

## 2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación de las Leyes tributarias:* Interpretación de exenciones. 2. *Inspección:* Nulidad de acta. 3. *Procedimiento económico-administrativo:* Error de hecho y error de derecho a efectos de determinación del plazo para recurrir en vía administrativa. 4. *El contencioso tributario:* Principio «solve et repete».—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Cuota por beneficios del impuesto industrial:* A) Inclusión del sujeto pasivo en la lista de contribuyentes al haber sido excluido por error. B) La actividad de transporte de viajeros está sujeta a la cuota por beneficios del impuesto industrial. C) Las bases fijadas por evaluación global solamente pueden ser impugnadas mediante los recursos de agravio absoluto o agravio comparativo. 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal:* A) Presupuesto objetivo de imposición independiente que afecta a un solo sujeto y determina varias obligaciones de contribuir con aplicación de las correspondientes deducciones y tipos impositivos. B) El 20 por 100 del sueldo que perciben los mutilados de guerra permanentes no está exento del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal. 3. *El impuesto sobre las rentas del capital:* Las rentas del arrendamiento de un hotel propiedad de un Ayuntamiento están sujetas al impuesto sobre las rentas del capital. 4. *Impuesto sobre las rentas de Sociedades y Entidades jurídicas:* A) Sujeto pasivo. Cooperativa no exenta. B) Precio de arrendamiento deducible a efectos de determinar la base del impuesto sobre Sociedades. C) Asignación a Consejo de Administración que no es deducible a efectos de determinar la base por Tarifa 3.ª D) Determinación de cifra relativa de negocios a empresas radicantes en Alava. E) Supuesto de competencia del Jurado de Estimación. F) El acuerdo de competencia del Jurado de Estimación en expediente por Tarifa 3.ª de Utilidades es recurrible en vía contenciosa. 5. *Contribución general sobre la renta:* A) Nulidad de expedientes para declaración de competencias del Jurado de contribución sobre la renta. B) Supuesto en que el Jurado es competente para determinar la base imponible.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* A) El préstamo hipotecario concedido por un Pósito está sujeto al pago del impuesto de Derechos reales, que corresponde abonar al prestatario. B) El préstamo de garantía hipotecaria naval concedido por el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional no está exento totalmente del pago del impuesto de Derechos reales. C) División material de fincas urbanas que da lugar a liquidación por concepto de disolución de sociedad. D) El contrato de compraventa de muebles, verbal o por correspondencia, por valor superior a 1.500 pesetas, en el que el comprador sea el Estado o un organismo autónomo, no está exento si el cobro del precio requiere mandamiento de pago. E) Sujcción al impuesto de suministro de aguas realizado por concesionario. F) Momento en que se devenga el impuesto por el concepto «hipoteca». G) Compraventa de solar con exención provisional por dedicación a la construcción de viviendas de renta limitada y con posterior sujeción al impuesto de Derechos reales en virtud de expediente de investigación. H) Bonificaciones tributarias compatibles en un solo concepto liquidado. Interpretación del último párrafo del artículo 4.º de la Ley de 21 de marzo de 1958. I) Error de hecho y error de derecho a efectos de devolución de ingresos indebidos por el impuesto de Derechos reales. 2. *Impuesto de emisión de valores mobiliarios:* Está sujeta al impuesto una Sociedad cuyo objeto y

actividades exceden de los límites de una zona franca.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto de compensación*: Participación del Estado por publicidad radiada. 2. *Reata de Aduanas*: A) Momento en que se produce la importación a efectos del impuesto de Aduanas. B) Aforo de poleas para tractores agrícolas. C) Aforo de la vacuna «Cuadrigén». D) Aforo del producto «Collupulin». E) Aforo de una máquina mezcladora para la industria del caucho. F) Aforo de tractor trailla. G) Error material a efectos de rectificación de la partida arancelaria. Error de hecho.—V. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES. *Cuotas de formación profesional*: Determinación del carácter de empresa paraestatal o empresa privada a efectos de dicho gravamen.—VI. IMPUESTOS EN PROVINCIAS DE LA REGIÓN ECUATORIAL: El Reglamento de Impuestos directos de la Región Ecuatorial de 29 de diciembre de 1959 carece de virtualidad.—VII. HACIENDAS LOCALES: 1. *Recargo sobre contribución industrial*: Corresponde al Ayuntamiento del lugar en que se ejercita la actividad. 2. *Arbitrio sobre la riqueza provincial*: A) La operación de desmotado de algodón no da lugar a un nuevo producto que esté sujeto al arbitrio sobre la riqueza provincial. B) La base del arbitrio no puede ser superior a la cantidad declarada al Estado para el Impuesto sobre el producto bruto de la explotación minera.

## I

### PARTE GENERAL.

#### 1. Interpretación de las Leyes tributarias.

*Interpretación de exenciones (Véase la sentencia reseñada en el epígrafe III, 1, D).*

#### 2. Inspección.

##### *Nulidad de acta.*

«No procede la nulidad del acta cuando se funda en incumplimiento del Reglamento de Inspección por comprenderse en ella dos ejercicios, ya que esta circunstancia no produce nulidad si, como aquí sucede, no lleva a producir indefensión, doctrina que ha sido reiterada en numerosa y constante jurisprudencia de esta Sala» (*Sentencia de 3 de diciembre de 1962*).

#### 3. Procedimiento económico-administrativo.

*Error de hecho y error de derecho a efectos de determinación del plazo para recurrir en vía administrativa.*

«La cuestión fundamental planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si puede estimarse como mero error de hecho la liquidación que por el concepto de Contribución industrial se practicó por la Administración, y cuya devolución solicita la parte actora, o, por el contrario, se trata de un error de derecho, tal como se ha considerado por el Tribunal Económico-administrativo Central al dictar el acuerdo que se impugna en estas actuaciones, de lo que depende la determinación del plazo para recurrir en vía administrativa.

Reiteradamente viene esta Sala manteniendo la doctrina, entre otras,

en las sentencias citadas en los Vistos, de que los errores de hecho son aquellos que revisten un carácter material, independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse a la cualificación fiscal del acto sometido a la liquidación practicada, deduciéndose de ese criterio que aplicar o no una exención tributaria, o la sujeción o no al impuesto, implica necesariamente que no puede ser considerada como una mera cuestión material o error de hecho, sino el resultado de llegar a resolver si el acto o documento liquidable, y en razón a la persona obligada al pago, puede o no comprender la dicha exención, o no sujeción al tributo, pues el error sobre tal extremo sólo debe ser rectificado al considerarlo como error de derecho, reclamando de la liquidación misma por haber sido practicada indebidamente, y dentro del plazo de quince días, que previene el artículo 62 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y en la forma que allí se establece.

En el caso de autos, y por aplicación de esa doctrina jurisprudencial, es evidente que no puede ser calificado como error de hecho el cometido por la Administración en la liquidación practicada, y por ello, la Dirección General del Ramo, cuando se formuló por el interesado la reclamación para solicitar que se le devolviera el importe de esa liquidación, se ajustó a derecho al declarar extemporánea aquélla, criterio que vino a confirmar plenamente el Tribunal Central al dictar el acuerdo recurrido, toda vez que se estima el error cometido como «error de derecho», pues para poder tener en cuenta la condición de aforado navarro que alega el demandante al demostrar que se le relevaba de la tributación exigida, es preciso esclarecer el alcance y aplicación de la liquidación del impuesto y la del régimen de concierto del Estado con la provincia de Navarra, para deducir, después, si fué o no aplicada debidamente, sin que tampoco pueda hablarse de duplicación de pago, tratándose, en todo caso, de ingreso realizado en el Tesoro, y en relación con otro que pueda haberse realizado en Diputación Provincial en régimen concertado, conceptos y cajas totalmente distintos.

Las alegaciones formuladas por la parte recurrente, respecto a la nulidad del acto administrativo de gestión por supuesta infracción de las normas reguladoras de la Contribución industrial en territorio de régimen común y por incompetencia del órgano gestor, no cabe duda que constituyen una prueba más del carácter jurídico del supuesto error en la liquidación girada, que hubieran podido servir de fundamento en la reclamación económico-administrativa, si se hubiera interpuesto dentro del plazo legal, pero no en un expediente de devolución, que es de lo que se trata y lo que solicitó el interesado» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1962*).

#### 4. El contencioso tributario.

##### *Principio «solve et repete».*

«La primera cuestión a resolver en la presente *litis* —porque de merecer acogida impediría, dada su naturaleza, entrar a conocer de lo

que constituye fondo del proceso— es la relativa a la inadmisibilidad del recurso a que éste se contrae, postulada por el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda y fundada en no haber acompañado con ésta el actor el justificante de ingreso en las arcas del Tesoro público de la cantidad total controvertida; y, al respecto, hay que tener en cuenta que el apartado e) del párrafo 2.º del artículo 57 de la Ley jurisdiccional dispone, en efecto, el cumplimiento de tal requisito, que lo exceptúa cuando el pago se hubiere verificado durante el curso del procedimiento administrativo y en él constare el documento que lo acredite, en cuyo caso se manifestará así en el escrito de interposición del recurso. Y en el de autos, si bien en dicho expediente no aparece aquel documento, éste no puede ser óbice para repudiar el recurso, si se tiene en cuenta que en la resolución recurrida se reconoce (primero y segundo de sus Resultandos) que las cantidades de 296.811,67 pesetas, 381.763,91 pesetas y 10.856,12 pesetas, sumando un total de 689.431,70 pesetas —declarado como cuantía del pleito en el aludido escrito de interposición— ha sido depositado. Lo que es bastante, aunque se observe que el recurrente no lo haya manifestado en el repetido escrito» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1962*).

## II

### IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

#### 1. *Cuota por beneficios del impuesto industrial.*

A) *Inclusión del sujeto pasivo en la lista de contribuyentes al haber sido excluido por error.*

«El propio demandante reconoce haber estado comprendido en las listas de contribuyentes para el ejercicio anterior al que se refieren estas actuaciones, o sea, para el año 1957, y esto supuesto, y al no haberse adoptado acto alguno administrativo de exclusión, pone de manifiesto que fué sólo un mero error el que no figurara en las primeras relaciones para el ejercicio de 1958, y por ello pudo ser corregido por la Administración cuando lo advierte debidamente, sin que por aquella circunstancia deba entenderse que ya está exceptuado de dicha obligación tributaria, sobre todo teniendo en cuenta, de un lado, la posibilidad de subsanar el error, facultad que no cabe negar al órgano de gestión, y de otro, que el hecho de confeccionar una relación de presuntos contribuyentes no es acto administrativo reclamable de los comprendidos en el artículo 44 del Reglamento en las reclamaciones económico-administrativas, como alega el Tribunal Central, pues no pasa de ser un acto meramente preparatorio de posteriores actuaciones para el desenvolvimiento de la actividad gestora en la exacción del tributo» (*Sentencia de 3 de enero de 1963*).

**B) *La actividad de transporte de viajeros está sujeta a la cuota por beneficios del impuesto industrial.***

«Con relación a la segunda de las cuestiones formuladas, la de carácter substantivo, y con referencia a la sujeción o no al impuesto industrial de los transportes de viajeros, es indudable que tal asunto viene ya resuelto por esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos, y de un modo concreto en la de fecha reciente de 22 de junio último, manteniéndose la doctrina de la integración de la patente nacional de automóviles en sus modalidades b) y c) en la Contribución industrial, hecho que no es posible confundir con una supresión y mucho menos con una no sujeción o con una declaración de estar exenta, lo que no sería lógico dentro del principio y norma en que se sustituye la imposición tributaria, pues es obligado reconocer que, por el mero ejercicio de toda industria, corresponde la sujeción al impuesto, y por ello, el segundo párrafo del artículo 14 del Decreto de 22 de diciembre de 1955 dice: «La supresión de la patente, clases B) y C), no afecta a la Contribución industrial, que deberán satisfacer las empresas de transportes por el ejercicio de esta actividad», sin que pueda entenderse derogado un precepto tan claro por la circunstancia de que el Decreto de 14 de junio de 1957, al confirmar el criterio anterior, y con distinta finalidad, suprime la patente nacional de las clases indicadas.

A estos efectos de interpretación conviene tener en cuenta que la industria del transporte no aparece en la tabla de exenciones de las tarifas de la Contribución industrial aprobadas por la Orden de 19 de octubre de 1950, como no lo estuvo nunca, y por el contrario, figura en varios epígrafes, y el hecho de que se mencione expresamente en el artículo 126 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, sometiendo a la industria del transporte al gravamen, no quiere decir que incorpora un concepto tributario nuevo, sino que establece una autorización para modificar la legislación entonces en vigor, legislación que ya sujetaba a la industria de referencia en la contribución mencionada.

Sentado lo anterior y establecido por el artículo 54 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 que a partir de la misma el impuesto industrial sería exigido en dos formas distintas, una por el mero ejercicio de la industria, y otra por cuota de beneficios, fijada esta última según los rendimientos ciertos o estimados de cualquier actividad sujeta a licencia fiscal y no exceptuada expresamente, resulta manifiesto la sujeción a dicho impuesto de la parte actora, en un período en que ejerció su actividad como transportista» (*Sentencia de 3 de enero de 1963*).

**C) *Las bases fijadas por evaluación global solamente pueden ser impugnadas mediante los recursos de agravio absoluto o agravio comparativo.***

«El presente recurso se dirige a impugnar el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 21 de noviembre de 1961 y el dictado por el Tribunal Provincial de la propia naturaleza, por los que se

desestimó la reclamación formulada a nombre de X. X., S. L., contra liquidación, en la que, como consecuencia de asignación individual de la Junta de evaluación global del Impuesto industrial, fijando una base de 300.000 pesetas, se señaló a dicha Sociedad la cuota a ingresar de 90.000 pesetas, constituyendo fundamento de la petición que se deduce en la demanda, supuestas faltas procesales e irregularidades, todas referidas a la actuación de la Junta de evaluación global, sin que contra las decisiones de esta última Junta fueran utilizados por el recurrente ninguno de los recursos de agravios, comparativo o absoluto, que determinan las reglas 47 y 48 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, en relación con la Orden de 18 de mayo del propio año y Ley de 23 de febrero de 1959.

Por lo que afecta a la liquidación practicada, acto administrativo que podía únicamente ser objeto de impugnación, y en definitiva lo es, ante esta jurisdicción, no se aduce por el demandante error o infracción alguna ni en orden a proceder como era obligado sobre la base que le fué propuesta por el organismo competente, ni en el tipo de imposición, ajustándose estrictamente la Oficina liquidadora a lo dispuesto por la Instrucción provisional del Impuesto sobre Sociedades, reguladora de las liquidaciones provisionales a entidades sujetas al régimen de evaluación global.

Una vez sentada precedentemente la legitimidad del acto real y propiamente objeto del recurso, o sea, la liquidación, lo que en definitiva se combate e impugna es la fijación de la base impositiva establecida por la Junta de evaluación global, pretensión que no puede ser estimada, por ser manifiestamente contraria a derecho, ya que para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa era necesario la utilización previa de la vía gubernativa a medio de la impugnación que prevé y regula las disposiciones antes referidas, en los recursos de agravio, comparativo y absoluto, en el presente caso este último, por ser la única Sociedad existente, y solamente contra resolución de tales recursos en la expresada vía cabría interponer el recurso contencioso-administrativo, sin posibilidad legal de que prescindiendo los interesados de la repetida vía de impugnación, se pretenda ahora revisar una resolución de la Junta de evaluación global» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1962*).

## 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal (Tarifa 1.ª de la Contribución de Utilidades).*

A) *Presupuestos objetivos de imposición independientes que afectan a un solo sujeto y determinan varias obligaciones de contribuir, con aplicación de las correspondientes deducciones y tipos impositivos.*

«La única cuestión que motiva el recurso extraordinario de apelación contra la sentencia recurrida, y que interpone el Abogado del Estado al amparo del artículo 101 de la Ley jurisdiccional, a los efectos de que con respeto a la situación jurídica particular creada por el fallo sea fijada la pertinente doctrina legal, consiste en estimar contrario a derecho y gravemente dañoso el único pronunciamiento de la sentencia

en que ésta se separa del acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Provincial, relativa a la acumulación de los ingresos percibidos por los Recaudadores de Hacienda, parte demandante en el proceso, por razón de sus diversos trabajos como tales Recaudadores y como Recaudadores de Arbitrios municipales y de la Diputación Provincial, a los fines de deducción del coeficiente del 50 por 100 en concepto de gastos, coeficiente que, contrariamente a lo resuelto por el Tribunal Económico-administrativo, declara el Tribunal Contencioso, ha de deducirse de cada una de las tres indicadas fuentes de ingreso.

