

2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Categorías tributarias: Naturaleza de las tasas y exacciones parafiscales.* 2. *Interpretación de la Ley Tributaria:* A) La interpretación extensiva carece de posibilidad de ser tenida en cuenta en la órbita del llamado derecho fiscal. 3. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Incompetencia de los Tribunales Económico-administrativos para conocer de las impugnaciones contra las bases impositivas de carácter individual fijadas por las Juntas de Evaluación Global. B) Las reclamaciones fundadas en vicios de nulidad cometidos en la actuación de las Juntas de Evaluación Global no pueden plantearse en la vía contencioso-administrativa con independencia de la impugnación del acto reclamable en dicha vía. 4. *Procedimiento ante los Jurados fiscales:* A) Inexistencia de vicios de procedimiento. 5. *Inspección:* Supuesto en que no existe nulidad de acta. 6. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Recurso contencioso-administrativo en materia tributaria. B) Competencia en relación con las decisiones de los Jurados Fiscales. C) Legitimación activa en los casos de impugnación directa de disposiciones de carácter general. D) Con posterioridad a la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, no cabe recurso contencioso-administrativo contra los acuerdos por los que se declare la competencia de los Jurados Provinciales de Estimación. E) Legitimación activa de los liquidadores de una Sociedad. F) Recurso extraordinario de revisión. 7. *Sanciones:* Expediente que se califica de ocultación.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial rústica:* Los terrenos que no pueden ser cultivados no están sujetos a la contribución. 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal:* A) Determinación de la Base imponible. B) Exenciones. 3. *Impuesto industrial. Cuota por beneficios:* Determinación de la base imponible. 4. *Impuesto sobre Sociedades:* A) Exenciones. B) Liquidación. C) Prescripción del crédito impositivo. 5. *Contribución general sobre la renta:* A) El recargo de viudez no puede ser referido al ejercicio en que se produce el óbito de la esposa. B) Supuestos de incompetencia del Jurado. C) Supuestos de competencia del Jurado.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* A) El impuesto se devenga en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de hipoteca. B) Sujeto pasivo del impuesto. C) Interpretación de la exención de las ventas de bienes muebles enajenados por los propietarios, colonos, etc., de las tierras que los producen. D) Exención al amparo del artículo 1.º del apartado D) de la Ley de 24 de julio de 1918. E) Supuesto de inaplicación de la exención por la primera enajenación de viviendas de renta limitada. F) En los casos en que se produzca exención de la Compañía Telefónica Nacional de España, el tributo queda a cargo de la otra parte contratante. G) Limitación del alcance de la exención del artículo 673 de la Ley de Régimen Local por el apartado c), párrafo 2.º, del artículo 3.º de la Ley de Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto sobre vidrio y cerámica:* Base imponible. 2. *Impuesto de consumos de lujo:* El comprador de un coche importado no está exento del impuesto. 3. *Renta de Aduanas:* A) Aplicación de derechos arancelarios en el tiempo. Momento en que comienza la importación por mar. B) Importación temporal: pago de derechos arancelarios

al no producirse la reexportación debido a comiso. C) Aforos.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio municipal sobre riqueza urbana*: Están sometidos al mismo quienes lo están a la Contribución territorial urbana. 2. *Tasa de inspección en calderas de vapor*: No se devenga la tasa si el servicio no beneficia al contribuyente. 3. *Contribuciones especiales por mejoras*: Las contribuciones especiales son verdaderas exacciones. 4. *Arbitrio sobre la riqueza provincial*: Sujeto pasivo cuando el arbitrio grava la ganadería.

I

PARTE GENERAL.

1. *Categorías tributarias.*

Naturaleza de las tasas y exacciones parafiscales.

«... con el deseo del legislador de unificar el régimen de tasas y exacciones parafiscales, precisando los conceptos y su propio objeto, que en lo esencial es el de un precio pagado como contraprestación de un servicio público, se dicta la Ley de 26 de diciembre de 1958...» (*Sentencia de 1 de julio de 1963*).

2. *Interpretación de la Ley Tributaria.*

A) *La interpretación extensiva carece de posibilidad de ser tenida en cuenta en la órbita del llamado derecho fiscal* (*Sentencia de 6 de abril de 1963*).

B) *In dubio pro Fisco.*

«... Y en todo caso es norma de interpretación subsidiaria indudable, en las reglas de interpretación, que en caso de duda, como ahora acontece, debe decidirse ésta en favor de la solución más favorable para el Fisco, atendida la razón de equidad indicada, de que casos iguales no reciban trato diferente...» (*Sentencia de 9 de mayo de 1963*).

3. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Incompetencia de los Tribunales Económico-administrativos para conocer de las impugnaciones contra las bases impositivas de carácter individual fijadas por las Juntas de Evaluación Global.*

«La *litis* se contrae a decidir sobre la legalidad del Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 1960, que confirma el dictado por el Provincial, declaratorio de incompetencia para conocer de la reclamación fundada en el supuesto error del comisionado en la Junta de Evaluación Global; que al suscribir el acta quiso y tuvo intención de referir los datos y cifras para la evaluación global a la totalidad del ejercicio económico, en lugar de concretarlos a seis

meses, todo ello referido al impuesto sobre beneficios comerciales e industriales por la actividad del recurrente.

La regla 47 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, que sirve de fundamento al Acuerdo impugnado, dispone expresamente que contra las bases impositivas con carácter individual podrá formularse recurso de agravios comparativo ante el Jurado Provincial, si bien contra su decisión no se dé recurso, ni siquiera el contencioso-administrativo; y la regla 48, que regula el de agravio absoluto, establece que ha de interponerse dentro de los quince días siguientes ante el Administrador de Rentas, cuyo acuerdo es recurrible para ante esta jurisdicción contenciosa, sin que, por otra parte, y dado el ejercicio de que se trata, esta jurisdicción esté afectada por la Ley de 23 de diciembre de 1959.

Esto establecido, el agravio aducido es un supuesto error de hecho, y por tanto no se trata de definir ni atribuir derechos ni siquiera de interpretación de normas tributarias, sino simplemente de la cuantía de la base, y en uno u otro supuesto, tanto de agravio absoluto como de agravio comparativo, la cuestión estaba mal planteada en vía administrativa, y por ello es conforme a Derecho el Acuerdo recurrido, y procede confirmarlo, sin que se precise especial declaración sobre costas» (*Sentencia de 22 de abril de 1963. En el mismo sentido, sentencia de 6 de mayo de 1963*).

B) Las reclamaciones fundadas en vicios de nulidad cometidos en la actuación de las Juntas de Evaluación Global, no pueden plantearse en la vía económico-administrativa con independencia de la impugnación del acto reclamable en dicha vía.

«La cuestión debatida se contrae a declarar si la jurisdicción económico-administrativa debió entrar a conocer de los supuestos vicios esenciales de nulidad atribuidos a la actuación de la Junta de Evaluación Global, y a este fin se ha de hacer notar que, si bien es cierto que en principio la jurisdicción económico-administrativa tiene competencia para conocer de los vicios procesales de que adolezcan las actuaciones administrativas, que en su esfera revisa y somete a cierto control jurisdiccional administrativo, es lo cierto que el número 2.º del artículo 44 del Reglamento de las Reclamaciones económico-administrativas establece que las infracciones procesales que afectan el acto reclamable ante los órganos de esa jurisdicción podrán alegarse al impugnarlos, y en el artículo citado, en su número 1.º, se determina cuáles son los actos que pueden ser reclamables directamente ante aquella jurisdicción, entre los que no puede incluirse los supuestos vicios de nulidad por incumplimiento por parte de la Junta de lo establecido en las reglas 15, 16 y 17 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, que prevén garantías procesales para la elaboración de las evaluaciones globales, fijación de cuotas y su exacción, con los recursos oportunos, en vía económico-administrativa, que pueden fundarse, precisamente, en vicios procesales que afectan al acto administrativo en su fase de formación y que le puedan invalidar, restándole toda eficacia, pero no puede prematuramente reclamarse

sobre tales nulidades o vicios, desgajándolos del acto administrativo en que se cometieron, ya que deben ser alegados cuando se reclame del acto, por adolecer éste de vicios sustanciales o de omisión o mora en las garantías legales establecidas para su formación, acudiendo, como hizo el recurrente en otro procedimiento, al recurso de agravios, y pudo o puede en su oportunidad combatir la liquidación que se le practique, si procede, en las infracciones formales, que atribuye a la Junta; por ello es conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal Central, que declara su incompetencia para conocer de la cuestión que le fué sometida en el momento y forma en que el recurrente lo hizo» (*Sentencia de 21 de mayo de 1963*).

4. *Procedimiento ante los Jurados fiscales.*

A) *Inexistencia de vicios de procedimiento.*

El Tribunal Supremo, al confirmar la sentencia apelada, acepta sus «Considerandos», en el segundo de los cuales se contiene la siguiente doctrina:

«Se alega por el recurrente el defecto procesal en la tramitación del expediente en el Jurado, consistente en que no fué admitida la prueba que se había de practicar, en el sentido de tomar declaraciones a los comisionados sobre valoración a cada uno de las empresas integradas en la Junta y sus índices para llegar al reparto verificado, denegación de cuya práctica de prueba tampoco viola ningún precepto letal, ya que el artículo 11 del Decreto de 9 de julio de 1959, que regula el procedimiento de los Jurados fiscales, establece que en el plazo de quince días que se concede al recurrente para que alegue lo que estime conveniente a su interés, aporte los documentos, dictámenes o estudios económicos que sirven de antecedentes u orientación; luego no corresponde al Jurado la práctica de la prueba, sino que ésta deberá ser aportada por el contribuyente» (*Sentencia de 28 de mayo de 1963*).

B) *Fundamento de la competencia de los Jurados Provinciales de Estimación.*

a) «Por lo que se refiere a la presunción establecida en la disposición final 5.ª de la Ley de 29 de marzo de 1941, en orden a que la competencia del Jurado ha de estar condicionada por la presunción fundada de que los datos contables no se ajustan a la realidad de los hechos económicos, es preciso tener en cuenta que toda presunción implica una conjetura, en virtud de la cual, para un caso concreto, se admite la existencia de un hecho no directamente probado, mediante deducción de la experiencia común, exigiéndose por el Código civil, en el artículo 1.249, para su admisibilidad, que el hecho conocido del que haya de deducirse está completamente acreditado y presunción calificada en la legislación anterior al referido Código de judicial, por no estar sujeto a otras reglas que las del criterio humano.

En el caso de autos, y apreciados los elementos de juicio aportados

al expediente, fundamentalmente los propios datos de la Empresa, se llega a la conclusión de que la base que establece la Inspección aparece suficientemente fundamentada, sin que sea de aplicación la doctrina de la sentencia de 5 de diciembre de 1957, que invoca el actor en su demanda, ya que el caso era totalmente distinto, puesto que en aquella ocasión la presunción se fundaba únicamente en la comparación de la Empresa expedientada con otras de producción semejante, mientras que en ésta queda perfectamente corroborada por sus propios fundamentos y por los datos que facilita a la Administración la entidad recurrente» (*Sentencia de 17 de mayo de 1963*).

b) «En relación al problema de la competencia del Jurado para fijar la base imponible por tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades del ejercicio de 1955, es evidente que condicionada ésta a que la contabilidad no permite con claridad el conocimiento de los resultados del ejercicio, es forzoso admitirlo así en el supuesto enjuiciado, como reconoce el propio recurrente en el escrito que dirige al Administrador de Rentas Públicas de la provincia de Madrid con fecha 7 de diciembre de 1960, y que obra unido al expediente, en el que dice en el apartado 5.º «que con relación al ejercicio de 1955 no existe la claridad legal...», atribuyendo como causa de este hecho a que los nuevos administradores de la Sociedad no pudieron obtener todos los datos de sus predecesores, y sin que, por otra parte, se hubieren aportado en el plazo que le fué concedido al efecto, a su instancia, los documentos que suplieran las deficiencias, todo lo cual lleva a la consecuencia de que ha sido infringida la normativa legal en cuanto impone la obligación de llevar cuenta y razón de los negocios, conforme a los preceptos del Código de Comercio, según las exigencias de la claridad y de la exactitud que en todo caso significan constancia del desenvolvimiento de las actividades de un modo detallado, razones todas que llevan a la conclusión de que en el caso que nos ocupa se han producido los supuestos de hecho que determinan como consecuencia ineludible la intervención del Jurado.

