

## 2. — CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. Poder financiero derivado de las Corporaciones locales: Origen y extensión del mismo. 2. Exenciones: El desconocimiento o inaplicación de una exención tributaria por la Administración nunca puede constituir error de hecho, sino de derecho. 3. Interpretación: A) En el Impuesto de Derechos reales la Ley contempla hechos económicos más que actos jurídicos. B) En materia fiscal no están permitidas interpretaciones extensivas que agraven la tributación.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. Contribución territorial urbana: Concepto de solar a efectos de este impuesto. 2. Impuesto sobre las rentas del capital: A) Presupuesto de hecho: Intereses de préstamos concedidos por una empresa que no tiene la condición de Banco o banquero. B) Epigrafe adicional. Fijación de la prima de emisión no exigida. 3. Impuesto industrial: Cuota por beneficios. Presupuesto de hecho: Los beneficios obtenidos por una persona física de explotaciones mineras. 4. Impuesto sobre Sociedades: A) Exenciones. B) Determinación de la base imponible: Gastos no deducibles. C) Cuota tributaria: Supuesto en que no procede la deducción de la cuota satisfecha por Contribución industrial. 5. Contribución general sobre la renta: A) Estimación de la renta imponible según signos externos, atendiendo a la cuota pagada por Contribución industrial. B) Estimación de la base imponible por signos externos atendiendo a los ingresos procedentes del trabajo personal. C) Prescripción del derecho de la Administración a comprobar las declaraciones en virtud del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. D) Cálculo del plazo de tres años entre la fecha de adquisición y la de enajenación a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932. E) Improcedencia del recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del Jurado Central de la Contribución sobre la renta. F) Determinación de la competencia del Jurado. La Administración no puede volver por sí misma de sus propios acuerdos. G) Supuesto de competencia del Jurado Provincial de la Contribución sobre la renta. III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. Impuestos de Derechos reales: A) Bonificación del 50 por 100 en concepto de empresa de interés nacional. B) Revisión de exenciones al amparo de la Ley de 26 de diciembre de 1957. No subsiste la anteriormente existente a favor del Banco de Crédito Industrial. C) En el Impuesto de Derechos reales la Ley contempla hechos económicos más que actos jurídicos. 2. Impuesto del Timbre: Distinción entre concesión y arrendamientos de servicios, a efectos del impuesto.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. Impuesto general sobre el gasto: A) Impuesto sobre la sal: dimensión espacial del presupuesto de hecho. B) Impuesto sobre la fundición. Prescripción. C) Impuesto sobre el consumo de energía eléctrica. Exención de los Ayuntamientos en determinados supuestos. 2. Renta de Aduanas: Aforos: A) Óxido de hierro. B) Plato magnético. C) Flejes de acero laminados en caliente.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. Arbitrio sobre la riqueza provincial: A) Aplicación a los alcoholes. B) Aplicación a las conservas de pescado. No puede coexistir con un arbitrio municipal sobre reconocimiento e inspección del pescado que se exporte. 2. Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: Finca que no puede ser calificada de solar a efectos del arbitrio. 3. Contribuciones especiales: Organos competentes para su imposición y ejecución.

I

PARTE GENERAL.

1. *Poder financiero derivado de las Corporaciones locales.*

*Origen y extensión del mismo.*  
(Véase sentencia reseñada en V, 3.)

2. *Exenciones.*

*El desconocimiento o inaplicación de una exención tributaria por la Administración nunca puede constituir error de hecho, sino de derecho.*

«La reiterada doctrina jurisprudencial expresada, entre otras, en las sentencias citadas en los Vistos (6 de octubre de 1955, 23 de marzo de 1956 y 25 de noviembre de 1959), viene declarando que los errores de hecho son aquéllos que revisten un carácter material, independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sostenerse en orden a la calificación jurídico-fiscal del documento sometido a liquidación, por lo que resulta que aplicar o no una exención no es una cuestión material, sino el resultado de resolver si al documento liquidable le es aplicable o no la exención que cree la persona obligada al pago ser de aplicación, y ello en ningún caso puede ser estimado error material, extremo que tiene declarado esta Sala al expresar en la sentencia de 25 de noviembre de 1959 que el haberse desconocido o no aplicado una exención tributaria no es una cuestión de hecho, sino de derecho, de concepto o de fondo, por lo que es incuestionable que en caso de autos la Administración se ajustó a derecho al estimar que ese posible error de la liquidación no era de hecho, sino de derecho, de concepto o de fondo, y, por tanto, no podía ser rectificado, al amparo de las normas que para los de esa clase se señalan en el Reglamento del Impuesto de Derechos reales, sino reclamando de la liquidación misma en los plazos concedidos para ello» (Sentencia de 5 de noviembre de 1960).

3. *Interpretación.*

A) *En el Impuesto de Derechos reales la Ley contempla hechos económicos más que actos jurídicos.*

[Véase sentencia reseñada en II, 5, D). La tesis opuesta, en sentencia reseñada en II, 2, B).]

B) *En materia fiscal no están permitidas interpretaciones extensivas que agraven la tributación.*

*(Sentencia de 15 de octubre de 1960.)*

## II

### IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

#### 1. *Contribución territorial urbana.*

##### *Concepto de solar a efectos de este Impuesto.*

«El problema planteado se reduce a determinar si los terrenos expresados en este recurso tienen o no la condición de solares, a efectos de que deba aplicarse a los mismos la Contribución territorial urbana o se les declare exentos de este tributo.

»Tales terrenos, señalados con los números 2 y 3 en la planificada parcelación de los que integraban la huerta aneja a la plaza de toros de la ciudad de X., tuvieron—desde que se efectuó la aludida división—la cualidad de solares en las varias significaciones de este denominativo e innegablemente en la tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 21, número 1 de la Instrucción, de 1 de septiembre de 1917, por estar enclavados dentro del casco urbano y por tener en parte su perímetro límites con vía de tal condición, sin que el hecho—invocado por la Corporación recurrente—de no hallarse urbanizadas las vías nuevas resultantes de la parcelación de dicha zona pueda entrañar modificaciones en la expresada cualidad de solares, porque ello equivaldría a desvirtuar la claridad de conceptos que se contienen en la citada Instrucción, y debiendo tenerse muy en cuenta la finalidad que se dió a los terrenos debatidos por la entidad adquirente dedicándolos a edificación.

»El acuerdo motivador del recurso somete a contribución territorial los terrenos aludidos a partir del año 1949, ya vigente el Decreto regulador de las Haciendas locales, de 25 de enero de 1945, cuyo artículo 218, número 2, apartado 1.º, eximía de la citada Contribución a los Municipios por los bienes de uso público, por los de servicio público que no produzcan renta y por los bienes comunales, sin que a través de las actuaciones administrativas se haya demostrado que las parcelas debatidas puedan estimarse incluidas en ninguno de los tres casos taxativamente fijados en el precepto consignado, ni pueda aceptarse la invocación del actor relativa a que se aprecie la pretendida exención tributaria por razones del destino a uso público de los mentados terrenos, amparada por el artículo 673, párrafo 2.º, número 1, apartado a) del texto

refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, por lo que, a tenor de la preceptiva legal aplicable al caso sometido a decisión, es obligado reconocer la condición de solares de aquéllos a efectos del tributo específico que la Administración hubo de asignarles.

»De otra parte, según afirma la resolución recurrida, no se hacía posible otorgar la exención tributaria pretendida por el Ayuntamiento demandante, por cuanto tal beneficio requiere, a efectos de su concesión, la oportuna solicitud atemperada a las normas y requisitos fijados en las Ordenes ministeriales de Hacienda de 14 de marzo de 1946, 14 de marzo de 1947 y el Decreto de 21 de febrero del mismo año, sin que en el supuesto enjuiciado lo instase la Corporación municipal, ahora recurrente, por cuyas razones ha de estimarse ajustada a derecho la resolución combatida y, consiguientemente, debe ser confirmada desestimando el recurso interpuesto, sin especial imposición de costas por no concurrir circunstancias que exijan tal pronunciamiento» (*Sentencia de 4 de octubre de 1960*).

2. *Impuesto sobre las rentas del capital. (Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades.)*

A) *Presupuesto de hecho: Intereses de préstamos concedidos por una empresa que no tiene la condición de Banco o banquero.*

«La cuestión litigiosa queda reducida a determinar, en relación con el caso de autos, si los préstamos o créditos concedidos por la Sociedad recurrente deben o no quedar sujetos a tributación por el número 3 de la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, vigente en la fecha en que se devengaron los intereses sometidos a tributación, cuarto trimestre de 1952.

»Tal como aparece redactado el apartado 3.º de l Tarifa 2.ª, es indudable la expresa sujeción a tributación, de un modo genérico, de los intereses de los préstamos, afectando en principio a las operaciones de crédito de las Compañías generales de tal naturaleza, cuya actividad se expresa en el artículo 175 del Código de Comercio, y si, precisamente la Regla 3.ª marca una excepción respecto a los intereses de préstamos que constituyen ingresos regulares de banqueros, en la actividad específica regulada por el artículo 177 del mismo cuerpo legal y para organismos bien determinados como tales, con arreglo a denominación legal aprobada y sujeta a la Ley de 31 de diciembre de 1946 sobre Ordenación Bancaria, claro está que tal exceptuación refuerza la aplicación de la norma tributaria sobre los intereses de préstamos para quienes no están incurso en la citada actividad bancaria específica, a cuyo efecto cabe aplicar el criterio restrictivo general y el que indican la Real Orden de 1 de febrero de 1922 y las sentencias de esta Sala de 13 de diciembre de 1955, 18 de enero de 1956 y 2 de marzo de 1958.

»En cuanto al concepto de duplicidad, alegado por el recurrente como argumentación a su favor, ya que, según entiende, la doble aplicación de la Tarifa 3.<sup>a</sup> y la 2.<sup>a</sup>, suponen una reiteración impositiva contradictoria de la esencia del impuesto, carece de fundamento, pues en nada obsta la reflexión contable propia de la Tarifa 3.<sup>a</sup> en el cómputo de la relación de gastos e ingresos, con la muy determinada imposición de la Tarifa 2.<sup>a</sup> sobre los intereses de las entidades de crédito gravadas, en su consideración concreta y en su contemplación aislada, sin que, dada la naturaleza del recurso y lo circunscrito del tema sometido a la decisión jurisdiccional, quepa extenderse respecto a la repercusión de una liquidación en otra, como cómputo deducible, y de la cuota por 2.<sup>a</sup> respecto a la 3.<sup>a</sup>.

»Ya en la doctrina de esta Sala se ha manifestado repetidamente respecto a la tesis hoy sustentada, puesto que, según expuso en sentencia de 20 de enero de 1959, ratificando otras de 13 de abril y 27 de julio de 1956, la duplicidad, que se alega por el recurrente, no existe, puesto que tal pretendida repetición se refiere a distintas conceptualizaciones de bases tributarias, en cada una de las dos tarifas, porque en la 2.<sup>a</sup> se gravan los beneficios del capital, como tales, y en la 3.<sup>a</sup> los del capital juntamente con el trabajo, no siendo obstáculo el que se haya tributado por una tarifa para que también se esté sujeto en la otra, pues el doble gravamen subsiste cuando la base es de naturaleza heterogénea, como ocurre en el caso de autos, por lo que se ajusta a derecho la resolución impugnada, aclarando así, con esta interpretación, la posibilidad regular de que el doble gravamen sea consecuencia de la doble contemplación fiscal de la base imponible; criterio éste que corresponde ratificar y, en consecuencia, declarar una vez más la compatibilidad impositiva nacida de la Tarifa 2.<sup>a</sup>, ponderando el interés como fruto del capital, con la eficacia impositiva surgida de la Tarifa 3.<sup>a</sup>, en cuanto ese interés juegue como un asiento funcional en el cómputo que define las pérdidas o ganancias si las hubiere» (*Sentencia de 8 de noviembre de 1960. En el mismo sentido las sentencias de 11 y 17 de noviembre de 1960*).

**B) Epígrafe adicional. Fijación de la prima de emisión no exigida.**

«La cuestión planteada se reduce a determinar el valor de cada acción entregada por accionista de X., como desembolso, a cambio de la que en canje recibió de Y, con referencia a la imposición por el epígrafe adicional c) Tarifa II de Utilidades, con arreglo a la Ley de 31 de diciembre de 1946 y Orden de Hacienda de 28 de febrero de 1947; consecuencia de haberse aumentado por Y el capital social en 28.664 acciones, de a 500 pesetas nominales, a las que, como hecho determinado y resuelto, se fijó por Orden ministerial de 30 de julio de 1955 una prima, sobre el valor nominal, de 961,30 pesetas; de modo que el valor

señalado a la acción de Y, resultado de la suma es: Nominal, 500 pesetas, más 961,30 pesetas de prima, o sea, un total de 1.461,30 pesetas.

»Este valor de 1.461,30 pesetas de cada acción de Y, juega en relación con el valor de la acción de X, porque según sostiene el recurrente, o sea, Y, como se trata de una permuta, los valores permutados son iguales, dada la naturaleza intrínseca de la operación; así que lo constituye el desembolso de cada accionista de X, para obtener una acción de Y, es una cantidad igual a la que percibe en ésta, o sea, a 1.461,30 pesetas; y así no existe, a juicio del recurrente, posibilidad u oportunidad fiscal impositiva, puesto que la razón de la imposición que nos ocupa es la de gravar la especulación de adquirir títulos privilegiados por sólo su importe nominal, eludiendo por tal medio la realidad económica de estar patrimonialmente incrementados por las reservas existentes, lo que impide tal disposición dificultando la adquisición especulativa e índices inferiores a la realidad cambiaría, por lo que, en consecuencia del razonamiento del recurrente, no estima concurrencia de la circunstancia objetiva de la imposición.

