FISCAL Y ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I. CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: A) *Incompetencia del Jurado Central para fijación de bases: presunciones.* B) *Competencia Jurado Central.* C) *Excepción de incompetencia propuesta como dilatoria.*—II. BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: A) *Sociedad disuelta antes de la promulgación de la Ley.* B) *Disposición de carácter general.*—III. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES: A) *Tarifa 1.ª* a) *Recurso fuera de plazo.* B) *Tarifa 3.ª* a) *Liquidaciones provisionales.* b) *Comunidad de bienes: naturaleza jurídico-fiscal.*—IV. CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL: A) *Previo pago de la cuota liquidada.* B) *Distinción entre explotación industrial y explotación agrícola. Granja avícola.* C) *Principio «solve et repete».* D) *Recurso de revisión.*—V. CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL: A) *Exención de monumento histórico-artístico.* B) *Delegación Nacional de Sindicatos: exención.*—VI. HACIENDAS LOCALES: A) *Notificación defectuosa: vicios de procedimiento.* B) *Plus valía: acuerdos tomados por la Comisión Permanente para accionar con notoria incompetencia.* C) *Lonja municipal.*—VII. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS: A) *Exención del impuesto sobre la sal común.*—VIII. IMPUESTO DEL TIMBRE: A) *Exención a favor de Cajas de Ahorro.*

I.—CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA.

A) *Incompetencia del Jurado Central para fijación de bases: presunciones* (Sentencia de 23 de junio de 1955).

La Dirección General de Contribución sobre la Renta dictó resolución declarando la competencia del Jurado Central para la fijación de bases imponibles a don X. por los ejercicios económicos de 1942 a 1946, basándose en la discrepancia existente entre la Administración y el contribuyente por aplicación del artículo 1.º del Decreto de 31 de mayo de 1944. Contra dicha Orden de la Dirección General se interpuso recurso contencioso-administrativo, oponiéndose por el fiscal al contestar la demanda la excepción de falta de pago de la cantidad controvertida.

El Tribunal Supremo desestima dicho obstáculo procesal porque no se había liquidado el impuesto, ya que tan sólo existían proyectos de li-

quidación puesto que la controversia surgió en relación con las bases impugnadas y precisamente por ello se declaró la competencia del Jurado Central, y es claro que no existe obligación de previo pago, sino cuando se haya efectuado liquidación válidamente practicada.

Entrando en el fondo del asunto, se estima el recurso porque no se daba ninguno de los supuestos para otorgar competencia al Jurado Central, es decir, ni discrepancia entre Administración y contribuyente, ni la *presunción debidamente fundada* de que los rendimientos atribuídos o declarados no responden a la realidad de los hechos económicos, y cómo en la legislación fiscal no existe precepto alguno que regule y delimite el ámbito jurídico de las presunciones, ha de acudirse al Código civil, en cuyo artículo 16 se dispone que «en las materias que se rijan por leyes especiales la deficiencia de éstas se suplirá por las disposiciones de este Código»; y de los artículos 1.249 y 1.253 se deduce la inexistencia de la presunción fundada como requisito necesario para la competencia del Jurado Central.

B) *Competencia Jurado Central* (Sentencia de 8 de junio de 1955).

El Decreto de 31 de mayo de 1944 encomendó al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta la estimación de la base imponible de dicha contribución, cuando existiera discrepancia entre la Administración y el contribuyente por la atribución o declaración de determinados rendimientos sobre los que, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, exista presunción, debidamente fundada, de que no corresponde a la realidad de los hechos económicos, de cuyo precepto se infiere que para atribuir competencia al Jurado es indispensable que concurran dos requisitos: 1.° Existencia de rendimientos, y 2.° Presunción fundada de que no responden los rendimientos a la realidad de los hechos económicos, debiendo entenderse la presunción fundada conforme a lo establecido en el artículo 1.253 del Código civil, que exige un enlace preciso según las reglas del criterio humano entre el hecho demostrado y aquel que se trata de conocer, o más claramente, que la realidad de un hecho conduzca al conocimiento del otro por ser la relación entre ellos concordante.

La discrepancia existente entre la Administración y el contribuyente y que conduce a la presunción de que no corresponden los rendimientos a la realidad, tenía como base la venta de una finca edificada por don X. en solar propio y valorada en 325.000 pesetas y vendida posteriormente antes de los tres años, habiéndose fijado en la escritura de venta el valor de 400.000 pesetas, siendo así que en la comprobación para Derechos reales se liquidó por un valor de 888.000, obtenidas de capitalizar al 4 por 100 el líquido imponible; al amparo del artículo 7.°, último párra-

fo, de la Ley de 1932, reguladora de esta Contribución, que establecía como renta imponible la ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio inmobiliario, siempre que su adquisición se hubiese verificado con menos de tres años de antelación y habida cuenta del valor del dinero entre ambas fechas, la Administración entendió que la diferencia entre el precio de adquisición y el de venta no era la que se deducía de la escritura, sino la que se deducía del valor comprobado.

El Supremo, en consecuencia, declara la competencia del Jurado Central, sin hacer, como es natural, ningún pronunciamiento sobre el fondo.

C) *Excepción de incompetencia propuesta como dilatoria* (Auto de 18 de mayo de 1955).