Por lo que se refiere al ejercicio de 1956, no se aprecia defecto en el modo de contabilizar que pueda determinar la falta de claridad, que conduzca a presunciones desfavorables, ya que, por otra parte, la única actividad durante el aludido período fué la enajenación de inmuebles con constancia en documento público, conociéndose exactamente el precio, siendo liquidados los derechos reales, constatando, además, por testimonios notariales literales, los asientos correspondientes, por lo que no cabe la incertidumbre en orden a la realidad, y si bien es posible que los efectos del ejercicio de 1955 pueden repercutir sobre el siguiente, lo que sufriría ciertamente alteración sería el saldo de la cuenta, pero no los beneficios durante el ejercicio de 1956, lo que hace inútil la intervención del Jurado en lo que a 1956 respecta, todo sin perjuicio de que al conocerse los resultados del ejercicio anterior pueda establecerse por la Administración en el procedimiento estimativo, las correspondientes bases impositivas, en el que podrán ser tenidas en cuenta las interferencias si se produjeran» (*Sentencia de 26 de junio de 1963*).

c) «Respecto a la cuestión de fondo, o sea, a si existe o no presunción fundada de que los hechos económicos se acompañan o no con las anotaciones contables, se hace preciso reconocer que el acuerdo de someter el caso al Jurado Provincial de Estimación no se basa en una mera sospecha, sino en un estudio preciso y concreto de la contabilidad de la Empresa, muy importante dentro del ramo, de cuyo estudio resultan probados hechos como el progresivo descenso de la producción a partir del ejercicio de 1952, no obstante el mejoramiento y mecanización de los telares; la inadecuada producción obtenida en relación con el número de máquinas utilizadas, revoluciones a que marchan las de hilar y los días efectivos trabajados en el ejercicio; el hecho de que las existencias figuradas en el ejercicio final se valoraran no al coste deducido de una contabilidad de fabricación, sino al obtenido deduciendo del precio de venta de los artículos un determinado porcentaje; y todo ello unido a otros indicios racionales conduce a la conclusión de que los hechos examinados no han sido fielmente reflejados en la contabilidad, y de que se deduce la presunción fundada a que se refiere el artículo 7.º de la Ley de 29 de marzo de 1941, teniendo en cuenta lo establecido por los artículos 1.249 y 1.253 del Código civil, y la interpretación de aquel precepto, a tenor de doctrina jurisprudencial recogida en numerosas sentencias» (*Sentencia de 6 de julio de 1963*).

5. *Inspección.*

Supuesto en que no existe nulidad de acta.

«En lo que respecta a la nulidad del acta que dió origen al expediente por haber englobado los dos ejercicios, el de 1955 y el de 1956, los precedentes jurisprudenciales han reiterado que ello no es motivo para llegar a la aludida conclusión, toda vez que si es exacto el principio de separación de ejercicios y la independencia de los períodos impositivos, ello no significa con carácter general motivación por sí solo para una declaración de nulidad, cuando no determina grave perturbación, afectando a las posibilidades de defensa del contribuyente, lo que en este caso no ha acontecido» (*Sentencia de 26 de junio de 1963*).

6. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*

A) *Recurso contencioso-administrativo en materia tributaria.*

a) *Cuantía del recurso cuando no se ha practicado la liquidación.*

«Por lo que se refiere a la solicitud producida *in voce* en el acto de la vista por el representante de la Administración de que se declare mal admitida la apelación por razón de la cuantía, debe ser desestimada, ya que es preciso tener en cuenta que no habiéndose practicado la liquidación, es forzoso atenerse a la cantidad de 280.000 pesetas en que la parte la fija al interponer el recurso, ya que, por otro lado, se trataría en todo caso de cuantía indeterminada con referencia a la liquidación aludida» (*Sentencia de 9 de abril de 1963*).

b) Cuantía del recurso teniendo en cuenta la cifra impugnada en el de agravio comparativo.

«Por lo que se refiere a la inadmisibilidad de la apelación por razón de la cuantía, suscitada por la representación de la Administración, es preciso tener en cuenta que aquélla fué fijada por el actor, sin contradicción, en la suma de 129.799,50 pesetas, como base de evaluación, que es precisamente la impugnada en el recurso de agravio comparativo, como se dice en el escrito de demanda, y lógicamente es forzoso atenerse para fijar el valor a la aludida cantidad y no a la cuota, como se pretende por dicha representación de la Administración demandada, con la consecuencia que desbordado el límite de 80.000 pesetas a que se refiere el artículo 94 de la Ley jurisdiccional, no cabe estimar la referida alegación, entre otras razones, porque la cuantía quedó fijada por auto firme en la primera instancia» (*Sentencia de 28 de mayo de 1963*).

c) Principio «solve et repete».

El previo ingreso es requisito habilitante para la interposición del recurso.

«El previo ingreso de la cantidad controvertida es requisito habilitante para interposición del recurso, salvo los casos previstos en el artículo 57 de la Ley de la jurisdicción, circunstancia que ha de acreditarse documentalmente, y para el supuesto de que no se hiciera al presentar el recurso, la Sala, como aquí sucedió, viene obligada a otorgar un plazo de diez días para subsanar el defecto, pero de no cumplimentarse el último inciso del artículo citado también en términos imperativos, la obliga a ordenar el archivo de las actuaciones, por lo que en principio puede adelantarse que la resolución impugnada se ajusta a Derecho al acordarlo así» (*Sentencia de 1 de julio de 1963. Sala 3.^a*).

B) Competencia en relación con las decisiones de los Jurados Fiscales.

a) «La jurisprudencia de esta Sala, en las sentencias que se concretan en los Vistos (18 de junio y 5 de diciembre de 1962 y 3 de enero de 1963), establece con toda claridad la innovación producida por la Ley de 23 de diciembre de 1959, en lo que respecta a la competencia de esta jurisdicción en relación con las decisiones de los Jurados Fiscales; pero para ello es preciso que se den los supuestos fijados en el artículo 19 de la citada Ley, y claro está que si el recurso se funda en supuestos distintos a la aplicación indebida de las reglas de distribución que es forzoso referir a otros términos de comparación, es lógico establecer la conclusión que no basta la calificación gramatical con que el particular pretenda individualizar el recurso, sino que éste tendrá aquella naturaleza jurídica que resulte de su intrínseco contenido.

En los casos en que se producen aquellas infracciones a que el recurso alude, en los supuestos que no se refieren precisamente al recurso de agravio comparativo, que aquí no se formula más que en apariencia, la im-

pugnación de los acuerdos había de atenerse a la normativa de la Ley de 26 de diciembre de 1957 e Instrucción de 27 de enero de 1958, modificada por la de 22 de enero de 1959» (*Sentencia de 9 de abril de 1963*).

b) «Según establece la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1958 —norma 20—, dictada para aplicación de la Ley sobre Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, contra los Acuerdos del Jurado de Estimación fijando las bases impositivas para la evaluación global no puede interponerse ninguna clase de recurso, ni aun el contencioso-administrativo, por lo que en la presente *litis* nos hallamos ante un acto administrativo no susceptible de impugnación en esta vía y entra de lleno en el supuesto de inadmisibilidad que señala el apartado c) del artículo 82 de la Ley reguladora de esta jurisdicción; sin que —por tanto— sea necesario examinar las restantes cuestiones planteadas» (*Sentencia de 20 de abril de 1963*).

c) El Tribunal Supremo, al aceptar los «Considerandos» de la sentencia apelada, hace suya la siguiente doctrina:

«La primera cuestión que se plantea con el carácter de previa en el presente recurso es la de determinar la admisibilidad o inadmisibilidad del mismo, dado que por la Abogacía del Estado se alega que como los actos generales de las supuestas infracciones en la tramitación eran susceptibles de un recurso ordinario en la vía administrativa, el de reclamación ante el Tribunal Económico-administrativo Provincial, no pueden ser sometidas a la consideración y decisión del Tribunal de lo Contencioso-administrativo sin antes haber agotado la vía económico-administrativa; pero es de advertir que esta doctrina no está de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, que atribuye la competencia al Tribunal de lo Contencioso-administrativo respecto a las decisiones del Jurado Fiscal en los recursos contra las bases impositivas fijadas en régimen de evaluación global, salvo en el caso de que se refieran a cuestiones de hecho suscitadas en el recurso de agravio comparativo, y estos recursos ante el Jurado Fiscal tienen siempre el carácter de previos a la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones, como señala el primer párrafo del citado artículo, sin que en ningún precepto legal conste la atribución al Tribunal Económico-administrativo Provincial de los recursos que, impugnando las bases, se apoyan en infracción del procedimiento, y además, en el presente caso, se invocan por el recurrente defectos de procedimiento en el Jurado de Estimación, cuyos acuerdos jamás pueden impugnarse ante el Tribunal Económico, habiendo concedido, en cambio, el Jurado Fiscal, al notificar su acuerdo en 2 de noviembre de 1961, el recurso ante este Tribunal, por lo que procede estimar la admisibilidad del mismo y entrar a conocer del fondo del asunto» (*Sentencia de 28 de mayo de 1963*).

d) (*Véase la sentencia reseñada en II, 4, d*).

C) *Legitimación activa en los casos de impugnación directa de disposiciones de carácter general.*

«Si bien la nueva Ley de lo Contencioso-administrativo de 27 de diciembre de 1956 amplió, de manera manifiesta, el acceso a esta jurisdicción consagrando el principio por el que son revisables las disposiciones de carácter general (art. 39), es lo cierto que necesariamente ha de tener su realización a través de los requisitos y circunstancias que determina el artículo 28, definidor del concepto de legitimación, y en ese precepto se establece que estarán legitimados, cuando el recurso tenga por objeto la impugnación directa de disposiciones de carácter general de la Administración Central, «las Entidades, Corporaciones e Institutos de Derecho público y cuantas Entidades ostentaren la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afectase directamente a los mismos», de donde se deduce claramente que la legitimación de las Corporaciones públicas cuando recurren disposiciones de carácter general está condicionada a que ostenten la representación y defensa del interés general que estimen lesionado, porque si aquella representación queda reducida a un ámbito local o provincial, no es posible que quieran arrogarse una función de más extensión para impugnar la que afecta a todo el territorio nacional, ya que la preceptiva exige una adecuación dimensional entre intereses que se suponen lesionados y la representación y defensa de los mismos, llegándose por ello a la conclusión de que una Corporación o Entidad de ámbito provincial no está legitimada para impugnar la disposición general que afecta a toda la nación, y esto sólo debe hacerse por los órganos corporativos de Derecho público que constituyen su superior jerárquico y a los cuales compete precisamente la representación en la esfera nacional.

En el caso de autos, la recurrente es la Cámara Oficial de Industria de X., que, conforme al artículo 2.º del Reglamento de 26 de julio de 1929, tiene un carácter provincial, es decir, que no representa más que intereses de su territorio, como reconoce el artículo 1.º del citado Reglamento, y, por consiguiente, la limitación de la jurisdicción territorial de aquella Corporación, en relación con la provincia de X., revela de un modo palpable una inadecuación completa entre los intereses presuntamente lesionados que afectan a todo el ámbito nacional al impugnarse el Decreto de la Presidencia del Gobierno de 13 de octubre de 1961, y aquellos otros que verdaderamente están encomendados a la mencionada Corporación, sobre todo si se tiene en cuenta que por el artículo 107 del Reglamento citado, aquellas Cámaras tienen un Consejo Superior, con domicilio en Madrid y como órgano central de relación, y cuyo Reglamento fué aprobado por la Real Orden de 26 de noviembre de 1929.

Esta doctrina ha sido ya mantenida por esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos (de 18 de abril de 1961 y 15 de junio de 1962); y en consecuencia procede acoger el motivo de inadmisibilidad alegado por el Abogado del Estado, sin que concurran circunstancias especiales para una expresa imposición de costas» (*Sentencia de 2 de abril de 1963*).

D) *Con posterioridad a la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, no cabe recurso contencioso-administrativo contra los acuerdos por los que se declara la competencia de los Jurados Provinciales de Estimación.*

«Planteada la cuestión referente a la inadmisibilidad del recurso, con fundamento en el artículo 132 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, en relación con el artículo 8.º del Decreto de 9 de julio de 1959, disposiciones en las que se preceptúa que la declaración de competencia del Jurado no es susceptible de recurso en esta vía jurisdiccional, es preciso resolver previamente acerca de esta alegación, ya que la decisión que se adopte determinará si se ha de entrar o no a resolver sobre el fondo del asunto.

La normativa anterior a la que se cita en el apartado precedente, contenida en la Ley de 29 de marzo de 1941, en su artículo 7.º y disposición final 5.ª, al decir que no se concedía recurso aludía exclusivamente a los de carácter jerárquico, pero no al jurisdiccional, por la razón de que al no excluirse expresamente el contencioso-administrativo, no era posible una interpretación extensiva, y así lo declaró la jurisprudencia, puesto que implicaría una disminución de las garantías de los administrados en orden a su protección jurídica.

Si ciertamente las disposiciones actualmente vigentes han determinado explícitamente que no procede el recurso contencioso-administrativo en estos casos, aclarando las dudas que la preceptiva anterior podía suscitar, es lo cierto que en el caso que nos ocupa es preciso tener en cuenta que la comprobación fiscal se refiere al ejercicio de 1955, el acta que inicia el expediente es de 2 de abril de 1957, y la propuesta de 6 de abril del mismo año, fechas lo bastante expresivas para establecer la conclusión de que si en la época de referencia regía la legislación anterior a la Ley de 26 de diciembre de 1957, y el particular podía postular el control jurisdiccional, no cabe la aplicación con carácter retroactivo de normas desfavorables, como así se declaró implícitamente en las sentencias que se citan en los Vistos (de 26 de enero de 1959, 30 de mayo de 1960 y 14 de abril de 1962), y si bien en aquellos casos no se planteó expresamente la cuestión, es lo cierto que implícitamente la resolvieron» (*Sentencia de 17 de mayo de 1963. En el mismo sentido, la sentencia de 6 de julio de 1963*).