El mencionado pronunciamiento, que el representante de la Administración impugna como único fundamento del recurso extraordinario que interpone, no puede ser estimado, en primer término, porque aun siendo funciones de finalidad análoga y, por tanto, sujetas todas al impuesto, la recaudación de contribuciones del Estado y la de arbitrios de las entidades locales son independientes en sus ingresos, como distintos e independientes son también los organismos para los que se recauda, sin que además sea derivación obligada de la función propia de la profesión de Recaudador de Contribuciones del Estado, el recaudar los arbitrios para las Corporaciones indicadas; en segundo término, porque esa misma independencia puede obligar a unos mayores gastos recaudatorios; y en tercero y último lugar, porque tal criterio se encuentra abonado por el sentido de numerosa jurisprudencia, contenido entre otras sentencias en la de 23 de enero de 1960, que en casos no idénticos, pero sí de analogía evidente, declaró la procedencia de deducir el coeficiente repetido cuando se trata de varias zonas recaudatorias a cargo de una Diputación como recaudadora de los impuestos del Estado tantas veces cual sea el número de zonas, de lo que es lógico deducir que si ello es así, aun tratándose del cobro de una sola clase de contribuciones, con mayor exigencia se impone tal criterio cuando se trate del cobro de impuestos y arbitrios pertenecientes a organismos diversos e independientes» (*Sentencia de 31 de enero de 1963*).

B) *El 20 por 100 del sueldo que perciben los mutilados de guerra permanentes no está exento del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.*

«Planteado como único punto debatido el del derecho pretendido por el actor de hallarse exenta del pago del impuesto sobre rendimientos del trabajo personal la gratificación del 20 por 100 de su sueldo, que percibe a tenor de lo establecido en el artículo 7.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958 como mutilado de guerra permanente, por entender que por tratarse de un premio de guerra y no de una remuneración debe estar exenta de tal gravamen por analogía con lo dispuesto para la Cruz laureada de San Fernando y para la Medalla Militar, de la última de las cuales se halla en posesión, preciso es tener en cuenta para su resolución que el impuesto de referencia, creado por el artículo 44 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, sustituyendo a la Contribución de utilidades, se rige, por tal razón, como estableció la regla 1.ª de la Instrucción provisional de 27 de enero de 1958, por los pre-

ceptos contenidos en el texto refundido de la Contribución de utilidades de 22 de septiembre de 1922, en tanto no se contradiga con los de la mencionada Ley; y conforme al artículo 1.º del expresado texto refundido de la Contribución de utilidades, deben contribuir a este impuesto «los sueldos, contribuciones, gratificaciones y haberes de temporeros, premios, indemnizaciones, pensiones, gastos de representación y emolumentos de toda clase que perciban, entre otros... los Generales, Jefes, Oficiales y Asimilados del Ejército y de la Armada en situación activa, de retiro o de reserva».

El beneficio del 20 por 100 del sueldo constituye una gratificación que perciben, por así disponerlo el artículo 7.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, los Caballeros Mutilados de Guerra por la Patria, cuyo Cuerpo de Mutilados, según establece la misma disposición legal, es uno de los que integran el Ejército, por lo que es claro concluir que, en principio y salvo disposición expresa en contrario, el impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal grava ésta como las demás gratificaciones que perciban tanto los pertenecientes a este Benemérito Cuerpo, cuanto a los demás que constituyen el Ejército, siendo preciso para que pueda producirse la exención, no obstante lo respetable y meritorio de la causa que origina la gratificación, que así lo estableciera concretamente una disposición legal, ya que en materia tributaria ni pueden prosperar razones de analogía con determinados casos de exención, cuales son los otorgados a la Cruz Laureada de San Fernando y a la Medalla Militar, ni en cuanto a la concesión de exenciones fiscales es dable ningún género de interpretación extensiva» (*Sentencia de 15 de febrero de 1963*).

C) *Evolución global de profesionales. Contra los acuerdos de determinación de la base imponible solamente caben los recursos que señala la Instrucción provisional de 27 de enero de 1958.*

«La norma concreta aplicable al supuesto litigado se contiene en la Instrucción provisional de 27 de enero de 1958, que regula el trámite en las reclamaciones de esta clase, estableciendo la regla 15 de dicha Instrucción que contra la aprobación de evaluaciones globales podrá interponerse recurso ante el Jurado Provincial correspondiente si se trata de comisionados, y ante el Jurado Central si el disconforme fuese un funcionario, agregando que «contra los acuerdos del Jurado no podrá interponerse ninguna clase de recursos, ni aun el contencioso-administrativo»; por lo que si en el caso debatido el demandante no utilizó los recursos específicamente señalados, sin ejercitar el de agravio contra la imputación individual de sus rendimientos de trabajo personal, hubo de quedar decaído su derecho ante la imposibilidad legal —conforme a la normativa expresada— de usar la vía económico-administrativa y el consiguiente recurso contencioso; debiendo concluirse que la resolución recurrida declaró acertadamente la incompetencia de su jurisdicción» (*Sentencia de 12 de febrero de 1963*).



3. *Impuesto sobre las rentas del capital (Tarifa 2.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades).*

*Las rentas del arrendamiento de un hotel propiedad de un Ayuntamiento están sujetas al impuesto sobre las rentas del capital.*

«La cuestión a decidir se concreta a determinar si es procedente o no someter a tributación por la tarifa 2.<sup>a</sup> de Utilidades las rentas procedentes del arrendamiento del Hotel X., de Las Palmas de Gran Canaria, abonadas al Ayuntamiento, propietario del referido hotel, por el período de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 1954 y el 31 de marzo de 1956.

El artículo 673 de la Ley de Régimen Local, en su texto refundido de 24 de junio de 1955, cuya disposición final retrotrae sus efectos al 1 de enero de 1954, y que regula los beneficios fiscales en relación con el Estado, al referirse a las exenciones tributarias establecidas en su apartado 3.º, letra A), las que se refieren a la tarifa 2.<sup>a</sup>, y en la B) las de la 3.<sup>a</sup> de la Contribución sobre las utilidades, sin que se provea de manera expresa el supuesto de los arrendamientos, con la imposibilidad de que tenga aplicación «ope legis» el artículo 674 de la misma Ley, que establece que las exenciones se entenderán concedidas de oficio, por referirse exclusivamente a las que aparezcan «precisamente reguladas» en el citado artículo 673, entre las que no se encuentra la que motiva el recurso.

La Orden de 1 de febrero de 1956 declaró vigentes las normas contenidas en la de 6 de julio de 1948, sobre la forma de tramitar y reconocer las exenciones por tarifa 2.<sup>a</sup> y tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades, condicionando el derecho, o la negativa en su caso, a lo que resultara del examen que en cada supuesto se realizara por los organismos competentes del Ministerio de Hacienda, de la documentación que se acompañara a la solicitud de exención formulada por las Corporaciones interesadas.

Independientemente, pues, de las cuestiones suscitadas sobre la naturaleza jurídica del contrato, fomento, protección o desarrollo del Turismo, obligaciones del Ayuntamiento y tantos otros problemas que pudieran plantearse, en relación a los «Servicios» de la competencia provincial o municipal, es lo cierto que la valoración de las circunstancias concurrentes a efectos de exención en el supuesto que nos ocupa, ha de ser de la competencia de los órganos administrativos del Ministerio de Hacienda, como así lo entendió la propia entidad recurrente, al solicitar la exención, y en otros casos resueltos por las sentencias que se citan en los Vistos, en los que precisamente se había así declarado, lo que determinó que se entendiera entonces por la Sala que este acto administrativo vinculaba a la Administración y no podía ser desconocido ni contradicho, salvo la declaración de lesividad» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1962. En el mismo sentido, otra sentencia de 14 de diciembre de 1962*).

4. *Impuesto sobre las rentas de Sociedades y entidades jurídicas (Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades).*

A) *Sujeto pasivo. Cooperativa no exenta.*

«Tampoco puede prosperar la exención propugnada por el actor, ya que —según razona la Orden recurrida— Cooperativa Agrícola Comarcal de X. no cumple sus fines a través de la cooperación, como establece el artículo 37 de la Ley de 2 de enero de 1942; y por ello, la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, al informar el expediente de la que recurre, dice: «Que aun cuando se trate de una Cooperativa del Campo debidamente constituida, cuyo objeto social es principalmente la molturación del grano de sus asociados y venta en común de los productos obtenidos de su molienda, no puede gozar de las ventajas fiscales reconocidas a las de su clase, ya que no se limita a la molturación del trigo de sus asociados, sino al de todo aquel que el Servicio Nacional del Trigo le asigna, proveniente de diversas procedencias...»; diferenciándose el caso debatido del que contempló la sentencia pronunciada por esta Sala con fecha de 7 de julio último —que se invoca por la representación actora—, ya que en aquel supuesto se demostró que el trigo molturado por la Cooperativa en cuestión era menor en cantidad del perteneciente a los asociados» (*Sentencia de 22 de enero de 1963*).

B) *Precio de arrendamiento deducible de los efectos de determinar la base del impuesto sobre Sociedades.*

«X. X., S. A., ha acreditado haber satisfecho la cantidad que se concreta en el apartado anterior a don H. H., hecho reconocido por la propia Administración, quedando por consiguiente la cuestión limitada a determinar si tal pago puede atribuirse, como pretende la recurrente, a una relación arrendaticia que pueda desde el punto de vista fiscal estimarse justificada.

Centrada, pues, la cuestión en torno a la prueba del hecho, a que se alude en el apartado precedente, es necesario tener en cuenta como elementos de juicio que han de reputarse relevantes, los siguientes: A) El contrato de 9 de mayo de 1955, ante el Notario don Enrique Jiménez Arana, por el que don Z. Z. arrienda a la Sociedad recurrente las concesiones mineras denominadas...; B) El contrato privado de 1 de enero de 1959, por el que ambos otorgantes amplían el convenio anterior, en el sentido de que X. X., S. A., podrá utilizar las instalaciones y labores del... para la extracción de carbón, no solamente de éste, sino también de las concesiones colindantes, sobre las que ostenta un legítimo derecho de explotación, revisándose el precio del canon por tonelada que había sido fijado en el convenio anterior; C) La realidad de que la contabilidad de la entidad recurrente se admite como irreprochable, hasta el punto de que se aceptan sus resultados por el Tribunal Económico-administrativo Central, y a ella se remite, para estimar par-

cialmente la reclamación de la demandada, al declarar gasto necesario el pago de algunas cantidades que entonces se discutían; D) Que el propio Tribunal aludido entiende «que todo el carbón se extrae por el pozo de la mina denominada...», con referencia a las pertenencias mineras colindantes propiedad de otros arrendadores; E) Que finalmente, con referencia a los años 1958 y 1959, se mantienen criterios diferentes a los del año 1957.

Partiendo, pues, del hecho indiscutido de la realidad del pago, el concepto del mismo, que es el que ha de atribuirle la condición de gasto necesario, a los efectos de la pertinencia de su deducción como pretende el recurrente, o, por el contrario, la estimación de que tal extremo no ha sido acreditado, punto de vista mantenido por la Administración, habrá que derivarlo, en todo caso, de la apreciación de la prueba practicada, conforme al principio del libre convencimiento, en relación con los criterios legales y jurisprudenciales que informan su valoración.

El contrato de 1955, en relación con el de 1 de enero de 1959, evidencia, sin dar lugar a dudas, la existencia de la relación arrendaticia: los resultados contables, la realidad del pago y la utilización de las instalaciones del grupo de... con anterioridad al año de 1959, revelan, por otra parte, que la motivación de la revisión del importe del canon existía antes de esta fecha, sin contar las nuevas propuestas de la Inspección, posteriores al ejercicio de 1957, y anteriores al nuevo convenio, en relación a la misma empresa e idéntico concepto.

Los medios de prueba admisibles en este proceso jurisdiccional son aquellos que establecen las normas del llamado «proceso civil ordinario», y naturalmente las reglas de su valoración no pueden ser otras que las previstas en la normativa vigente; es decir, la sana crítica o la crítica racional, y en el caso enjuiciado apreciada la prueba conforme a estos principios, cabe sentar la conclusión de que el abono de la cantidad controvertida, a efectos de deducción en la base impositiva que motiva este proceso, no puede atribuirse a otra realidad que la que se deduce de los asientos contables admitidos, por lo demás, para otra deducción, so pena de atribuir tal pago a una mera liberalidad o conceptos distintos, de los que no aparece ni el menor indicio, constando, por el contrario que el arrendador don H. H., que percibe la suma de referencia, tributa por tarifa 3.ª de Utilidades.

La tesis de la Administración de que el contrato firmado en 1 de enero de 1959, por tener un alcance ampliatorio del anterior, no puede servir para justificar pagos anteriores a esa fecha, sería plenamente admisible si no existieran otros elementos de juicio que, como los indicados, que la Sala aprecia conjuntamente, llevan a una conclusión contraria, con la consecuencia de que debe estimarse la pretensión deducida, y sin que por otra parte se aprecien motivos para una imposición de costas» (*Sentencia de 16 de febrero de 1963*).

C) *Asignación a Consejo de Administración que no es deducible a efectos de determinar la base por tarifa 3.<sup>a</sup>*

«La cuestión debatida se concreta a determinar si la asignación al Consejo de Administración de la entidad recurrente, que asciende a la cantidad de 403.237,90 pesetas, debe incluirse como gasto deducible, a los efectos de determinar la base imponible por tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades en relación al ejercicio de 1956.

Si el artículo 44 de los Estatutos de la Sociedad reclamante establece que la retribución al Consejo no será inferior al 5 por 100 ni superior al 10 por 100 sobre los beneficios líquidos del remanente que ofrezcan los beneficios, después de deducir de los mismos el 8 por 100 del capital en circulación, es preciso tener en cuenta que el aludido precepto estatutario se refiere al reparto de los beneficios, imponiendo en su apartado 1.º que el 10 por 100 se destinará a un fondo de reserva estatutaria y legal, atribución que dejará de ser obligatoria en el supuesto que allí se concreta, siguiendo el apartado 2.º, que comprende en el aludido reparto el del dividendo «que para las acciones acuerde la Junta general ordinaria, a propuesta del Consejo de Administración», y sólo después de satisfechas estas dos atenciones aparece en el apartado 3.º del repetido precepto «la cantidad que se acuerde asignar al Consejo», condicionada, por consiguiente, al reconocimiento de aquel dividendo.

La referida norma estatutaria aparece en perfecto acorde con el artículo 74 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, que impone para que la participación del Consejo pueda ser detrída que se hayan cubierto las atenciones de las referidas reservas legal y estatutaria, y haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100 ó del tipo más alto que los Estatutos hayan preceptuado.

Apareciendo probado en el expediente administrativo que con cargo a beneficios nada ha sido distribuido a los accionistas en concepto de dividendo, lo que, según los Estatutos, es requisito para que la asignación repetida pueda ser obligatoria, resulta, por consiguiente, perfectamente claro que si no han quedado cubiertas atenciones previas a dicha retribución, su importe no podrá ser valorado como gasto deducible.

Aunque las palabras «reconocer», «detrar», «distribuir», «deducir» y «repartir» tengan la específica significación gramatical que permite destacar sus diferencias, es lo cierto que en el supuesto que nos ocupa resultan indiferentes, ya que lo que falta en este caso es precisamente la realidad del individuo, y claro está que en ausencia de éste es intranscendente todo cuanto pueda especularse en torno a la significación de los aludidos términos.

El hecho de que sean exigibles determinados requisitos para estimar deducibles o no las asignaciones al Consejo de Administración no tienen otro valor que el puramente fiscal, y por ello no cabe admitir el punto de vista de la recurrente en orden a los posibles perjuicios «de administradores de gestión social impecable», ni tampoco pueden

implicar coacción moral a los accionistas para obligarles a repartir dividendos» (*Sentencia de 28 de febrero de 1963*).

D) *Determinación de cifra relativa de negocios a empresas radicantes en Alava.*

«La cuestión que el presente recurso entraña puede enunciarse en sentido de si es o no conforme a derecho el Acuerdo del Ministerio de Hacienda, que a efectos del impuesto de Utilidades asignó a Talleres X., S. A., radicantes en Alava, la cifra relativa de negocios en territorio concertado durante el trienio 1952-1953, 1953-1954 y 1954-1955; para decidir si dicho acuerdo es lesivo a los derechos administrativos de la Diputación alavesa, debe partirse de un supuesto cierto, cual es el que la Empresa X. ejercite su actividad mercantil y comercial en territorio fiscal concertado y en el común, ya que así lo termina reconociendo la Diputación cuando en el suplico de la demanda solicita la anulación del acuerdo y que se declare «por contra, como cifra relativa de negocio de Talleres X., en los trienios 1952-1955, a los efectos de liquidación de Utilidades, tarifa 3.ª, y el 4 por 100, para territorio común, y el 96 por 100 para territorio concertado», lo que supone el reconocimiento pleno de que la actividad mercantil se extiende a uno y otro territorio, como mantiene la Administración, lo que simplifica y reduce el área de la discrepancia al extremo de cifrar el volumen de ventas en cada uno de ellos.