El Supremo desestima la excepión ordenando la continuación del procedimiento, porque es doctrina de esta jurisdicción que es procedente su desestimación cuando las razones y fundamentos en que se apoyan exijan para su resolución entrar de lleno en el estudio de la cuestión de fondo del asunto que en la demanda se plantea, tal y como se sentó en los autos de 20 de enero de 1947 y 26 de marzo de 1951, ya que la excepción de incompetencia por falta de derecho vulnerado ha de desestimarse cuando ello no sea apreciable «prima facie».

La misma doctrina se mantiene en el auto de 12 de abril de 1955.

II.—Beneficios extraordinarios.

A) *Sociedad disuelta antes de la promulgación de la Ley* (Sentencia de 24 de junio de 1955).

En recurso interpuesto por la Sociedad X., disuelta en 1938, el Tribunal Supremo sienta la doctrina de que los beneficios obtenidos durante los años 1936 y 1937 como extraordinarios deben de gravarse por la Contribución excepcional implantada por la Ley de 5 de enero de 1939, «ya que no se trata de exigir el cumplimiento de ninguna obligación de nacimiento posterior a la disolución legal de dicha Sociedad, que ésta no pudo contraer, sino de hacer efectiva la de contribuir, en razón de los beneficios extraordinarios obtenidos, indiscutiblemente contraída cuando aquella persona jurídica existía y desenvolvía sus peculiares actividades comerciales, por cuanto, a tenor de la primera de las Disposiciones transitorias de la preceptuada Ley, la susodicha Contribución se entenderá devengada a partir de 18 de julio de 1936».

B) *Disposición de carácter general* (Sentencia de 20 de junio de 1955).

El Tribunal Supremo no da lugar al recurso interpuesto —declarándose incompetente— porque no habiéndose impugnado las órdenes generales de 7 de marzo de 1941 y 18 de mayo de 1949, en las que se funda el acuerdo del Tribunal económico-administrativo central, no se puede hacer pronunciamiento sobre las mismas, ya que tan sólo se impugnan los actos concretos que de aquéllos se derivan.

En igual sentido, las sentencias de 1 y 10 de junio de 1955.

III.—Contribución de Utilidades.

A) *Tarifa 1.ª*

a) *Recurso fuera de plazo* (Sentencia de 18 de mayo de 1955).

Habiendo sido notificado el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-administrativo Central que resuelve alzada contra resolución de la Dirección General de la Deuda y Clases Pasivas, en relación con el impuesto de Utilidades que se venía liquidando a don X., alférez de Aviación, el día 23 de diciembre de 1950, el escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo lleva la entrada de 27 de marzo de 1951; es decir, fuera de plazo, puesto que éste terminó no en la misma fecha del tercer mes, sino en la del día anterior.

B) *Tarifa 3.ª*

a) *Liquidaciones provisionales* (Sentencia de 11 de junio de 1955).

El Tribunal Supremo declara en su primer Considerando que, según el párrafo cuarto del artículo 9.º de la Ley de Utilidades, texto refundido de 22 de diciembre de 1922, las liquidaciones provisionales deben de practicarse al sólo efecto de la recaudación, ateniéndose la Administración a los documentos y declaraciones presentados por los contribuyentes, no siendo procedente alterar tales declaraciones so pretexto de interpretaciones de las disposiciones aplicables al caso, a no ser para rectificar posibles equivocaciones en los cálculos aritméticos o en los supuestos errores en la aplicación de epígrafes de tipo contributivo. En base a lo anterior, como quiera que en la declaración jurada del contribuyente se ha-

bía deducido la cuota abonada al Tesoro por urbana e industrial, no procede en la liquidación provisional alterar tales deducciones.

La sentencia absuelve, no obstante, a la Administración porque la anulación del acto impugnado no conduciría a ningún beneficio para el contribuyente, puesto que ni siquiera llevaría consigo la devolución de la cantidad ingresada en concepto de deducción y que la Administración no aceptó porque «es criterio de la Administración que, practicada una liquidación provisional sobre una cifra mayor que la declarada, aunque fuera improcedente tal liquidación provisional, por ello no se devolverá lo liquidado con exceso, pues para el pago de lo que resulte en la liquidación definitiva cabrá imputar lo ingresado en la provisional».

La posición del Tribunal Supremo al enjuiciar la naturaleza jurídica de la liquidación provisional en la Contribución de Utilidades, viene a ser la siguiente:

1.° La liquidación provisional da lugar a un procedimiento administrativo que no se termina con el acto administrativo de dicha liquidación, sino que dura hasta que se practica la liquidación definitiva con la consecuencia importante de que puede modificarse no sólo la cuota liquidada, sino también la causa y los fundamentos que dan lugar a ella sin previa necesidad de declarar la lesividad de aquel acto administrativo que no fué sino una fase de un procedimiento administrativo.

2.° Las liquidaciones provisionales no admiten deducción de cuotas pagadas por urbana o industrial, como sentó la sentencia de 15 de diciembre de 1954 (1).

3.° La liquidación provisional debe hacerse según lo declarado por el contribuyente, no pudiendo llevarse a cabo más modificaciones que las rectificaciones de tipo aritmético o errores de hecho.

Envuelven cierta contradicción los números 2.° y 3.°, y ello por la razón de que, si bien es verdad que en principio la liquidación provisional debe de girarse según lo declarado por el contribuyente, no es menos cierto que si ese contribuyente deduce cuotas pagadas que no debe soportar la liquidación provisional, la Administración no debe de vincularse a tal declaración.