E) *Legitimación activa de los liquidadores de una Sociedad.*

«Por lo que se refiere a la alegación, también del representante de la Administración, de falta de legitimación activa por parte del actor para interponer el presente recurso, fundada en que los liquidadores desaparecen una vez que realizan la función que la Ley les asigna, lo que en este caso concreto ocurrió al liquidarse la Sociedad el día 31 de diciembre de 1958, sin perjuicio de que no carezca de fundamento con carácter general, es lo cierto que reiteradísima jurisprudencia de esta Sala, que el recurrente cita con exactitud, ha proclamado la doctrina de «que cuando ha sido reconocida por la Administración la personalidad o representa-

ción de un compareciente en la tramitación de un expediente, no puede desconocerse después en la vía de alzada o de revisión el carácter y representación ya aceptado y reconocido anteriormente, y como en el caso que nos ocupa la representación y el carácter del actor han sido reconocidos reiteradamente por la Administración, es forzoso desestimar la alegación planteada» (*Sentencia de 26 de junio de 1963*).

F) *Recurso extraordinario de revisión.*

a) *Plazo para interponerlo.*

«En cuanto a la segunda de las alegaciones previas que anteriormente se enuncian, hay que dejar sentado, como punto de partida para su debido enjuiciamiento, que el precepto contenido en el número 3) del artículo 102 de la vigente Ley rectora de la jurisdicción contencioso-administrativa, según el cual el recurso deberá formularse en el plazo de un mes, contado desde la notificación de la sentencia, no tiene otro alcance que determinar el trámite o actuación procesal que deja expedito el camino para el ejercicio del recurso de revisión, a cuyo trámite refiere la aplicación del plazo de un mes cuando se trata de los casos previstos en los apartados a), b) y g) del propio artículo, relativos todos ellos a motivos de revisión que constan en la misma sentencia que se pretende rescindir, aisladamente considerada, o en otras anteriores, a diferencia de lo que ocurre en los motivos a que se refieren los apartados c), d), e) y f), en los que, siendo el fundamento del recurso determinados hechos o datos de conocimiento posteriores a la notificación de la sentencia impugnada —haberse recobrado documentos decisivos, o recaer declaración ulterior de falsedad de documentos o testigos, así como la comisión de ciertos delitos— resulta obligado referir la aplicación del plazo que para tales supuestos señala la Ley procesal, no a la notificación de la sentencia, sino al hecho, acaecido o conocido después, que se alegue como la causa en que se funda la revisión, diferenciación ésta que debe reputarse como la única *ratio legis* del precepto; pero en dichos primeros casos, la forma de computar el plazo respectivo no puede ser otra que la prevenida en el artículo 103 de la misma Ley ritual, consistente en comenzar a contar desde el día siguiente al en que se hubiere hecho la notificación, sin que deba admitirse en manera alguna que mediante el precepto estudiado haya querido instituirse una nueva forma de cómputo del plazo en el sentido de incluir en el mismo el día en que ha de practicarse la notificación, pues tal interpretación no encuentra apoyo, ni en el sentido literal, ni en el espíritu de precepto, y contradice, en cambio, las disposiciones legales de general aplicación que son de observar en esta vía jurisdiccional, conforme al artículo 102 y a la 6.ª disposición adicional del Cuerpo legal que la rige; por donde se infiere que como, según consta en las actuaciones, la sentencia que es objeto de este recurso se notificó al recurrente el día 3 de febrero de 1962 y el recurso se presentó el 5 de marzo de igual año, es claro que lo fué a los treinta días naturales de practicada la notificación aludida, puesto que febrero sólo consta de veintiocho días; y, en consecuencia, dentro del plazo de un mes que la Ley exige, por lo

que no procede reputar extemporáneo el repetido recurso» (*Sentencia de 15 de junio de 1963*).

b) Interpretación del motivo del artículo 102, 1, b), de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa.

«Ya en lo tocante al fondo del recurso, es obligado tener en cuenta que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial reiterada y uniforme, para que puede ser acogido el motivo de revisión a que se contrae el invocado artículo 102, número 1, caso b), de la mentada Ley jurisdiccional, se requiere, además de que las sentencias contrarias entre sí hayan recaído en pleito seguido entre los mismos litigantes u otros distintos en igual situación y en fuerza de idénticos fundamentos, que se dé la circunstancia de haberlo sido «acerca del propio objeto», con lo cual ha querido expresar la Ley una idea de unidad o consustancialidad sólo apreciable cuando las respectivas sentencias han versado sobre un mismo acto administrativo, puesto que en el recurso contencioso-administrativo el objeto no es otro que el acto de la Administración sometido a impugnación, y nunca la materia física ni la disciplina a las que haga referencia el debate, sin que basten a satisfacer las exigencias del precepto meritado la mayor o menor analogía o igualdad que por sus características puedan apreciarse entre dos o más actos de esa clase, porque ello constituiría menguada razón para ir contra la santidad de la cosa juzgada, doctrina que figura reflejada en las sentencias de este Tribunal de 17 de febrero de 1959, 20 de febrero de 1960, 16 de enero de 1961 y 23 de noviembre de 1962, entre otras varias; en mérito de cuyos razonamientos y como quiera que la sentencia que pretende rescindirse, de fecha 26 de diciembre de 1961, recaída en el recurso 5.215, ha versado sobre acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 9 de diciembre de 1960, que confirmó en parte el fallo de la Junta arbitral de la Aduana de X., fecha 31 de mayo de 1960, relativo a liquidación de derechos arancelarios, al paso que la sentencia de 4 de noviembre del mismo año, dictada en el recurso 5.164, y que se invoca como contradicha por aquélla, se refiere a otro acuerdo del citado Tribunal Económico-administrativo Central, también de fecha 9 de diciembre de 1960, pero pronunciado en procedimiento distinto incoado en virtud de recurso de alzada, seguido contra fallo de la Junta arbitral de la Aduana de Z., sobre liquidación arancelaria con respecto a otra partida diferente de nitrato de cal, es visto que no existe unidad de objeto, sino que se trata de dos objetos distintos, como son los dos acuerdos separados de que se hace mención anteriormente, lo que pone de relieve la falta del requisito esencial que la Ley exige para que pueda prosperar el recurso de revisión, consistente, como se deja dicho, en que se trate del propio objeto, falta que por sí constituye razón bastante para declarar su improcedencia; amén de que tampoco puede admitirse como probado que reúna los demás requisitos legales relacionados con la identidad de litigantes y de los fundamentos aplicados o similitud de sus situaciones, por cuanto que son distintos los actores en uno y otro pleito, y se aprecia una diferencia básica en los fundamentos, toda vez que, en el caso de la sentencia recurrida, la mer-

cancia fué descargada en España y declarada en la Aduana de X. después de la publicación del Decreto de 7 de abril de 1960, que modificó algunas partidas arancelarias, mientras que, en el caso de la sentencia comparada, la mayor parte de la mercancía importada había sido ya descargada y declarada ante la Aduana de H. con anterioridad a la vigencia del expresado Decreto» (*Sentencia de 15 de junio de 1963*).

7. Sanciones.

Expediente que se califica de ocultación.

«Por el representante de la Administración y al amparo del artículo 101 de la Ley jurisdiccional, se formula el presente recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley.

Se trata sólo de determinar en estas actuaciones si el expediente a que dió lugar el acta levantada al contribuyente por el servicio de la Inspección, y aceptada por aquél (acta modelo 14), debe ser calificada de defraudación, y en consecuencia, corresponde la imposición de una multa del 100 por 100 de la cuota liquidada, como estimó el Tribunal Económico-administrativo Provincial, o la que consideró el Tribunal de lo Contencioso; al calificarlo solamente de ocultación.

Aparte del carácter eminentemente subjetivo de la sanción que se impone, como ocurre con aquellos casos de naturaleza punitiva en todos los órdenes y, por consiguiente, también en el aspecto fiscal, circunstancia que parece impropia en su estudio y resolución por un recurso de doctrina, donde necesariamente es preciso apartarse de los motivos especiales y particularísimos que pudieran haber sido apreciados por el Tribunal de instancia, sin posible generalización, es lo cierto que la doctrina mantenida por el mismo no se aparta del criterio seguido por esta Sala en reiteradas sentencias, donde, interpretando y aplicando expresamente la calificación de los expedientes, se modificó la sanción impuesta a la vista de los elementos integrantes de las actuaciones y al haber aceptado el contribuyente la acción inspectora que le invita a rectificar voluntariamente su situación contributiva, sin imposibilitar que la Administración conozca sus verdaderas obligaciones tributarias y los bienes que han de tributar, aun cuando, por aplicación de módulos de rentabilidad distintos, conduzcan a la apreciación de unos rendimientos diferentes a los declarados.

Esto sentado en términos generales, se acenétúa de un modo manifiesto en la Contribución sobre la Renta, que por su propia naturaleza y en atención a la modificación sufrida por la reforma del año 1954, introduce los signos externos de rentas consumidas o percibidas como medio indicario para la determinación de las supuestas rentas imponibles y conduce al legislador, de acuerdo con las modernas doctrinas tributarias y con posterioridad a la Ley de Reforma del Servicio de Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, a determinar un trato más favorable en orden a la calificación de los expedientes en materia de Contribución sobre la Renta, pues aunque en el artículo 32 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 se haga referencia a la Ley de 1952, es lo cierto que después, en el ar-

título 33, dispone, de manera terminante, que «no se considerará nunca como defraudación la diferencia que eventualmente exista entre la renta estimada directamente, con arreglo a los artículos 5.º al 17 de esta Ley, ambos inclusive, y la que resulta de la aplicación de los signos externos, siempre que éstos hubieran sido declarados exactamente y en plazo legal por el contribuyente.

Cualquiera que sea la interpretación que quiera dársele al citado precepto, lo que es evidente es que marca una distinción palpable en aquellos casos en que se declararon en forma correcta los signos externos, y cuando, como ocurre en el caso de autos, por lo menos así se hace constar en las actuaciones, y sobre ese hecho se funda la doctrina mantenida por el Tribunal inferior, la liquidación provisional se giró a base de signos externos, dando después una mayor estimación directa las diligencias del servicio de la inspección, que es la que precisamente acepta el contribuyente, ello no puede ser causa de sancionarlo con la máxima de las penalidades, como es la de defraudación, imponiendo el 100 por 100 de las cuotas liquidadas, criterio que llevó, sin duda, y con evidente acierto, al Tribunal Provincial de ... a estimar la calificación del expediente como de ocultación y dentro de los términos establecidos por la Ley» (*Sentencia de 13 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Contribución territorial rústica.*

Los terrenos que no pueden ser cultivados no están sujetos a la contribución.

«La cuestión planteada en el presente recurso se contrae a determinar si la Sociedad demandante, X. X., S. A., viene o no obligada al pago de la Contribución territorial rústica por la finca denominado Z. Z. —sita en término municipal de ..., provincia de ...— en el plazo comprendido entre noviembre de 1954 y el día 11 de abril de 1958, período durante el cual estuvo totalmente ocupada por el Patrimonio Forestal del Estado para proceder a su repoblación.

Documentalmente se acredita en las actuaciones que la expresada finca «fue ocupada en su totalidad por el Patrimonio Forestal del Estado en noviembre de 1954, para proceder a su repoblación forestal, no verificándose en dicho terreno de monte ningún aprovechamiento de pastos, leñas o caza», según se hace constar literalmente en la certificación (obrante al folio 4 de los autos) expedida por el Ingeniero de Montes de dicho Patrimonio.

La imposibilidad absoluta de obtener la Sociedad actora productividad alguna en el monte Z. Z. durante el plazo de noviembre de 1954 a 11 de abril de 1958, determina la no sujeción en el expresado período

a la Contribución territorial rústica, por cuanto —a tenor de la preceptiva legal sobre la materia— se exige esa tributación «sobre el producto líquido de los bienes inmuebles, del cultivo y de la ganadería», «sobre los terrenos que, con cultivo o sin él, se hallen destinados a recreo u ostentación», e incluso «sobre los no cultivados ni aprovechados en otra forma por sus dueños, pero que pueden serlo dándoles una aplicación igual o semejante a la que se dé a otros terrenos de la misma calidad en los respectivos pueblos»; en ninguno de cuyos conceptos puede estimarse incluido el monte cuestionado durante el tiempo que se ocupó por el Patrimonio Forestal del Estado, ya que ni rendía producto alguno, ni servía a fines recreativos, ni tampoco era susceptible de cultivo o de aprovechamiento, porque no era posible dar al terreno aplicación idéntica o similar a la de otros de la misma calidad en la comarca, por hallarse sometido en totalidad a preparativos y labores propios de la repoblación forestal, por virtud del convenio suscrito con el Estado; debiendo concluirse afirmando la no sujeción al tributo cuestionado del monte Z. Z. por las razones legales aducidas» (*Sentencia de 14 de marzo de 1963*).

2. Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.

A) Determinación de la base imponible.

A los representantes y expendedores de Tabacalera, S. A., no les es aplicable la deducción del 10 por 100 que se concede a los profesionales en concepto de seguro y previsión.

El Tribunal Supremo, fallando un recurso extraordinario de apelación interpuesto por el Abogado del Estado «en interés de la Ley», acepta el primer Considerando de la sentencia apelada, que dice así: El fondo del recurso se concreta en determinar si los representantes de Tabacalera, S. A., tienen derecho a que les sea deducido el 10 por 100 por seguro y previsión que autoriza la regla 34 de la Instrucción de 27 de enero de 1958, cuestión de diversa opinión entre las partes por la interpretación al concepto de «profesional», al no ser el mismo definido expresamente por la Ley de Utilidades».

Y sienta a continuación la siguiente doctrina:

«La sentencia contra la que se deduce el recurso extraordinario de apelación mantiene la doctrina de que los que califica de «Empleados expendedores de Tabacalera, S. A.», y otras veces de «representantes», llamados en la demanda «expendedores» y «administradores» subalternos de tabacos, tienen derecho a la deducción del 10 por 100 por el concepto de Seguro y previsión que autoriza la regla 34 de la Instrucción de 27 de enero de 1958, anulando la liquidación girada por la Administración de Rentas Públicas de X. por impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, y acordándose la devolución a la recurrente de la cantidad ingresada por aquella liquidación.

La regla 33 de la Instrucción de referencia establece la forma de determinar o fijar la base en relación a determinadas actividades, que son precisamente las de la letra E) del artículo 1.º, y las letras D) y F) del artículo 5.º del Real Decreto de 15 de diciembre de 1927, mientras que

en la regla 34 se señala la aplicación de la base, pero con referencia a las demás profesiones, lo que implica una singularización respecto a la regla anterior, que de no valorarse así se llegaría a la absurda consecuencia de que la regla 34 carecería de finalidad y explicación, puesto que si se refiriera a las mismas actividades a que se alude en la 33, resultaba inútil, ya que hubiera sido suficiente incluir en ella, entre las deducciones, la que motiva este recurso.

La regla 33 se refiere, entre otros, a los representantes y expendedores de productos monopolizados, por ser éste concretamente el supuesto comprendido en la letra D) del artículo 5.º del Real Decreto de 15 de diciembre de 1927, con lo que resulta incuestionable que la regla 33 les es de aplicación a los efectos del Impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, no siendo aplicable, en cambio, a dicho personal la regla 34 de la Instrucción referida, porque si bien esta regla se refiere a los «propia-mente profesionales», no cabe comprender dentro de este concepto todos los señalados en la regla 33, ya que, como hemos dicho, de entenderlo así, era inútil aquella disposición, y por otra parte, hay que tener en cuenta que el Real Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927 comprendió en el mismo título 2.º un epígrafe general que se refiere a los sujetos de la imposición fiscal, pero concretándolos en la distinción entre «profesionales, empleados particulares y asimilados», lo cual determina la consecuencia de que no todos los sujetos de aquel Impuesto pueden calificarse de «profesionales» desde el punto de vista fiscal.

La Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, en su artículo 44, integró en un solo tributo con sustantividad propia la Contribución industrial y la tarifa 1.ª de la Contribución sobre Utilidades, disponiendo en el artículo 47 que los profesionales precisan, para el ejercicio de su actividad, una cuota fija o licencia, al mismo tiempo que perceptúa que anualmente se fijará a los profesionales la base íntegra de imposición con carácter obligatorio, mediante el régimen de evaluación global, preceptos que llevan a la conclusión de que cuando en el artículo 124 de la aludida Ley se autoriza al Ministro de Hacienda para conceder a los profesionales una nueva deducción hasta el máximo de un 10 por 100, en concepto de Seguro y Previsión, habrá que entender que esa deducción sólo puede ser aplicable a los que según la propia Ley merecen la consideración de profesionales, por concurrir en ellos la obligación de satisfacer la cuota fija o licencia y estar sometidos o sujetos al régimen de evaluación global.

Los profesionales referidos aparecen comprendidos en los epígrafes de las «Tarifas de cuotas de licencia fiscal del Impuesto sobre rendimiento de trabajo personal», de 27 de enero de 1958, con la consecuencia de que quien no figure en la expresada tarifa no merece la aludida calificación, según el concepto de la Ley de Reforma Tributaria de 1957, e Instrucción provisional de 27 de enero de 1958, en cuya regla 30, al referirse a los profesionales que han de satisfacer cuota de licencia, se considera como tales a los contribuyentes comprendidos en el apartado E) del artículo 1.º y A) del 5.º del tantas veces citado Decreto-Ley de 15 de diciembre

de 1927, añadiendo «y que figuren especialmente tarifados en las anexas a esta Instrucción».

A idéntica conclusión se llega si acudimos al precedente legal estricto de la regla 33 de la repetida Instrucción, y que aparece en el Decreto de 22 de diciembre de 1950, que fija las normas para determinar las bases impositivas por la tarifa 1.^a de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, en el apartado E) del artículo 1.º y en los A), D) y F) del artículo 5.º del repetido Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927. La regla 34, en cambio, responde a la autorización concedida al Ministerio de Hacienda en el artículo 124 de la Ley de Reforma Tributaria de 1957 para conceder a los profesionales la deducción para la fijación de base imponible del Impuesto sobre el trabajo personal, de un 10 por 100 en concepto de Seguro y Previsión, con lo que es forzoso llegar a la conclusión de que no cabe aplicar tal deducción a los contribuyentes del apartado D) del artículo 5.º del citado Decreto-Ley de 1927, concretamente en el caso que nos ocupa, a los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, como ocurre con los de la Tabacalera, S. A.» (*Sentencia de 28 de mayo de 1963*).

B) Exenciones.

Momento en que debe entenderse concedida la exención a un titular de familia numerosa que causa baja en el servicio activo.

«La única cuestión planteada en este recurso y, por consiguiente, la que ha de ser objeto de decisión, es determinar si el beneficio de exención total del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, que como titular de familia numerosa le corresponde al actor, debe serle concedido desde el día 1 de noviembre de 1959, fecha desde la que debe cobrar haberes pasivos, o desde 1 de enero de 1961, correspondiente al mes siguiente a la fecha en que el actor presentó su instancia solicitando la exención.

El recurrente, según se acredita con documento que obra unido a los autos, con anterioridad a causar baja en el servicio activo y pasar a la situación de retirado, tenía concedida la exención total, la cual, según los términos literales del acuerdo, tendría validez mientras se hallase en posesión del título de familia numerosa por sucesivas renovaciones, y los ingresos no pasaran los topes fijados en el artículo 2.º del Decreto-Ley de 7 de diciembre de 1951.

Si ciertamente la disposición transitoria 2.^a de la Orden de 28 de marzo de 1960 impone la presentación de instancias para disfrutar de los beneficios fiscales a partir de la fecha en que se soliciten, aun en el supuesto de que al amparo de la legislación anterior tuvieran concedidas la exención o reducción correspondientes, es preciso tener en cuenta en el caso que nos ocupa que esta disposición no podría tener carácter retroactivo con referencia a los haberes pasivos anteriores a su fecha, ni era posible que el interesado cumpliera los requisitos que establece en su artículo 4.º, que impone al presentar la solicitud el detalle concreto y circunstanciado de los ingresos anuales para los que se pretende la exención

del Impuesto, y que el recurrente no podía conocer hasta que la Administración señaló los haberes pasivos, lo que, por exigencias sin duda de la tramitación, se demoró por un plazo superior a un año.

No pudiendo, pues, ser imputable al recurrente no haber presentado la solicitud antes de la fecha en que se concretaron sus haberes pasivos, y gozando de exención hasta el 30 de abril de 1960, sin necesidad de nuevo acto administrativo, conforme a la disposición transitoria 1.ª de la Orden aludida, no cabe hacer gravitar las consecuencias de la demora en la fijación de sus derechos pasivos sobre el interesado, porque ello determinaría la consecuencia de que, pese a haber cumplido lo que le incumbía, gozaba de exención cuando percibía haberes superiores, y no después de retirado con emolumentos más modestos.

A mayor abundamiento, tanto si los haberes cuya exención de derecho se pretende corresponden a fecha anterior a la vigencia de la Orden repetida, como si se valora el reconocimiento por la Administración dentro del ejercicio económico de 1961, ha de llegarse a la conclusión de que debe ser estimado el recurso, porque en el primer caso no sería de aplicación estricta la Orden de 28 de marzo de 1960, sino la legislación anterior, y en el segundo, a los efectos de la exención, los aludidos haberes deben considerarse como utilidades del año 1961, dentro de cuyo plazo había sido solicitada la repetida exención» (*Sentencia de 18 de mayo de 1963*).

3. *Impuesto industrial. Cuota por beneficios.*

Determinación de la base imponible.

a) Supuesto de recurso de un Comisionado contra la fijación por una Junta de Evaluación Global de los índices de corrección.

«El presente recurso se contrae a que se declare que no es conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 16 de febrero de 1961, que ratificó el del Provincial que declaraba su incompetencia para conocer y resolver sobre la reclamación planteada. Se pretende fundar dicha ilegalidad: A) En que el Jurado no otorgó al recurrente más que un trámite de vista y alegaciones cuando, a su juicio, debió hacerlo tantas veces como fueran precisas hasta conocer los informes de los demás comisionados, y al resolverse denegando esta petición, se vició —dice— de nulidad la actuación del organismo; B) Al acudir a la vía económico-administrativa contra aquel acuerdo y resolver el Tribunal Provincial sin practicar el trámite de alegaciones, vició también su actuación; por lo que, alternativamente, solicita o la declaración de nulidad de la resolución del Jurado, o, en su caso, la del Tribunal Provincial, confirmada por el Central, que rechazó sus pretensiones como comisionado.

Para resolver sobre las cuestiones planteadas ha de adelantarse que el recurrente actuó en la Junta de Evaluación Global del Impuesto Industrial, Cuota de Beneficios, actividad «Comercio Exterior de Combustibles Sólidos y Líquidos», en el concepto de «Comisionado», que discrepó del acuerdo de dicha Junta en cuanto a los índices correctores para el

reparto de la cifra de evaluación global, y haciendo uso del derecho que en tal concepto de miembro de la Junta le otorgaba la regla 20 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, presentó recurso por medio de escrito, en el que expresa que lo hace como comisionado, y al amparo de dicha regla 20, al tiempo que acompañaba otro haciendo prolijas alegaciones para combatir el acuerdo mayoritario de la Junta (folios 9 y 10 del expediente), lo que no impidió que se le otorgase un plazo de quince días para examinar las actuaciones y hacer nuevas alegaciones, cuyo trámite fué utilizado por medio de escrito (folio 16), ratificando las anteriores, pero solicitando que a medida que la Ponencia y los comisionados fuesen informando al Jurado, se le dieran nuevas y sucesivas audiencias, lo que le fué denegado, y al hacerlo así, el Jurado no sólo cumplió lo dispuesto en el párrafo 3.º de la regla 20, sino que al darle dos ocasiones para hacer sus alegaciones, rebasó las garantías procesales, porque en dicho precepto se establece que «en el escrito de interposición se harán las alegaciones» y el Jurado resolverá «sin otro trámite», «sin que contra sus acuerdos puedan interponerse recursos de ninguna clase, ni el contencioso-administrativo», y el que para su ilustración y mejor conocimiento emitan informe otros comisionados, no obliga al Jurado a otorgar una serie de trámites de audiencia al Vocal discrepante, que la Ley no prevé, lo que determina a declarar la improcedencia de la nulidad interesada por el recurrente en el primero de sus pedimentos.

Lo anteriormente expuesto prejuzga y abona la procedencia de desestimar la segunda de las alegaciones, porque si contra la resolución del Jurado desestimando el recurso de un comisionado no se dan otros de especie alguna, ni el contencioso-administrativo, se ajusta a Derecho el acuerdo del Tribunal Provincial, que, haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 5.º del Reglamento por el que se rige la jurisdicción económico-administrativa, de 26 de noviembre de 1959, resolvió de plano abstenerse de conocer, siendo como era manifiesta su falta de competencia, a tenor de la regla 20 de la Instrucción del Impuesto, ya aludida, y mucho más que el comisionado, al hacer su reclamación ante aquella jurisdicción, lo hizo con manifiesta desviación procesal, ya que interpone el recurso en nombre de la entidad contra un acuerdo recaído en recurso interpuesto como «Comisionado», y lo que es más extraño, se dice que se impugnará una liquidación inexistente y se acompaña fotocopia del acuerdo del Jurado, que en nada se relaciona con la supuesta liquidación, para así procurar tener acceso a la jurisdicción, conducta que se reitera en ésta, ya que en el escrito de interposición de este recurso se silencia la personalidad con que se quiere al fin comparecer, que es la de comisionado, para luego ostentarla a lo largo del presente y hacer sus peticiones en concepto de tal y no como contribuyente, como podía hacer creer el escrito y poder utilizarla para la interposición, para así procurarse el acceso jurisdiccional.

