalmente en competencia por materia, por grado, por territorio y por razón del tiempo. Pues bien, la competencia orgánica no está incluída normalmente dentro de la excepción del artículo 6.°

B) *Competencia del Jurado Central* (Sentencia de 25 de enero de 1925).

El Fiscal opuso como excepción la falta de lesión de un derecho administrativo a favor del recurrente, por tratarse de un acto administrativo que declaraba simplemente la competencia del Jurado Central de Contribuciones sobre la Renta, sin que hubiera sido fijada la base.

El Tribunal Supremo, en el primer Considerando de la sentencia a que se ciñe este comentario, desestima la excepción porque el recurso contencioso-administrativo está concebido no sólo para casos de vulneración de derechos administrativos de los recurrentes, sino también para aquellos otros casos de lesión de derechos aunque no les ocasione *perjuicios* económicos en sus intereses.

La doctrina del Supremo es acertada, aunque quizá la fundamentación no sea lo suficientemente enérgica como para enervar la excepción propuesta.

En efecto, la vía de Jurados en materia fiscal se propone para fijación de *bases* que son señaladas en conciencia por dichos organismos, de manera que la resolución, en cuanto al fondo, no puede ser impugnada en vía contenciosa, por pertenecer al orden discrecional, y así lo reitera el Tribunal Supremo en numerosa doctrina; podrán impugnarse los actos administrativos de liquidación llevados a cabo como consecuencia de las bases establecidas, sólo por vicios de forma o por no estar sujetos los interesados a la obligación tributaria.

En cambio, lo que sí es en todo caso recurrible, y así lo establece claramente la Ley de 16 de diciembre de 1954, es el acto administrativo que declara la competencia de los Jurados de la Contribución sobre la renta, porque pueden suponer *una verdadera lesión de los derechos de los interesados*, puesto que sustraen de la competencia jurisdiccional nada menos que la revisión de las bases en cuanto al fondo.

Además, el Tribunal Supremo *habla de derecho e interés*, distinguiéndolo porque en el primero no hay materia económica lesionada, mientras que los intereses se refieren siempre a un perjuicio económico.

Esta distinción entre derecho e interés no tiene antecedentes en el Derecho administrativo; los intereses son situaciones jurídicas inferiores a los derechos, pero también protegibles, sin que concurra necesariamente el carácter económico; cuando la Ley quiere exigir lesiones económicas lo dice expresamente (por ejemplo, para declaración de lesividad en algunos aspectos).

VI.—CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN.

A) *Apelación mal admitida* (Sentencia de 2 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo declara mal admitidas las apelaciones interpuestas por el Fiscal y por el señor X contra sentencia del Tribunal Provincial contencioso-administrativo porque la cuantía no excedía de 20.000 pesetas; y ello porque la Orden ministerial de 18 de mayo de 1945, aclaratoria de las de 4 de noviembre de 1906 y 14 de junio de 1928, disponían que «los derechos oro señalados en el Arancel de Aduanas a una mercancía objeto de defraudación serán los que se tomen como base para determinar competencia jurisdiccional, y en cuanto a la penalidad a imponer se señalará y exigirá en moneda corriente; es decir, incrementando los derechos arancelarios en oro el cambio o recargo que oficialmente sea de aplicación».

La doctrina sentada es justa y legal por cuanto la cuantía oro es criterio invariable en cuanto a la competencia en materia de defraudación, ya que una cosa es la valoración en relación con la competencia jurisdiccional (valor oro) y otra la valoración a efectos de penalidad y que se exige en moneda corriente previo el cambio correspondiente.

La misma doctrina se mantiene en la sentencia de 23 de diciembre de 1954.

B) *Falta de defraudación y falta reglamentaria* (Sentencia de 30 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo sienta la doctrina de que la falta de defraudación equivale a un engaño que requiere un perjuicio patrimonial a tercero; incluso en aquellas figuras tipificadas por la simple actividad que se consuma por la mera infracción de los preceptos reguladores de la fabricación, tenencia y circulación de géneros gravados, ha de existir el dolo específico, así como también derechos defraudados que servirán de base para la fijación de la sanción.

La defraudación, por tanto, es normalmente una falta «de resultado» y no de «simple actividad».