Este último supuesto es el que contempla la sentencia comentada y que, sin embargo, mantiene, con una interpretación exegética de la Ley, que aunque el contribuyente deduzca cuotas pagadas, la Administración no debe alterar la liquidación provisional.

b) *Comunidad de bienes: naturaleza jurídico-fiscal* (Sentencia de 15 de junio de 1955).

El Tribunal Supremo declara sujetos al pago de la Tarifa 3.ª de Uti-

(1) Vid. núm. 16 de esta REVISTA, pág. 232.

lidades a los recurrentes dueños pro-indiviso de dos camiones que tienen cedidos en arrendamiento a la Sociedad X., debiendo recaer el impuesto sobre el precio o producto del arrendamiento, y ello porque, «preceptuado en la disposición 1.ª, número VII, de la Tarifa 3.ª de la Ley de 22 de septiembre de 1922, que estarán sujetas a contribución por esa tarifa las comunidades de bienes que explotan algún negocio cuyos rendimientos se hallen gravados por la Contribución industrial y de comercio; incorporado por el artículo 23 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 a la Contribución industrial la Patente nacional de automóviles en sus clases B y C, y declarándose en el Real Decreto de 13 de noviembre de 1930, dictado en interpretación de la Disposición 5.ª de la referida Tarifa 3.ª, que las Empresas sujetas a contribución por dicha Tarifa serán gravadas por razón de los beneficios procedentes del arrendamiento, precio o merced del negocio, aunque no realicen acto alguno de explotación directa, no puede ofrecer duda que en el caso de autos concurren todos los requisitos necesarios para la sumisión de la comunidad de bienes de que se trata, a la Contribución de Utilidades, sin que quepa argüir con eficacia que a aquella comunidad, por no ser propiamente de una Empresa, no le alcanzan las prescripciones de la mencionada Disposición 5.ª y del Real Decreto de 13 de noviembre de 1930, pues basta la simple lectura de ambos preceptos para advertir que en ellos el término «Empresa» está empleado en sentido genérico y comprensivo de todas las Sociedades, Asociaciones, Comunidades y demás entidades a que afecta la expresada Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades». El Derecho fiscal contempla como *centros de imputación* muchas organizaciones que en el ordenamiento jurídico general no tienen la categoría de personalidad. Tal sucede con los consorcios entre empresarios y con las comunidades de bienes que explotan negocios.

Estas últimas se mencionan expresamente en la Ley de 22 de septiembre de 1922, aunque encierran en sí una incongruencia.

En realidad la comunidad de bienes no explota un negocio, puesto que no es sujeto de derecho, sino que se trata de un caso de sociedad de hecho diferenciada de la primera por el aspecto dinámico de su actividad (2). Decimos en el artículo citado que la diferencia entre comunidad y sociedad dependía, no de la organización ni de la forma de nacimiento, ni de la vida en sí, sino más bien del objeto al que se referían: la comunidad encierra la idea de conservación y de estatismo; la sociedad, la idea de dinamismo y de progresividad.

El Tribunal Supremo, manteniéndose dentro de los límites legales,

---

(2) Sobre la diferencia entre sociedad y comunidad, puede verse nuestro comentario *Comunidad y sociedad ante el impuesto de Derechos reales*, en el núm. 15 de esta misma REVISTA.

entiende que se trata de una comunidad de bienes, si bien sería interesante que entrase de lleno en el fondo de la cuestión, transportando los conceptos que en el ámbito civil se han ido creando sobre tal diferenciación para aplicarla concretamente al Derecho fiscal.

IV.—Contribución industrial.

A) *Previo pago de la cuota liquidada* (Sentencia de 13 de junio de 1955).

Se reitera la doctrina de que el previo pago queda supeditado a la circunstancia de que los créditos hayan sido definitivamente liquidados en favor de la Hacienda pública, pues sin el requisito de debida liquidación carece de vía legal la excepción apuntada.

B) *Distinción entre explotación industrial y explotación agrícola.— Granja avícola* (Sentencia de 13 de junio de 1955).

De la calificación de explotación industrial o agrícola dependía la sujeción a la contribución industrial de la granja avícola X. «Ya de antiguo ha venido la Zootecnia señalando tres fases de la ganadería, las cuales, aparte la primitiva o de trashumancia —que no atañe al interés actual del pleito—, ha concretado en dos típicos conceptos: la ganadería agrícola, en la que el ganado consume alimentos cosechados por el dueño de la explotación, y la independiente de la agricultura, cualificada así porque el ganadero no es agricultor, conceptos ambos que han sido tenidos en cuenta por la legislación sobre explotaciones avícolas y que encasillan en dos diversos aspectos o estados esta explotación: la agrícola y la industrial, como puede verse en el artículo 48, apartado *j)*, de la Ley de 3 de abril de 1925, alegada por el actor, y cuyo precepto (desarrollando el párrafo 2.°, del artículo 4.° del Reglamento de 30 de septiembre de 1885 sobre Contribución territorial, rústica y pecuaria, a la cual somete todos los animales que de algún modo contribuyen a la producción y fomento de la agricultura, *excepto* —añade— *las llamadas aves de corral*, reitera esta excepción siempre y cuando que dichas aves no constituyan una explotación *especial*, refiriéndose, como es lógico, pues que de ella viene tratando, a la explotación agrícola, esto es, a aquella que, encuadrada en la citada Contribución territorial, constituye de por sí una explotación propia, *pero dentro, precisamente, de la agrícola*, que es la que constituye el objeto de la mencionada Contribución, mas no con independencia de ella, porque donde la agricultura no emerge

como motivación del tributo, no es dable sujetar por el concepto de territorial a los elementos o factores que no forman parte del objeto fiscal mencionado.»