»Para despejar la incógnita que supone el valor de la acción de X —que es el tema del recurso— no cabe aceptar la tesis de equivalencia cuántica, expuesta en el Considerando anterior, porque no se trata de la aplicación del concepto jurídico de permuta que el recurrente pretende planteando un epiquerema o silogismo razonado en estos términos: Si la acción que se da vale 1.461,30 pesetas, porque así lo ha decidido en firme la Administración; y la acción que se recibe en canje de equivalencia es a la par, porque así se planteó y efectuó la operación financiera; no puede incurrirse en el error de considerar alzada la estimación cuantitativa de esta última acción, porque ello vulneraría la homogeneidad del juicio y la justicia de equivalencia, aplicando norma distinta al mismo efecto de contemplación; razonamiento el expuesto que no puede ser aceptado en absoluto, no obstante su razonable apariencia, porque no actúa sobre unas realidades de homogeneidad cronológica, ni de homogeneidad jurídica, ni contable, en cuanto a la unidad a que se refiere; habiendo de tener en cuenta, ante todo, que el derecho fiscal se sirve del genérico y del civil como de la referencia orientadora, pero que no cabe aplicar sistemáticamente las calificaciones del derecho objetivo, salvo cuando, como en el Impuesto de Derechos reales, recae expresamente el gravamen sobre el acto jurídicamente calificado y definido, pero no en aquellos impuestos referidos a ganancia, beneficio, lucro, utilidad, en que la base imponible tiene una referencia económica de signo preferente; y por ello, en el caso que nos ocupa, la Sociedad absorbida, es decir, la X, al tiempo de desaparecer sólo tiene un contenido económico, el que fuere, que constituye el coeficiente estimativo de su propio valor a tal momento, y en el que es en su escritura de desaparición, en donde halla reflejo formal el acto jurídico de aquélla, sin poder computar como sumando irreal, de imposible logro, las plus-

valías teóricas, ni pueda aprovecharse de los que el absorbente, Y, logre e integre en su nuevo haber, como elemento incremental de su economía substantiva, puesto que aquélla, la absorbida, ha perdido jurídicamente la substancialidad de su fuerza económica motriz.

»Los nuevos razonamientos llevan a la no aceptación de la tesis del recurrente, cuando sostiene la estimación del valor medio de las acciones de X, como superior a la de Y, pues si bien es cierto que según se acredita con las certificaciones de Bolsa, alcanzaron durante el trimestre anterior la media de 1.740 pesetas la acción, o sea un valor superior en 278,70 pesetas al fijado a la acción de Y por la Administración, que es de 1.461,30 pesetas; aquel valor, el de las acciones de la X, debe entenderse en primer lugar como simplemente especulativo y expectante, no computable a los efectos fiscales calculables, como resultantes de la operación financiera en un tiempo posterior a la existencia de la persona social de la entidad, porque su cotización, próxima al evento fiscal, estaba preliminarmente insuflada por estimaciones subjetivas y ocasionales, que a más de constituir un imponderable bursátil y aleatorio, por su propia naturaleza, llevarían, caso de aceptación del presupuesto, a la doble computación de elementos de expectativa y esperanza, una como tal y otra como realidad afianzada; a más de que, al tiempo de contemplar la imbibición de una sociedad por otra, no cabe duda de que se presencia un deceso jurídico, en el que existe un elemento real y objetivo, que es necesario tener en cuenta, aun cuando no sea como factor único, que es el que el Tribunal Económico-Administrativo Central tomó, si bien con exclusión de todo otro, para un proceso de valoración, consistente en la estimación contable para la tasación económica, razonando matemáticamente con relación al momento de otorgarse la escritura de disolución y de absorción de la Sociedad X, cuya disección mostró que la entidad, cuyo capital desembolsado inicialmente era de 40.000.000 de pesetas, entre 80.000 acciones de a 500 pesetas nominal, arrojaba a la hora de su extinción por absorción un capital líquido de 52.930.497,53 pesetas, que dividido entre las acciones, arroja, como cociente de balance en liquidación, la cifra de 661,63 pesetas por acción, lo que supone 116,63 pesetas de aumento sobre el valor nominal de 500 pesetas, en relación con el capital de 40.000.000 desembolsado; y operando sobre la cifra del cociente, el Tribunal Económico-Administrativo Central señala como diferencia, que va a constituir el elemento base imponible, la diferencia entre 661,63 como valor, que fija, para la acción de X, y la 1.461,30, que es la cifra señalada inatacablemente por la Administración, para la acción de Y, la que arroja 799,67, sobre la que se practicara la liquidación; valoración, ésta, sin duda, importantísima y que señala un punto cierto de orientación y arranque en cuanto inexcusablemente indica que la acción de Y no puede valorarse en menos de 661,63.

»En el caso de autos concurre una circunstancia tan especial y ca-

racterística—como la de no tratarse de una disolución cualquiera de Sociedad para la que el medio divisorio seguido por el Tribunal-Económico Administrativo Central resultaría exacto, sino que hay que tener en cuenta que los elementos sociales de una sociedad que se absorbe no queden inertes—, como quedaría una liquidación normal mercantil, cuyo precio se determina con la inserción del beneficio sobre la aportación asignada, simplemente, ni se dispersan definitivamente, sino que los elementos sociales del proceso potencial productivo se subsumen de una Sociedad en otra por concurrencia de la operación financiera de absorción típica y especialísima, en que si bien la desaparición constituye una realidad, se produce un fenómeno económico de traslado del *abstractum* social, en el que las representaciones teóricas de participación titulada, en que, en definitiva, las acciones consisten, produce una confusión jurídica, ya se llame formal, según unos, ya substantiva, según otros; pero sin que pueda incurrirse en el error de buscar homogeneidad para lo que no es homogéneo—por cuanto la homogeneidad supone la misma potencia o naturaleza dimensional—, sino que es más bien homólogo—puesto que lo homólogo supone correspondencia en la proporción de equivalencias distintas—; así que, en realidad, de aceptar la solución recurrida, equivaldría a hacerlo respecto a equívocos económicos típicos y ya doctrinalmente advertidos como desorientadores, tales como la aplicación de iguales volúmenes en juego de distintas densidades; o la incidencia en el error ejemplar, ya advertido por la economía insular clásica de la equiparación entre los valores mercantiles de la parte activa y los del maderamen de la inmersa; y así no es probable desconocer la realidad de que X no ha sido objeto de una liquidación encuadrable en el marco mercantil señalado en la Sección 13 del título I del libro III del Código de Comercio; sino excluido expresamente del concepto en el artículo 155 de la Ley de 17 de julio de 1951 para el caso de absorción, tal como lo señala en el número 4.º el artículo 130 de la misma; por la que, en este caso, que es el que interesa al objeto de la resolución, se da la característica muy especial de que la única razón de extinguirse la Sociedad es jurídicamente esa confusión a que alude el párrafo 2.º del artículo 152 de la repetida Ley cuando (textualmente), «la fusión resulta de ser absorbida totalmente una Sociedad existente por otra anónima también existente con anterioridad» ... «lo que aumenta como consecuencia y en la cuantía que preceda su capital social», empero sin perjuicio de que—como el artículo 142 reza—los socios de la Sociedad extinguida participen desde ese momento en lo que les ha absorbido con arreglo a sus respectivas participaciones; sin que se pueda entender que el artículo 148 de la Ley contemple finalidad expresa en cuanto a evaluación, ni mucho menos el 146, que exige sólo unas garantías formales en la persecución de normas de garantía de muy distinto objetivo.

»El objeto o materia de la imposición lo constituye el hecho que la



Ley establece como ocasión tributaria, a cuyo efecto el momento en que el devengo se produce no puede considerarse ausente a la razón de ser de esta imposición, referida a un beneficio logrado en la producción por medios económicos y no a un «index number» o número índice, porque no recae como nueva imposición jurídico-formalista, sino sobre una evolución exclusivamente económica del proceso productivo, en la distinción de riqueza y capital, entendiéndose que la última denominación se emplea cuando la cosa o producto no se dedica a la satisfacción inmediata de una necesidad, como término del ciclo económico, sino como elemento de nueva producción; y así la acción de X, como manifestación de la productividad, no sólo representa *post mortem* la parte alicuota de la liquidación mercantil, sino que penetra en el juego legalmente establecido para la apreciación de su coeficiente vital en los términos del epígrafe adicional c) de la Ley de 31 de diciembre de 1946, por lo que se refiere a la ampliación de capital de sociedades anónimas y demás de responsabilidad limitada, según la Orden de 28 de febrero de 1947, adicionando un nuevo epígrafe a los adicionales de la Tarifa 2.ª de Utilidades, cuando en el párrafo 2.º del número 3.º de su contexto dispone: «si las acciones o títulos equivalentes que estuvieran en circulación con anterioridad, se cotizasen en el mercado a tipo superior al nominal se estimará la existencia de reservas en cantidad no inferior al 75 por 100 de la diferencia entre el valor normal de las antiguas acciones y el que tengan en el mercado según la cotización media de los tres meses anteriores a la fecha del acuerdo de aumento o puesta en circulación»; precepto, éste, que habrá de jugar en consonancia con el número 5.º de la misma Orden, al establecer el epígrafe adicional c), que es el que señala «el tipo de gravamen del 20 por 100 sobre el importe de las aportaciones complementarias por reservas a que se refiere el artículo 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946», «que no sea exigido por las respectivas Sociedades al emitir o poner en circulación acciones con derecho exclusivo para su suscripción»; y especialmente con lo que preceptúa el número 8.º, apartado A) (mayúscula), subapartado e) (minúscula), al establecer, «si el aumento de capital se destinase a la absorción total o parcial de empresas o negocios existentes, habrá que aportar el último balance inventario y las bases sobre las que haya de realizarse la absorción»; de modo que, según esto, no puede decirse que el balance sea el mismo elemento de estimación cuantitativa para fijar el valor de la acción, como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Central, al estimar que, no previsto el caso legalmente correspondía entrar a precisar la valoración; sino qué, continuando en el mismo camino de llegar a determinar esta apreciación, valorativa y cuantitativa, es necesario conjugar el número 3.º de la Orden de que se viene haciendo cita, en cuanto hace referencia a la existencia de reservas en el 75 por 100 de la diferencia entre el valor normal y la cotización media, pero sin perder de vista que se alude a los casos de absorción

de negocios, o sea, aquéllos cuya causa de desaparición es precisamente esa absorción y no otra intrínseca, precisándose así una distinción, matizada por el legislador, entre las Sociedades que se trasladan en plena vitalidad y las que se extinguen por sí mismas o por otras causas; y de aquí la necesidad de aplicar las reglas expuestas, tanto más cuanto el impuesto no puede estar ausente del postulado de justicia y sería contrario a derecho aplicar distinta fórmula a la valoración de la acción de Y, para hacer legalmente posible la elevación del índice impositivo tendente a evitar el desdoblamiento inflacional, y aplicar fórmula distinta cuando se trata de valorar las acciones de la Sociedad absorbida, desaparecida sólo por serlo, y aumentando así la cifra residuo, por aplicación de un razonamiento en desequilibrio de la homología posicional e inicial de las reservas y de las reglas, económicas y formales, de la tasación substantiva; y así, si bien no procede aceptar la posición alternativa sustentada por el recurrente, aduciendo que como la acción de X es superior a la par, procede aplicar el 75 por 100 del párrafo 2.º del número 3.º de la Orden de 28 de febrero de 1947, y lo deduce del total del valor de la acción, para operar luego con el resultado obtenido en relación con la acción de Y, por cuanto tal operación constituye un juego matemático sin base; sí procede estimar que disuelta por absorción la sociedad X, el valor, no ya de la participación teórica que supone la acción como tal, sino de la «participación económica activa como consecuencia final de la Ley de rendimiento» está constituida por esa cifra de 661,63 pesetas al tiempo de la disolución; y es sobre la diferencia entre esta cifra y la de 1.760,80 pesetas, que ostenta la acción de la misma, durante el trimestre bursatil pretérito inmediato, como expresión de cotización, sobre la que habrá que operar, puesto que la cotización no es sino el precio que, sobre y a más del originario, suscribe el beneficio; por lo que es sobre la diferencia entre ambos, o sea, entre las 661,63 y las 1.760,80, cuya resta es 1.099,17, sobre la que habrá que operar en el 75 por 100, que, salvo error u omisión, es la de 824,37; de modo que, aplicando estrictamente los términos de la Orden repetida y para poder cumplir su número 3.º corresponde sumar o adicionar el valor normal de la acción, o sea, 500 pesetas con el incremento real, o sea, con las 824,37 pesetas, para obtener así la cifra que señale el valor de la acción de X que se dé a cambio de la de Y, de modo que aquélla, o sea, la de X, por adición de 824,37, más 500, alcance una estimación valoratoria, que es la que se fija, de 1.324,37 pesetas; y habida cuenta que, según ya se ha expuesto, la acción de Y, según el valor fijado por la Administración debe estimarse en 1.461,30, la diferencia entre las acciones de ambas entidades es, salvo error, la de 136,93 pesetas, que es lo que ha de constituir el incremento o base imponible a los efectos del recurso.