La normativa aplicable para resolver este problema se contiene en el artículo 7.º del Decreto de 29 de febrero de 1952, aprobatorio del concierto, en el que después de asignar el 65 por 100 de esta actividad al lugar de la fabricación (en este caso, territorio concertado), el 35 por 100 restante, dice, «se repartirá entre las ventas en proporción a las efectuadas en cada territorio», es decir, esta norma adopta el principio de territorialidad puro, y ha de ser el orientador de la decisión que se adopte: en este caso concreto, y destacando por su importancia y volumen, surgen los contratos de compraventa de vagones fabricados para RENFE, y de su examen y del de la documentación aportada por el recurrente se desprende que los contratos se efectúan por correspondencia, pese a figurar como firmado por Talleres X., en Madrid; pero ello, lejos de contradecir la tesis de la Administración, la corrobora, ya que, a tenor del artículo 1.262 del Código civil, en estos casos se presume celebrado y perfecto en el lugar en que se hizo la oferta, o sea, en Madrid; por ello, y si nos enfrentásemos con un problema de derecho privado, tendríamos ya la solución sobre el lugar del contrato, que evidentemente fué en la capital; pero enfocado hacia el campo del derecho tributario, este elemento privativista pierde eficacia como elemento único para la interpretación jurídica tributaria de la norma, y es preciso conjugarla con otros, porque, de sentarse la doctrina de que la obligación tributaria surge en uno u otro territorio sólo por esa circunstancia, bastaría la apertura de una oficina en uno u otro y firmar allí el contrato, para que la venta tributariamente se adjudicase a territorio concertado.

do o al común, y por ello se hace preciso conjugarla con otros elementos de ejecución para hacerlo con acierto.

La ejecución del contrato según se desprende de sus cláusulas se lleva a efecto en lo fundamental en territorio no concertado, ya que la recepción definitiva se realiza a los seis meses de haberse ya recibido por RENFE, lo que hizo sobre su vía (cláusula 12); el precio —elemento indispensable en estos contratos— se fijaría definitivamente por la Comisaría del Material ferroviario, organismo que reside en Madrid (apartado B de las condiciones generales); el destino de la mercancía era para territorio común, y el pago del precio se haría según las normas usuales y obligadas, propias de un servicio público patrimonializado como el de la RENFE, en Madrid, y, por último, Talleres X. renuncia a su fuero en caso de discrepancia en la ejecución del contrato todo ello debidamente conjugado y valorado, lleva a la conclusión de que la venta de vagones se efectuó en territorio común, y a él deben ser computadas, a efecto del impuesto de que se trata, porque como con acierto se alegó por el representante de la Administración, en él es donde se crea y desarrolla el negocio jurídico comercial que proporciona la base necesaria para la actividad de imposición, y con ello no sufre agravio la Diputación, por lo que debe declararse que el acuerdo del Ministerio de Hacienda impugnado se ajustó a derecho al fijar la cifra relativa de negocios de la entidad por esta determinada actividad mercantil.

Por lo que afecta a otras dos operaciones de escasa entidad, cuales son los vagones vendidos a Iberduero y alguno a través de Constructores Españoles de Material Móvil, S. A., se han de imputar igualmente a territorio común, ya que respecto de la primera se reconoce que la venta se efectuó en la oficina de Bilbao, territorio no concertado, y con relación a las segundas, no se consignó protesta alguna en el acta de inspección» (*Sentencia de 13 de diciembre de 1962*).

«Para resolver el problema que la *litis* plantea se ha de partir de que la Diputación Provincial de Alava, desde la iniciación de la controversia, hasta el suplico de su demanda, reconoce que se contempla a una empresa que desarrolla su actividad de fabricación en territorio concertado, pero que la mercantil o comercial se extiende a territorio común, lo que delimita y reduce el área de la discrepancia al solo extremo de si la cifra relativa a negocios, señalada en las Ordenes impugnadas, es o no conforme a derecho.

El artículo 7.º del Decreto de 29 de febrero de 1952, después de establecer que el 65 por 100 de la actividad mercantil será imputada en casos como el presente a territorio concertado, añade: «y el 35 por 100 restante se repartirá en proporción a las ventas efectuadas en uno u otro territorio», es decir, la norma adopta un criterio discriminatorio de pura territorialidad, y en este caso, el volumen de ventas realizadas en territorio común fué en principio determinado en el acta de inspección, donde consta, con el pleno consentimiento de Industrias X., S. A., las cifras representativas de volumen de venta que realizó en territorio común y las hechas en el concertado, y si bien ello no obligaba a la Diputación ni la incumbía demostrar que dichas cifras eran erróneas, lo que no

probó, y si a ello se añade que la Administración o Gerencia de la empresa radica en Bilbao, y que casi toda su producción la vendía a la RENFE, consumidor en territorio común; que el pago ha de presumirse en Madrid al tenerlo que realizar una entidad de derecho público patrimonizado, como es su norme corriente de operar y de encontrar, en las de carácter nacional, es incuestionable que estas ventas han de imputarse a territorio común, ya que, como se ha dicho, la Diputación no aporta prueba alguna que desvirtúe las cifras fijadas en el acto a la vista de la documentación de la Sociedad, que se mostró conforme con los datos obtenidos de sus propios libros y documentos y contabilidad.

Si el negocio jurídico tributario que da lugar a la actividad impositiva se realiza y efectúa en territorio común en una determinada proporción, debe tributar en la misma en dicho territorio, ya que en él se produce el incremento patrimonial objeto de la imposición, doctrina, por otra parte, que es reiteración de la sostenida por esta Sala en sentencia citada en los Vistos y resolviendo un caso análogo, sin que sea preciso hacer especial declaración sobre costas causadas, dadas las circunstancias concurrentes» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1962*).

E) *El acuerdo de competencia del Jurado de Estimación en expediente por Tarifa 3.ª de Utilidades es recurrible en vía contenciosa.*

«Alegada por la representación de la Administración la inadmisibilidad del recurso con fundamento en el artículo 40 de la Ley jurisdiccional, en su apartado F), en relación con el apartado c) del artículo 82 de la misma Ley, por entender que el acto administrativo que motiva este proceso es de los excluidos expresamente de la vía contencioso-administrativa, es preciso resolver previamente la pertinencia o no de esta alegación, puesto que en ella ha de condicionar si se ha de entrar o no a decidir el fondo del asunto.

La Ley de 29 de marzo de 1941, en su artículo 7.º, al disponer que contra el acuerdo de la Dirección General no se dará recurso alguno, ha sido interpretado por la jurisprudencia en el sentido que tal exclusión sólo debía entenderse en lo que se refiere a los recursos propiamente jerárquicos, pero no en lo que se refiere al contencioso-administrativo, con lo que es visto que el criterio legal con anterioridad a la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, que en su artículo 132 niega la posibilidad del recurso contencioso-administrativo, era evidentemente distinto.

El Decreto de 9 de julio de 1959, al regular el procedimiento de los Jurados fiscales, dictado para dar cumplimiento a la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, unifica, según resulta de su Exposición de Motivos, «las normas de procedimiento aplicables en todos los Jurados competentes en tributos a cargo de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta».

La disposición transitoria del repetido Decreto de 9 de julio de 1959, con referencia a las situaciones intertemporales, dice que «la tramitación de los expedientes en los que la propuesta de competencia de los Jurados haya tenido lugar con anterioridad a la entrada en vigor del

presente Decreto, se ajustará a las disposiciones que regían a la fecha de su iniciación», precepto que en lo que se refiere al caso que nos ocupa viene a proclamar la vigencia de las disposiciones legales anteriores, sin que pueda ser mantenida la tesis de la Administración de que esta disposición se refiere sólo a la tramitación, pero no a la posibilidad e imposibilidad de recurrir contra los acuerdos de la Dirección General, tanto porque resulta difícil sustraer el régimen de recursos del concepto general de tramitación, como por el hecho de que tratándose de las garantías de los administrados, no cabe suponer un sistema transitorio restrictivo que lo diferencie de la normativa que regula el desenvolvimiento del procedimiento, teniendo en cuenta además que el acuerdo del Delegado de Hacienda no aparece motivado, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.º del repetido Decreto de 9 de julio de 1959, sin duda por entender, con acierto, que era la anterior la legislación aplicable, y porque en definitiva la propuesta inicial para que intervenga el Jurado es de 5 de enero de 1957, y el acuerdo de remitir lo actuado a la Dirección General es de 20 de marzo del mismo año, es decir, fechas anteriores a la entrada en vigor de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y del repetido Decreto de 9 de julio de 1959.

Expuesto lo que antecede, es preciso establecer la conclusión de que la legislación aplicable no puede ser otra que la que admitía el recurso administrativo, y por consiguiente es procedente desestimar la alegación de inadmisibilidad propuesta por la representación de la Administración» (*Sentencia de 22 de febrero de 1963*).

#### F) *Supuesto de competencia del Jurado de Estimación.*

«Por lo que se refiere al fondo del asunto, es preciso establecer como presupuesto que la disposición final 5.ª de la Ley de 25 de marzo de 1941, con referencia a las Sociedades, determina la atribución de la competencia de los Jurados «cuando exista presunción fundada de que los datos contables de una empresa no se ajustan a la realidad de sus hechos económicos».

Siendo las «presunciones» conjeturas, en virtud de las cuales para un caso concreto se admite la existencia de un hecho no directamente probado, mediante deducción de la experiencia, siendo indispensable, conforme el artículo 1.253 del Código civil, que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, lo que en definitiva equivale a significar que las llamadas presunciones *hominis* son fuentes de convicción, que han de derivarse por vía de razonamiento lógico de hechos determinados, es preciso, por consiguiente, analizar aquellos supuestos fácticos acreditados en el expediente, a los fines de establecer ulteriormente la pertinente conclusión.

Si se tiene en cuenta la desproporción entre el consumo de carburantes por la empresa y la recaudación, el número de vehículos dedicados al transporte y, sobre todo, el hecho de que habiendo iniciado la Sociedad sus actividades en el año 1939 con un beneficio contable del 10 por 100, después, año tras año, todo se traduce en pérdidas, y sólo a



partir de 1950 obtiene alguna utilidad, representada por menos del 2 por 100 del producto bruto de la explotación, pérdidas que aparecen también en el ejercicio objeto de controversia de 1954 y se relacionan estos datos, con el capital de la empresa, que de 505.000 pesetas en 1939 pasa a seis millones en 1953, no se comprende fácilmente la tenacidad de unos accionistas que amplían constantemente el capital, sin ninguna productividad del invertido, si nos atenemos a los datos contables, que, por otra parte, no ofrecen coincidencia ni siquiera aproximada con los resultados de otras empresas similares, a pesar de ser la de más importancia de la provincia de Gerona, con servicios que abarcan la Costa Brava y las comarcas más ricas, teniendo enlaces entre todos los puntos veraniegos importantes de aquellos lugares, lógicamente los de mayor afluencia de viajeros.

Apreciada la prueba practicada conforme a los criterios de la crítica racional, se llega a la conclusión de aparecer demostrados los hechos de los que se deriva la presunción fundada a que se refiere la normativa reguladora de la competencia de los Jurados fiscales, y que ha sido citada» (*Sentencia de 22 de febrero de 1963*).

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

###### A) *Nulidad de expedientes para declaración de competencias del Jurado de contribución sobre la renta.*

«La cuestión a decidir consiste en resolver si en las actuaciones administrativas que precedieron a la resolución dictada por el Jurado Central del Impuesto sobre la Renta de 16 de julio de 1961 hubo en realidad acuerdo motivado al declararse la competencia y si se omitieron determinadas formalidades de ineludible observancia, o subsidiariamente, si procede anular la resolución del Jurado de referencia, por aplicación de amnistía fiscal.

Son presupuestos de la resolución que haya de dictarse los siguientes: a) Que en 20 de diciembre de 1958 la Sección de Contribución sobre la Renta de la Delegación de Hacienda de la provincia de Madrid propuso la elevación del expediente al superior conocimiento del ilustrísimo señor Delegado, por si procediere la declaración de competencia del Jurado de contribución sobre la renta, previo traslado del acuerdo al interesado; b) Que conforme la Jefatura de la Sección con la propuesta de referencia se notificó a don X. X. el acuerdo aludido, quien en 15 de enero de 1959 manifestó que disponiendo de documentos justificativos que no poseía con anterioridad, suplicaba que antes de continuar la tramitación del expediente se devolviera de nuevo a la Inspección, para conocimiento y examen de los mismos, por si pudiera tener influencia en la resolución que procediera adoptar, recayendo acuerdo de conformidad con lo que el interesado solicitaba, al que se concedió un plazo de quince días para la aportación de los justificantes de referencia y poder resolver en consecuencia; c) Que en 4 de abril de 1959, una vez examinados los documentos aportados por el recurrente, la Inspección se ratificó en el informe que había emitido anteriormente, y la

Sección de Contribución sobre la Renta, de 31 de octubre del mismo año, fundándose en las mismas razones expuestas con anterioridad, elevó el expediente de nuevo a la Delegación, a los fines de que se declarase la competencia del Jurado de contribución sobre la renta, como así se acordó en la misma fecha, sin que la propuesta ni el acuerdo fueran notificados al interesado; *d*) Que en 3 de diciembre de 1959 informa de nuevo la Inspección, ratificando otra vez anteriores conclusiones, a los fines de ilustrar al Jurado Provincial de Contribución sobre la Renta, cuya competencia había sido ya declarada.

En los antecedentes expuestos se aprecia claramente que la resolución de 20 de diciembre de 1958 quedó sin efecto por el acuerdo posterior, que determinó la devolución del expediente a la Inspección, y que el que determinó la declaración de competencia del Jurado es el de 31 de octubre, precisamente el que no fué notificado al contribuyente.

La Ley de 16 de diciembre de 1954, en relación con el Decreto de 9 de julio de 1959, que unifica el procedimiento de los Jurados fiscales, preceptúa que la propuesta, cuando fuere formulada por la Administración, debe ser conocida por el interesado, al que habrá de concedérsele audiencia por el plazo de quince días antes de dictarse el acuerdo declarando la competencia del Jurado. En el caso que nos ocupa, si este requisito fué cumplido en relación con la primera resolución de 20 de diciembre de 1958, no lo fué, en cambio, con la de 31 de octubre de 1959, precisamente la que interesa, ya que la anterior quedó subordinada a lo que se resolviera después del estudio de la documentación aportada por el interesado.

Los acuerdos de declaración de competencia han de ser siempre motivados, con sucinta relación de hechos y exposición de fundamentos de derecho, conforme al artículo 3.º del referido Decreto de 9 de julio de 1959, y los referidos acuerdos han de ser notificados a los interesados, prescripciones legales que tampoco fueron tenidas en cuenta en relación a la repetida resolución de 31 de octubre.

El contribuyente puede oponerse a la propuesta de declaración de competencia del Jurado que formula la Administración, lo cual presupone su conocimiento, y la anuencia o discrepancia en este supuesto determina el curso que han de seguir las actuaciones, la autoridad que ha de resolver y los recursos jerárquicos procedentes, según resulta del artículo 5.º del repetido Decreto de 9 de julio de 1959.

No habiéndose cumplido lo preceptuado en la normativa aludida en los apartados anteriores, y toda vez que, como se dice en la Exposición de Motivos del citado Decreto, es forzoso tener en cuenta la Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958, que establece un conjunto de garantías, en las que se insiste en el repetido Decreto, cuya observancia hay que estimar preceptiva, y que en esta ocasión han sido eludidas, es forzoso llegar a la conclusión de que debe ser estimada la pretensión del recurrente» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1962*).

«De las nulidades acusadas debe destacarse la que afecta a las consecuencias de la resolución que dictó el Tribunal Económico-administrativo Central de 28 de octubre de 1960, en cuya parte dispositiva declara

«nulo el acuerdo de la Oficina gestora que fué reclamado, sin perjuicio de que cuando sea notificado el acto administrativo comprensivo de la liquidación pueda promoverse en la vía económico-administrativa todas las cuestiones pertinentes para combatir el acta que ahora pretende en momento improcedente»; este acuerdo, que fué firme y consentido, tanto obliga a la Administración como al contribuyente, y no ha sido llevado a efecto; por ello fué improcedente continuara la tramitación ignorándole, dando lugar a que se dictase el acuerdo de la Dirección General de 2 de mayo de 1961, que lo hizo a consecuencia de unas diligencias, y de otro acuerdo, anulado previamente por el Tribunal Central en 28 de octubre de 1960, que le transmiten el vicio de origen y de las que es causa.