«La Orden de 27 de mayo de 1947, que creó con el número 809 bis un epígrafe de la Tarifa 3.ª de la Contribución industrial para tributación de las granjas avícolas, si bien no es aplicable al supuesto del presente recurso contencioso porque siendo aquella Orden ministerial de fecha posterior al acta de la Inspección originaria de la exacción fiscal discutida, carece de precepto de retrotracción que así lo disponga, tiene, empero, un indudable valor de enseñanza como norma interpretativa de lo que debe entenderse por granja avícola a los efectos tributarios, pues acepta —para sacar después las consecuencias fiscales— la clara y doctrinal distinción anteriormente aludida de las dos formas normales de la explotación de la avicultura: una, *agrícola*, en la que la sustentación de las aves se obtiene de la propia explotación agraria donde la granja se desenvuelve, y otra, la *industrial*, en la que el beneficiario o titular de la granja no es agricultor y adquiere en el mercado los elementos necesarios para el mantenimiento de su ganadería, distinción, la indicada, que emerge de la simple lectura de la mencionada Orden, la cual, después de calificar de industria «las granjas avícolas o establecimientos que mediante instalaciones adecuadas tengan como finalidad la producción de huevos, pollos y aves adultas», sujetándolas a la Contribución industrial según dispone su párrafo segundo, declara por Nota final la no sujeción a la Contribución citada «de aquellas *explotaciones agrícolas que aprovechando sus propios y exclusivos productos* se dedican a los mismos fines, incluso con instalaciones análogas»; de cuyos textos surge diáfanamente, de una parte, la condición de industrial que corresponde aplicar a la granja «Santa Matilde», propiedad del recurrente, como incursa en el concepto que doctrinalmente recoge el párrafo segundo antes transcrito, y de otra, la interpretación que debe darse al apartado *j)* del artículo 48 de la Ley de 3 de abril de 1925, en que se ampara el actor para estimar aplicable, en su caso, la Contribución Territorial, y no la Industrial, a las aves de corral, pues ello requeriría, visto lo que antecede, que tales aves constituyan explotación *especial agrícola*, y este carácter —definido por los medios de aprovechamientos y sustentación de aquéllas— no concurre en la granja de que es titular el recurrente, el cual carece en ella de explotación agrícola y adquiere en el mercado los alimentos de su ganado aviar».

No obstante lo anterior, y partiendo de que la granja avícola X. debe de ser tratada fiscalmente como explotación industrial, el Tribunal Supremo anula la resolución impugnada porque no se practicó el expediente de asimilación que determinan los artículos 3 y 119 del Reglamento de 28 de mayo de 1896, juntamente con la base 42 del Decreto-ley de 11 de mayo de 1926, que otorga la competencia resolutoria al Ministerio de

Hacienda, previa la audiencia del Consejo de Estado, debiendo procederse por la Administración al señalamiento de una cuota provisional durante la tramitación del expediente.

Es digna de todo elogio la doctrina sentada por el Tribunal Supremo distinguiendo entre las actividades agrícolas e industriales, máxime si se tiene en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico no existe legalmente y de una manera general una distinción, como ocurre en algunos Derechos extranjeros, y concretamente en el Código civil italiano, que en su artículo 2.135 se refiere a la empresa agrícola y en el 2.195 a las empresas industriales y comerciales. La empresa agrícola viene tipificada por actividades principales y actividades conexas, siendo las primeras el cultivo del campo, la «silvicultura» o explotación forestal y la cría de ganado, y siendo actividades conexas aquellas que tratan de la transformación de los productos del campo, y también aquí la doctrina de los autores dedicados al Derecho agrario y mercantil italiano discuten hasta qué límite llega la actividad agraria conexa y desde qué punto nace la actividad industrial independiente.

C) *El principo «solve et repete»* (Sentencia de 1 de julio de 1955).

Se declara la incompetencia de jurisdicción porque el recurrente sólo acreditó el pago a que ascendían los recibos correspondientes a los trimestres de 1943-1944 y los tres primeros trimestres de 1945, no justificándose el del último trimestre de 1942.

D) *Recurso de revisión: incongruencia* (Sentencia de 31 de mayo de 1955).

Contra sentencia del Tribunal Contencioso-administrativo Provincial de X. se interpuso recurso de revisión al amparo del número 1.º del artículo 87 del texto refundido de esta jurisdicción, porque no se resolvía en la sentencia la cuestión planteada en la demanda sobre nulidad del expediente administrativo base de las actuaciones.

El Tribunal Supremo, en su primer considerando, expresa que el recurso de revisión es de carácter excepcional y extraordinario, que implica una peculiar desviación de las normas generales (sentencias de 9 de marzo de 1909 y 22 de mayo de 1940), siendo por ello de aplicación restrictiva, debiendo circunscribirse a los casos señalados taxativamente en la Ley, sin que por ello sea admisible traer al mismo motivos de *incongruencia* que, si estimables en el recurso de casación en lo civil, no caben en el ámbito muy limitado de revisión en materia contencioso-administrativa.