Por el contrario, cuando no existan derechos defraudados por haberse pagado el impuesto, o no existe dolo, tan sólo puede existir una falta reglamentaria, como sucedía en el caso contemplado por el Supremo: En efecto, los almacenistas vendedores al por mayor de alcoholes vienen obligados a expedir vendís en toda venta de más de 16 litros, a tenor de lo dispuesto en los artículos 61, 62 y 67 del Reglamento de 21 de marzo

de 1947, y por ello el incumplimiento de dicha formalidad, sin más, no constituye falta de defraudación, sino falta reglamentaria.

El Tribunal Supremo continúa una tradicional doctrina de diferenciación entre dos conceptos, cuya propia terminología se entrecruza en las disposiciones administrativas: 1.°, las faltas de defraudación, y 2.°, las faltas reglamentarias. Las primeras, contempladas por la Ley de Contrabando y defraudación de 14 de enero de 1929, como categorías distintas de los delitos (cuya naturaleza administrativa ha sido unificada por la Ley vigente de 7 de noviembre de 1953), y las segundas, previstas en las distintas reglamentaciones de los impuestos concretos.

Sucede, sin embargo, que se suelen barajar indistintamente ambos términos, y así en las faltas reglamentarias se habla de «defraudar» y adjetivos similares que puedan inducir a confusión en cuanto a procedimiento y cuantía de las sanciones.

Es lógica la posición del Supremo al exigir, para que exista falta de defraudación, los requisitos de perjuicio patrimonial a tercero y el dolo específico, y por exclusión, aquellas faltas que no tengan ambos requisitos serán simples faltas reglamentarias.

Desde el punto de vista contencioso-administrativo, el Tribunal Supremo, estimando el recurso de plena jurisdicción, no solamente revoca o anula el acuerdo impugnado, sino que reforma el acto administrativo, llevando a cabo una conversión jurídica de falta de defraudación a falta reglamentaria, con la imposición de la sanción económica correspondiente.

VII.—Seguros.

A) *Aumento de capital. Autorización ministerial* (Sentencia de 7 de diciembre de 1954.

La Sociedad de seguros X acordó elevar su capital social, de cinco a seis millones de pesetas, así como la modificación del artículo 5.° de sus Estatutos. Dicha Sociedad interesó de la Dirección General de Seguros la aprobación de la modificación últimamente mencionada, siendo resuelto por Orden ministerial que procede la aprobación solicitada y se *autoriza* el aumento de capital de la Sociedad, exigiendo una prima por cada una de las acciones puestas en circulación.

Se interpuso recurso contencioso-administrativo, alegando, en primer lugar, la incongruencia de la resolución, así como su falta de motivación jurídica, por lo que se pretendía su nulidad y subsidiariamente se suplicaba la revocación de la misma, en cuanto al fondo del asunto.

El Tribunal Supremo desestima los vicios de forma alegados, porque, a su juicio, existió motivación jurídica suficiente, ya que se invocan distintas disposiciones, así como las circunstancias que en dicho caso

concurren; por otra parte, no existe incongruencia, ya que la Sociedad solicitó la aprobación de la modificación del artículo 5.° de los Estatutos, «puesto que la Orden ministerial lo que hace es resolver en la forma que estimó procedente la petición».

Entrando en el fondo del asunto, el Supremo revoca la Orden impugnada porque el aumento de capital no precisaba autorización administrativa, ya que se había llevado a cabo con cargo a fondos de reserva voluntaria de la Sociedad, excepción prevista por la Ley de 19 de septiembre de 1942, y por tanto, la prima sobre la emisión de las acciones no puede exigirse puesto que depende de la citada autorización; sin embargo, dicha prima podrá ser exigible aun sin la necesidad de obtener la autorización previa, siempre que esto se haga por el Ministerio y no por el Jurado de Utilidades, por lo que el Supremo deja a salvo las facultades del Ministro para la fijación de la cuantía.

El comentario que sugiere esta sentencia se ciñe exclusivamente a uno de los vicios de forma alegados por el recurrente: la incongruencia de la resolución.

La incongruencia supone resolver sobre puntos no debatidos ni pedidos por la parte.

En el caso presente, los hechos fueron los siguientes: la Sociedad X, que desarrollaba una actividad de seguros, acordó en Junta general la modificación de sus Estatutos, así como el aumento de capital.

Elevó petición al Ministerio de Hacienda en cuanto al primer extremo, y éste resolvió en cuanto a los dos.