A esto no se opone el que el acuerdo del Delegado de Hacienda aceptando la propuesta de la Sección, y el de la Dirección General no adolezcan de vicio intrínseco, porque ello no impide el apreciar el hecho de que estas resoluciones tienen la categoría de ser consecuencia y tener su causa, como se dijo en el acuerdo de la Sección de 23 de marzo de 1960, anulado por el Tribunal Central, que es ejecutorio, y de conformidad a lo dispuesto en los artículos 116 y 118 del Reglamento por que se rigen las reclamaciones económico-administrativas, pues otra cosa sería ir contra elementales principios de ejecutoriedad y del ejercicio de la potestad jurisdiccional, y en consecuencia, procede la nulidad del acuerdo impugnado y de las diligencias que le precedieron, inclusive el acuerdo de 22 de marzo de 1960, y retrotraer la tramitación a la nueva intervención de la Sección en los términos que figuran en el fallo del Tribunal Central, y proseguir después la oportuna tramitación» (*Sentencia de 3 de diciembre de 1962*).

*B) Supuestos en que el Jurado es competente para determinar la base imponible.*

«Por lo que afecta a la competencia del Jurado, viene regulada por el Decreto de 31 de mayo de 1944 y la Orden de 17 de abril de 1956, que se la atribuye para fijar la base cuando el contribuyente incumpliese las obligaciones derivadas del artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, entre las que establece que deberá comprender en su declaración todos los elementos integrantes y constitutivos de la venta y presentar los justificantes de ingresos y gastos, y siendo así que del expediente resultan, entre otras omisiones menos destacadas, la de 72.000 pesetas, procedente de las fincas de Sevilla, la omisión de gran parte de su ganado, especialmente porcino, como con fundada presunción estima la inspección del examen de las facturas de gastos sanitarios aportados, y la falta de registro de ingresos y gastos de las explotaciones agrícolas y ganaderas, determina a decidir que la Orden impugnada se ajusta a derecho, sin que sea de aplicación la amnistía de 1955, ya que exige como requisito inexcusable la veracidad de la declaración, extremo que ya se dice no concurre en el contribuyente que la alega.

A tal declaración de competencia no se opone el que el recurrente plantee, en el cuerpo de la demanda, otras cuestiones que envuelven

problemas con matiz jurídico impropio de la competencia del Jurado, ya que si bien es cierto que la Ley de Reforma Tributaria, en su artículo 130, y la Orden de 5 de mayo de 1958 establecen que estas cuestiones deben tenerse en cuenta al dictar el acto administrativo, ello es referido al de la liquidación, porque precisamente esos preceptos lo que disponen es que debe preceder el acuerdo del Jurado, siquiera la jurisprudencia entienda que ello debe atemperarse a este caso y a las circunstancias y naturaleza de la cuestión de derecho planteada, a lo que en este caso puede añadirse que el carácter revisor de la jurisdicción y los términos del suplico de la demanda impedirán resolverlos hasta que la Administración pronuncie sobre ellas» (*Sentencia de 5 de febrero de 1963*).

«Resueltos estos problemas, se ha de decidir sobre el fondo del recurso, o sea, legalidad del acuerdo de competencia del Jurado, y a estos propósitos se ha de destacar que, según resulta del expediente (folio 2), la Inspección se entendió con un apoderado del contribuyente, que lo era por escritura pública, y cuyos actos obligan al mandante, y en ella, al oportuno requerimiento, contestó: «mi poderdante no ha encontrado ningún antecedente de ingresos y gastos referentes al ejercicio de 1958». Esto no obstante, al impugnar la competencia del Jurado presentó los documentos que obran del folio 12 al 126, y de ello resulta que se trata de imputar al ejercicio 1958 gastos realizados en el de 1957 en explotación agrícola, de los que son exponentes las facturas de los folios 52, 54, 84, 114, 115, 116 y 117, por más de 60.000 pesetas; se computa como gasto las facturas de los folios 84 y 125, que se contraen a una inversión en un transformador y un grupo motobomba, cuyo importe asciende a 122.234 pesetas; se aportan las facturas de los folios 82 a 124, todas ellas suscritas por dos personas, una que realiza labores de tractor y la otra jornales de campo, con la circunstancia anómala de que también una de ellas es la que firma la factura que figura al folio 124, que se refiere a un suministro de cemento para tubería, actividades que corrientemente no se dan con simultaneidad. Respecto de ingresos, los Inspectores aportaron los datos de X., compradores de algodón, y sobre la producción del contribuyente, que difieren de su declaración, así como los aportados con relación a remolacha. Cuestiones —todas— de hecho.

Tal incuestionable resultancia determina a estimar la procedencia de la intervención del Jurado para fijar la base tributaria, tesis que justifica la Orden de su creación de 17 de abril de 1956 al desarrollar el artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que establece en el apartado C) del artículo 3.º la competencia de esos organismos para resolver los expedientes sobre señalamiento de bases de contribuyentes que como el recurrente incumplieron las obligaciones del artículo 31 de la Ley, y entre ellas la que menciona en el número 2.º, o sea, negativa a aclarar puntos dudosos y prestar la información que se requiere, y añade en su número 3.º que atrae la competencia del Jurado la falta de registro y justificación de ingresos y gastos, y es evidente que los que ofreció el contribuyente tras la manifestación de su apoderado de no llevarse tal

registro, induce a la presunción fundada de no responder a una veracidad tributaria, y por ello la Orden combatida debe ser confirmada al ajustarse a derecho» (*Sentencia de 26 de marzo de 1963*).

### III

#### IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

##### 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.*

A) *El préstamo hipotecario concedido por un Pósito está sujeto al pago del impuesto de Derechos reales, que corresponde abonar al prestatario.*

«Interpuesto por el Abogado del Estado el presente recurso de apelación con carácter de extraordinario, en consonancia con lo que autoriza el artículo 101 de la Ley jurisdiccional, con fundamento en estimar errónea, perjudicial y gravosa para la Administración —en orden a su trascendencia— la doctrina en que se basa la sentencia del Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo de Salamanca, dictada en 7 de junio de 1961, se impone ahora revisar esta resolución al solo efecto de, en su caso, fijar la doctrina legal procedente.

La cuestión sometida a debate y fallo por el Presidente del Pósito de H., de la tierra de Salamanca, ante el Tribunal Provincial de la jurisdicción de la misma capital, se concretó a solicitar la anulación del acuerdo decretado en 31 de octubre de 1960 por el Tribunal Económico-administrativo de la repetida población, y que se declarase nula la liquidación girada por la Oficina liquidadora en cuanto se refiere a Derechos reales y por Timbre del préstamo hipotecario de 950.000 pesetas, concedido por aquel Instituto, para fines agrícolas, al labrador don X. X., consignado en escritura autorizada en 1 de junio de 1959 por el Secretario del expresado Pósito; y pidió que fuera girada nueva liquidación por iguales conceptos, declarando la exención total de ambos impuestos. Y al accionar ante dicho Tribunal Económico la misma Presidencia, si bien en el escrito interponiendo la correspondiente reclamación, aludió a la liquidación en cuanto comprendía cantidades a ingresar en el Tesoro en concepto de Derechos reales y por Timbre, prescindió de su interés por este último concepto (sobre el que ni siquiera razonó) al formular el escrito de alegaciones, por lo que quedó firme, y por ello el repetido Tribunal no tuvo ocasión ni posibilidad de pronunciarse sobre el caso, y en tal defecto y en armonía con la doctrina constantemente mantenida por esta jurisdicción, basada en su función esencialmente revisora, el Tribunal Provincial no ha debido ponderar, ni menos resolver, el pedimento sobre el particular, como lo ha hecho declarando la exención por exceso de Timbre y ordenando la devolución de la cantidad ingresada por tal concepto. De lo que resulta un evidente error en su sentencia,

con la consecuencia de no ser ajustada a derecho. Cuestión invocada por el Abogado del Estado en el acto de la vista de este recurso.

Aparte de lo expuesto en el precedente, para fijar —cual antes se ha dicho— la doctrina legal aplicable al caso debatido ha de determinarse si la escritura de referencia está o no sujeta al impuesto de Derechos reales, teniendo en cuenta las circunstancias de las personas intervinientes y la naturaleza del acto objeto del documento.

La Ley que regula dicho tributo establece el beneficio de su exención, entre otros, a los actos y contratos que formalicen los Pósitos (ordinal 5.º del párrafo C) de su artículo 3.º), «siempre que tengan por objeto directo el cumplimiento de los fines encomendados en sus respectivos Reglamentos».

La mentada invocación de los Reglamentos propios de dicha clase de entidades obliga —para la debida discriminación de lo debatido en la *litis*, en relación con el acto de referencia producido por la de H., de Salamanca— a contemplar el Reglamento de Pósitos de 14 de enero de 1955 (de aplicación general a todos, según su artículo 13, salvo en aquellos casos en que se conserven Estatutos fundacionales o Sociedades, que respecto al que litiga no acontece), y, haciéndolo, se observa que su artículo 39, párrafo 2.º, establece que los actos que relaciona en su párrafo 1.º —ya se refieran a constitución, inscripción o cancelación de préstamos concedidos por los Pósitos y sus garantías prendarias o hipotecarias—, estarán exentos del pago de Derechos reales, del de personas jurídicas, del de Timbre y de cualquier otro impuesto del Estado, de la Provincia o del Municipio, entendiéndose incluída la exención, en cuanto al pago de esos derechos, para la constitución y cancelación del préstamo, en el apartado 9.º del artículo 3.º de la Ley de 7 de noviembre de 1947; y el ser evidente que el conceder préstamos es uno de los fines sociales autorizados por el precitado Reglamento, en consonancia con los artículos 28 y siguientes del mismo, nos lleva a determinar si la exención por razón del préstamo de que se trata, que en principio resalta y es estimada en la sentencia recurrida, puede verse enervada y resultar no favorable al prestatario en mérito de los motivos que, al efecto, invoca la defensa de la Administración, o sea, por influjo de la legislación vigente, anterior a la fecha de concesión del tan repetido préstamo, concretado en la disposición contenida en el párrafo final del artículo 7.º de la citada Ley de 21 de marzo de 1958, que reproduce el párrafo 2.º del artículo 59 de su Reglamento. Y meditando respecto al alcance de dicha disposición y teniendo en cuenta que la obligación de que se trata nace de una convención o contrato con garantía hipotecaria, es inconcuso que la exención discutida no puede afectar más que sólo al Pósito de H., de la tierra de Salamanca, toda vez que el pago del impuesto de Derechos reales ha de recaer sobre la otra parte contratante, al hallarse ésta en las mismas circunstancias de quien contrata con el Estado, o sea, en el caso —al tratarse de contrato con garantía— del inciso a) del artículo 7.º mencionado, donde se obliga a satisfacer el tributo al que la constituye.

Si bien el Reglamento de Pósitos se remite, sobre el particular refe-

rente a exenciones, a la indicada Ley anterior del impuesto, aunque aquél no haya sido derogado, es evidente que esa Ley sí lo ha sido, y la interpretación que de ella se haya hecho con posterioridad, estimando que la exención del mismo favorecía a las personas prestamistas y prestatarias, hoy ha de tenerse por modificada en los términos que razonados quedan como derivada de disposición de superior rango; por lo que no es ajustada a derecho la doctrina legal sobre la que fué construída la resolución motivo de este recurso de apelación, el que, por tanto, ha de prosperar» (*Sentencia de 3 de diciembre de 1962*).

B) *El préstamo de garantía hipotecaria naval concedido por el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional no está exento totalmente del pago del impuesto de Derechos reales.*

«Si bien —conforme invoca la representación actora— la Ley creadora del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional de 16 de marzo de 1939 establecía la exención de varios impuestos, entre otros el de Derechos reales, para las operaciones o préstamos que llevase a efecto dicha entidad, es igualmente cierto que la vigente Ley de dicho impuesto de 21 de abril de 1958 no cita entre las exenciones la que pudiera afectar al referido Instituto, y habiéndose perfeccionado el contrato de autos bajo la vigencia de la mencionada Ley tributaria, es evidente que no puede acogerse dicho convenio crediticio en la exención pretendida, por cuanto la disposición transitoria 4.ª de la propia Ley del impuesto establece que «quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en los artículos 3.º y 4.º de esta Ley, a cuyos preceptos habrá de estarse exclusivamente para determinar la extensión de las en ella recogidas»; sin que —por tanto— alcance el préstamo hipotecario autorizado por la mentada escritura más bonificación del tan repetido impuesto que la del 50 por 100, ya reconocido por la Administración en el caso, por tratarse de hipoteca naval» (*Sentencia de 13 de diciembre de 1962*).

C) *División material de fincas urbanas que da lugar a liquidación por concepto de disolución de sociedad.*

«El esquema del problema que da lugar a la controversia entre las partes puede enunciarse en sentido de si se ajusta o no a derecho la liquidación practicada con motivo de la división material de una finca urbana, al hacerse aplicación al caso, de lo dispuesto en el párrafo 30 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, y entender, por el contrario, el contribuyente que dicha división no incide en el impuesto que dicha norma prevé como presupuesto del acto imponible. Para resolver el problema es bueno partir de unos hechos y de unas situaciones jurídicas que las partes aceptan, cuales son: que los recurrentes eran propietarios de una finca, cuyas tres sextas partes proindivisas pertenecían a uno de los comuneros que la adquirió a título oneroso, y las otras tres sextas partes a otros tantos partícipes, en proporción de una sexta parte cada uno, adquiridas a título de herencia por

escritura otorgada en 3 de julio de 1959; dicha finca, que jurídica, hipotecaria y fiscalmente era una sola, pasó, al dividirse materialmente, a constituir dos, con autonomía registral y fiscal, conservando el comunero que había adquirido a título oneroso tres cuartas partes, en cada una, pero no así los demás, ya que a dos de ellos se les adjudicó dos sextas partes en una de las nuevas fincas resultantes, y dejan, en cambio, de ser partícipes en la otra, con la consiguiente segregación de partes.

La norma tributaria aplicada a esta nueva situación es del tenor literal siguiente: Se liquidará por el concepto de disolución de Sociedad la división material de bienes poseídos proindiviso, excepto cuando hayan sido adquiridos a título gratuito y no haya habido convenio expreso entre los comuneros para mantener o crear la indivisión. Si en el proindiviso concurrieren porciones adquiridas unas a título lucrativo y otras a título oneroso, la exención sería aplicable únicamente a los primeros, y tanto si se emplea en la interpretación de la norma el elemento gramatical como el lógico, el sistemático o el finalista, puede adelantarse que en este caso se da cumplidamente el presupuesto previsto por ella para anudar a él la obligación tributaria, ya que es evidente que la finca se dividió y se disolvió la primitiva comunidad para constituir dos fincas jurídica y fiscalmente distintas, con titulares también distintos, y sin que pueda negarse que el que adquirió a título oneroso conserva tres sextas partes de cada una, ahora las tiene como titular de las nuevas comunidades y con comuneros que aumentan su derecho en una de ellas en la proporción en que dejan de serlo en otra, con lo que la modificación es incuestionable, es decir, que se pactó expresamente una división con disolución de la primitiva comunidad, por ello y sin entrar a decidir, por no ser aquí necesario, si el presupuesto del impuesto se cumple por el hecho sólo de la división material, por implicar disolución en el supuesto que se examina concurren las dos circunstancias, lo que simplifica el problema y determina a declarar que las liquidaciones practicadas se ajustan a derecho» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1962*).

D) *El contrato de compraventa de muebles, verbal o por correspondencia, por valor superior a 1.500 pesetas, en el que el comprador sea el Estado o un organismo autónomo, no está exento si el cobro del precio requiere mandamiento de pago.*

«El recurso tiene por objeto el que se declare —con el obligado respecto a la firmeza de la sentencia impugnada y a la situación individualizada— errónea y gravemente dañosa la doctrina de la dictada por la Sala de lo Contencioso de Barcelona de 23 de enero de 1962, que proclama ser aplicable la exención de pago del impuesto de Derechos reales del número 10 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto a unos contratos de compraventa de bienes muebles celebrados en las circunstancias que después se dirán, entre X., S. A., y la Junta de Obras y Servicios del Puerto de Barcelona.