Tal proceder, tendente a provocar una inútil actuación de ambas jurisdicciones, al utilizar en el proceso una u otra personalidad, según convenía a sus fines, produciendo confusión que permitiese utilizar recurso que la Ley no autoriza, y haciéndolo en momento de gran relevancia

procesal, lo que supone una temeridad y mala fe, que incide en lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley de la jurisdicción y obliga a la Sala a imponer al recurrente la sanción del pago de costas causadas» (*Sentencia de 1 de abril de 1963*).

b) Inexistencia de supuestos vicios de procedimiento en la imputación individual de la base imponible.

El Tribunal Supremo confirma la sentencia apelada, aceptando en lo sustancial sus Considerandos, que son éstos :

«Aunque bien es verdad que en el escrito formulando el recurso que ha motivado las presentes actuaciones, la parte recurrente formuló como fundamentos del mismo no sólo aquellos vicios que juzgó esenciales del expediente administrativo, sino la desigualdad que a su juicio implicaba el agravio comparativo, base de dicho recurso, y a tal fin, pretendiendo fundamentar la nulidad de los índices de corrección fijados, expuso aquellas diferencias con otras dos Empresas sujetas al mismo tributo, no pueden ser ponderadas las mismas, por implicar cuestiones de hecho, que han de ser apreciadas, primero, por la Junta de Evaluación, y luego, por el Jurado de Estimación, que exceden del ámbito posible de esta jurisdicción, a tenor de lo prevenido en el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de Reforma Tributaria de 23 de diciembre de 1959, en relación con el apartado f) del artículo 40 de la privativa de esta jurisdicción, y así lo ha entendido la misma parte recurrente *in voce* en el acto de la vista, al limitar la esencia de su recurso a los vicios de procedimiento.

Tales pretendidos defectos procesales los estima cometidos por no haber sido presentados los correspondientes índices ante la Junta de Evaluación en la primera sesión celebrada en 10 de mayo de 1960; ni en el plazo concedido al efecto, sino con posterioridad, en la de 27 de diciembre del mismo año, en la que no figura, por otra parte, su aprobación; pero tales anomalías de tramitación no vician esencialmente el expediente, ya que en las reglas 16 y 17 de la Instrucción de 9 de enero de 1958, en que tales trámites se asientan, no se exigen los mismos como puntos fundamentales que, de no ser estrictamente cumplidos, determinen la nulidad de lo actuado; ni el momento de su presentación es posible reputarlo trascendental, a los fines perseguidos de lograr la individualización de las bases impositivas; y si bien no consta en la sesión de 27 de diciembre de 1960 mencionada que hubiese mediado aprobación expresa a la propuesta de los comisionados, hay que tener presente que ni siquiera el recurrente estima tal defecto como básico, sino como motivador de las «oportunas reservas»; y que hay que presuponer hecha tal aprobación, porque, con posterioridad, el mecanismo administrativo del impuesto continuó su curso y se confeccionaron los oportunos impresos del censo de los afectados por el mismo y cuotas señaladas a los interesados.

La alegación deducida de haberse causado indefensión con la falta de rigorismo en la aplicación de tales trámites en el expediente cae por su base con sólo tener presente que si se pretende hacer tal argumentación basándose en no haber podido a su tiempo expresar, respecto a los índi-

ces de corrección, lo que estimase pertinente sobre el grado de productividad por obrero, mecanización, clase de artículos y producción en serie de su fábrica, elementos que sirvieron para fijar los índices de corrección, no cabe admitirla, pues en la fijación de tales conceptos, patrimonio de la actividad administrativa de los comisionados, no cabe entrar, pues, como queda dicho, encierran cuestiones de hecho vedadas en estos casos a esta jurisdicción; y si lo que se persigue es evidenciar que tales defectos de tramitación se causaron sin su posible intervención y meréndole, en definitiva, toda posible y eficaz defensa, habría que dejar sentado que los industriales afectados por el tributo tienen su representación genérica, con arreglo a la regla 9.ª de la Instrucción dicha, precisamente en las personas de los comisionados, quienes dentro de la Junta de Evaluación hacen llegar a la misma el resultado de sus estudios sobre las bases y su aplicación; y que, al permitirse al recurrente defender la pretendida trascendencia de tales infracciones dentro del recurso planteado y del previo ante el Jurado de Estimación, no es posible admitir una indefensión que, por tanto, no se ha dado.

La falta de fundamentación del acuerdo desestimatorio emitido por el Jurado de Estimación no puede surtir los efectos pretendidos, por cuanto tal organismo emite su resolución en conciencia, por lo que no es de aplicación el artículo 93, 2.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, y, por otra parte, el informe de la Ponencia de dicho Jurado fué suficientemente explícito para ver a las claras las razones que tuvo dicho organismo para una desestimación de plano, de la que ya se habla como posible, en algunos casos desestimatorios, en el párrafo 3.º del artículo 19 de la Ley de Reforma Tributaria citada.

Por las razones apuntadas no cabe estimar el recurso planteado, no dándose méritos bastantes para hacer expresa condena de costas» (*Sentencia de 9 de mayo de 1963*).

c) Inexistencia de supuestos vicios de procedimiento en la actuación de la Junta de Evaluación Global.

El Tribunal Supremo, al confirmar la sentencia apelada, acepta sus Considerandos, en el segundo de los cuales se contiene la siguiente doctrina:

«El recurrente alega una serie de infracciones de procedimiento en la actuación de la Junta de Evaluación Global, como son el no haber sido citados los comisionados para las sesiones, pero del expediente se desprende que los comisionados asistieron a la reunión de constitución de la Junta, de 22 de mayo, y a la de 4 de diciembre de 1959, referente a la notificación de índices y aprobación de la cifra de evaluación global, lo que demuestra que fueron citados, y en la otra sesión, celebrada el 19 de enero de 1960, se reunieron solamente los funcionarios de Hacienda, a quienes corresponde la aprobación de los índices presentados previamente por los comisionados y la distribución individual, según las reglas 16 y 23 de la Instrucción, que fué lo que se decidió en esta última sesión» (*Sentencia de 28 de mayo de 1963*).

d) *Configuración y alcance de los recursos de agravio absoluto y de agravio comparativo contra las bases imponibles fijadas por las Juntas de Evaluación Global.*

El Tribunal Supremo confirma la sentencia apelada y hace suya la amplia y detallada exposición que se contiene en los «Considerandos» de la misma, que son éstos:

«La inadmisibilidad alegada por el señor Abogado del Estado se funda por éste en dos distintos motivos, que son: A) el de que el recurrente debió acudir, al amparo de la regla 48 de la Instrucción y a través del recurso de agravio absoluto, ante la Administración de Rentas, y en su caso, contra la resolución de ésta, el Tribunal Económico-administrativo, fundando tal agravio en los mismos motivos que hoy emplea en esta jurisdicción (infracción de procedimiento por omisión de requisitos en la «notificación» de las bases que le habían asignado, e infracción de las reglas de la distribución al practicar las asignaciones individuales), y no cual hizo acudiendo ante el Jurado de Estimación en agravio comparativo sobre la cuantía de la base que le había sido fijada, ya que la resolución del Jurado sobre tal agravio comparativo es resolución sobre una cuestión de hecho, y contra la cual no cabe recurso alguno, ni aun el contencioso-administrativo; por lo que, dadas las alegaciones del recurrente, no es admisible el presente recurso, conforme al artículo 37 de la Ley de la jurisdicción, ya que las infracciones alegadas eran susceptibles de ulterior recurso ante la Administración de Rentas y Tribunal Económico, no usado por el contribuyente; y B) el que la cuestión de hecho resuelta por el Jurado fiscal sobre señalamiento de bases está dictada en virtud de una disposición legal que expresamente la excluye del conocimiento de la vía contencioso-administrativa, luego es inadmisibile el recurso en esta vía, conforme al apartado f) del artículo 40 de la Ley de la jurisdicción.

En relación con el primer motivo o fundamento de inadmisibilidad, es fácil ver que el mismo parte del principio de que, dadas las alegaciones en que se funda el presente contencioso (infracción de las normas de procedimiento y de las sustantivas para la asignación individual de las bases de imposición), las mismas debieron ser invocadas en su día por el recurrente para ejercitar el pertinente recurso de agravio absoluto ante la Administración de Rentas, conforme a la regla 48 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, y en su caso y contra la resolución de ésta, recurriendo ante el Tribunal Económico-administrativo, agotando así la vía administrativa y abriendo con ella el cauce de acceso a este recurso contencioso, en vez de hacer lo que hizo, de acudir en agravio comparativo ante el Jurado, impugnando la cuantía de la base que le había sido asignada. Y es fácil observar que el principio del que se arranca para fundar el primer motivo de inadmisibilidad supone entender que contra las infracciones referidas que se dicen cometidas por la Junta y en las que ahora se basa el presente recurso era precisamente el recurso por agravio absoluto el pertinente y no el comparativo, empleado por el recurrente; pero tal principio no era cierto de una manera absoluta, ya que si se

observa con detenimiento, aparece que tanto la primera infracción denunciada, o sea, la omisión de requisitos en la «notificación», como la segunda, es decir, la consistente en la inobservancia de las reglas 16 y 17 de la Instrucción de febrero de 1958, hacen referencia indiscutiblemente al quebrantamiento de normas de actuación integradas en el cuadro de las que constituyen la mecánica determinante de asignación de las repetidas bases individuales; por ello, y con arreglo al concepto que en nuestro Derecho actual se tiene después de la Ley de 26 de diciembre de 1957 de ambos agravios, en que el «absoluto» es, como se dice en el apartado 8.º de la Circular de 25 de junio de 1960 —siguiendo el precepto del artículo 35 de la Ley de 23 de diciembre de 1957—, el que puede fundamentarse únicamente en que la base imputada individualmente por la Junta en régimen de evaluación global es superior a la que resultaría procedente por aplicación estricta de las normas ordinarias reguladoras del Impuesto correspondiente, y el «comparativo» lo es, según el apartado 4.º de tal Circular, el 3.º de la Orden de 30 de octubre de 1958 y el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, el que se funda: en que la cifra asignada al recurrente es superior a la asignada a otro u otros contribuyentes evaluados en la misma Junta, o en la aplicación indebida de los índices básicos y de corrección para imputación individual del beneficio global, o de las reglas de distribución; es evidente que las infracciones alegadas como fundamento del recurso, al ser, como ya queda dicho, infracciones de normas integradoras de la mecánica de las asignaciones de bases individuales, y por tanto, como de indiscutible repercusión en la fijación de dichas bases y su cuantía, encajan de lleno en los supuestos constitutivos del «absoluto», ya que, aparte de cuanto queda expuesto, es claro que en el agravio «absoluto», tal y como queda concebido en nuestro actual Derecho (al no ser en rigor otra cosa que el agravio por «exceso fiscal» del apartado C) de la base 39 de la Ordenación de la Contribución Industrial del año 26), no cabe encuadrar, a no ser que se haga forzando lo que es su natural y exclusivo ámbito, infracciones como las que ahora nos ocupan; y, en cambio, y sin necesidad de forzar las cosas, se aprecia que, dadas las dos facetas que hoy presenta en nuestro actual Derecho el agravio «comparativo», de «comparativo *strictu sensu*», que es el «clásico» fundado en la comparación entre la base asignada al recurrente con la asignada a otro u otros, y de «comparativo» impropio, o fundado en aplicación indebida de los índices o reglas de distribución, donde naturalmente encajan aquéllas es en el recurso de agravios «comparativo», y precisamente a través de esa su segunda faceta que hemos denominado de «comparativo» impropio.

Luego de lo expuesto (y dejando aparte y para tratar posteriormente, en relación con la segunda causa de inadmisibilidad, la cuestión de si la resolución del Jurado es recurrible o no ante esta jurisdicción) aparece claramente que la resolución recurrida, en cuanto que, según el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, no es susceptible de otro recurso que el contencioso-administrativo, tiene abierto, conforme al artículo 37 de la Ley reguladora de la jurisdicción, el acceso a la vía contencioso-administrativa. En definitiva, no se da el primero

de los motivos, que como fundamento de la inadmisibilidad del recurso invocaba en la contestación el señor Abogado del Estado.