»A virtud de lo expuesto procede acceder parcialmente al recurso, y revocar también parcialmente el acuerdo del Tribunal Económico-

Administrativo Central de 22 de mayo de 1955, confirmándolo en cuanto, conforme a derecho, resuelve ser procedente la liquidación por el impuesto del epígrafe adicional c) de la Tarifa 2.ª de Utilidades en cuanto la prima de emisión fijada por el Ministerio de Hacienda ha de ser cubierta y desembolsada, y debemos revocarlo y lo revocamos en cuanto fija como prima de emisión no exigida para cada una de las acciones emitidas por el recurrente, para canje por las de X, la cifra de 799,67 pesetas, por ser contrario a derecho; señalando a tal efecto y para cada una de las 28.000 acciones a que afecta como prima de emisión la cifra de 136,93 pesetas, por ser conforme a derecho y representar la diferencia entre 1.461,30 pesetas que constituye el valor de la acción de Y, y 1.324,37, que constituye a tal efecto el valor de la acción de X; debiendo constituir aquella cifra en diferencia la base impositiva por el epígrafe adicional c) de la Tarifa 2.ª de Utilidades devengado en el ejercicio 1955, y anulando, en consecuencia, la liquidación impugnada se practique otra de acuerdo con este pronunciamiento, reconociéndose a la entidad recurrente el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado en más; sin que dados los términos del planteamiento de esta litis haya lugar a hacer expresa imposición de costas, con arreglo a los artículos 81 y 131 de la Ley jurisdiccional» (*Sentencia de 25 de octubre de 1960*).

### 3. *Impuesto industrial: Cuota por beneficios. (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades.)*

*Presupuesto de hecho: Los beneficios obtenidos por una persona física de explotaciones mineras.*

«El artículo 54 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 dispuso que la Contribución Industrial de Comercio y Profesiones se integrará en lo sucesivo en el impuesto de actividades y beneficios comerciales e industriales, abreviadamente Impuesto industrial, que se exigirá en las dos formas siguientes: «A) Cuota fija o licencia fiscal por el mero ejercicio de cualquier industria, comercio u oficio no exceptuados expresamente, hállese o no clasificados tributariamente a los efectos legales. B) Cuota por beneficios según los rendimientos ciertos o estimados de cualquier actividad sujeta a licencia fiscal y no exceptuada expresamente»; calculando esa cuota—como se deja manifiesto en la exposición de motivos de dicha Ley (II, apartado d)—en función de los beneficios del ejercicio y por medio de unas escalas de tipo progresivo, según el tanto por ciento que el beneficio representa del capital fiscal de la empresa.

«El artículo 55 de la aludida Ley sujeta al pago de la cuota fija o licencia fiscal todas las personas físicas y jurídicas, así españolas como extranjeras, que ejercen en territorio español industria, comercio, arte u oficio, por cuenta propia o en comisión, en la inteligencia de que

dicha cuota fija se determinará con arreglo a las tarifas de la Contribución industrial de comercio y profesiones hasta ahora vigentes, agregando el siguiente artículo de la propia Ley que toda actividad sujeta al pago de la licencia fiscal, ejercida por una persona física, estará, además, gravada con la cuota de beneficios.

»A partir de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 (artículo 23, apartado a), fué incorporado el canon de superficie minera a la Contribución industrial, figurando en la tarifa adicional, sección 2.<sup>a</sup> de esta Contribución, aprobada por Orden de 29 de octubre de 1941, y si bien se abona aun sin explotación de las minas, por recaer sobre su superficie en reconocimiento de la dominialidad pública, si se explota la mina, y obtiene beneficios el concesionario, persona física, no puede ser de mejor condición que una sociedad concesionaria y explotadora de minas que tributa por el impuesto sobre la renta de Sociedades y entidades jurídicas, que substituyó a la Contribución de Utilidades, Tarifa 3.<sup>a</sup> de la disposición 1.<sup>a</sup> que regía con anterioridad a la Ley de 26 de diciembre de 1957 citada; por tanto, equiparado el canon de superficie a la Contribución industrial, que ha de ser sustituida por la licencia fiscal, tratándose de personas físicas concesionarias de minas, es justo y equitativo—en relación a las sociedades mercantiles concesionarias de minas—que tributen tales personas por la cuota de beneficios obtenidos en la explotación de las minas que tienen concedidas, por lo que no debe anularse la resolución recurrida» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1960*).

4. *Impuesto sobre Sociedades. (Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades.)*

A) *Exenciones.*

*Las Mutualidades patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo, sin ánimo de lucro, que tienen sus Estatutos debidamente aprobados e inscritos en el Registro correspondiente del Ministerio de Trabajo, están exentas de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria. (Las sentencias de 6 de octubre y 8 de noviembre de 1960) reproducen la constante doctrina del Tribunal Supremo sobre es e punto. El Abogado del Estado se allanó a las correspondientes demandas.)*

B) *Determinación de la base imponible.*

*Gastos no deducibles.*

«Por lo que se refiere al primero de los extremos apuntados, las cantidades a que se refiere, como invertidas en concepto de obras en el teatro X. de Y., en modo alguno cabe computarlos como reparaciones de

material, tal como exige la regla 2.<sup>a</sup> de la disposición 5.<sup>a</sup> de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, ni tampoco puede apoyarse en el contrato de arrendamiento formalizado para cuatro años en 26 de agosto de 1941, cuya continuidad en 1955, fecha de las obras, no se prueba que subsistiera alejado sus términos; a más de que las obras realizadas, instalaciones de agua, calefacción, vidrieras y otras similares, en realidad más que a la reparación del material a que la citada disposición 5.<sup>a</sup> se refiere, atañen a las cargas de la propiedad a que alude el artículo 1.554 del Código Civil, en su número 2.º, en relación con los demás de la misma sección; todo lo que lleva a estimar que los gastos cuya cuantía se intenta deducir de la base impositiva en la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, carecen de la calificación que condicionaría legalmente su posibilidad de sustraerlos a los efectos fiscales» (*Sentencia de 14 de octubre de 1960*).

### C) *Cuota tributaria.*

*Supuesto en que no procede la deducción de la cuota satisfecha por Contribución industrial.*

«Respecto al segundo extremo de examen, o sea, la posibilidad, a su vez, de deducir las cuotas de Contribución industrial satisfechas por los teatros X e Y, de que la empresa ... era propietaria, tampoco es posible aplicar la disposición 12 de la tarifa, por cuanto, según la misma expresa, el devengo de tal cuota se produce en el ejercicio de la actividad propiamente industrial, no por la condición dominical de los edificios, y siendo el explotador del negocio de espectáculos de los teatros referidos el señor Z, es éste y no el propietario de ellos, empresa ..., quien, en todo caso, podría entenderlo así a su favor, por cuanto las cuotas de la Contribución industrial se devengan por el ejercicio de la explotación consiguiente, y no habiéndola ejercitado el recurrente, mal puede pretender deducción por este concepto, con lo que obtendría un lucro indebido, disminuyendo la cuota que por beneficios ha de satisfacer al Estado en cantidades que, en todo caso, pagó por otro, pero que no han constituido devengo a su cargo, por la actividad propia de un ejercicio imponible; por lo que es visto procede desestimar el recurso en cuanto a este extremo» (*Sentencia de 14 de octubre de 1960*).

## 5. *Contribución general sobre la renta.*

### A) *Estimación de la renta imponible, según signos externos, atendiendo a la cuota pagada por Contribución industrial.*

«En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, estimación de la renta imponible, según signos externos, atendiendo a la cuota de la

Contribución industrial, el apartado c) de la regla 6.ª del número 2.º de la Orden de 24 de marzo de 1956, que reproduce la Orden de 14 de mayo de 1955, establece que los rendimientos líquidos de las explotaciones comerciales o industriales que, como tales, son gravadas en la Contribución industrial, cuando no están sometidos a gravamen por la Tarifa 3.ª de Utilidades, ni se haya optado por el régimen previsto en el artículo 13 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, se estimará en cantidad igual a siete veces la cuota del Tesoro, gremial o de tarifa, por la que les corresponda tributar en Contribución industrial, desarrollando así lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley reguladora de la Contribución sobre la renta de 16 de diciembre de 1954.

»En el caso de autos se ha puesto de manifiesto en el expediente e incluso se reconoce por la parte demandante, que el negocio a que ésta se dedica, de exhibición de películas y espectáculos teatrales, ha satisfecho por Contribución industrial cuotas por valor de 69.402,10 pesetas en el año 1956, y como por otra parte, no estaba sometida en ese año a la Tarifa 3.ª de Utilidades, es indudable que los rendimientos líquidos por signos externos percibidos u obtenidos para aquel ejercicio deben fijarse por la regla 6.ª, apartado e) de la disposición antes señalada, ya que cuando el acta se levanta, en el año 1958, se pone de manifiesto claramente que la interesada no estaba sometida a la Tarifa de Utilidades ni pagaba por ese impuesto, y sí a la Contribución industrial, incluso aceptándose expresamente, y manifestando así su conformidad en el acta tantas veces mencionada, deduciéndose, además, de los propios escritos de la reclamante que en la fecha del acta no había sido aun siquiera inscrita en el índice de empresas individuales» (*Sentencia de 4 de octubre de 1960. En el mismo sentido la sentencia de 3 de noviembre de 1960*).

**B) Estimación de la base imponible por signos externos atendiendo a los ingresos procedentes del trabajo personal.**

«La cuestión planteada en la presente litis queda reducida a determinar si a los efectos de la Contribución sobre la renta y para la fijación de la base imponible por signos externos o rentas percibidas, debe o no tomarse en consideración, al establecer los ingresos procedentes del trabajo personal, el importe de los gastos satisfechos por el recurrente en concepto de personal, seguros sociales y Montepíos, 10 por 100 de seguros y coeficiente de gastos.

»La regla 7.ª del número 2.º de la Orden de 24 de marzo de 1956, que da normas para la estimación de la renta, establece que «los rendimientos líquidos de toda clase que directa o indirectamente procedan del trabajo personal serán estimados en cantidades iguales a la base neta a efectos de los diversos conceptos tributarios que se integran en la Tarifa 1.ª de Utilidades, deducida esta Contribución», de donde

claramente se infiere que es solamente la base neta, tomada por Utilidades, hoy Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, la que debe servir para fijar la estimación de la renta por signos externos, teniendo en cuenta, además, que ya la Instrucción aprobada por Orden de 27 de enero de 1958, en las reglas 33 y 34 señala normas especiales, al determinar la base liquidable en aquel impuesto, para la deducción de los gastos de personal, seguros, Montepío Laboral y coeficientes, quedando, por tanto, fijada la *base neta*, después de tales deducciones, y, en consecuencia, no es pertinente hacer esas mismas rebajas, al practicar la liquidación por Contribución sobre la renta, aunque sí se deduce, por precepto expreso, lo pagado por utilidades.

»La liquidación practicada por la Oficina gestora de la Delegación de Hacienda de X, a que se refieren las presentes actuaciones, se gira estimando los signos externos de renta percibidos por el demandante en el ejercicio de 1957, conforme al artículo 28 de la Ley reguladora de la Contribución sobre la renta, y ateniéndose estrictamente a la base neta, establecida para el Impuesto de rendimientos del trabajo personal, según la regla 7.<sup>a</sup> de la Orden de 24 de marzo de 1956, por lo que procede su plena confirmación y la de los acuerdos dictados en vía económico-administrativa, sin que sea momento procesal oportuno para entrar a determinar el alcance de la liquidación practicada por Utilidades e Impuesto sobre el rendimiento de trabajo personal» (*Sentencia de 12 de noviembre de 1960*).

C) *Prescripción del derecho de la Administración a comprobar las declaraciones en virtud del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959.*

«Ha de examinarse, en primer lugar—por tratarse de problema que afecta al orden público procesal—, lo referente a la prescripción invocada por el actor y, en tal sentido, afirmar que no puede estimarse infringido el artículo 2.º del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, que declara prescrito el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de Contribución general sobre la renta presentadas en plazo reglamentario por los sometidos a dicho tributo y que sean de fecha anterior a 1 de enero de 1958, por cuanto el precepto legal que se invoca no es aplicable al supuesto aquí planteado, ya que esa norma no ampara bajo la prescripción a las declaraciones, que—cual la de autos—fué comprobada en fecha anterior—15 de mayo de 1957—a su vigencia, y, consiguientemente, persiste el derecho a la prosecución de expedientes relativos a comprobaciones ya realizadas, por no existir disposición alguna que autorice al sobreseimiento o anulación de lo actuado» (*Sentencia de 8 de octubre de 1960. En el mismo sentido la sentencia de 21 de noviembre de 1960*).

D) *Cálculo del plazo de tres años entre la fecha de adquisición y la de enajenación a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932.*

«La cuestión planteada se reduce, concretamente, a determinar si concurren o no, en el caso de autos, las circunstancias del artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932, en cuanto se aprecie si han transcurrido o no han transcurrido, entre la fecha de adquisición y la de enajenación, los tres años necesarios para incluir y computar como beneficio la ganancia que, mediante la operación de enajenación, se haya obtenido.

»Conformes las partes en cuanto a los hechos materiales, hay una primera disparidad respecto a la fecha inicial del cómputo, o *ex die*, ya que se alega en el tercero de los fundamentos de la demanda que, como quiera que el patrimonio del recurrente, después enajenado, estaba constituido inicialmente por los bienes que adquirió para sí en 30 de enero de 1941, fecha probada de la compra de ellos por el señor X, es a esta fecha a la que cabe hacer referencia, con lo que se eliminaría toda posibilidad de discutir respecto a que la enajenación no estaba distanciada en tres años de la adquisición, y, en consecuencia, quedaría fuera la evolución económica, de la fórmula temporal preceptuada en el artículo 7.º ya citado; si bien no cabe la posibilidad de dar paso a esa tesis, porque esos bienes eran pertenecientes al señor X, dejaron de serlo, como consecuencia de la constitución de una Sociedad en 19 de junio de 1945, a la que el socio los aportó, ya que, en definitiva, con su nacimiento produce para el recurrente la trascendental mutación de convertir su pertenencia individual en participación social, en una Sociedad cuya personalidad jurídica, a la más elemental contemplación, es distinta, y con razón distinta de ser, de la consideración personal substantiva como sujeto del derecho.