Enmarcado así el problema, conviene ahora calificarlo como de interpretación de normas de carácter tributario, y por ello su tratamiento metodológico aplicativo será el específico y propio de esas normas, dentro



de la parcela de las exenciones tributarias; o sea, no con un criterio restrictivo, pero sí estricto, y sin olvidar que esta clase de normativa tiene (aun en impuestos como el de Derechos reales) un marcado tinte de derecho público en sus presupuestos, y en su fase impositiva —no de gestión— el legislador se desenvuelve con entera libertad, sin otro límite que el infranqueable de las Leyes fundamentales; y esto es importante, por lo que le permite transformar o adoptar como presupuesto fáctico del impuesto cualquier requisito formal; o cualquiera circunstancia, situación o acaecimiento, y tributariamente hacer de ello presupuesto específico de la imposición, y por ende soporte de la relación jurídico-tributaria, atrayendo a la imposición, por medios más o menos conformes con la naturaleza del presupuesto y visto desde el campo civil o mercantil, y ello por estimarlos políticos, sociales, recaudatorios, etc.

Las circunstancias contractuales a que se aludió son las siguientes: La Junta de Obras dirige sendos pedidos de materiales a X., S. A., en los que se detallan sus características técnicas, precio a que ha de servirse (fijado, por tanto, por el comprador), lugar de entrega (los almacenes de la Junta), fecha de presentación de factura de cobro y modo de pago «libramiento», y hasta en una de ellas se consigna un cajetín sobre la sujeción de la operación al impuesto de Derechos reales, y ambos pedidos inferiores a 1.500 pesetas; estos documentos, junto con las facturas, en las que constaba «pago libramiento», fueron presentados a la Oficina liquidadora con escrito de X., S. A., solicitando la exención al amparo —decía— del artículo 6.º, número 10, del Reglamento del Impuesto, exención que fué denegada, con ratificación en la vía económico-administrativa, pero favorablemente acogida por la sentencia del Tribunal Contencioso al amparo del número 10 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, y 48, número 4.º, del Reglamento, que también se conjuga para llegar a dicho fallo.

Si bien es aceptable y correcta la doctrina de la sentencia en sus fundamentos cuando es alusiva a la procedencia de la exención, si el contrato de compraventa de muebles se formaliza verbalmente o por correspondencia, abstracción hecha de la personalidad del comprador, no lo es para contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas cuando el comprador lo es el Estado si el cobro del precio requiere mandamiento de pago y forma de libramiento, porque esta circunstancia, tributariamente, trasciende, y a efectos fiscales, y ya por ello son o contratos escritos, o en los que ha mediado una actuación o diligencia administrativa, que les hace perder la exención, pensada para otros impuestos, de no concurrencia de estos nuevos y específicos presupuestos adheridos al contrato simple por correspondencia, y de cuya existencia en este caso tenía conocimiento el vendedor, aunque no se valoren a estos efectos las actuaciones previas e internas del organismo comprador, que por imperativo inexcusable como establecido por una Ley, como la de organismos autónomos, tenían que existir, como, por ejemplo, intervención crítica y posterior del gasto por la intervención del Estado (capítulos 5.º y 6.º, Ley de 26 de diciembre de 1958).

Esta doctrina es conforme con la Ley del Impuesto, porque si, como

dice la sentencia apelada, es cierto que el artículo 3.º, número 10, de la Ley de 21 de marzo de 1958 no establece un subgrupo que excluya de la exención contratos verbales o por correspondencia, en los que sea comprador el Estado, si parte del supuesto cuando las concede de que no la pierden nunca, y por otras circunstancias concurrentes de las que alteren la estricta previsión del presupuesto fiscal, y con relevancia escrita suficiente para acreditar la existencia del contrato, manteniendo el devengo del impuesto con exclusión de genérica exención, y por ello el Reglamento, dentro de los límites de esta clase de normas, aclara, concreta y desarrolla los conceptos fiscales, y sin entrar en colisión, la Ley destaca el requisito de su cumplimiento, si media mandamiento de pago, diligencia o actuación administrativa, y quizá saliendo al paso de cualquier duda, el legislador, en norma jerárquicamente irrecusable, como lo es el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1960, adicionando precisamente el artículo 3.º de la del Impuesto, estableció que los contratos de compraventa de muebles hasta 1.500 pesetas están exentos, cualquiera quien sea el comprador, es decir, sin condiciones, y añade otro número, en el que recoge la exención de los que tengan por objeto mercancías tasadas, y con un margen comercial no superior al 4,20 por 100, «aunque medie mandamiento de pago», de donde tiene que inferirse que si el precio es superior a 1.500 pesetas, no se trate de mercancías tasadas y media mandamiento de pago, no puede aplicarse la exención, disposición ésta que no fué conjugada en la sentencia y que tan importante papel desempeña en la labor interpretativa, que se hace, de la Ley y del Reglamento en su artículo 43, regla 4.ª

La propia sentencia, aun haciendo abstracción del mencionado Decreto-Ley, en sus Considerandos cuarto y quinto sienta la buena doctrina de que el número 4.º del artículo 48 del Reglamento no impide el juego de las exenciones del artículo 3.º en todos los casos que prevé por la sola circunstancia de ser comprador el Estado, y la también correcta de que de esa regla se infiere, que «se entendía que no hay contrato verbal ni por correspondencia en ventas concertadas con sujetos públicos —calificación, dice, que corresponde a la Junta de Obras y Servicios— cuando exista mandamiento de pago o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el precio», y añade: «y si tal ocurre, la exención no juega», para luego inexplicablemente no acoger en el fallo una doctrina tan ajustada al caso que se debatía, tanto más que el último inciso del artículo que comenta termina con un párrafo del tenor literal siguiente: «Estos mandamientos, diligencias o actuaciones se considerarán, a efectos del impuesto, como manifestación escrita acreditativa del contrato».

De todo lo razonado puede concluirse que es errónea y gravemente dañosa a la Administración la doctrina de la sentencia apelada, y concretando, se llega a las siguientes conclusiones, a efectos de doctrina: no están exentos los impuestos los contratos de compraventa de bienes muebles verbales o por correspondencia en los que el comprador sea el Estado o un organismo autónomo, si media mandamiento de pago, diligencia o actuaciones administrativas, porque al concurrir estas circuns-

tancias cambia el presupuesto fiscal al darse manifestación escrita probatoria del contrato, con la excepción de la compraventa de mercancías tasadas y de las circunstancias ya dichas; están exentas las compraventas de muebles inferiores a 1.500 pesetas en cualquier circunstancia, y las de cuantía superior, aunque el comprador lo sea el Estado, en contratos verbales o por mera correspondencia si no media mandamiento de pago, diligencia o actuación administrativa, y siendo incuestionable que medió en este caso, es obligado que prospere el recurso por las circunstancias limitativas de las de su clase a que antes se aludió» (*Sentencia de 9 de febrero de 1963*).

E) *Sujeción al impuesto de suministro de aguas realizado por concesionario.*

«La cuestión debatida en el presente proceso se centra en determinar si la entidad recurrente X. X., S. A., concesionaria actual del disfrute del caudal de aguas, otorgado por Real Decreto de 3 de noviembre de 1852 a la razón social H. H., de la que es sucesora la Sociedad reclamante, viene o no obligada a contribuir en el concepto de impuesto de Derechos reales por los suministros de aguas, realizados a sus usuarios, comprobados, y que excedieron en cantidad muy importante a la cifra que voluntariamente había declarado la propia entidad actora durante los años 1954 a 1958.

El objeto de la concesión administrativa a que estos autos se refieren lo constituye la cesión temporal de un caudal de agua de dominio público a la entidad concesionaria para su aprovechamiento, obligándose esta última a la ejecución de las obras necesarias para la construcción del canal y después su conservación, pasando la propiedad de tales obras, una vez terminado el período de vigencia, a formar parte del patrimonio de la Administración, y esto sentado, es obvio que, como la resolución impugnada sostiene con acierto, el contenido económico de la concesión a efectos fiscales es la entrega temporal de un aprovechamiento de aguas, mediante la obligación que contrae la Sociedad al construir el canal y conservarle, pero quedan fuera del mismo los contratos o convenios que en orden a la explotación de tal aprovechamiento celebre el concesionario con los particulares que deseen el agua para el riego, contratos totalmente extraños al organismo otorgante de la concesión, y que integran además relaciones jurídicas separadas independientes, ya que la concesión tiene lugar entre el Estado y la Sociedad anónima X., y el suministro se produce entre esta última Sociedad y los particulares usuarios del agua suministrada.

La concesión es un acto de soberanía por el que y debido a las razones de interés general el Estado cede a los particulares facultades o derechos a él atribuidos como sujeto de derecho público, fijando los derechos y obligaciones del concesionario, referidos, respectivamente, en el presente caso, a entrega del agua y construcción del canal, a las que por obligación presta su conformidad este último, sin que entren en juego como elemento integrante de la concesión administrativa los contratos de suministro que la entidad celebre con los usuarios, que cierta-

mente forman parte del complejo o negocio económico de la misma, pero que no permite la confusión de los diversos contratos que lo integran, y sin que pueda afirmarse, sin incurrir en un notorio error, como se hace por el demandante, que exista duplicidad de imposición tributaria, ya que es manifiesto y claro se trata de dos contratos perfectamente diferenciados.

Acorde con este razonamiento, en el orden fiscal, la legislación reguladora del impuesto de Derechos reales precisa también los contratos ya expresados en forma que no den margen a la menor duda, porque de un lado el artículo 71 del Reglamento grava con el impuesto la concesión en cuanto es relación exclusiva de transmisión de bienes de la Administración al concesionario, y de otro, los contratos celebrados por el concesionario con los particulares, en virtud de los que cede a éstos un caudal de agua por unidades métricas, mediante precio u otra compensación onerosa que no ofrece duda merece la calificación de suministro, y el Reglamento del impuesto, en su artículo 25, declara sujetos al mismo los contratos de suministro de bienes muebles, y concretamente los de abastecimiento de agua, luz y fuerza motriz, abastecimientos éstos que en su mayor parte han de realizarse por una empresa concesionaria, ya que sólo mediante una concesión otorgada por la Administración puede una persona individual o colectiva constituirse en abastecedor de tales bienes.

Es errónea la afirmación de que en el juego de prestaciones recíprocas como indudablemente ligadas en un solo acto contractual e integrante de la concesión figuren por parte del recurrente la construcción, conservación y entrega del canal transcurrido el plazo de vigencia, y por la de la Administración el derecho de percepción del canon a los usuarios, porque, aparte de los razonamientos anteriormente expuestos, la concesión autoriza, pero no impone, la entrega de aprovechamiento del agua a los particulares para el riego, y es evidente que si la utilización del agua la efectuase la entidad para sí misma, no se produciría una nueva liquidación del impuesto, además del de la concesión, consecuencia que no se produce ni puede producirse cuando, como en el caso de autos, transmite un caudal de agua mediante precio o compensación onerosa a un tercero, con lo que se produce una nueva transmisión a virtud de un típico contrato de suministro.

Aparte de que la pretensión de la parte demandada, como se manifiesta, por el representante de la Administración, pugna con la realidad, ya que implicaría la aplicación de tal criterio a casos análogos de suministros, como en electricidad, fuerza motriz, etc., etc., incluyendo en las concesiones todos los contratos celebrados con los usuarios, no pueden menos de consignarse, que el criterio ahora contenido por la misma es contrario al seguido por la Sociedad, no sólo con relación a numerosos años anteriores, sino también a los que se refieren estas actuaciones, en los que presentó las declaraciones por los contratos de suministro, sin olvidar que en estos últimos la discrepancia ante la Abogacía del Estado no se basó en la improcedencia del impuesto, sino en una supuesta prescripción y encontrarse en litigio los cánones de riego, sin que esta última

circunstancia, que, como la supuesta prescripción, no se planteen en esta vía jurisdiccional, alteren lo más mínimo la procedencia de las liquidaciones impugnadas, ya que, como afirma el Tribunal Económico-administrativo Central, el contrato de suministro no es en esencia sino una compraventa continuada de bienes muebles, y la compraventa quedó no sólo perfeccionada, sino finalizada con la entrega de las prestaciones —la cosa y el precio—, por lo que, sin perjuicio del derecho a la devolución, si hubiere lugar a ella, la práctica de la liquidación era obligada» (*Sentencia de 4 de marzo de 1963*).

F) *Momento en que se devenga el impuesto por el concepto «hipoteca».*

«El problema jurídico sometido a decisión en el presente recurso se contrae a determinar si el préstamo hipotecario solicitado por la Compañía X. del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, aceptado por el Consejo de Dirección del mismo en 6 de diciembre de 1957, pero no formalizado por escritura pública hasta el 24 de febrero de 1960, está sujeto al impuesto de Derechos reales, como comprendido en la Ley vigente de 21 de marzo de 1958, o no ha de tributar por tal concepto, con arreglo a la legislación anterior que regulaba dicho impuesto.

Según ha declarado ya esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos, la solicitud del préstamo y el acuerdo de concesión no dan lugar a la perfección del contrato cuestionado, y así lo entendió el organismo recurrente al no presentarlo a liquidación por Derechos reales hasta que se otorgó la escritura pública; y si en puro derecho substantivo no es factible en el caso litigado separar los conceptos del préstamo y la hipoteca, porque sin la concurrencia de la garantía —que exige determinadas y concretas solemnidades— no sería posible el nacimiento del vínculo contractual, en la esfera del derecho fiscal se evidencia más aún la rectitud de esta doctrina en cuanto es preciso resaltar que el impuesto aludido se satisface precisamente por el concepto hipoteca, según dispone el artículo 27 del Reglamento, en relación con el artículo 3.º de la Ley; y no ha de olvidarse que igualmente todos los actos de modificación, prórroga o extinción de la hipoteca, así como la transmisión y subrogación, se someten a ese impuesto, independientemente del préstamo u obligación garantizada, conforme dispone el artículo 13 del mentado Reglamento» (*Sentencia de 26 de marzo de 1963*).

G) *Compraventa de solar con exención provisional por dedicación a la construcción de viviendas de renta limitada, y con posterior sujeción al impuesto de Derechos reales en virtud de expediente de investigación.*

«Si bien cuando se presentó en la Oficina liquidadora la escritura de referencia se declaró exenta del pago del impuesto al hacerse constar en aquélla que se adquiría la finca «con el exclusivo objeto de construir viviendas de renta limitada», es lo cierto que dicha exención se concedió sólo «provisionalmente» y con sujeción a las condiciones prevenidas en

el artículo 31 del Reglamento de 24 de junio de 1955, a cuyo amparo precisamente se había solicitado el beneficio tributario de referencia.

Por consiguiente, venían obligados los adquirentes a presentar la calificación provisional primero, y definitiva después, otorgadas por el Ministerio de la Vivienda, o justificar, mediante el oportuno certificado, que tenían presentado el proyecto y pendiente de aprobación, pero nada de esto se hizo en el caso de autos, y en consecuencia, la Oficina liquidadora, pasados tres años sin acreditarse aquellos extremos, inició el correspondiente expediente de investigación en 7 de octubre de 1959, que terminó por el acuerdo de 5 de noviembre siguiente y motivó después las liquidaciones por los impuestos de Derechos reales y timbre impugnados.

Por las circunstancias expuestas, debidamente diligenciadas en el expediente, y al no haberse acreditado en ningún momento, por la parte actora, los requisitos que exigen tanto las disposiciones reguladoras del régimen de viviendas limitadas como las normas de aplicación de los impuestos de Derechos reales y timbre, para que pueda alcanzarle al caso de autos la exención pretendida, resulta indicado el procedimiento de investigación seguido por la Oficina liquidadora, sin que puedan ampararse los recurrentes en la doctrina de los derechos adquiridos y consolidados conforme a la disposición transitoria 4.ª de la Ley de 21 de marzo de 1958, puesto que no existen en el caso de autos esos derechos, habiéndose producido solamente una declaración del interesado a efectos tributarios, y a la que se atuvo la Oficina liquidadora en un acto administrativo de carácter meramente provisional, pero siempre que fuera después respaldada aquella declaración con la calificación de tales viviendas por el Departamento correspondiente, y como tal extremo no existe, ni se prueba de manera alguna, es evidente la sujeción del acto de transmisión intervivos realizada a favor de los recurrentes y la procedencia de mantener en todas sus partes el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, incluso en lo referente a los recargos y multas liquidadas, por establecerlo así, con carácter imperativo, las normas reguladoras del impuesto de Derechos reales, y al haber tenido que proceder la Abogacía del Estado para llegar a la exacción del tributo por las diligencias y actuaciones seguidas en expediente de investigación» (*Sentencia de 21 de febrero de 1963*).