«Al disponer el artículo 87, número 10, de aquella Ley que procede-

rá el recurso si en la parte dispositiva de la sentencia resultare contradicción en sus disposiciones, y si en ella no se resolviera alguna cuestión planteada por la demanda y contestación, marca claramente el estrecho cauce en que ha de mantenerse el recurso fundado en cualquiera de esas dos distintas causas, y por lo que respecta al segundo supuesto o variante, que es el que ahora interesa, no ofrece duda que se establece así *como motivo rescisorio por incongruencia*, la infracción de los artículos 62 y 441, respectivamente, de la Ley y Reglamento citados, que ordenan se decidan en el fallo, entendiéndose por tal la parte dispositiva de la sentencia, todos los puntos contravertidos en el pleito.»

Por lo que se refiere al recurso en cuestión, se recuerda la doctrina contenida en las sentencias de 4 y 6 de febrero de 1891, 9 de marzo de 1902 y 27 de abril de 1953, que determina que la sentencia que absuelve de la demanda interpuesta contra una resolución administrativa que se declara firme y subsistente, resuelve definitivamente todas las cuestiones planteadas en el pleito..., y como quiera que en el fallo de la sentencia cuya revisión se pretende se desestima totalmente la demanda interpuesta a nombre de don X., confirmándose el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-administrativo Provincial declarándola firme y subsistente, es obvio que por tal pronunciamiento de innegable sentido absolutorio, y de acuerdo con la doctrina jurisprudencial mencionada, quedaron resueltas todas las cuestiones de forma y de fondo planteadas en el pleito.

V.—Contribución territorial.

A) *Exención de monumento histórico-artístico* (Sentencia de 15 de junio de 1955).

El Tribunal Supremo sienta la importante doctrina de que los monumentos histórico-artísticos están exentos absoluta y permanentemente de la Contribución territorial urbana, razonando en base a las disposiciones reguladoras del Tesoro artístico y de la propia Contribución.

«Tal declaración, llevada a cabo con tanta escrupulosidad en el cumplimiento de su previa tramitación, produjo para el propietario las siguientes consecuencias legales: efectuada bajo la vigencia del Real Decreto de 9 de agosto de 1926 la casa con sus accesorios y objetos que contenía, pasó —*según el artículo 2.°*— de tal disposición a formar parte del Tesoro nacional, que éste está integrado, como determina el precedente artículo 1.° de dicho Real Decreto, por «el conjunto de bienes muebles e inmuebles *dignos de ser conservados para la Nación*, por razones de arte y cultura», y al publicarse la Ley de 13 de mayo de 1933 y estructurarse de nuevo las limitaciones ya anteriormente impuestas a

los propietarios de inmuebles declarados Monumentos Artísticos, se cercenaron más sus facultades dominicales, pues: *por el artículo 20*, la casa y su contenido queda sometida constantemente a la inspección de los organismos estatales del Ministerio de Educación Nacional; *por el artículo 23* se le prohibe la ejecución de toda obra sin previa aprobación por la Junta Superior del Tesoro Artístico; por el contrario, *el artículo 24* impone a los propietarios y poseedores la obligación de realizar las obras de consolidación y conservación necesarias que la Junta Superior determine; *el artículo 26* reserva al Estado la facultad de expropiación de tales edificios, cuando el propietario haga uso indebido de ellos, o cuando estén en peligro de destrucción o deterioro; *el artículo 29* dispone que cuatro veces al mes, en días y horas previa y públicamente señalados, se ha de permitir la contemplación, estudio y reproducción fotográfica o dibujada del inmueble; caso de venta *(artículo 32)*, el Estado se reserva el derecho de tanteo y la transmisibilidad del mismo a las regiones, provincias o municipios. Como si aún fueran pequeñas las limitaciones y cargas que se imponen a los altruistas propietarios que someten sus inmuebles a la declaración de Monumentos Histórico-Artísticos, el artículo 32 del Reglamento de 16 de abril de 1936, dictado para la aplicación de la Ley de 1933, dispone que: «El producto de las entradas de visita a los monumentos y *cuanto de ellos* provenga por cesión o enajenación, venta de materiales, productos forestales, canteras, rentas y alquileres, se ingresará en la Hacienda y el Gobierno procurará, *si lo estima oportuno en cada caso*, destinarlo al mismo monumento de donde procedan o a aquellos otros de la provincia o región en donde aquél radique, así como a la compra de muebles e inmuebles para el incremento del Tesoro Artístico regional, y la Ley de expropiación forzosa de 16 de diciembre de 1954 autoriza la expropiación en todo caso, sin especificación de causa o motivo concreto, y determina que los Peritos encargados de la tasación han de ser precisamente académicos, dos designados por la Administración (Mesa del Instituto de España y Ministerio de Educación Nacional) y uno por el propietario, ampliándose en el artículo 81 de esta Ley el derecho de tanteo que se reservó ya el Estado en la Ley de 1933, respecto a la venta de dichos edificios, en el sentido de poder efectuar la transmisibilidad de este derecho *a todas las personas públicas*. Apareciendo acreditado documentalmente dentro del recurso que el propietario cumplía su obligación de facilitar la visita de la casa según lo disponía el artículo 29 citado de la Ley de 1933.»