»La más centrada controversia viene a ceñirse en torno a la determinación de la fecha final, o *in die*, como aquélla en que se produce la enajenación de ese bien, o sea, de la participación que poseía, desde la constitución social y en el haber de la Sociedad, el socio hoy recurrente, a cuyo efecto no hay inconveniente en apreciar que la escritura pública otorgada en 9 de noviembre de 1948, ante el Notario de Z, constituye el acto formal y mercantilmente rituario con arreglo al Código de Comercio para producir consecuencias en cuanto a terceros, ni aun la habría teóricamente, en cuanto a la aceptación de los requisitos de la Ley de Sociedades de Responsabilidad limitada de 17 de julio de 1953—inoperante, sin duda, al caso de autos, por la simple atribución de su fecha—, y en cuanto todo ello haga referencia a la trascendencia del acto privado, en el reflejo de su ámbito de eficiencia exigible, pero sin que, en modo alguno, pueda incurrirse en la desorien-



tación de considerar los actos propios como extraños al derecho fiscal y público—en cuanto ésta sustancial distinción se admita—, cuya gravitación sobre los actos ciudadanos atiende con preferencia a la realidad del juego económico muy particularmente en el impuesto de que se trata, que por definición no viene a gravar los actos o contratos jurídicamente contemplados y económicamente reflejados después, como, *ad exemplum*, el Impuesto de Derechos reales, sino como su mismo concepto y su condición sustancial y definitiva indican, es un impuesto complementario sobre el producto, computado como expresión económica directamente apreciada en su resultancia; y así, para nada empecen a la estimación de la fecha fiscalmente determinante, en que tuvo lugar el acto social de la entidad Caral, S. L., de 13 de enero de 1948, los términos del artículo 1.445 del Código Civil, relativo a la de iniciación de la compraventa, ni al 1.450 del mismo, atinente a las circunstancias de su perfección, consideraciones todas ellas inadecuadas a la mecánica fiscal genérica del impuesto sobre la renta, sino más bien a la referencia cronológica del concierto de las voluntades a que aluden los artículos 1.260 del Código Civil, y más especialmente del 1.288, tanto más cuanto en realidad, según consta en la tercera de las cláusulas de la escritura de 9 de noviembre de 1948, las partes expresamente deciden y hacen constar que, según lo pactado al adoptarse el acuerdo reflejado en el acta de 13 de enero, que se copia en el número 3.º de la exposición de hechos de la misma escritura, la cesión surtirá efectos desde 1 de enero del mismo año, de modo que, aun cuando quisiera adoptarse una interpretación puramente substantiva, el reflejo económico, base fundamental de este impuesto, estaría deliberada y expresamente revertido, por voluntad de los contratantes a una determinada fecha, la de 1 de enero, que acortando el plazo de los tres años que el artículo 7.º de la Ley exige, vendrá a situar la operación en el ámbito de la exigibilidad fiscal» (*Sentencia de 3 de noviembre de 1960*).

E) *Improcedencia del recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta.*

«A tenor de lo establecido en el artículo 19 del Decreto de 9 de julio de 1959, regulador del procedimiento de Jurados fiscales en Impuestos sobre la renta, las resoluciones emanadas de estos Jurados sobre cuestiones de hecho asignadas por la Ley a su competencia, no podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, precepto que —en lo referente al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta— confirma lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que regula el expresado tributo, al determinar que las resoluciones de dicho Organismo, dictadas en la esfera de su competencia, serán definitivas, no pudiendo ser objeto de recurso alguno, incluso el

contencioso-administrativo, fijando el mismo precepto en su apartado e) como materia de competencia del Jurado la determinación de la Base imponible a los contribuyentes que incumplieren las obligaciones señaladas en el artículo 25, y a ello se debió el acta originaria del expediente motivador del recurso enjuiciado, por cuanto el demandante no presentó a los Inspectores los justificantes de sus explotaciones agrícolas, que le fueron reclamados; sin que la actuación del Jurado, en el caso debatido, pueda estimarse—como pretende el actor—versante sobre cuestión de derecho referida a la competencia del Jurado, ya que el ahora demandante aceptó esa competencia desde el momento que acudió ante dicho Organismo; y derivándose claramente la improcedencia del actual recurso—según previene el artículo 40, apartado f), en relación con el artículo 82, apartado a), de la Ley Jurisdiccional—por haberse interpuesto contra acto dictado en virtud de norma legal que expresamente le excluye de la vía contencioso-administrativa» (*Sentencia de 8 de octubre de 1960. En este sentido la sentencia de 10 de noviembre de 1960*).

F) *Determinación de la competencia del Jurado. La Administración no puede volver por sí misma de sus propios acuerdos.*

«La cuestión que se plantea en el presente recurso y se postula en el suplico de la demanda es determinar si la Administración, después de dictar un acuerdo en 24 de julio de 1957, que quedó firme, declarando que el Jurado Central de los Impuestos sobre la Renta, es incompetente para fijar las bases impositivas al recurrente en el ejercicio económico de 1955, puede en 29 de julio de 1959, en el mismo expediente, sin ninguna actuación posterior, declarar su competencia.

»Si bien fué la Delegación de Hacienda de X la que sin respetar que existía una resolución firme del Jurado Central declarándose incompetente, para fijar las bases impositivas al recurrente, para el ejercicio de 1955, la que insistió en la competencia con olvido del principio de que la Administración no puede volver por sí de sus propios acuerdos, es lo cierto que la Dirección General de Impuestos sobre la Renta sigue el mismo criterio y razona, en el acuerdo impugnado, que si dictó acuerdo en 24 de julio de 1957 declarándose incompetente para conocer del problema de derecho planteado, la Orden de 5 de mayo de 1958, vino a resolver el problema debatido, y por ello no existe obstáculo para acordar la competencia del Jurado Provincial, no obstante existir uno anterior, razonamiento que precisa estimar no ajustado a derecho, porque equivale a anular una decisión administrativa declarativa de derechos, sin respetar lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 20 de julio de 1957» (*Sentencia de 3 de noviembre de 1960*).

**G) Supuesto de competencia del Jurado Provincial de la Contribución sobre la Renta.**

«El apartado c) del artículo 3.º de la citada Orden ministerial determina la competencia de los Jurados Provinciales para resolver todos los expedientes relativos a la fijación de la Base imponible de aquellos contribuyentes que incumplieren las obligaciones derivadas del artículo 25 de la Ley de 1954, entre ellas menciona en el número 2.º la negativa a aclarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierta y prestar la información complementaria que ésta requiera, y 3.º, la falta de registro y justificantes de ingresos y gastos que el contribuyente venga obligado a declarar, añadiéndose asimismo en el apartado d) de aquel precepto, que también será de la competencia de dicho organismo la distribución de los incrementos de patrimonio, cuando no fuere conocido el período de su obtención, circunstancias todas que concurren en el caso del presente pleito, al no aportar el contribuyente, con ocasión de las ventas de los inmuebles sitos en las calles de X y Z de esta capital, vendidas por pisos en el ejercicio de 1955, aquellos justificantes que recabó la Administración para poder precisar los verdaderos beneficios obtenidos en esa enajenación, aparte de algunas otras diferencias que se señalan también en el informe detalladísimo de la Inspección, emitido en 12 de julio de 1958, deduciéndose de esos hechos las atribuciones y facultades del Jurado Provincial para la determinación de los supuestos incrementos, con presunción fundada, y sin perjuicio, además, de la declaración de competencia que corresponde al Centro directivo, como cuestión previa al amparo de la Orden de 5 de mayo de 1958» (*Sentencia de 21 de noviembre de 1960*).

### III

#### IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

1. *Impuestos de Derechos reales.*

A) *Bonificación del 50 por 100 en concepto de empresa de interés nacional.*

«Siendo hechos indiscutibles e indiscutidos el de que, en concordancia con la Ley correlativa de 24 de octubre de 1939 y mediante el Decreto cuestionado de 21 de agosto de 1956, la entidad accionante X fué declarada empresa de interés nacional para la realización del plan concebido, presentado por la misma en el Ministerio de Industria, así

como también el de que la reclamación de que se trata fué formulada dentro del plazo de quince años establecido sobre ello por esa ordenación legal, el reconocimiento por las partes de ambas realidades, contrae, a su vez, la cuestión litigada al estudio y a la decisión de si la bonificación tributaria aquí cuestionada debe o no, lícitamente, considerarse comprendida entre las señaladas por el Decreto de concesión mencionado de 21 de agosto de 1956 y, más concretamente, en su segundo apartado, ya que los otros dos conciernen, exclusivamente, a los actos y contratos referentes a las ampliaciones de capital y a la adquisición de los terrenos a que aluden, no objeto, en modo alguno, del recurso actual.

»Es, primordialmente también, de constatar que, según el contenido literal de la disposición del Decreto de 21 de agosto de 1956 mencionada, singularmente, en el párrafo que antecede, el beneficio fiscal debatido ha de alcanzar a los actos y contratos relativos a la adquisición de maquinaria y demás elementos de fabricación «relativos a las instalaciones y nuevas construcciones integradas en el plan presentado por la compañía X en el Ministerio de Hacienda», y de establecer, asimismo, la apreciación de que la concesión de la línea de transporte de energía eléctrica tantas veces citada ha de estimarse incluida, interpretado, lógica o racionalmente, en ese extremo del Decreto expresado, al constituir, sin duda, elemento no solamente relativo, sino realmente, conforme a lo sobre ello actuado, indispensable o necesario para el funcionamiento de la instalación general originariamente concedida a la repetida entidad; y, en todo caso, o aún más especial y decisivamente, al resultar acreditado oficialmente, mediante la certificación de la Delegación de Industria de la provincia de Z., acompañada a la demanda y no impugnada posteriormente por la Administración, que esa línea, según los datos obrantes en su archivo, «es—hace constar literalmente—de las instalaciones de interés nacional, como comprendida en el plan de ampliaciones que mereció dicha calificación por Decreto de 21 de agosto de 1956, *Boletín Oficial del Estado* de 27 de septiembre del mismo año»; circunstancias de declaración de «interés nacional» e inclusión en el Decreto de concesión exigida, a sus efectos, por el artículo 4.º en su párrafo 3.º, de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1948, fundamental de la contestación a la demanda, que en el presente caso, de manera indudable, según queda sentado, han concurrido» (*Sentencia de 31 de octubre de 1960*).

B) *Revisión de exenciones al amparo de la Ley de 26 de diciembre de 1957. No subsiste la anteriormente existente a favor del Banco de Crédito Industrial.*

«La cuestión a resolver en el presente recurso se concreta a examinar si, como se interesa, procede la revocación del acuerdo recu-

rrido, y, en su lugar, la declaración de nulidad de la liquidación impugnada, porque la exención del Impuesto de Derechos reales, alegada en su favor, por el Banco de Crédito Industrial, S. A., recurrente, es invulnerable, dado su carácter de paccionada, lo que, negado por el Abogado del Estado, le lleva a la solicitud de que por el contrario, sea confirmada la resolución impugnada.

»Convocado un concurso por Real Decreto de 5 de noviembre de 1918 «para prestar a las industrias nacionales el auxilio previsto en la base 5.ª de la Ley de 2 de marzo de 1917» entre Bancos, banqueros e industriales españoles, a fin de constituir una «Sociedad Anónima que se llamaría Banco de Crédito Industrial, a la cual el Estado confiaría el servicio de préstamos o anticipos, que en las bases se indicaban; acudieron un grupo de ellos en representación de 116, y siéndoles adjudicada la concesión provisionalmente por Real Orden de 22 de mayo de 1920, y de modo definitivo por Real Decreto de 5 de julio de 1920, disponiéndose que sus Estatutos fueran aprobados definitivamente, lo cual ocurrió por Real Orden de 4 de agosto de dicho año.

»La exención del impuesto reclamada en este recurso, sólo aparece indicada en el Considerando 5.º de la Orden de adjudicación provisional de 22 de mayo de 1920, donde se expone que «el otorgamiento del beneficio de exención de los Impuestos del Timbre y Derechos reales solicitados... justifica el que se rechace la exención quinquenal de tributos»..., lo que no se puede estimar como una cláusula expresa declarativa de derechos pactados entre el Estado y la empresa concesionaria, sino como razonamiento para fundar la negativa a que se refiere, con posibilidad de desarrollo, para fijar su verdadera naturaleza y alcance, en la escritura pública de constitución que fué otorgada el 16 de octubre de 1920, según el artículo 1.º de los Estatutos del Banco de 11 de mayo de 1927, la cual no ha sido aportada por el recurrente, ni figura en los autos.

»No habiendo acreditado la entidad actora, cual le incumbía, su alegación de que los concurrentes al concurso para la constitución del Banco de Crédito Industrial, formularan su propuesta con la condición de que al constituirlo se le declarase exento de los impuestos de Derechos reales y Timbre y que la misma fué aceptada, esto sentado, no puede sostenerse válidamente, como lo hace la demanda, que haya mediado un pacto entre Banco y Estado, de naturaleza inalterable, por decisión unilateral, para este último, y consecuentemente, que la Administración no puede revisar *motu proprio* el beneficio fiscal referido, porque no resulta probado que tal concierto haya existido entre ambas entidades, como contratantes en reciprocidad de intereses, y, por tanto, pudo el Estado, en uso de su soberana potestad, disponer como lo hizo, por la Ley de 26 de diciembre de 1957, que el Ministerio de Hacienda revise cuantas exenciones o bonificaciones existen sobre el impuesto de Derechos reales en dicha fecha, en virtud de Leyes especiales, determinando

expresamente a continuación las que debieran subsistir, entre las cuales no figuran las relativas a la entidad recurrente; todo ello de acuerdo con la doctrina reiterada en las sentencias citadas en los Vistos que enjuician con amplitud y resuelven el mismo problema.