H) *Bonificaciones tributarias compatibles en un solo concepto liquidado. Interpretación del último párrafo del artículo 4.º de la Ley de 21 de marzo de 1958.*

Al formular el representante de la Administración el recurso extraordinario de apelación, en interés de la Ley y a los únicos efectos que determina el artículo 101 de la Ley jurisdiccional, impugna la sentencia provincial recurrida por estimar gravemente dañosa su doctrina exclusivamente por no tener en cuenta lo preceptuado en el último párrafo del artículo 4.º de la Ley de 21 de marzo de 1958: «a cada concepto liquidado sólo podrá aplicar una bonificación, y si concurrieren varias, se aplicará la que implique mayor beneficio fiscal».

La sentencia apelada interpreta adecuadamente dicho precepto de la Ley del impuesto de Derechos reales, estimándolo —con perfecta lógica— como formando parte de un artículo que regula diversos actos que pueden ser objeto de bonificación; y la prohibición concreta de aplicar más de una a cada concepto liquidado sólo debe entenderse con respecto a los expresados en el propio artículo, sin que en modo alguno pueda alcanzarse a bonificaciones como la aplicada en el caso litigado, que se otorgó a virtud del Decreto de moratoria fiscal de 15 de diciembre de 1960, significando claramente una condonación tributaria de carácter circunstancial, concedida con alcance general para cuantos contribuyentes presentaran sus declaraciones en el plazo señalado, y sin que pudieran excluirse aquellos que por integrar empresas —como la de autos— de «interés nacional» gozaban en principio de la bonificación reconocida en la propia Ley del impuesto, porque ello implicaría estimar a éstos de peor condición que a los demás carentes de tal privilegio, otorgado por el legislador atendiendo a su labor en beneficio de la Patria» (*Sentencia de 7 de marzo de 1963*).

I) *Error de hecho y error de derecho a efectos de devolución de ingresos indebidos por el impuesto de Derechos reales.*

«La única cuestión planteada en la presente *litis* queda reducida a determinar si puede estimarse como mero error de hecho el padecido por la Administración al practicar la liquidación del impuesto de Derechos reales impugnado y, tal como se pretende por la parte actora, para solicitar la devolución consiguiente, o, por el contrario, se trata de un error de derecho, como se ha considerado por el Tribunal Económico-administrativo Central, al dictar el acuerdo recurrido.

Es constante la doctrina ya mantenida por esta Sala, entre otras, en las sentencias citadas en los Vistos, de que los errores de hecho son aquellos que revisten un carácter material, independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse en orden a la calificación jurídica fiscal del documento sometido a la liquidación del impuesto, de donde resulta que aplicar o no una exención no puede ser considerada como una mera cuestión material, sino el resultado de resolver si al documento liquidable, y en razón a la persona obligada al pago, puede o no ser aplicada dicha exención, y así concretamente se reconoce en la sentencia de 5 de noviembre de 1960, disponiéndose que tal error sólo puede ser rectificado al amparo de las normas que para los errores de derecho establece el Reglamento del impuesto de Derechos reales, y el de procedimiento en vía contencioso-administrativa, esto es, reclamando de la liquidación misma y en el plazo que para ello se determina» (*Sentencia de 1 de diciembre de 1962*).

## 2. Impuesto de emisión de valores mobiliarios.

*Está sujeta al impuesto una Sociedad cuyo objeto y actividades exceden de los límites de una zona franca.*

«Descartadas las supuestas infracciones procesales invocadas por el actor, precisa entrar a examinar el fondo del asunto, y a este respecto ha de tenerse en cuenta que tanto la forma amplia en que se determinan los fines y el objeto de la Sociedad, referente no sólo a la fabricación de los vehículos automóviles de la marca X., sino también a la *reparación, distribución y venta de los mismos*, pudiendo en su consecuencia realizar *«sin ninguna restricción»* todas las operaciones comerciales e industriales necesarias para atender la indicada finalidad social, y añadiéndose que también podrá realizar toda clase de tráfico jurídico en relación con bienes inmuebles» (artículo 3.º de los Estatutos), como además, en atención al domicilio social, que si bien se establece en el artículo 4.º de dichos Estatutos, que se fijará en la Zona Franca de X., es lo cierto que después se faculta al Consejo de Administración para poder trasladar ese domicilio «a cualquier otro punto de España», y sobre todo queda demostrado en el expediente que en el año 1960, cuando se sujeta a la empresa al impuesto de referencia, el domicilio social no estaba en la Zona Franca, sino en la ciudad de X., calle ... número ..., fuera, por consiguiente, de aquella zona, y asimismo también queda debidamente acreditado en los autos y cualquiera que sea el carácter que quiera dársele a esa oficina, que en Madrid tiene la Sociedad una Delegación, según la licencia de apertura de establecimiento otorgada en 23 de diciembre de 1959 por el Ayuntamiento de esta capital, consignándose además en la transcripción del libro de actas, acompañada por el recurrente a su demanda, que «el Presidente considera indispensable que la citada oficina continúe funcionando en Madrid, teniendo en cuenta la centralización de todos los organismos oficiales en la capital de España, así como el precedente de que todas las empresas españolas que radican en provincias mantienen alguna oficina o delegación en Madrid» (acta del día 29 de abril de 1961).

Por los extremos y antecedentes expuestos es obligado llegar a la conclusión de que la Sociedad demandante no tiene, como único y exclusivo objeto, el realizar su negocio industrial en la Zona Franca, ni en ella radican todas sus instalaciones y establecimientos, que son las condiciones exigidas por la base 9.ª del Real Decreto-Ley de 11 de junio de 1929, a cuyo amparo pretende la exención, por lo que es indudable que es procedente la confirmación del acuerdo recurrido, al quedar sujeta dicha empresa al impuesto de emisión de valores mobiliarios, dados los términos amplios y categóricos de la Ley reguladora de 13 de marzo de 1943, que somete al gravamen la puesta en circulación de acciones de Sociedades españolas, disponiéndose en el artículo 7.º que únicamente estarán exentas las acciones de aquéllas cuando tengan todos sus negocios en el extranjero y se suscriban fuera de España.

Por consiguiente, la ampliación del capital en 40 millones, llevada



a cabo por la X. X., S. A., por escritura otorgada en 26 de octubre de 1960, es evidente que queda sujeta al impuesto de emisión» (*Sentencia de 19 de enero de 1963*).

#### IV

#### IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

##### 1. *Impuesto de compensación.*

##### *Participación del Estado por publicidad radiada.*

a) *Naturaleza del sujeto pasivo a efectos de determinar el tipo impositivo.*

«La cuestión debatida puede enunciarse en sentido de si la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de X. debe, como hasta ahora, seguir tributando por publicidad con el 20 por 100, o si, dada su naturaleza y carácter, debe hacerlo con el 5, por estar incluida en el artículo 1.º de la Orden de 27 de marzo de 1956.

El decreto de 27 de diciembre de 1957 estableció para las emisoras de la clase de la que ahora recurre la participación del 20 por 100 para el Estado por publicidad radiada, disposición que fué acatada por la entidad demandante, que así venía contribuyendo incluso después de la publicación de la Orden de la Presidencia del Gobierno a que antes se aludió, sin dudar por la claridad de los términos en que la disposición se expresó; y sólo pudo ponerse en tela de juicio, con infracción de elementales reglas de hermenéutica, y aislando un precepto de la norma y prescindiendo del resto de su contenido, porque, de no hacerlo así, está claro que la Orden establece dos tipos o regímenes de participación del Estado, uno aplicable a las emisoras que enumera, entre las que ciertamente están instituciones de toda clase, y otro para las de concesión, que, en el supuesto más favorable para la Caja de Ahorros, que sería considerarla como tal institución, no puede gozar del beneficio, porque el artículo 2.º de la Orden dice literalmente: «Este régimen (se refiere al del 5 por 100) no será aplicable a las emisoras en concesión administrativa al amparo del Decreto de 8 de diciembre de 1952, para las cuales el tipo de participación por publicidad radiada que correspondía al Estado será el 20 por 100, según expresamente determina el Decreto de 23 de diciembre de 1957, y como nadie ha puesto en tela de juicio, y menos la parte demandante, que la emisora se obtuvo por concesión y que las condiciones de ella son las mismas que las del primer concesionario, no es preciso prolija argumentación para llegar a la inequívoca conclusión de que no puede acogerse a lo dispuesto para ciertas emisoras, que tienen un régimen fiscal distinto de las en que medió concesión, las que, sea cualquiera su titular, siguen al régimen general; lo que obliga a desestimar el recurso» (*Sentencia de 8 de febrero de 1963*).

b) *Nulidad de la orden comunicada de la Inspección General de la participación del Estado en la publicidad radiada de 27 de julio de 1959.*

«A tenor de la preceptiva legal en vigor, ha de afirmarse la evidente incompetencia de la Inspección General de la participación del Estado en la publicidad radiada, por cuanto las facultades de este órgano administrativo se establecen en la Orden de 10 de junio de 1958, al disponer el artículo 3.º de la misma que «el Inspector General tendrá facultades dentro de los estrictos límites de la gestión de la participación para dirigirse directamente a los Delegados provinciales de este Ministerio (Información y Turismo) y a las Dependencias provinciales de la Dirección General (de Radiodifusión) para la organización y funcionamiento del servicio, siempre que sus decisiones no entrañen resoluciones cuya competencia esté atribuida al Director General o autoridades superiores»; y como en el caso debatido la Orden de la Inspección que ahora se impugna implicaba sensible variante en la fijación de un impuesto al señalar la obligación de Radio X. de contribuir a la publicidad radiada con un 20 por 100 de los ingresos brutos por tal concepto obtenidos por emisión, en lugar del 5 por 100 sobre los mismos, que hubo de fijarle expresamente la Orden ministerial de 12 de septiembre de 1935, es innegable que carecía de competencia para tal decisión, que únicamente podía adoptarse por el órgano legislativo en disposición de superior rango a la que había fijado el tipo tributario que satisfacía a la sazón la Emisora demandante, porque así lo preceptúa el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado; siendo, en consecuencia, nula de pleno derecho la Orden combatida en cuanto fué dictada por organismo incompetente, según prescribe el artículo 47 de la Ley de Procedimiento administrativo vigente.

Los anteriores razonamientos conducen a la inexcusable declaración de la nulidad pretendida por el actor al no existir acto administrativo en cuanto por lo expresado no puede reputarse como tal la Orden comunicada de la Inspección que originó el expediente básico del recurso, a todas luces improcedente, ya que el vicio de nulidad inicial no podía convalidarse por ulteriores trámites» (*Sentencia de 28 de marzo de 1963*).

2. *Renta de Aduanas.*

A) *Momento en que se produce la importación a efectos del impuesto de Aduanas.*

«El problema que resulta para resolver en la presente *litis* se reduce a determinar cuál sea el aforo correspondiente a la declaración de consumo 319/60 (consistente en la expedición de 2.330.000 kilogramos de «sulfato amónico» procedente del puerto italiano de Rávena, del que salió, al parecer, el día 11 de enero de 1960, a bordo del vapor «Solchiaro», y que llegó al de Valencia en 25 del mismo mes); o sea, si su adeudo ha de hacerse con arreglo a la disposición 2.ª de la Orden del Ministerio de

Comercio de la misma fecha acabada de citar —como así lo entiende la Administración—, o, según afirma el recurrente, a tenor de los Aranceles de 12 de febrero de 1922, vigentes en el momento de su despacho, por no ser aplicable, a su juicio, aquella Orden, dado que la mercancía salió de origen, con destino directo a España, antes de su publicación.

Cualesquiera que sean las fechas de autorización por el mencionado Centro ministerial para la importación del producto de que se trata y la de su compra por la Sociedad recurrente, y hasta la de embarque en el mentado puerto extranjero, es lo cierto que esta Sala, en sus sentencias relacionadas en los Vistos de la presente, tiene sentado que el concepto general de importación por vía marítima, y a todos los efectos, sin salvedad ni excepción algunas, es el definido en el artículo 53 de las Ordenanzas de Aduanas, cuyo precepto consigna que «la importación por mar principia *en el momento* de entrar el buque conductor dentro de los límites del puerto en donde va a hacerse la descarga», añadiendo que «se entiende por límites del puerto las puntas que forman la boca del mismo o las cabezas de los muelles o contramuelles, según las condiciones de cada localidad».

Habiendo facultado el Decreto de 24 de julio de 1959 al repetido Ministerio para modificar las tarifas transitorias establecidas por aquél cuando las circunstancias económicas lo aconsejaren, y respondiendo a éstas la supradicha Orden, es evidente la obligatoriedad de su aplicación a cuantas importaciones se hubieren realizado a partir del día en que adquirió vigor legal (que tuvo efecto, según la misma dispone, el día de su publicación: 12 de enero, en que apareció inserta en el *Boletín Oficial del Estado*); y aun en el supuesto de que el vapor conductor de la referida mercancía hubiese salido de Rávena en fecha inmediatamente anterior, y no obstante las razones que se exponen en la demanda sobre las aludidas gestiones y operaciones previas a su embarque, apoyadas en la legislación vigente a la ocasión, es lo cierto que las disposiciones de tan nombrada Orden no admiten la posibilidad de interpretaciones distintas a lo que terminantemente dispone respecto al momento y efectos de su aplicación, y, por tanto, habiendo arribado el buque al puerto valenciano con indudable posterioridad al 12 de enero de 1960, resulta evidente que no se ha vulnerado el principio sobre retroactividad contenido en el artículo 3.º del Código civil, y el acierto en la liquidación de derechos arancelarios practicada por el Vista actuario con arreglo a la partida 888 de los aludidos aranceles, fijados en consonancia con la modificación establecida por la nueva disposición ministerial» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1962*).

#### B) *Aforo de poleas para tractores agrícolas.*

«Entrando en el examen de lo que constituye el fondo del proceso, es hecho evidente que las mercancías que fueron objeto de las liquidaciones arancelarias correspondientes a las declaraciones de consumo números 3.063, 4.059 y 4.060, todas de 1960, presentadas a despacho por la Agencia X., S. A., en la Aduana de Port-Bou, con destino a la hoy recurrente M., S. A., consistían en trescientas poleas completas, con sus

elementos necesarios de engranaje para adaptarlas a la toma de fuerza de otros tantos tractores agrícolas que fueron importados por la misma Aduana al amparo de licencia X-81.720, y cuyo destino para fines agrícolas queda justificado por la sentencia de esta Sala de 27 de junio último, en méritos de la condición especial, que en la licencia figuró, de que estos vehículos habían de quedar a disposición de la Dirección General de Comercio Interior para fijación de precio, pasando después al Ministerio de Agricultura para su distribución; y con estos antecedentes, la cuestión litigiosa queda reducida a determinar cuál sea la partida arancelaria útil a efectos del aforo de la expresada mercancía, si la 596 (o, subsidiariamente, la 568, c), o la 574) del Arancel aplicable de 12 de febrero de 1922, las que propugna la entidad recurrente, o ha de serlo la número 732, utilizada por el Vista actuario y confirmada por el Tribunal Económico-administrativo Central en su acuerdo ahora recurrido.

Decretado, como lo ha sido, por la mencionada sentencia de esta Sala que la tarifa aplicable para la liquidación de los tractores de referencia es la 568 c), conforme quedó modificada por Decreto de 25 de febrero de 1960, y calificados, según se ha dicho, por la misma resolución esos tractores para usos agrícolas, procede catalogar sus mentadas piezas complementarias, habida cuenta de que nominalmente no se hallan comprendidas en partida alguna del citado Arancel, y examinando al efecto aquella a cuyo tenor se practicó la liquidación reclamada y las aludidas propuestas por la demandante ante la Aduana, y ahora en su escrito de demanda, no resulta estimable la 732, porque al contraerse a «armaduras sin motor, largueros, suspensiones de movimiento y piezas sueltas no especificadas para automóviles», cuyas piezas, según se reconoce en el Acuerdo impugnado, corresponden a los vehículos que tarifa la partida 731, no puede extenderse aquella 732 a las piezas propias de las máquinas tractores mencionadas, aforadas conforme a la partida 563 c., por ser estas máquinas de distinta naturaleza de aquellas relacionadas en dicha partida 731 y, consiguientemente, sus piezas no pueden ser las que son objeto de la repetida 732. Ni aparece tampoco acogible dicha partida 568 c, por cuanto se limita a la importación de maquinaria completa para motocultivo. Como no es aplicable la 574, por no ser las poleas de que se trata «piezas de recambio», sino esenciales e imprescindibles a efectos de funcionamiento de determinados artefactos, que, según reconoce la Junta arbitral de la Aduana, en su acuerdo revocado por el ahora recurrido, son identificables como integrantes de igual número de tractores despachados por la misma Aduana con anterioridad y desprovistos de los aludidos elementos, circunstancia que también, dice, se hizo constar en los documentos de despacho de los indicados vehículos.