Conviene distinguir entre las intervenciones administrativas referentes a las *Sociedades* en cuanto empresarios, y las intervenciones administrativas en cuanto a la *Empresa ejercitada*: el aumento de capital social para las Socidades que lo tenían superior a cinco millones de pesetas, requría *autorización* administrativa, es decir, que se trataba de una intervención sobre la *Sociedad empresaria*, sin que juegue para nada la Empresa ejercitada.

Por el contrario, el ejercicio de la Empresa de seguros lleva consigo una intervención administrativa también independiente del capital social que la Sociedad haya adoptado (Sociedad Anónima, que es el único empresario normal de dicha Empresa).

Pues bien, puede ocurrir que se trate de una Sociedad cuyo capital exceda de cinco millones de pesetas y que además ejercite la Empresa de seguros, en cuyo caso estará sometida a la autorización en cuanto Sociedad y a la aprobación de las modificaciones en cuanto a la Empresa ejercitada.

Las Empresas de seguros precisan la aprobación de cualquier modificación estatutaria.

Resumiendo, diríamos que la intervención sobre el aumento de capital de las Sociedades constituye una *autorización*, mientras que la inter-

vención administrativa referente a la Empresa de seguros constituye más bien una *aprobación* de lo acordado en Junta general.

En el presente caso, la Sociedad elevó petición para que se aprobase la modificación estatutaria, pero no para que se autorizase el aumento de capital, al cual creía tener derecho sin la previa censura administrativa.

Por ello el Tribunal Supremo debió de estimar la incongruencia, puesto que, en efecto, la Orden ministerial se extralimitó en cuanto a la petición: al no hacerlo, confundió los conceptos de Sociedad y Empresa y las intervenciones administrativas en cada una de ellas.

Ahora bien, decir que existe incongruencia no es suficiente para anular una resolución administrativa; el Tribunal Supremo, una vez admitida la existencia jurídica de la incongruencia, debió de preguntarse si en la vía gubernativa dicho vicio puede afectar a la validez y eficacia de un acto administrativo.

Evidentemente que no: la incongruencia, de gran trascendencia en la vida jurisdiccional, que abre incluso la vía de recurso de casación en lo civil, no tiene la misma importancia en lo administrativo, ya que en dicha vía, al presentar una solicitud ante un organismo administrativo, éste adquiere *plenitud de facultades* en cuanto al objeto debatido, pudiendo incluso empeorar la situación del particular, que en modo alguno lo quiso: la *reformatio in pejus*, en efecto, se da en la vía administrativa, en vía de instancia e incluso en vía de recurso, según dispone el artículo 20 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo (caso distinto ha resuelto la jurisdicción de agravios al estimar que en el recurso de reposición previo al de agravios no es posible empeorar el acto administrativo impugnado por el particular; pero ello es consecuencia de que el recurso de reposición constituye una fase no administrativa, sino ya jurisdiccional, del concepto complejo del recurso de agravios).

Creemos, por tanto, que en sanos principios jurídicos el Tribunal Supremo debió admitir la existencia de una incongruencia, pero debió añadir que dicha incongruencia no afectaba a la validez de la Orden recurrida: el error parte de estimar que la Compañía recurrente solicitó «la aprobación del aumento de capital», y ello porque dicho aumento no se aprobó, sino que se autorizó, y además porque lo que la Compañía solicitó fué la aprobación de la modificación del artículo 5.° en razón a la Empresa ejercitada: la de seguros.

VIII.—CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

A) *Vicios de procedimiento y vía de Jurados* (Sentencia de 10 de diciembre de 1954).

El Supremo desestima el recurso interpuesto por la Sociedad X contra resolución del Tribunal económico-administrativo central sobre liquidación por beneficios extraordinarios en relación con las bases fijadas por el Jurado especial de esta contribución. Tiene interés esta sentencia, que sigue reiterada doctrina por otra parte, porque deslinda las facultades revisoras de la jurisdicción contencioso-administrativa en relación con las vías de Jurado.

En efecto, la fijación de la base imponible, en la mayor parte de las contribuciones, puede llevarse a cabo *directamente* por los trámites de la declaración del contribuyente, inspección y resolución de la Administración fiscal correspondiente, o por la *vía de Jurado* (la mayor parte de las contribuciones conocen esta institución, que recientemente se instaura incluso en la Ley del Timbre).