»En confirmación plena de lo anterior, los artículos 3.º y 4.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, determinan concretamente las exenciones o bonificaciones, sin que en las mismas aparezca comprendida la que se pide en el caso debatido, acentuándolo el artículo 5.º al disponer que en ninguno, ni a pretexto de ser dudoso, podrían declararse exceptuados o bonificados otros actos o contratos que los enumerados en aquellos dos preceptos y que no podrían prorrogarse tampoco los ya conocidos, sino a virtud de una Ley, por lo que, necesariamente, se ha de admitir que no puede reconocerse valor a la alegación invocada por el recurrente en su favor negando efectividad a dicha Ley y singularmente la facultad de gobierno apoyada en dicha autorización legal, para proceder, como lo hizo, a la revisión de los beneficios tributarios concedidos, máxime si la exención que se discute tuvo su origen y fundamento en la Ley especial de 2 de marzo de 1917, que desarrolló la de 22 de marzo de 1922 para la protección de la industria nacional» (*Sentencia de 2 de noviembre de 1960. En el mismo sentido la sentencia de 10 de octubre de 1960*).

C) *En el Impuesto de Derechos reales la Ley contempla hechos económicos más que actos jurídicos.*

[Véase sentencia reseñada en II, 5, D). La tesis opuesta, en II, 2, B).]

## 2. *Impuesto del Timbre.*

*Distinción entre concesión y arrendamiento de servicios, a efectos del impuesto.*

«Con motivo del contrato celebrado entre la Subsecretaría de la Marina mercante en nombre del Estado y la Compañía X a que esta litis se refiere, se giraron por la Oficina Liquidadora de Z sendas liquidaciones por los Impuestos de Derechos reales y Timbre, ambas partiendo del concepto de concesión administrativa con que por aquella Oficina fué calificado el contrato.

»El primero de dichos actos de gestión fué impugnado ante esta Sala, habiéndose dictado la sentencia de 26 de mayo de 1958, en la que se sentó la doctrina de que el pacto mencionado era constitutivo de un arrendamiento de servicios, y ello en atención a los siguientes fundamentos: a), que la concesión, según se declaró ya en las sentencias de 17 de junio de 1950 y 20 de igual mes de 1958, es el acto por el que la Administración, discrecional y unilateralmente, otorga la explotación de

una propiedad de su pertenencia o de un servicio de sus propios fines a una persona física o jurídica; b), que las estipulaciones, en virtud de las cuales la Compañía prestaría con sus buques los servicios de comunicaciones marítimas que se estipulaban y el Estado quedaba obligado a satisfacer una subvención anual, integraban un arrendamiento de servicios, de acuerdo con lo determinado en los artículos 1.542 y 1.544 del Código Civil, y c), que esto era objeto de corroboración en la cláusula 74 del propio contrato, en la que se hacía constar que la subvención, a efectos fiscales y otros procedentes, se entendía como precio de la prestación de los servicios convenidos.

»Consecuentemente con la jurisprudencia que queda expuesta, procede aplicar el mismo criterio de calificación jurídica a dicha convención para el Impuesto del Timbre, cuya liquidación se combate en este recurso, y que fué girada a base del mismo concepto de concesión atribuido a aquélla, ya que lo contrario supondría sostener un dualismo de conceptualización contractual con evidente carencia de fundamento» (*Sentencia de 11 de octubre de 1960*).

#### IV

#### IMPUESTO SOBRE EL GASTO.

##### 1. *Impuesto general sobre el gasto.*

##### A) *Impuesto sobre la sal: dimensión espacial del presupuesto de hecho.*

«Como ya tiene declarada reiteradamente la doctrina de esta misma Sala, para que el consumo de la sal se entienda sujeto al gravamen, tal como lo ha sido por la Administración, es preciso que aquél se verifique «dentro del territorio español de la Península, en las Islas adyacentes y plazas de soberanía», según lo exige literalmente la Orden de 1 de julio de 1941, que reproducida por el artículo 2.º del Reglamento de la Contribución de Usos y Consumos de 28 de diciembre de 1945, aún acentúa y confirma dicho precepto diciendo que «se comprende territorio nacional el de la península, Islas Baleares, Archipiélago Canario y plazas de soberanía de España en Marruecos, Ceuta y Melilla»; textos que no dejan lugar a duda sobre la exclusión del impuesto de la sal consumida fuera de estos límites, o sea, en los mares libres, cual ha ocurrido en el caso objeto del presente litigio.

»El Decreto de 22 de febrero de 1957, invocado en favor del acto recurrido, tal como ya tiene declarado el Tribunal Supremo, no hace re-

ferencia al ámbito territorial del impuesto, sino que regula un sistema administrativo para poder justificar, en todo momento, el destino de la sal que, por consignada al extranjero, está exenta o no sujeta al gravamen, y así evitar el fraude fiscal, que de no hacerlo, podría tener lugar, por cuya razón no es posible admitir que aquellos preceptos estén no ya alterados, sino derogados por este último» (*Sentencia de 27 de octubre de 1960. En el mismo sentido sentencia de 29 de septiembre de 1960*).

B) *Impuesto sobre la fundición. Prescripción.*

«Por lo que afecta a la alegación de que al momento de levantarse el acta había transcurrido más de quince días desde la recepción en la Delegación de Hacienda de la declaración remitida por la Administración de Aduanas, es preciso tener en cuenta, a todos efectos, que el cumplimiento o incumplimiento de lo dispuesto por el artículo 23, apartado 5.º, del Reglamento del Impuesto de 28 de diciembre de 1945, no supone la consecuencia del advenimiento de algún plazo de caducidad por el transcurso cronológico que contiene, sino una obligatoriedad subjetiva para la Administración y sus empleados, de orden y gestión puramente interiores, y cuya exigibilidad sólo a aquélla importa, totalmente extraño al concepto tributario de relación y a que las cuotas señaladas como consecuencia de liquidaciones provisionales se tornen definitivas por el transcurso del tiempo, constituyendo tema totalmente distinto en lo doctrinal y en la praxis tributaria del concepto de prescripción de la acción de la Hacienda para práctica de liquidación defectuosa y cobro del tributo, mediante el transcurso de los cinco años que regula el artículo 47 del ya citado Reglamento del Impuesto, concepto ratificado en la ya aludida Orden de 26 de junio de 1958 y en las sentencias del Tribunal Supremo de que también se hace cita, de 4 de junio de 1957, 20 de junio de 1958 y 9 de mayo de 1959» (*Sentencia de 17 de octubre de 1960*).

C) *Impuesto sobre el consumo de energía eléctrica. Exención de los Ayuntamientos en determinados supuestos.*

«La cuestión que se plantea se reduce a decidir si el Ayuntamiento de X está o no exento por el concepto de impuesto sobre el consumo de energía eléctrica, integrado en los Impuestos sobre el Gasto, y por el consumido para su alumbrado público producido en centrales de la propiedad municipal y en el primer trimestre de 1954 con arreglo a la legislación aplicable.

»Para la exacta determinación de la legislación aplicable respecto al impuesto sobre el gasto de electricidad en el alumbrado público consumido por el Ayuntamiento de X, procedente de su propia producción eléctrica, y durante el primer trimestre de 1954 es pertinente señalar el orden y sistematización de las disposiciones legales cronológicamente su-



cesivas que pueden fijar la aplicación de norma a tal período de tiempo; y así, comenzando por la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, establece ésta, en el párrafo penúltimo de la base primera, que los Municipios y las provincias estarán exentos de impuestos y contribuciones del Estado, y que el articulado de la Ley concretará el alcance de la exención; mientras la base 12 señala la obligatoriedad municipal en procurar el servicio de alumbrado público, precepto, éste, que establecido ya desde la Ley Municipal de 1877 llega hasta el artículo 102, apartado C), del texto refundido de la Ley de Régimen Local vigente de 1935; siguiendo en esta ordenación cronológica la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950, cuyo artículo 8.º expresa que los Municipios están exentos de impuestos y contribuciones del Estado, en los términos que concretan el libro IV del título III, capítulo I (aun cuando hay en el texto error material, por cuanto indudablemente se refiere al capítulo III y no al I, o sea, al capítulo de los beneficios fiscales); pero sin que nada diga esta Ley en su texto de la exención fiscal por consumo eléctrico, si bien en el artículo 647, número 3.º, precisa que en ningún caso las exenciones indicadas (no ésta concretamente, puesto que nada dice de ella) podrían rebasar los límites aplicables al Estado; y continuando la relación legal en el Reglamento de Haciendas Locales, promulgado por Decreto de 4 de agosto de 1952, cuyo artículo 177 establece: 1.º, que las exenciones que el Estado otorga a los Municipios se aplicarán conforme a lo establecido en el artículo 647 de la Ley de Régimen Local de 1950, y 2.º, que la determinación del alcance de las exenciones, cuya declaración corresponde al Ministerio de Hacienda, se hará por Decreto acordado en Consejo de Ministros; hasta que el Decreto sobre reforma de Haciendas Locales de 18 de diciembre de 1953, fundamental al examen de la cuestión planteada, expuso en su artículo 100 que la exención del impuesto sobre gas, electricidad y carburo de calcio alcanzará a los consumos para alumbrado y para suministros a dependencias, establecimientos y servicios a cargo de corporaciones locales; y en el artículo 101, que en ningún caso las exenciones podían rebasar los límites aplicables al Estado; dictándose, por último, la Ley de 24 de junio de 1955, texto refundido de Régimen Local, cuyo artículo 637, número 9.º, determina que los Ayuntamientos están exentos por el consumo de electricidad para alumbrado público, y en el número 13 del mismo artículo, que en ningún caso las exenciones podían rebasar los límites aplicables al Estado; y disponiéndose en el artículo 674 que estas exenciones se entenderán de oficio; y, por último, según la Disposición final 1.ª de esta Ley, se retrotraen sus efectos a 1 de enero de 1954.

»Después del Decreto de Reforma de Haciendas Locales del 18 de diciembre de 1953 y antes de la Ley de Régimen Local en el texto refundido de 24 de junio de 1955, ocupa su lugar, como dictada en 8 de enero de 1955, la Orden del Ministerio de Hacienda, cuyo preámbulo

expone que la aplicación del Decreto de 18 de diciembre de 1953, al desarrollar la Ley de Bases del 3 del mismo mes y año, había ofrecido dudas por lo que afecta a la tributación de las Corporaciones locales por impuesto de electricidad; y que examinados sus artículos 100 y 101 venía en disponer, número 1.º: Que las Corporaciones locales venían obligadas a tributar por el impuesto de gas, electricidad y carburo de calcio en la forma dispuesta en el Reglamento de 8 de febrero de 1946, en tanto el Estado no goce de exención por este impuesto; pronunciándose después, en 30 de julio de 1956, otra nueva Orden, también de Hacienda, que establece la exención a partir de 1 de agosto de 1956 y por el impuesto sobre gas, electricidad y carburo de calcio, establecido en el número 9.º del apartado 2.º del artículo 673 de la Ley de Régimen Local de 1955, en cuanto al consumo de gas y electricidad para alumbrado público; disposiciones que, suscitando la duda, constituyen la argumentación sostenida por el Tribunal Central para entender sólo aplicable en lo sucesivo la exención, unido a la consideración comparativa de que no teniendo el Estado reconocida exención, por lo que afecta al consumo de electricidad, no podía, con arreglo al texto de la Ley de Régimen Local, concederse exención a los Ayuntamientos por el impuesto de consumo de energía eléctrica, al no permitirse, según el artículo 673, que las Corporaciones locales gocen de beneficios mayores que los que goce el Estado.

»Ante todo, y ya desde la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, se dispone la exención genérica a favor de los Municipios por los impuestos del Estado, precepto y principio conservados en la Ley de 1950 y en el Reglamento de Haciendas Locales de 1952; y bien precisado, como voluntad legislativa, en el Decreto de 18 de diciembre de 1953, según es visto, por lo que concretamente afecta al consumo de electricidad para suministros de dependencias, establecimientos y servicios a cargo de las Corporaciones locales, después plenamente recogido en el texto refundido de 1955; sin que pueda prevalecer la argumentación de que el Ayuntamiento de X no pueda disfrutar de exenciones superiores a las que disfrute el Estado, por cuanto ni consta ni se prueba que la exención de la entidad municipal es ni superior ni igual a la que el Estado disfruta o pueda disfrutar, por lo que, establecida en el artículo 100 del Decreto de 18 de diciembre de 1953, dictado como complemento de la Ley de Bases de 3 de diciembre del mismo año, la exención que nos ocupa, y ratificada plenamente su subsistencia por el artículo 763, número 9.º del texto refundido de 1955, con el efecto retroactivo que señala su primera disposición final, a partir del 1 de enero de 1954, abarca e inscribe todo el año y el 1955, en sus cuatro trimestres dentro del área de la exención, que alcanza, por tanto, al Ayuntamiento de X por tales períodos y por el consumo de electricidad para alumbrado público, producido por sus propios elementos municipales, concepto,

éste, ya expuesto y definido por esta Sala en sentencia de 18 de abril de este mismo año.