En cambio, sí resulta específica la partida 596 en relación con la 594, por cuanto se refiere a «piezas sueltas de maquinaria no comprendidas (como no lo están las liquidadas, cual antes se dijo) en otras partidas», y precisamente la nota 32 de la última citada define las piezas sueltas de maquinaria (cual lo son, con sus accesorios de engranaje, las poleas referidas), como objeto no comprendido expresamente por su nombre en partida alguna del Arancel, que por su forma y por las condiciones con

que se presenta al despacho de Aduanas, aunque no esté completamente concluido, sea sólo destinado y no pueda tener más aplicación que la de formar parte de una máquina que, en caso de venir concluida, debería aforarse por una de las partidas del Arancel. Circunstancias que se dan en las piezas objeto de las liquidaciones impugnadas en este pleito: la de destino de los repetidos efectos, por no haber alegado nada en contra la Administración» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1962*).

C) *Aforo de la vacuna «Quadrigen».*

«El tema del presente recurso se reduce a determinar si la vacuna «Quadrigen», integrada por cuatro antígenos, toxoides diftérico, tetánico, contra la tos ferina y contra la poliomiélitis, que aplicada en inyectable procura inmunización a los niños contra las cuatro enfermedades mencionadas, ha de aforarse por la subpartida A-1 de la partida 3.002 del Arancel, conforme sostiene la resolución recurrida, o por la subpartida A-2 de igual partida, como pretende el demandante.

El Arancel vigente señala la subpartida 1 para la vacuna contra la poliomiélitis, y la 2 para las demás vacunas; debiendo añadirse que las normas explicativas de la Nomenclatura arancelaria establecen en su regla general 2.<sup>a</sup> que la mezcla o asociación de una materia con otras no excluye la aplicación de la partida que comprende dicha materia específicamente mencionada, si las que con ella se combinan no tienen partida expresa; y existiendo en dicho Arancel una subpartida asignada concretamente para la vacuna contra la poliomiélitis, sin que constituya obstáculo el que ésta, en el producto «Quadrigen», se halle mezclada con otras que no tienen señalada específicamente partida en dicha norma aduanera, es indudable que la vacuna de autos habrá de ser aforada por la subpartida 1 de la partida 3.002.

A más de lo expuesto concurre en el caso debatido el motivo comprendido en el apartado b) de la regla 3.<sup>a</sup> de las normas interpretativas de los Aranceles, en cuanto la vacuna antipoliomielítica es el elemento más esencial y característico del producto «Quadrigen», lo que corrobora el hecho de que las otras tres enfermedades que combate tienen sus vacunas independientes de producción nacional que pueden ser adquiridas separadamente y sin que, por consiguiente, se contraría la natural protección a la industria nacional» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1962*).

D) *Aforo del producto «Collupulín».*

«El Agente actuario, a la vista del dictamen del Laboratorio de la Aduana de Bilbao, en el análisis del producto «Collupulín» (enzima inofensiva), acepta que la enzima «es parte esencial del producto despachado», si bien mezclado con otros productos como la sacarosa y el fosfato.

El Laboratorio de la Dirección General de Aduanas, con relación a dicho producto, afirma en su dictamen analítico que en los ensayos practicados indican la presencia de un agente enzimático con poder ami-

lelítico grande y que es posible tuviera otras acciones del mismo tipo.

La partida 2.940 del Arancel de 1960 afora las enzimas en el 5 por 100 del precio *ad valorem*. Partida que pretende el recurrente se aplique por la Administración y aceptada por el Tribunal arbitral de la Aduana de Bilbao.

La partida 3.819 del Arancel, apartado E, impugnada en este recurso, y que aplica el Tribunal Económico-administrativo Central, se refiere a los productos químicos y preparados de las industrias químicas o de las industrias conexas (incluidos los que consisten en mezclas de productos naturales) no expresados ni comprendidos en otras partidas; productos residuales de las industrias químicas o de las industrias conexas no expresados ni comprendidos en otras partidas, que tampoco figuren en los apartados A, B, C y D de la misma partida, de enumeración más específica que no comprenden las enzimas ni productos químicos en que éstos entren sustancialmente.

La regla general 2.<sup>a</sup> de los aludidos Aranceles dice «que cualquier mención relativa a manufacturas de una determinada materia se entenderá referida a las manufacturas constituidas total o parcialmente por ella. La clasificación de estos artículos, mezclados o compuestos de varias materias, deberá llevarse a cabo de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.<sup>a</sup>, y en esta regla 3.<sup>a</sup> se contiene la siguiente norma interpretativa del Arancel de Aduanas: Cuando una mercancía pudiera quedar incluida en dos o más partidas, su definitiva clasificación responderá a las normas siguientes: a) La partida más específica tendrá prioridad sobre la más genérica; b) Los productos mezclados y las manufacturas compuestas de diferentes materias o constituidas por la unión de diversos artículos, cuya clasificación no pueda llevarse a cabo mediante la aplicación de la norma establecida en el apartado a) precedente, deberá considerarse como de la materia o artículo que le confiere su carácter esencial, siempre que sea posible llevar a cabo esta determinación. Y siendo específicas las enzimas, según el catálogo, y desde luego esencial, según el dictamen del Laboratorio Central y el criterio del Vista actuario, y como los demás elementos que integran el producto aforado son simples «elementos estabilizantes», como así lo reconoce la Junta arbitral, no hay base en que apoyar la partida antedicha 3.819 E, sino la 2.940 que afora las enzimas, por lo que es procedente anular la resolución recurrida, máximo que la nota c del artículo 29 dice que los productos de las partidas 2.938 a 2.942, inclusive, sean o no de constitución química definida, deben quedar comprendidos en el capítulo 29, en el que figuran las enzimas» (*Sentencia de 28 de febrero de 1963*).

E) *Aforo de una máquina mezcladora para la industria del caucho:*

«Dado por cierto, como así lo reconocen las partes contendientes, que la mercancía de que se trata es, en su conjunto, una máquina mezcladora interna de los productos que se utilizan por la industria del caucho que tiene montada en Santander X. X., singularmente para la fabricación de cubiertas y neumáticos, máquina que viene incompleta y carece de partida específica en el vigente Arancel de 1 de mayo de 1960,

esto hace preciso, en virtud de la necesidad universal del pago del impuesto, indagar cuál sea el criterio arancelario, y, consecuentemente, la partida más adecuada para liquidación de los derechos de importación de la referida máquina.

Conforme con el suplico de la demanda y su contestación, la indicada cuestión, tal como se ha planteado en la presente *litis*, se centra, por ambas partes, a discernir si la máquina importada debe ser aforada, como lo ha sido, por la partida 8.459, letra K), del Arancel de 1960, o, por el contrario, debe serlo, como pide el actor, por la letra J) de la partida referida, o por la I), si así lo cree el Tribunal, con la consiguiente devolución de lo pagado de más, con lo cual todo el razonamiento de esta resolución deberá versar exclusivamente por despejar clara y concretamente uno de los dos términos de la alternativa legal planteada por el actor y demandado.

Si bien la interpretación literal rigurosa de los textos de las subpartidas en *litis i) j) y k)* de la partida 8.459 llevaría a la conclusión de que la máquina mezcladora en cuestión debe ser aforada por la última, esto es, la *k)*, que comprende a toda máquina, aparato o artefacto mecánico no comprendido en las dos anteriores, que se refieren específicamente a «prensas automáticas y vulcanizadoras para moldear cubiertas y cámaras de aire», la primera, y «conformadoras de vacío para cubiertas de caucho», la segunda, y en ninguna se alude a las máquinas mezcladoras, pero esta conclusión, que se hallaba expedita de toda duda en el Arancel anterior, se encuentra interferida, en el actual, por las reglas generales que para la interpretación de su nomenclatura, contiene en sus primeras disposiciones que vienen a alterar el orden y sentido interpretativo anterior, ha dado lugar a la presente duda, que es preciso esclarecer de manera definitiva y segura para resolver con acierto, a fin de averiguar de manera definitiva cuál sea el verdadero orden y alcance de las partidas del nuevo Arancel.

En las referidas normas generales del Arancel para interpretación de «la nomenclatura arancelaria», según en ella se dice, se dispone expresamente que «el texto de los epígrafes de cada sección, capítulo y subcapítulo», no poseen más que un carácter indicativo, y por ello su significado y alcance viene determinado legalmente por el contenido de las partidas y de las notas de cada una de las secciones y capítulos y las reglas generales indicadas, añadiendo en la 5.<sup>a</sup> que las mercancías no tarifadas expresamente en ninguna de las partidas y subpartidas de la nomenclatura «deberán clasificarse por la partida que comprenda los artículos que con ella guardan mayor analogía», de donde resulta obligado atender a este elemento analógico en la interpretación del nuevo Arancel y precisamente confiriéndole el rango lógico y legal que le corresponde en el razonamiento.

Supuesta dicha normativa legal, el criterio analógico indicado en ella ha de ser aplicado necesariamente después y en defecto de las reglas arancelarias contenidas en las subpartidas *i) y j)*, dada su condición de normas específicas, y antes de la *k)*, que por sancionar una norma regla complementaria y genérica, menos podría justificar la interpre-

tación analógica, ya que el concepto general de «máquina, aparato o artefacto» que la misma afora, no deja lugar o margen para que pueda admitirse un caso de analogía sobre las especies de dicho género, o sea, de las máquinas o aparatos dedicados a una finalidad determinada, como ocurre con los actuales, y con ello se habría dado muerte prácticamente a la regla interpretativa en cuestión por inoperante, conclusión que debe rechazarse de antemano, puesto que conduce al absurdo referido, y concluir que el principio analógico sancionado por vez primera por el presente Arancel, como norma interpretativa de sus conceptos o tipos fiscales, juega tanto en las partidas como en las subpartidas y opera con preferencia en la regla general y subsidiaria en las de subpartidas, regla que debe actuar en general en las partidas que carecen de expresión especial en el repertorio arancelario o no puedan asimilarse a ninguna especialidad, como así expresamente lo dispone la regla general 3.<sup>a</sup>, a), al decir que la partida más específica tendrá prioridad sobre la genérica, y naturalmente la subpartida que reúna esta condición sobre la partida general, de acuerdo con la regla complementaria 1.<sup>a</sup>

Aceptado el criterio analógico como interpretativo al aplicarlo al caso actual, hemos de buscar los tipos de las partidas o subpartidas que posean con ella alguna relación común de identidad o semejanza constituida por su naturaleza, origen, constitución o destino, relación que, naturalmente, no puede encontrarse en el género máquina o aparato, porque en él no se daría semejanza, sino identidad (en la diferencia específica), de las subpartidas referentes a dicho género, y éste no puede ser otro que el de su dedicación a la industria del caucho, ya que, tanto las máquinas que se refieren a dichas subpartidas, como la máquina importada, poseen en común esta nota diferencial específica, de donde resulta obligado el hacer esta asimilación racional, y llegar a la conclusión de que debe ser liquidada por la tarifa j), cual le interesa al actor, y no por la que lo ha sido.

A los argumentos precedentes se vienen a sumar las recomendaciones que ofrece la Nomenclatura de Bruselas de 1955, a que alude el artículo 4.º de la Ley de 1 de mayo de 1960, al decir que ésta debe hacerse en los conceptos de dicha Nomenclatura, en donde se recomienda que, aunque diferentes desde el punto de vista técnico, los numerosos aparatos, máquinas, artefactos, pueden y deben ser agrupados desde uno práctico, e indica para ello que esta agrupación se verifique atendido el destino a una industria, como pudiera ser el del caucho, añade ejemplarizando criterio, de otra parte, perfectamente adecuado a la nota o elemento analógico de su función o servicio, ya que la máquina en cuestión funciona como un elemento de la planta industrial dedicada a la elaboración de productos de caucho, a la que también contribuyen, lo mismo que las comprendidas en las subpartidas, y singularmente la de neumáticos y cubiertas, industria que ha merecido singular estimación del poder público para favorecer su extensión en el mercado, no sólo nacional, sino exterior, y esta razón económica es una más que contribuye a estimar que sea facturada dicha máquina por la partida j), tal como lo in-



teresa el actor, rectificando así la calificación verificada por parte de la Administración» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1962*).

F) *Aforo de tractor trailla.*

«La cuestión a decidir plantea como único problema la determinación de si un conjunto mecánico integrado por un tractor de cuatro ruedas y una trailla, accionada desde aquél, provisto de un brazo de sustentación que la une al tractor, debe ser adeudada por la partida 8.423 E, como pretende la recurrente, o si, por el contrario, el aforo ha de realizarse separadamente, aplicando la aludida partida exclusivamente para la trailla, y tarifando el tractor por la 8.701 A 2, según sostiene la Administración.

Un análisis de las partidas a que se alude en el apartado anterior conduce a las siguientes conclusiones: a) Que las traillas se encuentran tarifadas en el apartado 8.423 del vigente Arancel, y concretamente en la subpartida D, mientras que la partida 8.701 se refiere concretamente a los tractores, cuya noción aparece en la nota 1.<sup>a</sup> del capítulo 87, en la que se definen como tales «los vehículos motores esencialmente concebidos para remolcar o empujar otros artefactos»; b) Que en el vigente Arancel se tarifican en forma distinta los tractores de las traillas; c) Que el principio de aforo separado se hace no en la separabilidad funcional, sino en su posibilidad material, caracterizada por la utilidad o inutilidad para otros fines, lo cual se deduce de otras partidas del Arancel, referidas, entre otros supuestos, a los camiones articulados, que, no obstante su trabajo conjunto y acción simultánea, aparecen desde el punto de vista del aforo, separados los elementos de tracción y remolque.

Independientemente de lo que se concreta en el apartado anterior, es preciso tener en cuenta lo que establece la nota 5.<sup>a</sup> de la sección 16, al exigir para la clasificación conjunta de combinaciones de máquinas de diferentes clases, destinadas a funcionar conjuntamente, que aquéllas no constituyan más que un solo cuerpo, lo que no se da en el supuesto debatido, con la consecuencia de que debe aplicarse, por consiguiente, la partida que de manera específica y concreta tarifa ambos conceptos, criterio que a su vez se confirma por las notas explicativas de Bruselas, a las que, como dice con acierto el Tribunal Central, «ha de atribuirse un valor orientador de la interpretación del Arancel como complementarias del mismo en razón de lo establecido en la base 2.<sup>a</sup> del artículo 4.<sup>o</sup> de la Ley Arancelaria de 1 de mayo de 1960» (*Sentencia de 7 de marzo de 1963*).

G) *Error material a efectos de rectificación de la partida arancelaria aplicable. Error de hecho.*

«La cuestión a decidir se concreta a determinar si la liquidación por derechos de Arancel, practicada en la declaración número 291 de 7 de diciembre de 1959, por la Aduana de Huelva, lo fué por equivocación comprobable en los documentos que se acompañaron a la misma, o si, por el contrario, la aplicación de la subpartida arancelaria conforme a

la cual fué formulada la liquidación, obedeció a una calificación consciente por disconformidad en lo que respecta a la naturaleza de la mercancía.

La documentación a que se hace referencia en el apartado anterior demuestra sin lugar a duda que la mercancía importada por la entidad recurrente fué efectivamente cobre negro, aplicándose indebidamente la subpartida correspondiente al cobre blister, pero es de notar, no obstante, que esta realidad no bastaría por sí misma para acceder a la pretensión deducida, habida cuenta de no haberse producido la protesta con anterioridad a la salida de la Aduana de los géneros importados, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 113 de las Ordenanzas de Aduanas y jurisprudencia interpretativa, si se diera el supuesto de existir una discrepancia en la cantidad o calidad de las mercancías aludidas.

En el caso que nos ocupa es preciso tener en cuenta, sin embargo, que en 13 de enero de 1960 el segundo Jefe de la Aduana de Huelva, con el visto bueno del Administrador, certificó que la mercancía importada por la entidad recurrente eran lingotes y trozos de cobre negro, y esta aseveración que resulta de documento oficial que hay que reputar auténtico, disipa cualquier duda que pudiera plantearse en orden a la motivación de la indebida aplicación de la subpartida que motivó la liquidación, y que no puede ser otra que una equivocación, perfectamente comprobable por el aludido medio de prueba, y no una disconformidad en torno a la clase de la mercancía, y con la consecuencia de que no es preciso, por ello, que la protesta se produjera antes de la salida de la Aduana, careciendo de aplicación la normativa aludida en el apartado anterior, y el precedente jurisprudencial citado en los Vistos, por tratarse de un supuesto absolutamente distinto.