En relación con la segunda causa de inadmisibilidad, nos encontramos que, conforme establece el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, al decir que «de los recursos contra las bases impositivas fijadas en régimen de evaluación global por aplicación indebida de las reglas de distribución o de agravio comparativo conocerá el Jurado Fiscal, cuyas decisiones podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, salvo en el caso de que se refieran a cuestiones de hecho suscitadas en el recurso comparativo», aparece: Primero. Que ya tal artículo recoge indiscutiblemente las dos facetas que hoy comprende el agravio comparativo, al referirse a los recursos por aplicación indebida de las reglas de distribución (comparativo impropio) o de agravio comparativo (comparativo *strictu sensu*), pues, naturalmente, dado el concepto que nuestro actual Derecho tiene del agravio absoluto y del comparativo, y por cuanto hemos dicho en el anterior Considerando, la aplicación indebida de las reglas de distribución sólo pueden encajar en el recurso comparativo, y concretamente en su faceta de comparativo impropio o amplio; Segundo. Que de la existencia de esa doble faceta en el agravio comparativo se desprende una consecuencia de gran trascendencia, cual es la de que así como en el comparativo *strictu sensu* y en cuanto sólo se refiere a resolver sobre sí, a un contribuyente le han señalado una base excesiva en relación con la asignación a otro u otros, sobre lo que se resuelve es sobre una simple cuestión de hechos y en función tan sólo de un juicio de conciencia del Jurado, en el comparativo impropio o amplio, en el que su contenido está constituido por la determinación de si «se han aplicado indebidamente las reglas de distribución», la resolución del Jurado, en cuanto que es fruto, no de un mero juicio comparativo entre los hechos, sino de un juicio basado en una interpretación de reglas (no se puede resolver sobre la indebida aplicación de las reglas sin una interpretación de las mismas), tiene —no obstante estar dado por Jurado— un contenido jurídico, por ello es natural que el legislador conceda contra las resoluciones del Jurado dictadas en agravio comparativo fundado en aplicación indebida de las reglas de distribución, el recurso contencioso, y no lo concede, en cambio, en las resoluciones dictadas en recurso de agravio comparativo, fundado en la comparación de la cuota asignada al contribuyente con la asignada a otro.

Y al interpretar, una vez sentado lo precedente, el párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, se llega a la conclusión, y así se desprende claramente del mismo al decir, refiriéndose a las resoluciones del Jurado, que «podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, salvo en el caso de que se refieran a cuestiones de hecho suscitadas en el recurso de agravio comparativo: Primero. Que las resoluciones dictadas por el Jurado en recurso de agravio comparativo por infracción de las reglas de distribución son susceptibles de recurso contencioso; y Segundo. Y ésta es la excepción a lo anterior, que las resoluciones dictadas por el Jurado en agravio comparativo, fundado en com-

paración de la base asignada al recurrente con la asignada a otro u otros, no son recurribles en lo contencioso. Luego la determinación en cada caso concreto de si es o no recurrible la resolución dictada por el Jurado en recurso de agravio comparativo, habrá de hacerse en función de cuál sea el fundamento de tal agravio; y si lo es «la indebida aplicación de las reglas de distribución», el contencioso se da, y si, por el contrario, se funda en comparación de cuotas, el contencioso no se da. Así, pues, y refiriéndose ya al caso de autos que nos ocupa, al examinar tanto el escrito de fecha 4 de febrero de 1961, interponiendo el recurso de agravios, como el en que se formulan las alegaciones, de fecha 14 de marzo del mismo año, aparece de manera clarísima, incluso por los términos literales del suplico de ambos escritos, al decir «razones de hecho» en el primero y «razones de hecho y equidad» en el segundo, y sobre todo del contenido de dichos escritos, que tal agravio comparativo se funda exclusivamente en un hecho, el de que la base fijada al recurrente resulta excesiva en relación con la fijada a otros contribuyentes por la Junta, y se resuelve también exclusivamente sobre tal hecho, es decir, estamos ante el agravio que hemos designado con la denominación de comparativo *strictu sensu*, y por ello, y con arreglo a cuanto hemos expuesto, comprendido de lleno en la excepción final del párrafo 2.º del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, y, por tanto, la resolución en él dictada y ahora recurrida no es susceptible de recurso contencioso-administrativo, y se impone, en su virtud, de conformidad con lo dispuesto en el apartado f) del artículo 40 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, la inadmisibilidad del mismo, y sin que sea ya necesario ni posible entrar en consideraciones sobre las alegaciones de la demanda» (*Sentencia de 5 de junio de 1963*).

4. Impuesto sobre Sociedades.

A) Exenciones.

a) Solicitud de exención por el concepto de «Fondo de previsión para inversiones».

«Por lo que se refiere a la tesis de la representación de la Administración de que la solicitud de la exención debiera interesarse del Ministerio de Hacienda, quien, a propuesta de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, adoptaría el acuerdo precedente, conforme al párrafo último de la regla 2.ª de la Orden de 12 de marzo de 1958, en relación con el artículo 97 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, es preciso destacar que aunque, efectivamente, la entidad reclamante no sólo produce energía eléctrica, sino que la vende, según resulta de certificación obrante en los autos, es necesario tener en cuenta que el concepto de «varias actividades» debe ser relacionado con el de diferentes rendimientos, por la razón de que en la citada regla 2.ª se impone que en la solicitud se concreten por separado «los rendimientos de las distintas actividades», lo cual implica que los supuestos que imponen la solicitud al Ministerio de Hacienda son los que se refieren a entidades calificadas de naturaleza mixta, por dedicarse a varias actividades, pero también con

diferentes rendimientos, y como quiera que en el caso presente no consta la concurrencia de este dato, es forzoso llegar a la conclusión de que la decisión sobre exención de tributación por el concepto de fondo de previsión para inversiones era en este caso concreto de la competencia del órgano de quien fué solicitada, y, por consiguiente, no cabe admitir el punto de vista de la Administración demandada, en lo que respecta a que la solicitud de exención no ha sido objeto de decisión por parte del órgano competente» (*Sentencia de 6 de abril de 1963*).

b) Alcance de la exención por «Fondo de previsión para inversiones».

«Es preciso tener en cuenta, como se dice en el acuerdo recurrido, lo dispuesto por el artículo 98 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y el párrafo 1.º del número 3 de la Orden de 12 de marzo de 1958, es decir, que la exención se aplicará a las asignaciones que en cada ejercicio se destinen a la indicada previsión, hasta el límite del 50 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, lo que supone efectivamente que las asignaciones han de hacerse con cargo a los beneficios del ejercicio en que se pretende su deducción.

La exención para inversiones ha de relacionarse necesariamente con carácter exclusivo sobre los beneficios de que pueda disponer voluntariamente la entidad, pero siempre con el requisito de concretarse al ejercicio correspondiente, siendo el propio demandante quien en el segundo de los hechos de la demanda reconoce que «la exención se aplica a las asignaciones que en el ejercicio se destinan a la función para inversiones hasta el 50 por 100 de la parte de beneficios obtenidos en el mismo ejercicio, en unión del remanente anterior», remanente que, valórese como se quiera, siempre resultará que no se acomoda a los principios expuestos en el apartado anterior, que se ajustan al de incomunicabilidad de los distintos ejercicios.

Faltando el requisito básico y fundamental de tratarse de beneficio «del mismo período», es forzoso llegar a la conclusión de ser perfectamente correcta la liquidación impugnada, ya que únicamente puede ser objeto de exacción la parte de beneficios del año de 1958, de acuerdo con la regla 24 de la Instrucción provisional de 13 de mayo de 1958, ya que para colcular el beneficio del referido período era preciso deducir el remanente de ejercicios anteriores, y sin que sea posible en este aspecto aceptar la tesis del recurrente, que desborda los límites incluso de una interpretación extensiva, que, como es sabido, carece de posibilidades de ser tenida en cuenta en la órbita del llamado Derecho fiscal» (*Sentencia de 6 de abril de 1963*).

c) Para gozar de la exención tributaria concedida a las Cooperativas del Campo por la Ley de 2 de enero de 1942, se requiere el cumplimiento en términos absolutos de los fines esenciales asignados por su carácter.

«Si bien la Cooperativa recurrente fué calificada como «Cooperativa del Campo» por el Ministerio de Trabajo e inscrita en su Registro oficial

con el número 2.622, y a las de dicha clase que se constituyan de acuerdo con las formalidades de Ley de 2 de enero de 1942 se les concede —por el artículo 31 de esta Ley—, entre otras, la exención de la Contribución de Utilidades, es indudable que para el disfrute de los beneficios fiscales otorgados será preciso que cumplan de modo absoluto los fines esenciales asignados por su carácter, debiendo resaltarse en tal sentido la definición de Sociedad Cooperativa que se contiene en el artículo 1.º de su Ley fundamental citada: «reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a aunar sus esfuerzos con capital variable y sin ánimo de lucro, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social...», con sometimiento expreso a las disposiciones de dicha Ley, para cuya debida aplicación se dictó el Reglamento de 11 de noviembre de 1943, y también para regulación fiscal de las Cooperativas fueron promulgadas la Orden de 27 de enero de 1948 y el Decreto de 9 de abril de 1954, ambos emanados del Ministerio de Hacienda, a cuya exclusiva competencia se atribuye por el número 3.º de la mentada Orden la decisión en la vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia.

Por imperativo del número 4.º de la tan repetida Orden ministerial se constituyó en dicho Departamento una Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, con función primordial de informar preceptivamente: a) En los expedientes sobre concesión de exenciones y ventajas fiscales a las Sociedades Cooperativas; b) En todas las cuestiones que se susciten sobre interpretación de las disposiciones fiscales relativas a las Sociedades Cooperativas; c) En la privación, suspensión o limitación de exenciones y ventajas fiscales a las Cooperativas que se demuestre actúen con desviación de su naturaleza y fines, atribuyendo el número 5.º a las Entidades Cooperativas en los expedientes de inspección que les fuesen instruidos la facultad de solicitar en escrito razonado que se someta el caso al previo informe de la Junta Consultiva; y disponiendo, por último, el número 6.º que «las Sociedades Cooperativas exentas presentarán anualmente en las Administraciones de Rentas Públicas los documentos exigidos para la liquidación de los impuestos de cuyo pago estuvieran relevados, con el fin de que por los funcionarios de la Inspección se comprueben las características y condiciones en que desenvuelven las actividades y al objeto de que si en vista de éstos ofreciere duda la pertinencia de mantener la exención, se eleven dichos documentos, con la información que en cada caso proceda, a la superior consideración de la Junta Consultiva a que se hace referencia en los números anteriores»; preceptiva que recoge el Decreto de 9 de abril de 1954, que, según su Exposición de Motivos, trata de armonizar, con absoluto respeto a las normas legales vigentes, los intereses de la Hacienda y los de las Cooperativas; habiéndose reconocido la virtual legalidad de la Orden y Decreto mentados como complementarios de la Ley de 2 de enero de 1942 en la sentencia dictada por esta Sala con fecha 18 de junio de 1958, por la que fueron anuladas las actuaciones del presente recurso, que indebidamente se iniciaron en la vía económico-administrativa.

La Cooperativa recurrente no cumplió la obligación exigida por el número 6.º de la Orden de 27 de enero de 1948, y al practicarle visita la Inspección de Hacienda con fecha 22 de junio de 1950, pudo comprobarse que sus actividades no se adaptaban al fin cooperativista, por cuanto su contabilidad reflejaba la efectividad de elevadas ganancias, en la cuantía que dejamos expresada, lo que, evidenciando un manifiesto lucro, motivó el pase de las actuaciones inspectoras a la Administración de Rentas Públicas con propuesta de liquidación por tarifas 2.ª y 3.ª de la Contribución de Utilidades; solicitándose entonces por la hoy demandante, al amparo de lo establecido en el número 5.º de la Orden de 27 de enero de 1948, el preceptivo informe de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, que lo emitió expresando literalmente: «Que aun calificada la entidad de que se trata por el Ministerio de Trabajo como Cooperativa del Campo, la circunstancia de poder formar parte de ella, según sus Estatutos, todas aquellas personas naturales dedicadas a la producción avícola de carácter industrial —sean o no agricultores o ganaderos, puesto que en ellas no se establece tal limitación— impide a dicha entidad gozar de los beneficios fiscales a que hace referencia la Orden ministerial de 27 de enero de 1948 y el Decreto de 9 de abril de 1954, ya que constituye una Asociación patronal para la compra en común de los elementos necesarios para el ejercicio de una actividad lucrativa distinta de la derivada o aneja a una explotación agrícola propiamente dicha, comprendida por su singularidad en epígrafe especial dentro de las tarifas de la Contribución Industrial, según Orden de 27 de mayo de 1947»; dictamen que, plenamente acorde a las actividades ejercidas por la demandante, sirvió de fundamento al Ministerio de Hacienda para pronunciarse denegando las exenciones pretendidas en la Orden de 22 de diciembre de 1961, que ratifica en la de 6 de marzo de 1962, al denegar el recurso de reposición, resoluciones combatidas en el presente recurso.

La argumentación actora se apoya esencialmente en que las exenciones discutidas le alcanzan por el simple hecho de haber sido calificada como Cooperativa del Campo, arguyendo que al serle denegadas por el Ministerio de Hacienda, éste resolvió en las Ordenes recurridas contrariando un estado de Derecho creado a favor de la recurrente por un acto de la Administración firme y subsistente, invocando en forma alternativa la procedencia de revocar dichas Ordenes, a virtud de la irretroactividad de los preceptos aplicados que se contienen en la Orden de 27 de enero de 1948 y el Decreto de 1954; siendo inadmisibles tales argumentos, por cuanto la Cooperativa Comarcal de Avicultura de X., desviándose de sus peculiares funciones, desarrolló actividades diáfana-mente lucrativas, según acreditan las diligencias practicadas en el expediente originario, lo que determinó que el Ministerio de Hacienda, usando de privativas atribuciones que legalmente se le confieren —como dejamos expresado—, denegase las exenciones pretendidas, que en ningún momento podía disfrutar desde su constitución en 1945, por el constante incumplimiento de los fines asignados por la Ley; resultando inoperante lo que se arguye con respecto a irretroactividad de la pre-

ceptiva aplicada, porque la Administración, como acertadamente expresa la Orden denegatoria del recurso de reposición, recobra su imperio para exigir todas las cuotas debidas como resultado de la acción iniciada con el descubrimiento de los hechos tributarios merced al acta de la Inspección iniciadora del expediente» (*Sentencia de 22 de mayo de 1963*).