Frente a todas las restricciones y limitaciones relacionadas en el precedente razonamiento, impuestas por el Estado a los propietarios de los inmuebles declarados «Monumentos histórico-artísticos», la única contraprestación o compensación que clara y terminantemente les otorga es la consignada en el artículo 30 de la citada Ley de 13 de mayo de 1933 de considerarles, *a efectos contributivos*, monumentos públicos, consecuencia

lógica de entrar a formar parte del Tesoro público, es decir, que el edificio de la finca X., por su destino esencial, por su incorporación al Tesoro público, por su carácter en sí de monumento público, es de hecho un Museo del Estado, en el que convergen la soberanía fiscal y el aprovechamiento de todos los productos del inmueble, base de la tributación por Contribución Territorial, y *sería absurdo que quien se ve, por imperio de la Ley, privado en absoluto de todo ingreso por un inmueble, se le declarase obligado a tributar, siendo deleznable el argumento de que no puede concederse la exención tributaria solicitada porque el propietario conserve un único derecho: el de la posibilidad de la venta del inmueble, pues aparte de que la venta está especialmente gravada por el impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes, la base tributaria de la Contribución Territorial no es la posibilidad o no de vender el inmueble, sino la efectividad de obtención de productos o ingresos por él.* La Ley de 1933 creó una exención absoluta y perpetua que, en efecto, no tiene precepto expreso en la Ley de la Contribución Territorial de 29 de diciembre de 1910, pero que, por ser disposición posterior y de igual rango que ésta, obliga a interpretarla dándole la efectividad que el legislador se propuso, que no fué otro que estimular a los propietarios y poseedores altruistas a poner sus bienes a disposición del Tesoro nacional para su conservación y aprovechamiento cultural, compensándoles mínimamente con la exención tributaria.»

B) *Delegación Nacional de Sindicatos: Exención* (Sentencia de 17 de mayo de 1955).

El Tribunal Supremo, como reiteradamente viene sosteniendo, anula el acuerdo del Tribunal económico-administrativo central y ordena que se remitan las actuaciones al Ministerio de Hacienda competente para resolver las dudas que surjan por aplicación de la Ley de 6 de noviembre de 1941, oyendo a la Secretaría General del Movimiento.

VI.—HACIENDAS LOCALES.

A) *Notificación defectuosa: Vicios de procedimiento* (Sentencia de 15 de junio de 1955).

El Ayuntamiento de Valencia acordó el 28 de octubre de 1940 la imposición de contribuciones especiales con motivo de la construcción de un puente sobre el río Turia, y a la vez se aprobó y ordenó la exposición pública de la relación de contribuyentes y de cuotas asignadas a efectos de reclamaciones. Contra este acuerdo se presentaron determina-

das reclamaciones por estimar nula la citada imposición, ya que se había llevado a cabo con posterioridad a la ejecución y terminación de las obras y no se había dado lugar a la conformación de la asociación de contribuyentes que la Ley (el Estatuto municipal) autorizaba; el Ayuntamiento, a través de la permanente y posteriormente del pleno, desestimó dichas reclamaciones ordenándose ya la efectividad de la Contribución especial, haciendo constar en cuantas notificaciones llevó a cabo a los interesados, bien directamente o a través de los periódicos oficiales, que el recurso procedente contra dicho acuerdo era el de alzada ante el Tribunal económico-administrativo provincial, siendo interpuesto por los interesados tal recurso, que fué estimado en todas sus partes, anulando el acuerdo impugnado.

Interpuesto por el Ayuntamiento recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal provincial solicitando la revocación del acuerdo impugnado o la incompetencia de la jurisdicción, fué estimada esta última por el Tribunal provincial anulando las notificaciones hechas y ordenando la reposición del expediente al estado anterior de la infracción.

Apelada la sentencia por el Fiscal y coadyuvante, el Tribunal Supremo sienta la siguiente doctrina: «Es evidente —dice— que el acuerdo impugnado ofrece un doble contenido: en cuanto de una parte, impone la exacción por contribución especial y de otra, desarrolla la imposición hasta fijar las cuotas de cada contribuyente, distinción importantísima, porque si en orden a la fijación de las cuotas y a su efectividad la impugnación procedente tiene carácter económico y su conocimiento compete al Tribunal administrativo provincial a tenor de lo dispuesto en el artículo 327 del Estatuto, por lo que respecta a la impugnación de la imposición en sí mismo, corresponde conocer al Delegado de Hacienda, y de su resolución expresa o tácita al Ministro del ramo, al amparo de los artículos 317 y 323 del mencionado Estatuto, y habiendo fundado en todo momento sus impugnaciones los recurrentes en la nulidad de la imposición en sí misma, es claro que el recurso procedente era ante el Delegado de Hacienda, como expresamente dispone el primero de los últimos preceptos citados, y como no se hizo así y ello fué debido a que el Ayuntamiento resolvió la reclamación, que notificó a los interesados indicándoles erróneamente que el recurso que procedía era el de alzada ante el Tribunal Económico-administrativo, es manifiesta la infracción por parte de dicha Corporación del artículo 34 del Reglamento de Procedimiento económico, lo que determina la nulidad de lo actuado desde que se cometió la infracción, a cuyo estado deben retrotraerse las actuaciones, como así lo tiene declarado este Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de julio de 1953 y 2 de enero de 1954.»

«No habiéndose ajustado la sentencia apelada a la anterior doctrina, es procedente revocarla, porque cualquiera que sea la trascendencia de no haberse agotado la vía gubernativa, ante todo y sobre todo, se alza

la nulidad del procedimiento administrativo motivada por la manifiesta infracción apreciada en el anterior razonamiento, pues es también doctrina de este Tribunal Supremo que. aunque la jurisdicción carezca de competencia para conocer del fondo del asunto, la tiene siempre salvo excepciones que no son del caso, para revisar las actuaciones administrativas y decidir si al practicarse se han observado los trámites procesales garantía de los interesados, materia que por su carácter público tiene preferencia sobre cualquier otra de las discutidas en el pleito, según sentencias de 16 de febrero de 1943, 3 de julio de 1948, 5 de junio de 1952 y 26 de abril de 1955.»