Los Jurados, Tribunales de carácter administrativo, tienen como finalidad exclusiva la fijación de la base imponible, resolviendo en conciencien las propuestas de los inspectores.

Contra las resoluciones de los Jurados en esta materia de fondo no es posible recurso alguno, puesto que se trata de facultades totalmente discrecionales: la vía de Jurado suele tener dos grados (Jurados provinciales y Jurado central).

Ello no obstante, el contribuyente no queda totalmente desamparado en estos casos; lo que sucede es que habrá que esperar a que se dicte el acto administrativo de liquidación, es decir, el que aplica el tipo a la base fijada por dicho Jurado (acto de fijación o de comprobación), contra el cual se podrá interponer recurso económico-administrativo y posterior contencioso, pero cuyos fundamentos habrán de ceñirse a dos aspectos fundamentales: 1.° Se podrán discutir los vicios de procedimiento; y 2.° Se podrá discutir la obligación de tributar, es decir, la sujeción o exención del contribuyente concreto.

Queda fuera de la resolución jurisdiccional, por lo tanto, todo lo referente a la base en sí, pero en cambio, entran dentro de la competencia jurisdiccional, y a *contrario sensu* no pueden ser examinados por los Jurados respectivos, los vicios de procedimiento y la sujeción o no al impuesto.

El Tribunal Supremo examina los dos puntos incluídos en su jurisdicción, llegando a la conclusión de que para que exista vicio de procedimiento eficiente para invalidar las actuaciones han de ser determinantes de la nulidad por su naturaleza y causantes de indefensión, y no ha-

biéndose producido estos vicios en el caso debatido, no procede anular las actuaciones; y entrando después en el fondo, llega a la conclusión de que la Sociedad recurrente está sujeta a tributación por beneficios extraordinarios en los ejercicios liquidados.

IX.—Contribución industrial.

A) *Declaración de lesividad. Acto confirmatorio* (Sentencia de 17 de enero de 1955).

La Orden ministerial de 30 de julio de 1949 declaró lesivo el acuerdo de la Administración de Rentas Públicas de X de fecha 22 de septiembre de 1945, interponiéndose el correspondiente recurso ante el Tribunal provincial contencioso-administrativo.

El citado Tribunal desestima el recurso, y el Supremo confirmó dicha sentencia porque el acuerdo de 22 de septiembre de 1945 fué reproducción de otro anterior de 1943, y, en consecuencia, se declaró de oficio la excepción de incompetencia de jurisdicción.

Uno de los requisitos de impugnabilidad del acto administrativo es el de que no sean reproducción o confirmación de otros anteriores consentidos y firmes; *este requisito se aplica también a los recursos interpuestos por la Administración previa declaración de lesividad,* pero el juego del acto confirmatorio es distinto que en el caso de los particulares; y es distinto porque el plazo de los cuatro años para poder declarar lesivo un acto administrativo empieza a correr a partir del primer acto, de manera que si el acto confirmatorio se declara lesivo dentro de los cuatro años a partir del confirmado o reproducido, no entraría en juego la excepción.

Este principio, sin embargo, puede interpretarse de forma distinta, y en este sentido cabría decir: 1.° Que el plazo para la declaración de lesividad empieza a contarse desde la fecha de emanación del *acto reproducido;* y 2.° Que dicha declaración debe de referirse al mismo acto *confirmado* y no al *confirmatorio.*

En el caso presente, el acto confirmado se había dictado en 1943 y el acto confirmatorio en 1945, y como quiera que la declaración de lesividad fué referida a este segundo, en 1949, se daba la carencia de los dos requisitos citados: por un lado, habían transcurrido los cuatro años a partir de 1943, y por el otro, se había declarado lesivo el acto confirmatorio.

No se debe de olvidar que en materia fiscal la declaración de lesividad juega un papel paralelo e independiente del recurso económico-administrativo que puede interponer la Intervención de Hacienda. En efecto,

este organismo está legitimado para interponer los recursos cuando estime perjuicio para la Administración: ¿en qué casos habrá que declarar la lesividad y en qué casos se admitirá el recurso? El recurso económico interpuesto por la Intervención procederá dentro del plazo legal, y, por el contrario, cuando el acto sea firme, bien por no haberse recurrido o bien porque se haya declarado incompetente la jurisdicción económico-administrativa, procederá la declaración de lesividad.

JOSÉ ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS
Letrado del Consejo de Estado.