B) Liquidación.

Anuladas unas liquidaciones por error de hecho, los supuestos fácticos que las motivaron, en cuanto no se relacionen con ese error, deben ser tenidos en cuenta al practicar la nueva liquidación.

«Para concretar la cuestión controvertida es indispensable referirse a los términos en que se formula el *petitum*, en el que se postula «se dicte sentencia por la que anulándose el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central combatido, se revoque la liquidación girada con fecha 7 de junio de 1957, y se declare la procedencia de sustituirla por otra conforme a la propuesta por la Inspección, como consecuencia de su acta de 11 de diciembre de 1948, con devolución de las 644.307,16 pesetas ingresadas indebidamente.

Según resulta, pues, de la súplica que se transcribe, la pretensión deducida gira en torno a la liquidación practicada, en relación a los datos de hecho que figuran en el proceso, con la pretensión de sustituirla por otra, que para ser valorada como ajustada a Derecho habría de deducirse necesariamente de los antecedentes y elementos de juicio incorporados a las actuaciones.

Por lo que se refiere a la licitud o no de incorporar a la liquidación impugnada aquellos elementos que fueron aceptados por la Sociedad en actas y liquidaciones anteriores, ha de resolverse afirmativamente, porque una cosa es que la sentencia de 11 de diciembre de 1956 anulara las liquidaciones, y otra muy distinta que dicha nulidad se refiera a las actas originarias, pues lo único que se declaró judicialmente en este aspecto es, en definitiva, la ineficacia jurídica de las liquidaciones, con fundamento en un error de hecho, pero sin que tal concepto pueda equipararse a una inexistencia desde el punto de vista de la realidad de los supuestos fácticos que las motivaron, en el aspecto que no se relaciona con el aludido error, es decir, los datos de hecho consignados en aquellas actas con la conformidad de la entidad reclamante.

En lo que respecta a los conceptos tenidos en cuenta por la Administración para practicar la liquidación a que se refiere el acuerdo recurrido, es importante destacar que surgen de la constancia de los mismos en las actas de invitación primitivas, que en su día merecieron la conformidad de la Sociedad recurrente; de la aplicación del porcentaje del 95 por 100 como cifra relativa de negocios en España, determinada por la Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de mayo de 1944, y demás antecedentes que hay que estimar válidos y correctos, tanto desde el punto de vista de su intrínseca validez, como de la forma en que aparecen en el expediente, como consecuencia de las facultades reglamen-

tarias de la Administración, aparte del legal y obligatorio recargo a que se refiere la Ley de 28 de marzo de 1941.

Al haberse practicado la liquidación con las rectificaciones del porcentaje o cifra relativa de negocios, se ha cumplido con lo dispuesto en la sentencia de esta Sala de 11 de diciembre de 1956, ya citada, a la que es ajeno cualquier error de Derecho, como serían los de concepto, ya que su rectificación legal hubiera sido entonces imposible, pues no cabía la posibilidad de reclamar en vía económico-administrativa contra errores de Derecho transcurrido el plazo de quince días, y por ello, el único motivo de anulación aceptado por la Sala como fundamento de la resolución repetida fué la existencia de un error de hecho, en cuanto a la cifra de negocios operante en España, del que podía efectivamente conocer y conoció, puesto que el plazo era el de cinco años, conforme al artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo entonces vigente.

Apreciada la prueba practicada conforme a las normas de la sana crítica racional y lógica jurídica, se llega a la conclusión de que no cabe sustituir la liquidación impugnada por la propuesta por la Inspección, como consecuencia de su acta de 11 de diciembre de 1948, ya que tal pretensión aparece en pugna con los antecedentes que obran en el expediente, incluso con presunciones que se derivan de la certeza de unos hechos indiscutibles, como son el montante de beneficios aceptados por la Sociedad en los ejercicios objeto de controversia, en los que con un capital de 20.000 dólares, que al cambio de entonces suponían 191.000 pesetas, pueden cifrarse beneficios que en relación al mismo pueden calificarse de excepcionales, lo que hace inútil cualquier especulación sobre las consecuencias de unos posibles resultados que no se acreditan en otros países cuando el montante de negocios en aquellos lugares no pase del 5 por 100, a los efectos tributarios que en este proceso se discuten» (*Sentencia de 6 de abril de 1963*).

C) *Prescripción del crédito impositivo.*

Plazo de prescripción para revisar liquidaciones definitivas.

«Ambas partes están conformes en que las cuestiones que se suscitaban en el expediente administrativo han quedado concretadas en la presente vía contenciosa, exclusivamente, a decidir si se ha producido o no la *prescripción de la acción administrativa para la revisión de las cuotas por tarifa 3.ª de Utilidades del ejercicio 1954-55*.

A efectos del cómputo del plazo de prescripción, la cuestión planteada se reduce a determinar si la actuación previa de la Inspección, al levantar el acta de constatación de hechos de 27 de febrero de 1961, interrumpió o no la prescripción, en relación con el momento en que se inicia el período.

El plazo prescriptivo, a tenor del artículo 27 de la Ley de 22 de septiembre de 1922, es de cinco años, contados desde la fecha en que, con arreglo a los preceptos legales, se devenga la cuota, y plazo que, por lo demás, queda interrumpido por el ejercicio de la acción administrativa,

a tenor de lo preceptuado en el artículo 2.º del Real Decreto de 27 de octubre de 1924 y concordantes.

En el caso que nos ocupa es preciso tener en cuenta la fecha de la liquidación definitiva, cuya naturaleza de acto administrativo no puede ser puesta en duda, y por consiguiente, el plazo de cinco años ha de comenzar a contarse desde esa fecha, ya que, en último término, debe estimarse que la aludida liquidación interrumpió el tracto prescriptivo iniciado en el momento de devengarse la cuota al producirse la liquidación provisional, salvo que se llegara a la conclusión errónea de que la liquidación definitiva no implica una «actuación clara y directa de la Administración».

En lo que se refiere a la tesis de la recurrente de que el único acto interruptor respecto a liquidaciones definitivas es la Orden ministerial objeto del recurso, no puede ser admisible, ya que, conforme al texto literal del citado Decreto de 27 de octubre de 1924, la interrupción se produce por el ejercicio de la acción administrativa, sin que sea necesario, por consiguiente, que se trate de lo que el representante de la Administración califica de «verdaderos actos administrativos», sin duda porque cualquier actividad indubitada, conocida por el contribuyente, basta para producir la consecuencia aludida» (*Sentencia de 17 de junio de 1963*).

5. *Contribución general sobre la renta.*

A) *El recargo de viudez no puede ser referido al ejercicio en que se produce el óbito de la esposa.*

«Independientemente de que en el presente caso no se aprecie, con la relevancia prevista en la Ley, el requisito del grave daño que en conjunción con el error determinan el interés jurídico que condiciona la viabilidad de este recurso, el criterio sustentado por el Tribunal sentenciador debe ser mantenido, ya que una cosa es la situación personal del contribuyente, cuya mutación no se produce voluntariamente, y otra muy distinta aquellos supuestos en que juega la voluntad y, sobre todo, los que afectan al resultado económico, que ha de ser referido necesariamente al último día del ejercicio, según el texto literal de la Ley de 16 de diciembre de 1954.

Toda la argumentación de la representación de la Administración se polariza sustancialmente en torno a los aludidos resultados económicos que se resumen en el día 31 de diciembre de cada año, que son distintos de las situaciones personales, que no cabe identificar, sin disposición expresa, con las de carácter patrimonial, y toda vez que el «recargo» se debe en esta ocasión a un hecho lamentable y doloroso, consecuencia de una desgracia familiar, no debe identificarlo con la regulación legal referida a situaciones patrimoniales, cuando al iniciarse el ejercicio la situación personal era diferente de la que pueda aparecer a su terminación.

El hecho de que en la sentencia recurrida se haya desestimado la pretensión de que el «recargo» de viudez pueda ser referido al ejercicio

económico en que se produce el óbito de la esposa no cabe asimilarlo al supuesto del artículo 8.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, ya que de lo que se trata es pura y simplemente de la pertinencia o no de una consecuencia fiscal agravatoria que el cambio de estado civil pueda producir durante un período fiscal, sin que sea posible una interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente, entre otras razones, porque en materia de obligaciones y en caso de duda, es forzoso decidirse por la menos onerosa, todo ello independientemente de razones de equidad y de orden moral que conducen a la misma conclusión» (*Sentencia de 10 de junio de 1963. Sala 3.ª*).

B) *Supuestos de incompetencia del Jurado.*

a) *Para estimar si los beneficios declarados a efectos de contribución por tarifa 1.ª de Utilidades deben computarse o no a efectos de aquella contribución.*

«La competencia o incompetencia del Jurado Central de Contribución sobre la Renta para determinar si los beneficios declarados a efectos de la contribución de tarifa 1.ª de Utilidades deben estimarse o no, a efectos de aquella contribución, es una cuestión jurídica de la competencia de la jurisdicción económico-administrativa, sin que sea procedente la intervención del Jurado Central a este efecto, según resulta de reiteradísima jurisprudencia, pues no se trata de una mera discrepancia en cuanto a la fijación de bases, propia de la competencia del Jurado Central, sino que afecta a la interpretación de la regla 3.ª del número 2.º de la Orden de 24 de marzo de 1956» (*Sentencia de 2 de abril de 1963. Sala 3.ª*).

b) *Porque la Administración no ignora el periodo de la obtención del incremento patrimonial.*

«El artículo 9.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954 establece que los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados por adquisición a título oneroso sólo se computarán si guardan desproporción con la renta atribuida en los cuatro años anteriores al en que la adquisición tuviera lugar, y siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto, añadiéndose en el párrafo siguiente que «si el período o períodos de su obtención no fueren conocidos será el Jurado Central de Contribución sobre la Renta quien distribuirá aquellos ingresos en las anualidades que, atendiendo las circunstancias que concurren, considere más adecuadas a la realidad», y posteriormente la Orden de 17 de abril de 1956, que constituyó los Jurados Provinciales, dispone en el artículo 3.º que tendrán competencia para resolver, entre otras cuestiones, en el apartado d), «la distribución de los incrementos de patrimonio, cuando no fuera conocido el período de su obtención», deduciéndose claramente de esos preceptos que los Jurados conocerán solamente en los casos de incrementos de patrimonio cuando no pueda

determinarse concretamente el período de obtención de los mismos, es decir, la fecha o fechas en que aquellos bienes fueron adquiridos.

En el caso de autos queda acreditada la fecha de adquisición por el recurrente de los valores mobiliarios consignados por éste en sus declaraciones de los años 1954 y 1955, que constituyen el incremento patrimonial atribuido, y estando acreditado dicho extremo y de modo fehaciente con los certificados de diferentes establecimientos bancarios que figuran en las actuaciones, y en los que se hace constar que los citados valores proceden de entregas a metálico a través de cuentas bancarias, y por orden del padre del recurrente se reflejaron en los asientos correspondientes a los años de referencia, es indudable que no puede alegarse, como argumenta el Centro directivo en el acuerdo impugnado, que la Administración ignore en ese caso el período de la obtención del incremento patrimonial, y en consecuencia resulta patente que no concurren las circunstancias que previenen las normas citadas para la declaración de la competencia del expediente por el Jurado, al conocerse de un modo cierto la adquisición de los citados valores» (*Sentencia de 8 de junio de 1963. Sala 3.ª*).

C) *Supuestos de competencia del Jurado.*

a) *Por no registrar y justificar debidamente los ingresos y el gasto.*

«Del expediente resulta que al procederse a la comprobación de la declaración y mostrar su disconformidad la Inspección con los datos del apartado G) (explotaciones agrícolas) y requerir al contribuyente para aclararlos, no ofreció en absoluto ninguno referente a ingresos y gastos de la explotación.