En consecuencia, se revoca la sentencia apelada declarando nulo todo lo actuado en el expediente administrativo a partir de la notificación de la resolución de las reclamaciones por el Ayuntamiento de dicha capital, debiendo prevenirse como procedente el recurso ante el Delegado de Hacienda de la provincia y no ante el Tribunal Económico-administrativo provincial.

Es encomiable la sentencia transcrita que distingue entre la *efectividad* de las exacciones que tiene un carácter *marcadamente* económico y fiscal y la *imposición* en sí misma; mientras que la efectividad nos dice *cuánto*, la imposición nos dice el *porqué*, y tanto el Estatuto municipal como la Ley de Régimen Local vigente últimamente reformada en matera de Haciendas locales, distinguen con una gran claridad los recursos procedentes en cada caso, sin que sea posible, por otra parte, la acumulación, ya que la competencia «ratione materiae» corresponde a órganos distintos: impugnada la efectividad de una exacción, no podría argüirse la improcedencia de la imposición, y lo mismo cabe decir en caso inverso, si bien la impugnación del acuerdo que ordena y aprueba una ordenanza fiscal es la base posterior de cualquier liquidación concreta.

Desde el punto de vista jurídico, son cosas distintas el acto administrativo de liquidación y el acto administrativo de ordenación de una exacción. El primero constituye un simple acto de comprobación o de fijación (*«accertamento»* le llaman los italianos. *festellung* los alemanes), limitándose la Administración a emitir una declaración de conocimiento consistente en la aplicación del tipo a la base para obtener la cuota; el segundo constituye una declaración de voluntad de la Administración que viene a concretar preceptos abstractos contenidos en un presupuesto y que inciden directa e inmediatamente sobre la esfera de los particulares afectados (en este caso, los propietarios de inmuebles mejorados); es acto administrativo que en definitiva envuelve una orden que después se concretará a través de los particulares actos de liquidación.

Por ello la impugnación de este segundo acto administrativo es independiente y tiene más trascendencia que la del primero, y por ello también la Ley ha concedido vías distintas de recurso. porque además

la aprobación de exacciones locales forma parte de la autonomía municipal, pero siempre que se mantenga dentro de los límites marcados con carácter general por la Ley y, por tanto, el Estado se reserva la facultad de aprobar en cada caso la ordenación de exacciones y la aprobación de sus ordenanzas.

B) *Plusvalía: Acuerdos tomados por la Comisión Permanente para accionar con notoria incompetencia* (Sentencia de 4 de julio de 1955).

«La acción judicial ejercitada por el Ayuntamiento de X. en el presente recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal de la jurisdicción de aquella provincia, lo fué mediante acuerdo de la Comisión municipal permanente y no del pleno, sin que se justificara que existiera premura que diese al caso carácter de urgencia, y sin que antes de la terminación del plazo de interposición del recurso se diera cuenta al Ayuntamiento pleno; circunstancias todas que debieron haber dado lugar, conforme al artículo 106 de la Ley Municipal de 31 de octubre de 1935, no a la excepción de prescripción de la acción, estimada de oficio por el Tribunal inferior, sino a la falta de personalidad; porque el recurso se interpuso antes de que transcurriera el plazo marcado en el artículo 7.º de la Ley de esta jurisdicción, si bien lo fué autorizando el ejercicio de la acción, la citada Comisión Permanente, que no tenía a este efecto la representación municipal y carecía por ello de facultades para autorizar al Alcalde a conferir poder al Procurador que representó al Ayuntamiento; todo lo cual dió lugar a que el recurso se promoviera con notoria falta de personalidad, ya que autorizó su interposición un órgano que, cual la repetida Comisión Permanente, no tenía facultades para ello, conforme a la Ley, y sin que la ratificación por el Pleno del acuerdo de aquélla, en fecha muy posterior a la finalización del término para la interposición del recurso, puede ser tenida en cuenta para estimar se recurrió fuera de plazo, como hizo en la sentencia apelada el Tribunal provincial, por ser indudable que la impugnación de la resolución recurrida ante dicho Tribunal la llevó a cabo el Ayuntamiento mediante un acuerdo insuficiente, pero dentro del término legal; por todo lo cual procede sea revocada la sentencia del Tribunal provincial de X. en cuanto a este particular; pero sin que pueda, en su lugar, estimarse la excepción de falta de personalidad por no ser las de esta clase acogibles de oficio; procediendo por ello entrar a examinar el fondo del asunto.»

Entrando en el fondo, el Tribunal Supremo no da lugar al recurso porque, no existiendo precio unitario fijado por el Ayuntamiento para los terrenos, el Tribunal Económico-administrativo provincial solicitó dictamen del Ingeniero-jefe del Catastro de rústica y del Arquitecto-jefe de urbana, y concurriendo en éstos no sólo garantía de especial compe-

tencia, sino también una indiscutible imparcialidad, debe ser aceptada su valoración preferentemente a la del Arquitecto municipal que prestó sus servicios en el Ayuntamiento y directamente interesado en la controversia.