»La Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de enero de 1955, intermedia entre el Decreto de 1953 y la Ley de Régimen Local vigente, no posee virtualidad suficiente a efectos de anular la exención, no sólo por cuanto contradice un Decreto, el de 18 de diciembre de 1953, de superior rango, a todos efectos y conforme al artículo 15 de la Ley de Régimen Jurídico de 20 de julio de 1957, sino por cuanto el área de aplicación de la Ley de Régimen Local vigente, según queda ya expuesto, cubre totalmente el año 1955 y extiende a él la exención debatida; y sin que tampoco proceda aceptar la tesis sostenida respecto a que la exención sólo puede prosperar a partir de la Orden de Hacienda de 30 de julio de 1956, y en lo sucesivo, en cuanto no puede tener eficacia jurídica para suspender o retrasar la vigencia de la exención que proclama el texto refundido» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1960*).

## 2. Renta de Aduanas.

Aforos.

### a) *Oxido de hierro.*

«Señalándose al óxido importado la posibilidad de su destino para varios usos, aparte del de pigmentación, no debe ser incluido en la partida 834, tal como lo estima el actor y el Abogado del Estado lo corrobora con su allanamiento, puesto que se refiere sólo a materias colorantes minerales, según repetidamente viene declarando la jurisprudencia de esta Sala, al no estar permitidas interpretaciones extensivas en materia fiscal que agraven la tributación.

»Ante la improcedencia indicada, se debe estimar como aplicable la partida 975, reclamada en la demanda, que tarifa los productos químicos comerciales que no se hallen expresados en otras, conforme con la doctrina declarada en las sentencias que se citan en los Vistos» (de 1 de febrero, 5 de marzo, 8 de noviembre de 1957 y 11 de noviembre de 1958) (*Sentencia de 15 de octubre de 1960*).

### b) *Plato magnético.*

«La partida 536 comprende, a los debidos efectos arancelarios, las «máquinas-herramientas para trabajar metales» y la partida 548 bis, los «platos combinados magnéticos para máquinas de trabajar metales» y los «platos universales, combinados y de garras para trabajar metales», por lo que, derivándose de las actuaciones originarias del recurso que el plato magnético cuya asignación arancelaria se debate, no forma parte integrante indispensable de la máquina importada al amparo de la mis-

ma declaración aduanera, ya reseñada, sino que es, en realidad, un elemento, un accesorio especial de aquélla, conforme expresa la propia factura de la casa constructora y se advierte en las fotografías del mismo unidas al expediente—por iniciativa del que recurre—, ya que en dos de tales reproducciones aparece el plato magnético acoplado a la máquina rectificadora, y en las otras dos separado de ella, lo que evidencia que ese acoplamiento puede realizarse a máquina diferente y, por consiguiente, estimar correcta la asignación hecha por el actuario de la Aduana de Irún, al señalar su aforo por la partida 548 bis, en la que —de modo expreso literalmente— está repertoriado dicho accesorio, con las singulares características que presenta el que se tarifó en este caso y es motivo de controversia» (*Sentencia de 21 de octubre de 1960*).

*c) Platos de acero laminados en caliente.*

«Importada la mercancía despachada en la declaración 53/59 que se ha mentado, sin obstáculo alguno y aforada por la partida 272 de los Aranceles citados, no hay ningún fundamento atendible para excluirla de la reducción del 90 por 100 de los derechos aplicables, ya que a tal partida se refiere el Decreto invocado por la recurrente (de 20 de febrero de 1953), que impone la redacción referida, sentado lo cual, es procedente acceder a la pretensión de la demanda» (*Sentencia de 22 de octubre de 1960*).

V

HACIENDAS LOCALES.

1. *Arbitrio sobre la riqueza provincial.*

*A) Aplicación a los alcoholes.*

El Tribunal Supremo dicta sentencia en un recurso de apelación interpuesto por la Administración General del Estado y la Sociedad X, contra sentencia del Tribunal Provincial de la jurisdicción de Granada, de fecha 22 de junio de 1959. Acepta en lo sustancial los Considerandos de la sentencia apelada, que son los siguientes:

«Que las múltiples cuestiones fácticas y jurídicas planteadas por las partes en los recursos acumulados han sido suscitadas por la aplicación que respecto a los alcoholes realizó la excelentísima Diputación Provincial de Z del arbitrio sobre la riqueza provincial, creado por la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953, desarrollado reglamentariamente por el Decreto de 18 de los propios mes y año, y aplicado por la referida Corporación por medio de su Ordenanza de 21 de septiembre de 1954, publicada en

el *Boletín Oficial de la Provincia* del siguiente día 24, lo que obliga en primer término a determinar el sentido y alcance de la Base 7.<sup>a</sup> de la Ley y de los artículos 53 y siguientes del Decreto, y la significación jurídica de las Ordenanzas que emitan las Corporaciones provinciales y especialmente la de Ordenanza referida.

»Que el párrafo 2.<sup>o</sup> de la Base 7.<sup>a</sup> de la Ley dispone que el arbitrio sobre la riqueza provincial gravará alguno o algunos de los productos obtenidos naturalmente o por transformación industrial, y que el artículo 53 del Decreto—concordante con el artículo 622 del texto refundido de la Ley de Régimen Local—determina que las Diputaciones «podrán establecer un arbitrio sobre la riqueza provincial», es forzoso entender que no bastó la promulgación de la Ley de Bases para que todos los productos obtenidos en una provincia quedasen gravados, puesto que tal gravamen se hizo depender de que la Diputación Provincial respectiva, por medio de una Ordenanza aprobada legítimamente, estableciera que efectivamente debían quedar afectados, y, en su consecuencia, resulta obvio que la Ley se limita a autorizar a las Diputaciones para que establezcan el arbitrio sobre la riqueza provincial y que las Ordenanzas, lejos de constituir disposiciones reglamentarias destinadas a desarrollar los preceptos legales, cual afirma la resolución recurrida, en cuanto medio que tiene la Diputación para hacer uso de la autorización legal resultan ser hechos constitutivos de arbitrio; y por la propia Diputación de Z se afirma que no basta la existencia de la Ley de Bases para que los productos puedan considerarse gravados en otras provincias a efectos de evitar la doble imposición, sino que es preciso acreditar que en ellos se ha promulgado la correspondiente Ordenanza fiscal.

»Que esto sentado, es preciso establecer en primer término si puede estimarse probada la vigencia de una Ordenanza fiscal emitida por la excelentísima Diputación y cuál es, en caso afirmativo, su contenido, dado que la Sociedad recurrente X hace referencia en sus escritos a la Ordenanza de 21 de septiembre de 1954 y acompaña a su escrito interponiendo reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de la Presidencia de la Diputación un ejemplar del *Boletín Oficial de la Provincia de Granada* de 24 de dicho mes y año, ejemplar que obra en autos, que la excelentísima Diputación Provincial afirma ser aplicables unos preceptos de una supuesta Ordenanza de 1955, cuya fecha exacta no precisa y cuyo contenido no ha probado; y que el Abogado del Estado, en el acto de la vista, y al impugnar precisamente el recurso interpuesto por la Diputación, afirma ser incierta la Ordenanza en que se impone el arbitrio y su contenido, sin concretar si se refiere únicamente a esta Ordenanza de 1955, invocada por la Corporación provincial, o a cualquier Ordenanza por la que ésta hiciera uso de la autorización contenida en la Ley de Bases, y fundado en que respecto de tales normas no rigen el principio *iura novii curia*.

»Que según las reglas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> del artículo 74 de la Ley de esta Juris-

dicción y de la aplicabilidad de la Ley de enjuiciamiento civil como supletoria, resultan aplicables en los procesos de que conoce la Jurisdicción contencioso-administrativa los principios de disposición sobre los hechos y de adquisición procesal, en virtud de los cuales deben tenerse como ciertos los hechos admitidos por los litigantes a quienes perjudiquen, y aportados documentos por una parte, puede la contraria utilizarlos sin necesidad de prueba tendente a acreditar su autenticidad; sin que pueda una parte fundar sus razones en un hecho en cuanto éste le beneficia, y rechazarlo en cuanto le resulta perjudicial.

»Que la vigencia de una Ordenanza fiscal de la que resulte el derecho de la Diputación Provincial a gravar los alcoholes con el arbitrio sobre la riqueza provincial y hacerlo efectivo no puede ser puesta en duda, ya que X ha aportado a los autos un documento en que consta la vigencia de dicha Ordenanza, de fecha 21 de septiembre de 1954 y por ser tal hecho beneficioso para la Diputación, ya que justifica su derecho a exigir el pago del arbitrio, y servir de fundamento a la resolución recurrida y cuyo mantenimiento solicita el Abogado del Estado, sea cual fuere el valor probatorio del ejemplar del *Boletín Oficial*, debe tenerse por cierto que la Diputación publicó tal Ordenanza; pero, a su vez, y dado que la Diputación no ha acreditado, ni lo intentó siquiera que exista otra Ordenanza posterior que sea aplicable al presente litigio y tenga otro contenido, es obvio que ha de entenderse que la de 1954 ha de aplicarse lo mismo en lo que beneficie que en lo que perjudique a la excelentísima Diputación, y en este sentido debe acogerse la cuestión planteada por el Abogado del Estado.

»Que X pretende la revocación de la resolución recurrida y del acuerdo de la Presidencia de la Diputación fundada en tres razones alegadas eventualmente y que tiene su apoyo, la primera, en la propia Ley de Bases, que autoriza el arbitrio sobre la riqueza provincial, en cuanto sólo permite el gravamen de los productos susceptibles de tráfico comercial, del que están excluidos, según el propio recurrente, los alcoholes industriales no vinicos; la segunda, en la Ley de Alcoholes de 1920, que, según el recurrente, prohíbe cualquier gravamen provincial de los alcoholes; y la tercera, en diversas Ordenes de la Presidencia del Gobierno, por las que la Administración Central ha estimado exentos de tributación al Estado los alcoholes deshidratados; razones, éstas, que deben ser examinadas para decidir sobre la procedencia de las pretensiones primera y tercera de la demanda de aquella Sociedad.

»Que en el párrafo 3.º de la base 7.ª de la Ley de Bases de 1953 y el artículo 55 del Decreto que la completa se enumeran los productos que podrán quedar sujetos al arbitrio sobre la riqueza provincial, y en el apartado h) de los preceptos citados se estiman como gravables de modo genérico los productos obtenidos por transformación industrial cualquiera que sea la procedencia de las materias primas y el sistema de fabricación, y la generalidad de esta fórmula, de una parte, y el hecho de

que no se autorice expresamente el gravamen de alcoholes, de otra, obligan al intérprete a establecer las dos conclusiones siguientes: 1.ª Que el alcohol puede considerarse producto gravable por las Diputaciones, en uso de las autorizaciones concedidas legalmente, siempre y cuando no exista Ley que prohíba tal gravamen, ya que en tal caso, por la generalidad con que se expresa la Ley de Bases, no podría ésta estimarse derogatoria de un precepto legal anterior, y 2.ª Que la generalidad de la fórmula del apartado h) de los referidos preceptos es causa de que, no habiendo Ley expresa que prohíba incluir en su contexto un determinado producto, pueda la Diputación incluirlo en la correspondiente Ordenanza fiscal y proceder a la exacción del gravamen sin que obste a ello la existencia de Ordenes ministeriales que dispongan a su arbitrio del derecho de la Administración Central a exigir el pago de impuesto similares, pues ni siquiera la Presidencia del Gobierno puede disponer de un derecho concedido a las Diputaciones Provinciales por una Ley, en obligada observancia del diverso rango o jerarquía de las normas que este Tribunal debe mantener como principio indispensable en todos los casos, aunque las diversas partes en este litigio lo invoquen u olviden respectivamente, según que su aplicación los favorezca o perjudique.

»Que si bien el artículo 54 del Decreto de 18 de diciembre de 1953 exige que el arbitrio sobre la riqueza provincial recaiga solamente sobre productos «susceptibles de tráfico comercial», no puede afirmarse que los alcoholes queden excluidos por ello de la fórmula general empleada por la Ley de Bases y el Decreto complementario, ni siquiera a pretexto de que el alcohol industrial, no vínico, se mantiene en régimen de monopolio del Estado por Decreto-Ley de 28 de junio de 1927, ya que las normas que determinan la intervención estatal en la producción, distribución y consumo del alcohol industrial no crean un monopolio en sentido estricto ni impiden que las personas jurídicas privadas que dedican su actividad a la producción de tal materia realicen un tráfico comercial, y X es una compañía anónima, sujeta por ello al derecho mercantil y los alcoholes que produce, lo mismo desde el punto de vista económico que del jurídico, deben ser estimados como «susceptibles de tráfico mercantil», como afirmó con acierto el Abogado del Estado.

»Que la existencia de una prohibición legal que impida a las Diputaciones Provinciales gravar los alcoholes industriales depende de que el término «único», empleado en el artículo 1.º de la Ley de Alcoholes (texto refundido) de 23 de julio de 1920—al disponer que los alcoholes quedaban sujetos a un impuesto especial y único—, deba ser interpretado como sinónimo de «excluyente» de todo otro impuesto o como resultado de la unificación de anteriores impuestos estatales, no puede estimarse correcto el argumento aducido por X, y que el mismo precepto niega al impuesto estatal el carácter de «excluyente» cuando afirma la subsistencia de las cuotas que por consumos establezcan los Ayuntamientos, lo

que demuestra que el legislador quiso únicamente unificar los impuestos estatales anteriores, criterio, éste, mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 1 de febrero de 1922 y sentado por este Tribunal resolviendo un recurso interpuesto por el mismo recurrente contra acto administrativo análogo, en su sentencia de 4 de octubre de 1958, en la que, con fundadas razones, se afirmó que «la finalidad de la Ley de 28 de julio de 1920 fué la de unificar los impuestos estatales en uno solo que habría de recaer en el período de fabricación»; y por ello debe ser desestimada la pretensión primera de la demanda de X.