Evidenciado, por consiguiente, que existe exclusivamente un error material, aplicación involuntaria y equivocada de una subpartida del Arancel, carecen de relevancia las demás cuestiones sobre la conformidad expresa de la interesada y los demás problemas planteados en torno a la naturaleza del error» (*Sentencia de 30 de enero de 1963*).

«Constituyen presupuestos fácticos, para decidir la cuestión controvertida, que resultan plenamente acreditados, que destinadas, entre otros importadores, a X. X., S. A., y cubiertas por una misma licencia de importación M. 95.269, fueron enviadas desde Austria chapas laminadas en frío, de igual calidad, aunque por venir en distintos barcos fueron objeto de tres declaraciones diferentes, bajo los números 2.613, 3.304 y 5.027 de 1957, dándose con relación a ellas la circunstancia de que puntualizadas las tres en idénticos términos, a las dos primeras les fué aplicada la partida 268, no comprendida en el beneficio de rebaja de derechos arancelarios del 90 por 100 concedido por el Decreto de 20 de junio de 1953, mientras que a la tercera, o sea, la número 5.027, se aplicó la partida 267, y, en consecuencia, comprendida en tales beneficios, constituyendo motivo fundamental de dicha anómala diferenciación el que para los dos primeras partidas sirviera de base a su calificación el análisis del Laboratorio Central de la Dirección general de Aduanas, expresivo de

que el material «tenía labor posterior al laminado, pero sin aleación especial, mientras que para el tercero, retrasado en su calificación definitiva, por haberse abierto expediente de controversia, determinó le fuera aplicada la número 267, un nuevo análisis practicado, y que rectificaba en el anterior, al decir con referencia a las chapas, «sin labor posterior, decapado, sin aleación especial».

El artículo 113 de las vigentes Ordenanzas de Aduanas preceptúa literalmente que «las reclamaciones por error en la liquidación en el pago podrán alegarse en el plazo de un año, a contar de la fecha en que se haya verificado aquél. En igual plazo, a contar desde el día de la exacción, podrán alegarse las que versen sobre derechos mal exigidos, por equivocaciones comprobables en el aforo o en los documentos que acompañan a las declaraciones. El derecho a hacer estas reclamaciones es mutuo para las dos partes, o sea, la Hacienda y los adeudantes»; precepto el transcrito con el que se abre un nuevo plazo para las rectificaciones de errores, tan sólo de hecho, derecho a rectificación que es mutuo; es decir, que si la Hacienda pública, en su función revisora, puede corregir los errores padecidos por los órganos de su gestión, al liquidar los derechos de Aduanas, el adeudante puede alegar, impugnándolas, aquellas liquidaciones que le afecten por el error de hecho, dentro del mentado plazo; siendo de tener en cuenta, para fijar el ámbito conceptual del error de hecho, aparte de la definición que en orden al particular contiene el artículo 6.º del Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, las peculiaridades de la Renta de Aduanas, por las que al versar generalmente las diferentes apreciaciones sobre clase, naturaleza y cantidad de la mercancía que se afora, la resolución definitiva ha de hacerse en vista de un informe pericial, y el error que del mismo se deriva ha de estimarse siempre de hecho.

Esto sentado, en el caso de autos ha de estimarse, sin duda alguna, que los dos informes técnicos, aunque se diga en el segundo que se trata de una ampliación del anterior, no puede menos de estimarse en cierto modo de rectificación, puesto que en el primero se afirma que la chapa «tiene labor posterior al laminado», y en el segundo se consigna de la misma chapa «sin labor posterior, decapado sin aleación especial», modificación, variación o alteración de singular importancia, ya que la existencia o no de esa labor posterior, que presta al material a ella sometida características permanentes, que permiten su aplicación en usos especiales, depende la aplicación de la partida 268, que impide la concesión de los beneficios del Decreto de 20 de junio de 1953, en consideración a los que fué concebida, planeada y concedida la licencia de importación tantas veces mencionada; confirmando este criterio el que la propia Administración de Aduanas de Vizcaya en los dos expedientes de devolución tramitados en vista de los dos segundos nuevos informes, análisis recibidos de la Dirección General de Aduanas y al apreciar error de hecho, procedió a efectuar las nuevas liquidaciones como comprendidas en otras partidas a las que les era de aplicación el beneficio del Decreto citado.

No cabe argumentar en el supuesto procesal del caso sobre la posibi-

lidad de utilizar por el recurrente otra vía que la utilizada en los dos recursos contencioso-administrativos que, acumulados, son objeto del presente proceso, porque al no discutirse, como no ha sido discutido propiamente, la naturaleza de operación de decapado, y sí tan sólo la cuestión de hecho contenida en dos análisis sucesivos y contradictorios en definitiva, que imponían rectificaciones ineludibles, como en efecto se llevó a cabo por el organismo competente, Administración de Aduanas de Vizcaya, al no ser aceptada la propuesta por el Delegado de Hacienda, que estimó existir una cuestión de derecho, no podía ya la reclamación ser conducida dentro de la vía jerárquica y había de ser planteada ante la jurisdicción económico-administrativa» (*Sentencia de 10 de septiembre de 1962*).

## V

## TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES

*Cuotas de formación profesional.**Determinación del carácter de empresa paraestatal o empresa privada a efectos de dicho gravamen.*

«Dada la resultancia de las presentes actuaciones, es de estimar que la cuestión fundamental y decisiva objeto del actual recurso ha sido la del examen y la determinación de si la entidad actora, X. X., está obligada o no al pago de las cantidades correspondientes al incremento de cuotas de Formación Profesional y a los años 1955 al 1959, ambos inclusive, según, respectivamente, se ha sostenido, atribuyéndole el concepto de empresa paraestatal por la Administración y considerándose como empresa privada por la Sociedad recurrente.

Es disposición expresa y terminante del Decreto, comentado por las partes, de 29 de mayo de 1957, en su artículo 2.º, la de que por la Dirección General de Previsión, a través de su Sección de Seguros Sociales, se llevará un registro especial de empresas estatales y paraestatales, previa la clasificación correspondiente, que realizará el propio organismo directivo, prevención que, por su claridad y aplicabilidad indudables con relación al caso de este pleito, excluye incuestionablemente la procedencia de que, fuera o prescindiéndose de ella, tenga lugar tal clasificación mediante la interpretación o aplicación deductiva de las otras disposiciones invocadas, frente a aquélla, en su contestación a la demanda, por la Administración, singularmente, en su asignación más directa o concreta al caso debatido, de la Orden de 7 de enero de 1956, conjunta de los Ministerios de Educación Nacional y de Trabajo, porque la competencia establecida por la misma para la práctica de la clasificación consabida, ha sido, posteriormente, desplazada por el artículo 2.º, antes reseñado, del Decreto de 29 de mayo de 1957 a la Dirección General mencionada; sin que la vigencia a que su artículo 3.º, con referencia a aquella Orden conjunta alude, pueda ser, con acierto, atribuída a la

competencia clasificadora indicada, correspondiente, según queda dicho, a ese Centro directivo, si no exclusivamente, a la forma y al tiempo en que los pagos respectivos hayan de realizarse, y sin que, dados los rangos de tales disposiciones, pueda subordinarse al superior de este Decreto el inferior de la Orden expresada.

Acordada por esta Sala, en uso de la facultad concedida por el artículo 75 de la Ley de esta jurisdicción, la aportación de los antecedentes a que el Considerando anterior, en su primer extremo, se ha referido, ello ha tenido lugar, apareciendo de la comunicación correspondiente, expedida por la Dirección General de Previsión, que, dispuesto por la Presidencia del Gobierno, con posterioridad al Decreto, tantas veces aludido, de 29 de mayo de 1957, el nombramiento de una Comisión encargada de redactar una propuesta de clasificación de todas las entidades estatales autónomas existentes, y cumplimentado este acuerdo, tal clasificación estaba pendiente de que se realizara la constitución del Registro previo respectivo, por lo que no podía informarse sobre el extremo solicitado, relativo a la inscripción de la entidad recurrente en ese Registro espacial, y, en su caso, al concepto en que se hallare clasificada en el mismo; lo que, evidentemente, no autoriza el que ahora, conforme ha pretendido la Administración, aun prejuzgado, deductiva o interpretivamente, cuál hubiere de ser el resultado de esa clasificación, y determina, en consecuencia, la inadmisibilidad legal de que no constando la misma y dándola por supuesta, se exija a la Sociedad actora el pago sobre incremento de cuotas a que estas actuaciones hacen referencia» (*Sentencia de 22 de marzo de 1963. En igual sentido, sentencias de 21 de febrero y de 13 de marzo de 1963*).

## VI

### IMPUESTOS EN PROVINCIAS DE LA REGIÓN ECUATORIAL.

*El Reglamento de Impuestos directos de la Región Ecuatorial de 29 de diciembre de 1959 carece de virtualidad.*

«El acto administrativo recurrido, al desestimar el recurso de alzada interpuesto por la demandante, se limita a dejar firme la liquidación practicada y girada por aplicación de las normas contenidas en el Reglamento de Impuestos directos de la Región Ecuatorial de 29 de diciembre de 1959, constando a la Sala, por haber tenido a la vista la comunicación de la Presidencia del Gobierno de 28 de junio del corriente año, unida a otro recurso interpuesto por X. X., S. A., que terminó por sentencia de 6 de noviembre del año en curso, que no se cumplió el trámite de audiencia del Consejo de Estado en lo que se refiere a la aludida disposición reglamentaria.

Tanto la Ley de 25 de noviembre de 1944, en su artículo 17, número 6.º, y el artículo 5.º del Reglamento de 13 de abril de 1945, como la

Ley de Régimen Jurídico, en su artículo 10, apartado 6.º, exigen que los Reglamentos generales para la ejecución de las Leyes se dicten previa audiencia del Consejo de Estado, sin que la legislación especial establezca precepto alguno que contradiga las normas antes mencionadas, sino que, al contrario, se confirmán en la Ley de 30 de julio de 1959, en su artículo 2.º, que acomoda el régimen jurídico a las directrices y Leyes fundamentales, y en el 3.º se establece que la organización de la Región Ecuatorial se acomode a la de las demás provincias españolas, con remisión a la legislación también de carácter general, en lo que respecta a la órbita financiera y social, todo lo cual se confirma también en el Decreto de 31 de marzo de 1960.

No existiendo, pues, precepto expreso que exime de aquella obligada audiencia del Consejo de Estado en lo que respecta al régimen jurídico de aquellas provincias africanas, es obligado proclamar aquella exigencia, de acuerdo, por otra parte, con la jurisprudencia de esta Sala en distintas sentencias, entre otras, en las citadas en los Vistos» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1962. En el mismo sentido, sentencias de 22 de diciembre de 1962, 24 de enero, 23 de febrero (2) y 12 de marzo de 1963*).

## VII

### HACIENDAS LOCALES.

#### 1. *Recargo sobre Contribución industrial.*

*Corresponde al Ayuntamiento del lugar en que sea ejercida la actividad.*

«Los términos claros y precisos del artículo 485 de la vigente Ley de Régimen Local no permiten otra interpretación que la literal, que no está ni mucho menos reñida con la lógica, y por ello, al decir que «los recargos pertenecen al Municipio en que se ejerce la profesión, industria, comercio, arte u oficio», ha de entenderse el lugar donde se ejerce la actividad industrial, que es aquel donde radican los elementos físicos, personales y formales que integran la empresa.

La interpretación aludida se acomoda a los criterios legislativos que aparecen en otros preceptos, como el artículo 485, apartado 3.º, de la misma Ley, al referirse a los transportes y cuando se regula el arbitrio sobre el producto neto en relación a empresas que ejercen sus actividades en más de una provincia o municipio, a los que se contrae el artículo 637 de la misma Ley.

Si el recargo que motiva este proceso se adjudicara al Ayuntamiento donde se hubiera realizado el suministro independientemente de contradecir la normativa citada, supondría la posibilidad de alterar voluntariamente el titular del derecho y atribuiría beneficios casi monopolísticos a los Ayuntamientos de las grandes poblaciones, con daños para la economía de los más modestos, esterilizando iniciativas por la ausencia de

incentivos y compensaciones, con la decepción consiguiente, al privarles de recursos que en último término dependen de la riqueza creada en el respectivo término municipal.

La sentencia que se cita en los Vistos, si bien referida a supuesto distinto, sienta la tesis perfectamente fundada de «que en el recargo no cabe atenerse al lugar en que se hizo el pago de la obra, porque siendo ésta y no su abono la razón del gravamen, será *la realización de aquélla* la que pone de manifiesto *sin ficciones jurídicas* el ejercicio de la profesión de contratista.

Se puede admitir la tesis de la Administración de pretender la aplicación de la Orden de 20 de noviembre de 1935 en relación con el artículo 63 del Reglamento de Haciendas locales, porque cualquiera que sea su interpretación no podría en ningún caso contradecir lo que se preceptúa en norma cronológicamente posterior, con valoración derogatoria, además de ostentar la naturaleza de ser de rango superior» (*Sentencia de 15 de marzo de 1963*).

## 2. Arbitrio sobre la riqueza provincial.

A) *La operación de desmotado de algodón no da lugar a un nuevo producto que esté sujeto al arbitrio sobre la riqueza provincial.*

«Se ha de decidir si la operación que realiza X. X., S. A., denominada «desmotado del algodón», está sujeta a las normas que rigen el arbitrio sobre la riqueza provincial, y aunque el expediente no ofrece al juzgador una cumplida información técnica sobre el alcance y relevancia industrial de dicha operación, es lo cierto que sin contradicción, para este caso, se le ofrece como prueba un informe, obrante al folio 58, del Instituto de Fomento de Fibras Textiles, donde consta que X. X., S. A., «no realiza operación alguna en la factoría de Orihuela de transformación o fabricación de productos, y tiene limitadas sus actividades al desmotado del algodón bruto y confección de balas de fibra», la operación de desmotado de algodón bruto —dice— es la separación de la fibra de la semilla, sin que se produzca transformación alguna industrial ni se obtenga producto alguno distinto del algodón en materia prima; es una simple separación, como sucede en la trilla de cereales al separar la paja del grano, siendo de hacerse notar que tal informe es el único elemento probatorio del alcance de dicha operación que la Sala ha tenido ocasión de valorar, y al no ofrecerle otros, ha de aceptarlo y estimarlo desde el campo del derecho como un informe técnico procedente de un organismo estatal, y que no ha sido contradicho, traído a los autos en fase de prueba.

A la luz del referido informe, la operación de desmotado de algodón que en H. efectúa la entidad recurrente no incide en los presupuestos de la normativa del impuesto, ya que el artículo 624 de la Ley de Régimen Local, en su apartado 4.º, declara sujeto al arbitrio los productos obtenidos por transformación industrial, cualquiera que sea la procedencia de las materias primas y sistema de fabricación, y la Ordenanza de la Diputación, que no puede rebasar estos límites legales, sujeta al

arbitrio los productos obtenidos por transformación industrial, cualquiera que sea la procedencia de las materias primas y sistema de fabricación, y la Ordenanza de la Diputación, que no puede rebasar estos límites legales, sujeta al arbitrio, en efecto, industrias de la fibra de algodón, pero si la operación de desmotado se limita, como dice el informe, que hace X. X., S. A., es una mera desintegración o reposición de elementos naturales, sin constituir una fase industrial, ha de concluirse que su actividad no supone que se den los presupuestos fácticos de la imposición, que, aparte de otros, requiere como indispensables en este supuesto que se produzca una transformación industrial, sin que pueda merecer ese calificativo la simple operación de segregación de elementos naturales, sin que en la factoría de H. se realice, por otra parte, ninguna operación industrial con las fibras, ni, según aparece en los autos, con las semillas, las que, sin contradicción por la representación de la Diputación, afirmó se realizan en Y., y desde luego fuera del ámbito territorial de la Diputación de Z., y con estos supuestos es incuestionable la procedencia del recurso interpuesto por X. X., S. A., ya que si la simple obtención de la fibra así obtenida no está sujeta por ser una segregación de la semilla, ésta tiene, sin ulterior tratamiento industrial, que recibir el mismo trato tributario» (*Sentencia de 23 de febrero de 1963*).

B) *La base del arbitrio no puede ser superior a la cantidad declarada al Estado para el impuesto sobre el producto bruto de la explotación minera.*

«En justa y correcta interpretación de los preceptos legales atinentes de la Ley de Régimen Local vigente, la sentencia del Tribunal Contencioso-administrativo de X. declara la imposibilidad de liquidar el arbitrio provincial por mayor base de la declarada al Estado para el impuesto por el producto bruto de la explotación minera» (*Sentencia de 21 de marzo de 1963*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS.



# CRONICA ADMINISTRATIVA