C) *Lonja municipal* (Sentencia de 22 de junio de 1955).

La sociedad recurrente introdujo en el Municipio de X. 4.000 kilos de pescado que llevó directamente a su fábrica sin pasar por la Lonja municipal como ordenaba su Reglamento. Instruído expediente, se resolvió por el Ayuntamiento con el comiso de la mercancía y, subsidiariamente, con el abono de su importe al precio oficial; contra dicho acuerdo se interpuso recurso económico-administrativo y posterior contencioso ante el Tribunal Provincial, que fueron desestimados.

El Tribunal Supremo desestima igualmente la apelación por entender que la ordenanza o reglamento de la Lonja de pescados del Municipio de X. había sido dictada dentro de su competencia, ya que el artículo 102 de la Ley Municipal de 29 de octubre de 1935 determinaba que correspondía a la competencia municipal tanto la aprobación y aplicación de ordenanzas y reglamento, como el régimen de Abastos, Mercados y Lonjas de contratación; dicha Ordenanza o Reglamento fué aprobada por el Delegado de Hacienda el 16 de octubre de 1946, disponiendo que quedaba prohibida la venta, preparación, empaque y facturación de pescado que no fuera realizado en el referido centro de contratación, sin que pueda prevalecer en contra de la misma el hecho de que la exacción regulada en ella no constituye arbitrio, sino tasas exigibles por la material prestación del servicio de lonja, porque el acuerdo recurrido se limitó a imponer una sanción por incumplimiento de lo preceptuado y el artículo 4.º determinaba el decomiso de la mercancía, y el 19 autorizaba como alternativa el abono de su importe al precio oficial.

VII.—Contribución de Usos y consumos.

A) *Exención del impuesto sobre la sal común* (Sentencia de 2 de junio de 1955).

El artículo 72 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 creó entre los distintos impuestos indirectos sobre el consumo interior de España el referente a la sal común, confirmando la Orden de 1.º de julio de 1941 el ámbito de aplicación de tal impuesto al determinar que «se considerará consumo interior de España el que se realice

dentro del territorio español de la Península, islas adyacentes y plazas de soberanía».

El Tribunal Supremo, interpretando lógica y jurídicamente tal concepto, expuso «que tal precepto fué complementado por el texto del artículo 31, en relación con el 1.° del Reglamento para la aplicación de la Contribución de Usos y consumos de 28 de diciembre de 1945, según los cuales «los productos comprendidos en el artículo 1.° (sal común, entre otros) se hallan exentos de esta contribución en los casos que sean destinados a la exportación al extranjero, a los territorios del Protectorado o a nuestras posesiones del Golfo de Guinea y del Sahara», que como quiera que la Administración constantemente, y especialmente en el acuerdo recurrido dictado por el Tribunal Económico-administrativo central, se reconoce que la sal cargada en España fué consumida en los barcos bacaladeros durante las operaciones de pesca realizadas en los mares libres es incuestionable, y ello bastaría por sí para acordar la revocación de tal acuerdo recurrido, puesto que, aunque parte de la sal haya quedado adherida por la salmuera al bacalao, como argumentó la Administración, es muy de tener en cuenta, para estimar la exención de tributación, que el bacalao tributa por sí por Contribución de Usos y consumos, pues es constante la doctrina de esta jurisdicción, según la que las Leyes fiscales han de interpretarse y aplicarse según su texto literal, sin admitir interpretaciones extensivas ni analógicas (sentencias de 23 de marzo de 1950, 25 de mayo de 1951 y 13 de diciembre del mismo año), y a ello equivaldría el estimar consumida la sal con que se saló en los mares libres el bacalao, como consumida en el territorio español, por el mero hecho de que los barcos fueran españoles». En consecuencia, se da lugar al recurso declarando que la sal vendida por «Salineras Españolas, S. A.», a «Pescaderías y Secaderos de Bacalao de España, S. A.», que se consumió en los mares libres, no está sujeta a tributación, revocando en consecuencia el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central impugnado.

VII.—Impuesto del Timbre.

A) *Exención a favor de Cajas de Ahorro* (Sentencia de 24 de mayo de 1955).

El Tribunal Supremo declara no estar exentas del impuesto del Timbre las pólizas de cuenta de crédito con garantía de valores que las Cajas de Ahorro concierten con el Banco de España, porque «el artículo 5.° del Estatuto de las Cajas de Ahorro Popular de 14 de marzo de 1933, como antes el 3.° del de 21 de noviembre de 1929, al disponer que disfru-

tarán de las mismas exenciones fiscales presentes y futuras que alcancen a las entidades benéficas y, de consiguiente, como así lo dice expresamente, entre otros, el impuesto del Timbre, forzosamente ha de conjugarse tal precepto con el artículo 203 de la Ley del Timbre, que concretamente especifica el alcance de las exenciones correspondientes a las entidades benéficas, y determinándose en el referido art. 203 que las exenciones de las Sociedades o Asociaciones dedicadas a la beneficencia han de contraerse al impuesto «por sus libros y toda clase de documentación de orden interior, pero nunca a los actos y contratos que las Cajas celebren con terceras personas, tratándose en el presente de una póliza de cuenta de crédito para concertar con el Banco de España, que tiene evidente carácter de tercero, es claro que a tal contrato de préstamo no le alcanza la exención del impuesto del Timbre, como así lo tiene declarado esta Sala en caso similar, en su sentencia de 3 de noviembre de 1948».

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