»No obstante la interpretación del recurrente no debe ser calificada de temeraria ni absurda o totalmente desprovista de lógica, porque la sentencia del Tribunal Supremo no resolvió un caso análogo ni sentó jurisprudencia por tratarse de una sola resolución y el recurso que ahora se resuelve fué interpuesto mucho antes de que esta Sala pudiera expresar un criterio razonado, sin que la existencia de Ordenes ministeriales en que se hace mención de los impuestos provinciales o municipales sobre los alcoholes basten para mostrar temeridad en quien afirma la tesis contraria a la posibilidad legal del gravamen, puesto que si bien, como se afirma en la sentencia anterior de este Tribunal, constituyen una razón demostrativa de que el criterio adoptado es el mantenido por la Administración Central, y por ello debe ser tenido en cuenta, no suponen por su rango una interpretación auténtica de la Ley, a la que forzosamente deban atender los administrados; extremo, éste, que debe ser aclarado en vista a la calificación que merece la conducta del recurrente y la procedencia de la sanción que se le ha impuesto como defraudador.

»Que no habiendo Ley que prohíba expresamente el gravamen de los alcoholes por las Diputaciones Provinciales, y habiéndose incluido tales productos en las Ordenanzas de la Diputación de Z, es obvio que por las razones antes apuntadas no pueden ser estimados exentos del arbitrio sobre la riqueza provincial los producidos por X, sean o no deshidratados, estén o no destinados al Monopolio de Petroleos estatal, y sea cual fuere la política tributaria que respecto de ellos siga la Administración Central al disponer de su propia facultad impositiva; por lo que debe ser también desestimada la pretensión tercera formulada por X en su demanda.

»Que X, en el pedimento segundo de su demanda, pretende que la Diputación de Z sólo podía exigir el arbitrio sobre la riqueza provincial con respecto de los productos obtenidos con posterioridad a 24 de septiembre de 1954, fecha en que se publicó la aludida Ordenanza fiscal, es obligado examinar el sentido y alcance de la primera disposición transitoria de la Ley de Bases de 1953, que dispuso que la referida Ley comenzara a producir sus efectos en 1 de enero de 1954, «incluso por lo que respecta al devengo de las cuotas, recargos y participación en los diferentes arbitrios.



»Que constituyendo la Ordenanza de la Diputación Provincial presupuesto necesario del nacimiento de su derecho a percibir los gravámenes o arbitrios sobre la riqueza provincial, conforme se ha razonado anteriormente, por contener la Ley y el Decreto posterior sólo una autorización a las Diputaciones, resulta evidente que, con arreglo a dicho carácter general, y a no mediar la disposición transitoria citada, sólo pueden las Diputaciones Provinciales liquidar el arbitrio sobre los productos obtenidos luego de publicada la correspondiente Ordenanza, y, aun teniendo en cuenta aquella disposición transitoria, no sería lícito que en una nueva Ordenanza publicada con posterioridad al año 1954 se pretendiera extender el gravamen a los productos obtenidos antes de la publicación, tesis que viene corroborada por la propia base 7.<sup>a</sup> de la Ley al disponer que nacerá la obligación de contribuir—y el derecho correlativo a liquidar—en el momento de producirse la especie o riqueza.

»No obstante, si la tesis anterior, que es la mantenida, en definitiva, por la Sociedad recurrente, sería correcto aplicarla a una Ordenanza publicada con posterioridad al año 1954, no es admisible tratándose de una Ordenanza fiscal publicada en septiembre de dicho año, por efecto de la disposición transitoria citada; en efecto, dando a ésta la única interpretación posible, debe entenderse que el legislador, para no dejar a las Corporaciones provinciales faltas de recursos en tanto transcurría el lapso temporal, necesariamente prolongado, que se precisaba para la redacción, aprobación y publicación de las respectivas Ordenanzas fiscales, y para evitar que los arbitrios que se incluyeran en ellas tuvieran vigencia sólo en parte del ejercicio fiscal, quiso, con carácter excepcional, que las Diputaciones Provinciales que publicaran las Ordenanzas respectivas, dentro del año 1954, pudieran extender los efectos de éstas a los productos obtenidos dentro de la provincia a partir del 1 de enero de 1954, de modo que la Ley, por medio de tal disposición, sujetó directamente todos los productos gravables al arbitrio provincial, a partir de tal fecha, con la condición implícita de que las Diputaciones aprobaran, dentro del ejercicio económico de dicho año 1954, las Ordenanzas fiscales pertinentes, sin que por ello haya infringido la Presidencia de la Diputación de Z al dictar su acuerdo, ni el Tribunal Económico Administrativo al omitir su resolución, el principio contenido en el artículo 3.º del Código Civil, y debiendo desestimarse la pretensión segunda contenida en la demanda de la Sociedad recurrente.

»Por lo que respecta al pedimento cuarto de la demanda de X, en que se pretende que a efectos de fijar la base impositiva del arbitrio debía la Diputación deducir el importe de ciertos productos que la Sociedad recurrente estima constituyen «materias primas», y que no fueron calificados como tales en la resolución recurrida, este Tribunal tiene declarado con acierto en su sentencia de 4 de octubre de 1958, que sólo deben calificarse como materias primas aquéllas que, además de intervenir en el proceso de transformación, se incorporen de alguna ma-

nera en el producto, pero no las que no producen este último efecto, por lo que debe rechazarse toda la argumentación de la recurrente enderezada a fundamentar su petición, y confirmar en este extremo la resolución recurrida por sus propios y correctos fundamentos.

»Que la Diputación Provincial, al fijar la base impositiva del arbitrio, no practicó deducción alguna del importe de las toneladas de melaza utilizadas por X para la fabricación de los alcoholes gravados; que dicha Sociedad, en su reclamación, pretendió la deducción del importe de la totalidad de las melazas utilizadas, y que el Tribunal Económico Administrativo Provincial, en la resolución recurrida estimó la reclamación formulada ante él en el sentido de estimar procedente la deducción del importe de las melazas procedentes de la provincia de Málaga, lo que ha motivado el correspondiente recurso de la Diputación, que pretende se revoque la resolución de aquel Tribunal precisamente en este extremo, mientras que X, en el pedimento cuarto de su demanda, no aclara si consiente o no la resolución recurrida respecto de la exclusión en las deducciones del importe de las melazas y otras verdaderas materias primas producidas en la provincia de Granada o en otras provincias en las que no se promulgaron Ordenanzas, estableciendo, efectivamente, el arbitrio, si bien respecto de las melazas, cuyo importe no es deducible, parece que consiente la resolución, ya que en su demanda se refiere a que el pronunciamiento sobre las melazas en general ha pasado en autoridad de cosa juzgada, y en todo su escrito no se observa razonamiento alguno destinado a combatir los contenidos en la recurrida.

»Que si las melazas han sido producidas en la provincia de Z, es obvio que no existirá doble imposición mientras no se pretenda hacer efectivo el arbitrio por dos veces, de modo que mientras la Sociedad productora del alcohol no acredite que la Diputación ha girado liquidación del arbitrio sobre las melazas y que éste ha sido hecho efectivo, no tiene que practicar deducción alguna del importe de aquéllas al fijar la base impositiva para la exacción del arbitrio sobre los alcoholes, y en este sentido se expresa el párrafo 2.º, primer inciso, del artículo 8.º de la Ordenanza de 21 de septiembre de 1954, sin que su contenido se oponga a la Ley de Bases al Decreto complementario ni al texto refundido de la Ley de Régimen Local, de modo que consentido o no este extremo la resolución recurrida, habría de confirmarla por sus propios fundamentos.

»En cambio, que respecto de los productos procedentes de otras provincias el inciso último de los propios párrafos y artículos de la Ordenanza citados, dispone que la deducción se verificará, en todo caso, cuando la primera materia o producto base de transformación hubiera sido obtenido o realizado en provincia distinta a la de la imposición sin otra limitación que la contenida en el artículo 10 de la Ordenanza, y en perfecta concordancia con el artículo 625, número 3.º, de la Ley de Régimen Local; por ello, si la Sociedad recurrente acredita que ha utili-

zados materias o productos procedentes de otra provincia, y que en ésta se ha publicado una Ordenanza sujetando al arbitrio tales productos o materias, tiene derecho a que el importe de éstos se deduzca al fijar la base impositiva del arbitrio, y como tales extremos han resultado acreditados únicamente respecto de las melazas utilizadas procedentes de la provincia de H, es obvio que el Tribunal Económico Administrativo Provincial procedió correctamente al acordar la deducción de su importe y rechazar el pedimento de la reclamante en cuanto a las demás, y que este Tribunal debe confirmar tal extremo de la resolución, sin dar lugar a la demanda de la excelentísima Diputación ni al pedimento cuarto de la demanda de X.

»Que no pueden oponerse a esta conclusión las alegaciones de la Diputación Provincial en su demanda, por cuanto no resulta de la Ordenanza de 1954 que deba, además, el contribuyente acreditar que ha pagado, efectivamente, el arbitrio en la provincia de origen, y si tal extremo constara en dicha Ordenanza—única que ha de tenerse en cuenta—o en cualquier Ordenanza posterior, debería reputarse nulo y sin efecto por ser contrario al párrafo 3.º del artículo 625 del texto refundido de la Ley de Régimen Local, cuyos efectos, por imperativo de la disposición final primera, deben entenderse referidos al 1 de enero de 1954.

»Por último, que debe estimarse la última pretensión contenida en la demanda de X, por cuanto dicha Sociedad no puede ser considerada como defraudadora ni se la puede imponer sanción alguna por las siguientes razones: 1.ª En la fecha en que se practicaron las inspecciones por los funcionarios de la excelentísima Diputación, se hallaba pendiente de resolución por el Tribunal Económico Administrativo Provincial y por esta misma Sala un recurso análogo al que ahora se decide, y en el que se negaba por la Sociedad recurrente el derecho de la Diputación a gravar los alcoholes. 2.ª Las razones aducidas por la Sociedad recurrente en aquella primera impugnación, como en las formuladas posteriormente, no eran absurdas ni temerarias, como se ha dicho en los Considerandos anteriores, ni por lo que respecta al derecho de la Diputación a gravar los alcoholes ni en lo atañente a la fecha en que podía hacerse efectivo el arbitrio. 3.ª Esto sentado, si X hubiese presentado las declaraciones exigidas en los artículos 16 y siguientes de la Ordenanza, la Diputación Provincial hubiese girado la liquidación provisional prevista en el artículo 24, sin que la Sociedad pudiera haber ya impugnado la liquidación sin ir contra sus propios actos, con lo que se hubiese cerrado indebidamente el camino de acudir a este Tribunal en demanda de justicia. 4.ª Además de que la propia Diputación, de prestarse las oportunas declaraciones antes de que este Tribunal dictara sentencia por vez primera resolviendo esta cuestión, habría podido acreditar que la Sociedad recurrente, si bien discutía una primera liquidación, había consentido la imposición del arbitrio al presentar declara-

ciones con posterioridad a su recurso. 5.ª De los propios términos en que se expresa la Diputación Provincial se induce que si X hubiera aceptado las liquidaciones practicadas y no hubiese protestado ante la inspección negando el derecho de la Diputación a gravar los alcoholes, no se hubiese considerado como defraudador ni se le hubiese impuesto sanción alguna.

»Que el artículo 758 del texto refundido de la Ley de Régimen Local, al definir los actos u omisiones constitutivos de defraudación presupone, efectivamente, un dolo que no existió por parte de X, que si bien no presentó las declaraciones previstas en la Ordenanza de la Diputación no opuso obstáculo alguno a la Inspección para que averiguara cuantos datos juzgó oportunos; que, si bien es cierto que aplicando estrictamente el artículo 40 de la Ordenanza debiera la recurrente ser calificada de defraudadora, es lo cierto que ningún precepto reglamentario—y mucho menos una Ordenanza de una Corporación local—puede ser interpretada y aplicada de modo que se impida a un administrado ejercitar los recursos que le conceden las Leyes de muy superior rango, o que de ejercitarlos lo expongan a sanciones tan graves como las previstas para la defraudación; y que, en todo caso, no cabría estimar reincidencia, por no haber causado estado en la vía gubernativa ni ser firme el primer acuerdo de la Presidencia de la Diputación cuando se produjeran las obligaciones administrativas de prestar declaración de las materias producidas.

»Que no es de apreciar temeridad ni mala fe en ninguno de los litigantes, a efectos de la imposición de costas».

A estos razonamientos el Tribunal Supremo añadió el siguiente Considerando:

«Que la exacta apreciación del Tribunal Contencioso de Granada, al entender en su Considerando 21 la no existencia de defraudación, recibe en su apoyo, a más de los razonamientos en la sentencia aducidos, el muy lógicamente aplicable de que ya la misma Diputación Provincial, en el acto inicialmente recurrido, condenó como recurrente a la entidad objeto de la sanción, pero no como defraudadora, ya que de ser la imposición hubiera sido menor de aquélla que a tal momento se produjo, lo que sin duda refuerza a todos efectos la decisión jurisdiccional hoy ante esta Sala recurrida» (*Sentencia de 5 de octubre de 1960. En el mismo sentido la sentencia de 20 de octubre de 1960*).

B) *Aplicación a las conservas de pescado. No puede coexistir con un arbitrio municipal sobre reconocimiento e inspección del pescado que se exporte.*

«Para resolver sobre la alegada coexistencia de imposiciones municipal y provincial es preciso una exposición y exégesis de los textos que regulan ambos para llegar a las conclusiones que en derecho correspon-

dan, y a este fin se ha de enunciar que la Ordenanza municipal, número 51 para 1956 (folio 219), dice así: «Arbitrio sobre reconocimiento e inspección de pescado y marisco destinado a la exportación». «1.º Por reconocimiento e inspección de pescado que se exporte se percibirá la cuota impuesta en las tarifas». «2.º Las cuotas se abonarán por los que conduzcan el pescado al pasar por los puertos sanitarios: Tarifas, tránsito de pescado, ... pesetas cada kilo». «De pescado, marisco, etc., en fresco, ... pesetas, y por cada kilo de pescado frito, ... pesetas». «Bases del arbitrio en 1957». 1.º El Ayuntamiento continuará exigiendo el arbitrio tradicional sobre reconocimiento e inspección del pescado que se exporte y por la siguiente tarifa, por cada bulto de pescado o marisco fresco, ... pesetas; por cada bulto de pescado o marisco cocido, ... pesetas; frito, ..., y de almejas, ... pesetas. Después se determina cuáles son los bultos frecuentes, como son las canastas «trainas», ranchos, baules, etcétera, y se fija el peso normal de su contenido, a efectos de tarifa, lo que revela que la base, tradicionalmente, es el peso del producto gravado. La Ordenanza provincial establece en su artículo 2.º que el arbitrio gravará productos naturales o transformados industrialmente; y en el apartado ñ) del 3.º consigna los obtenidos por transformación industrial, cualquiera que sea la procedencia de la materia prima y el sistema de fabricación, y añade en el C) del artículo 4.º, «la sola identidad del objeto, de la base, y aun la de todos los elementos entre dos o más exacciones municipales o provinciales, no invalidan ninguna de éstas, siempre que los conceptos de imposición sean diferentes», y en el artículo 6.º establece la base, que en lo que interesa dice así: «La base de imposición serán ... D) para los restantes productos y riqueza, el precio de tasa, o el determinado en módulos oficiales, y en defecto de ambos, el de venta». Basta un ligero examen de ambas Ordenanzas para concluir la no coexistencia, porque la Ordenanza 51 grava el pescado y marisco fresco, cocido, o frito, destinado a la exportación, y con ocasión de su reconocimiento sanitario o inspección, y la base del arbitrio está determinada por el peso; mientras que la Ordenanza provincial grava conservas de pescado, se exporte o no, y en cuanto la materia prima sufre una alteración por transformación industrial que la revaloriza, haciendo el producto apto para el consumo a largo plazo por conserva, y lo hace sobre la base no de su peso, sino de su precio en venta, por lo que no puede aplicarse, como lo hace la sentencia apelada, la limitación del artículo 632 de la Ley de Régimen Local, prevista para caso de coexistencia de arbitrios e identidad de bases, que en este caso no se dan.

»Aun en el supuesto de apreciarse una situación de hecho modificativa de la relación jurídica tributaria entre el Ayuntamiento y los obligados al pago del arbitrio, vinculante entre las partes afectadas que suponga una desnaturalización del alcance del precepto tributario, de su base, tarifas, e incluso conceptos impositivos, ello no vincula a la Dipu-

tación, ni perjudica su derecho, ni puede llegarse, como se llegaría de aceptarse la tesis de la sentencia apelada, a que sin audiencia de la Diputación, se produjese para ella la extraña y anómala situación de privarla del ejercicio de sus facultades en materia tributaria, mermando su Hacienda por este medio, que pugnaría con la legalidad vigente, que ampara sus facultades de exacción, cuando lo hace al amparo de la Ley, y de una Ordenanza aprobada, que de aquel modo quedaría enervada.

»En cuanto a las deducciones procedentes, se ha de tener en cuenta el elemental principio de la prohibición de la doble imposición como ha previsto la propia Ordenanza provincial en su artículo 8.º, que tiene su origen en lo dispuesto en el artículo 625 de la Ley de Régimen Local, a cuyo tenor deberá ser deducido del valor del producto transformado, el que tuviese en las distintas fases de transformación, que hayan sido gravadas con anterioridad; y acreditado por la prueba practicada que los envases han sido fabricados por la industria metalúrgica y que abonan el arbitrio, es procedente su deducción» (*Sentencia de 14 de octubre de 1960*).

## 2. Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos.

### *Finca que no puede ser calificada de solar a efectos del arbitrio.*

El Tribunal Supremo dicta sentencia en un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de X contra sentencia del Tribunal Provincial de la Jurisdicción de Barcelona, de fecha 22 de enero de 1960. Acepta en lo sustancial los Considerandos de la sentencia apelada, que son los siguientes:

«Como afirma la parte recurrente en su escrito interponiendo el presente recurso contencioso-administrativo, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo de fecha 30 de agosto de 1958, estimatoria de la reclamación de don X, contra acuerdo del Ayuntamiento de Z sobre arbitrio de Plusvalía, el único problema que, con carácter fundamental, plantea su reclamación, es el relativo a la determinación de la naturaleza del inmueble objeto de transmisión, cuya naturaleza de solar, como afirma el Ayuntamiento recurrente, o de finca rústica, como sostiene la parte recurrida, originará o no la obligación de pago del impuesto por Plusvalía, que pretende cobrar la Corporación municipal recurrente y se niega a satisfacer don X.

»Como afirma el Tribunal Económico-Administrativo, en los Considerandos 2.º y 3.º de la resolución que se recurre, la finca de autos está exclusivamente destinada a explotación agrícola, sin que pueda asignársele la naturaleza de solar. Y ello, porque si bien tiene lindero con vía pública, esta vía no es municipal, sino estatal. Y aunque esté dotada de encintado de acera, alumbrado y afirmado, estos servicios no fueron dotados por el Ayuntamiento, sino que por corresponder a la carretera

de Barcelona a Francia, fuera del casco urbano de la población, se realizaron a expensas del Estado, y sería ilógico y contrario a los más elementales principios de equidad que la entidad local percibiera un arbitrio, cuyo fundamento es el incremento de valor, sin haber contribuido para nada a dicho incremento y obtener así un enriquecimiento sin razón ni motivo que lo justifique.

»En atención a cuanto se deja expuesto, procede confirmar el acuerdo recurrido, desestimando por ello el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Z contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, de 30 de agosto de 1958» (*Sentencia de 22 de octubre de 1960*).

### 3. Contribuciones especiales.

#### *Organos componentes para su imposición y ejecución.*

«En período de alegaciones, la entidad recurrente amplió la posición procesal, que hasta entonces sustentaba, para aducir una pretensión nueva, afectante a la validez del acto administrativo que venía combatiendo, al que califica ahora de nulo de pleno derecho, por incumplimiento en el expediente de ritos y formalidades legales, que le vician y esterilizan, y especialmente por violación de la competencia funcional, en cuanto un Organismo inferior, la Comisión Municipal Permanente, ha conocido y resuelto—según afirma—cuestiones que estaban encomendadas por la Ley al Organismo Superior—Pleno del Ayuntamiento—, y así argumenta: 1.º Que el Pleno no aprobó la imposición, ya que el acuerdo de 13 de marzo de 1954 carece de virtualidad a estos fines, y ello se desprende del artículo 453 de la Ley de Régimen Local; y lo fué, en cambio, por la Comisión Municipal Permanente, infringiendo—dice—los artículos 717 y el 121 del mismo texto legal, interpretados en este sentido por las sentencias de esta Sala de 19 y 21 de noviembre de 1958. 2.º Falta de aprobación por el Delegado de Hacienda de la Ordenanza fiscal, constituida—según afirma—por el propio expediente, el que, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 29 y 39 en relación con el 18 del Reglamento de Haciendas Locales, sustituía a dicha Ordenanza, infringiéndose el artículo 723 de la Ley de Régimen Local; entrañando, de ser ciertas dichas infracciones, cuestiones que afectan al orden público procesal, y a elementales garantías del contribuyente, deben ser resueltas con primacía a toda otra cuestión, por ser su decisión, en uno u otro sentido, determinante de que la Sala se pronuncie o no sobre el fondo de la cuestión debatida.

»En la Ley de Régimen Local el Estado hizo a los Ayuntamientos una concesión constitutiva, mediante la que, en base a los poderes de imperio, les transmitió facultades de ese orden, que las permite y las inviste de la prerrogativa de dictar «actos-regla», impersonales y colectivos, como son la imposición de arbitrios, tasas, contribuciones espe-

ciales, dictar Reglamentos y Ordenanzas, etc., que por ser de esta naturaleza, les condiciona su ejercicio a la observancia de ciertas formalidades esenciales, y atribuye su competencia a Organos jerárquicamente ordenados, como establece el artículo 1.º de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, y por ello reservó al Pleno de los Ayuntamientos la imposición de contribuciones especiales, y aún exigió un *quorum* de votos y una Ordenanza aprobada por el Delegado de Hacienda, y reservó a la competencia de la Comisión Municipal Permanente la segunda fase de ejecución y actividad instrumental, y una tercera y más lejana a otros Organismos inferiores de la Administración Local; y aplicando estos conceptos a la decisión de esta litis, y a la luz de los hechos y preceptos legales, dan la decisión que en derecho corresponde; y a este respecto, resulta incuestionable que el Ayuntamiento de Santander, en su reunión Plenaria de 13 de marzo de 1954, acordó la aprobación del presupuesto de obras de pavimentación del tramo de la calle de Burgos comprendido entre Isabel la Católica y calle de Numancia, con aplicación a dichas obras del régimen de contribuciones especiales, con lo que quedó convertido el acuerdo en normas tributarias *in generis*, pero eficaz al cumplirse los requisitos exigidos en el artículo 723 de la Ley, y que ello es así, lo revela el que el recurrente no pone en tela de juicio la existencia de dicho Acuerdo, siquiera, erróneamente, le niegue el carácter de ejecutivo, que se desprende—dice—«de una lógica hermenéutica del artículo 453 de la citada Ley de Régimen Local, que priva de aquel carácter a los Acuerdos relativos a la ejecución de obras, instalaciones, o mejoras, por las que hayan de exigirse contribuciones especiales, a menos que el Ayuntamiento asigne cantidad bastante para dotar el gasto para el caso que no prepare la imposición», olvidando que al folio 1.º del expediente consta que al aprobarse las obras ya estaba previsto el gasto total que se satisfacía con cargo al capítulo, artículo y partida del presupuesto de gastos a que se refería el informe del interventor, y tan es así que las obras se efectuaron sin necesidad de la previa recaudación de la contribución impositiva.

«Por lo que se refiere al requisito de la previa aprobación de la Ordenanza fiscal por el Delegado de Hacienda, exigida, en efecto, como requisito necesario a toda imposición municipal, su existencia y previa aprobación se concluye inequívocamente, como lo revela el que en toda la vía administrativa no se discutió, y ello, sin duda, porque así resulta de las actuaciones, donde se hace la referencia con reiteración, y es el propio Presidente de la Cámara Oficial de Urbana (folio 30) el que al solicitar del Ayuntamiento la revocación del acuerdo impositivo estampó en su escrito lo siguiente: «Los supuestos se exigen en la Ordenanza número 29 para la exacción de contribuciones especiales según el artículo del mismo, reproducción del artículo 451 de la Ley de Régimen Local», lo que evidencia la improcedencia de esta alegación, ya que no



sólo se cumplió el requisito, sino que su texto era conocido por la Cámara recurrente, sin que en ningún momento, como después se razonará, el expediente de percepción haya sustituido a la Ordenanza, supuesto sólo aplicable racionalmente cuando falta aquélla, y como medio de arbitrarla, pero no cuando coexiste con imposición de una contribución especial, cual ocurre en este caso.

»La actuación de la Comisión Municipal Permanente, en la tramitación y aprobación del expediente de gestión, se desarrolló dentro del ámbito de la competencia que le atribuye la tan repetida Ley de Régimen Local, que la inviste, en el apartado C) del artículo 122, de competencia para el desarrollo de la gestión económica, e interpretando este precepto la jurisprudencia de esta Sala tiene declarado, en sentencia de 1 de julio del pasado año, «que es necesario el acuerdo de la Permanente para la aplicación y efectividad de las contribuciones especiales, así como aprobar la cantidad a repartir y las demás bases del reparto», que fué lo que realizó la Permanente del municipio de X, en sus acuerdos de 14 de mayo y 11 de agosto de 1954, que en nada vulneran la Ley en materia de competencia, ni el artículo 47 de la de 17 de julio de 1958, de procedimiento administrativo, al no darse la invasión jerárquica, como estimaba el demandante, doctrina ésta que confirma, y en nada se opone, a la mantenida en las sentencias de 19 y 21 de noviembre de 1958, ya que parten del supuesto de que la creación de la exacción debió su origen a un Acuerdo de la Permanente, y a la falta de Ordenanza aprobada por el Delegado de Hacienda, supuestos que aquí no concurren, ya que, como se dijo, el expediente no sustituía a la Ordenanza, y no requería tal aprobación.

»Resuelta negativamente la alegación de nulidad ha de entrarse en el fondo del asunto, y a este respecto son de aceptar sustancialmente los Considerandos de la sentencia apelada, ya que las obras beneficiaron evidentemente y de una manera especial a los afectados, y contribuían a revalorizar sus propiedades o negocios instalados a lo largo de la vía, manteniéndose la cuantía de la imposición, no sólo en los límites legales, sino también en los racionales y discretos, y en correlación a los beneficios, por lo que procede la confirmación en todas sus partes de la sentencia apelada, por ser ajustada a derecho en sus pronunciamientos» (*Sentencia de 15 de octubre de 1960*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS,  
FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO (\*)

---

(\*) La reseña de los epígrafes I, 3, A); II, 5; III; IV, 1, ha estado a cargo de JAIME GARCÍA AÑOVEROS, y la de los epígrafes I, 1, 2, 3, B); II, 1, 2, 3, 4; IV, 2, y V, de FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.



# CRONICA ADMINISTRATIVA