El apartado E) del artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 atribuye competencia al Jurado para la determinación de bases imponibles a los contribuyentes que incumplieren sus obligaciones impuestas por el artículo 31, y entre ellas está la de registrar y justificar debidamente los ingresos y gastos que el contribuyente venga obligado a declarar, obligación totalmente incumplida por el recurrente, quien ni siquiera aporta documentos que le era fácil disponer, como es el modelo C-1, de entregas al Servicio Nacional del Trigo, y otros que, sin suponer una contabilidad técnica, evidenciaren que los datos de su declaración eran veraces, y erróneos o infundados los aportados por la Inspección, lo que determina el estimar que la Orden recurrida se ajusta a Derecho» (*Sentencia de 3 de abril de 1963. Sala 3.ª Véase también la sentencia citada en el apartado c) posterior*).

b) *Por ocultar en la declaración la adquisición de una finca rústica.*

«Las actuaciones administrativas acreditan claramente que el actor incumplió las obligaciones aludidas, por cuanto ocultó en su declaración la adquisición de una finca rústica valorada en la escritura pública en cinco millones de pesetas, con hipoteca comprendida en tal cifra de dos millones trescientas diez mil pesetas, no aportó justificantes de sus ingresos de trabajo personal ni de los gastos efectuados, limitándose a

facilitar a la Inspección trece contratos correspondientes a igual número de corridas de toros, en los que no se mencionaba el importe de sus honorarios, y sí únicamente la fórmula «según cláusulas convenidas y adicionales concertadas con su Apoderado», sin que apareciesen dichas cláusulas; comprobándose que el número de corridas lidiadas por el recurrente fué el de cuarenta y ocho en plazas de España y Francia y siete en plazas de América —estas últimas silenciadas igualmente en su declaración—, motivos estos suficientes para que, ante la imposibilidad de la Administración de fijar definitivamente la base impositiva, se hiciera preciso proponer la competencia del Jurado para su determinación» (*Sentencia de 24 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

c) *Por presunción fundada de que los rendimientos declarados no corresponden a la realidad de los hechos económicos.*

«La presunción fundada en la discrepancia de la declaración formulada, en orden a la explotación agropecuaria, con la realidad económica que tal explotación ofrece, no se apoya tan sólo en cálculos técnicos, sino en una insuficiencia de datos y antecedentes como lo son los aportados, que han sido tomados en consideración en las resoluciones dictadas, que no las estimaron bastante para garantizar los intereses del Tesoro, ya que la extensión de las fincas (2.681 hectáreas) y la importancia de la explotación imponía la necesidad de una contabilidad más minuciosa, ordenada y completa, pues aun cuando no existe precepto legal que obligue a ello, es obvio que la propia naturaleza de este género de negocios lo exige, y no puede suplirla un conglomerado confuso de notas peculiares y recibos y copias, que dan, cuando menos, margen a la duda, y a la necesidad de someter el caso al Jurado Central del Impuesto, organismo que por su especial competencia decidirá sobre la real base imponible, teniendo en cuenta no sólo sus conocimientos específicos y técnicos, sino las propias alegaciones y documentación presentada por el interesado y que obra unida al expediente.

Preceptuada por el artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 la necesidad de registrar y justificar debidamente los ingresos y gastos que el contribuyente viene obligado a declarar, para determinar la renta base imponible, al no darse tales circunstancias en el caso presente, es obligada consecuencia estimar ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas, desestimando el recurso interpuesto, sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa declaración de costas procesales» (*Sentencia de 8 de junio de 1963. Sala 3.ª*).

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

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

A) *El impuesto se devenga en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de hipoteca.*

«Los actos anteriores al otorgamiento de la escritura pública de 25 de abril de 1959 no pueden valorarse más que como preparatorios, ya que ni la solicitud del préstamo ni el acuerdo de concesión pueden dar lugar a la perfección de un contrato de mutuo con garantía hipotecaria, cuyos conceptos no pueden separarse en este caso, ya que sin la prestación de la garantía, que exige determinadas solemnidades, no es posible el nacimiento del vínculo contractual, lo que si desde el punto de vista del Derecho sustantivo es perfectamente claro, desde el ángulo estrictamente fiscal no hay que olvidar que el impuesto se satisface precisamente por la hipoteca, con lo que es forzoso llegar a la conclusión de que siendo la escritura pública solemnidad sustancial, la fecha del contrato no puede ser otra que la que aparece en el referido documento público, otorgado cuando ya regía la Ley y el Reglamento de Derechos reales actualmente en vigor, a cuya normativa es, por consiguiente, ineludiblemente atenerse» (*Sentencia de 27 de marzo de 1963. Sala 3.ª*).

B) *Sujeto pasivo del impuesto.*

Es quien adquiere los bienes; no se considera adquisición la del dinero, salvo en los préstamos, donaciones y seguros de vida.

«La cuestión que se debate en el presente proceso se encuentra esencialmente circunscrita a decidir si el Ayuntamiento de X tiene o no derecho a la exención tributaria de que se trata, concedida a las Corporaciones Locales por el artículo 673 del texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, como consecuencia de la liquidación girada sobre contratos de suministro de agua, a que antes se hizo referencia, en relación con lo dispuesto en el apartado c), párrafo 2.º, del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, y número 2.º del párrafo 1.º del artículo 59 del Reglamento para su ejecución de 15 de enero de 1959.

Como la propia sentencia apelada reconoce, el apartado c), párrafo 2.º, del artículo 3.º de la Ley citada, haciendo además uso de la autorización concedida por la Ley de Reforma Fiscal de 27 de diciembre de 1957, al determinar que gozarán de la exención en el pago del impuesto de Derechos reales las Corporaciones Locales por las adquisiciones a título operoso, en que recaiga sobre las mismas la obligación del pago del impuesto, limitó y restringió, indiscutiblemente, la exención

que con carácter más general había otorgado a dichas Corporaciones el artículo 673 de la ya mencionada Ley de Régimen Local.

El argumento único en que la sentencia apelada fundamenta su fallo consiste en la afirmación de que en la liquidación impugnada se dan, a su juicio, los dos requisitos necesarios para la concesión, desde el momento en que, de un lado, la transmisión gravada proviene de contratos de suministros de aguas, bilaterales y onerosos, en los que la percepción del precio por el suministrador supone para él una adquisición onerosa, correlativa a su obligación del servicio, y, de otro lado, resulta claro, se da en el Ayuntamiento la cualidad de contribuyente directo, a tenor de lo preceptuado por el número 2.º del párrafo 1.º del artículo 59 del Reglamento del Impuesto; razonamiento que arranca del manifiesto error en que incide al apreciar, en el orden jurídico-fiscal, como adquisición el dinero percibido, en el contrato de suministro de aguas, a los abonados, como precio del mismo, ya que si bien es cierto que el apartado 1.º de dicho artículo 59 determina que el impuesto se satisfará, por regla general, por el que adquiera o recobre los bienes gravados, o por aquel a cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren o adjudiquen los bienes, créditos o derechos, tanto este precepto como el contenido en el artículo 2.º, apartado 1.º, regla 2.ª, evidencian que a los efectos tributarios no se estima adquisición la del dinero, salvo en los préstamos, donaciones y seguros de vida, porque, con independencia de que en tales casos se trata de contratos sinalagmáticos, con bilateralidad de prestaciones, en relación con el impuesto no existen dos adquirentes, sino uno solo, que es precisamente el que adquiere los bienes, confirmándose este criterio, en orden al significado de la palabra adquisición, por lo dispuesto en el número 2.º del artículo 3.º de la Ley y en el apartado a) del artículo 59 del Reglamento al establecer que gozarán de exención «las entregas de cantidades en metálico que constituyen precio de bienes de todas clases o pago de servicios personales o de crédito»; de todo lo que se infiere que en esta clase de contratos bilaterales lo que la Ley grava es la adquisición de bienes, entendiéndose por tales todos aquellos que no son dinero, ya que, como con acierto se consigna por el representante de la Administración, se devirtuaría la peculiar naturaleza de impuesto sobre las transmisiones de bienes, para convertirse, si gravara las entregas de dinero, en un impuesto sobre el gasto.

En el contrato de suministro ya se estima como forma particular de la compraventa, o de un contrato atípico, atendida la índole del objeto sobre que recae, la repetición de sus prestaciones y demás circunstancias que la caracterizan, es indiscutible que la condición de adquirente recae en el suministrado, sin que a ello se oponga la establecido por la Ley, de que en esta clase de contratos se satisfaga el impuesto por los contratistas, ya que se trata de una excepción, que como tal es confirmatoria de la regla general, y esto sentado, es obvio que el Ayuntamiento, por tener municipalizado el servicio, no es, a los efectos del impuesto, más que un contratista, y como tal con iguales derechos y obligaciones tributarias que los demás, pues al no ser adquirente de bienes, no alcanza

a tales Corporaciones la exención concedida por el apartado c), párrafo 2.º, del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, por no reunir las condiciones exigidas por tal precepto, modificador de la exención, con carácter de mayor generalidad por el artículo 673 de la vigente Ley de Régimen Local» (*Sentencia de 10 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

C) Interpretación de la exención de las ventas de bienes muebles enajenados por los propietarios, colonos, etc., de las tierras que los producen.

«La cuestión esencialmente controvertida en el presente recurso se cifra en determinar si el contrato de venta de la madera elaborada en tablones, escuadrías, tablas y ripia y la que se elaborase hasta 30 de septiembre de 1959, celebrado el 20 de febrero de dicho año entre la entidad recurrente y la Mancomunidad Municipal de la extinguida Universidad y Tierra de X. X., de la que es filial la empresa H. H., se encuentra o no comprendida en la exención del impuesto de Derechos reales, preceptuada por el artículo 3.º de la Ley reguladora de dicho impuesto, que en su apartado 11 establece que gozarán de exención del referido impuesto «los contratos de venta que por documento privado se realicen sobre los bienes muebles y semovientes, cuando el que los enajera sea dueño, colono, aparcerero o arrendatario de las fincas y ganaderías de que proceden los bienes vendidos».

Para decidir la enunciada cuestión es preciso acudir, de una parte, al contenido y alcance o propósito de la exención dicha, y de otro, a los términos y circunstancias en que fué concertado el contrato, y en orden al primer aspecto ha de tenerse presente que tal exención, establecida en el número 11 del artículo 3.º de la vigente Ley reguladora del Impuesto de Derechos reales, reproducida en el apartado A), número 11, del artículo 6.º de su Reglamento, según su tenor literal y el espíritu que los informa, tienen por objetivo favorecer las compraventas directas que el labrador o ganadero de los productos de las tierras que cultivan o ganaderías que explotan, pero no amparan ni pueden amparar la elaboración industrial de tales productos para colocarlos en el mercado en forma distinta de aquella en que naturalmente se producen; siendo, por lo demás, indudable, en el segundo aspecto, y que, por los términos del contrato de cuya liquidación se trata, no pueden merecer el concepto de productos naturales del monte, ya que en tal contrato se habla de la madera ya elaborada, o que se elabore, hasta 30 de septiembre de 1959, «en la fábrica de las Explotaciones Industriales de dicha Mancomunidad», habiéndose de entregar la producción mensual que por aproximación se determina, en forma de tablón, pequeñas escuadrías, tabla y ripia, con lo que resulta evidenciado que lo que se entrega y vende no es la madera en bruto obtenida de cortas del monte, sino el producto que se consigue en la explotación industrial de dicha madera, en sus distintas formas y medidas, y no puede, en su consecuencia, ser

amparado dicho contrato por la exención que se postula» (*Sentencia de 1 de abril de 1963. Sala 3.ª*).

D) *Exención al amparo del artículo 1.º del apartado D) de la Ley de 24 de julio de 1918.*

«El objeto social de la Empresa citada, a tenor de los Estatutos insertos en la escritura de 13 de diciembre de 1948 —artículo 2.º—, es el de asumir los derechos y obligaciones dimanantes de la concesión administrativa, que le fué otorgada por Decreto de 22 de septiembre de 1947, para realizar la desecación y saneamiento a este efecto, y para la explotación de los terrenos desecados mediante su cultivo agrícola o su parcelación, arrendamiento o venta, así como cualquier otra operación conexa y relacionada con las enunciadas; pudiendo la Sociedad, en orden a tales obras, efectuar toda clase de operaciones industriales y comerciales.

El artículo 1.º, apartado D), número 1.º, de la Ley de 24 de julio de 1918, señala —entre otras— la pretendida exención del impuesto de Derechos reales, que establece para el supuesto debatido el artículo 3.º, número 53, de la Ley de 21 de marzo de 1958, reguladora del tributo expresado y vigente en la fecha que se formalizó la citada escritura de ampliación del capital por la Sociedad recurrente, exención aplicable, en el caso, para las realizaciones derivadas de la concesión administrativa que se le otorgó, según queda expresado; debiendo tenerse presente la doctrina de la sentencia mencionada en los Vistos, en idéntico sentido con relación a otros actos de la misma Sociedad, que igualmente se declaran exentos de tal tributación» (*Sentencia de 11 de abril de 1962. Sala 3.ª*).

E) *Supuesto de inaplicación de la exención por la primera enajenación de viviendas de renta limitada.*

«Si bien es cierto que la Ley de 15 de julio de 1954 y el Reglamento de 24 de junio de 1955, en sus artículos 10 y 25, respectivamente, concedieron la exención del impuesto de Derechos reales a la primera transmisión de las viviendas de renta limitada, efectuada dentro de los veinte años siguientes a la fecha de su calificación, posteriormente, y en uso de las facultades otorgadas por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, se autoriza al Ministerio de Hacienda para revisar las exenciones imperantes en varias contribuciones o impuestos, y en cumplimiento de esa autorización se publica la nueva Ley de Derechos reales de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959, y en ellos se establece de modo terminante que la exención concedida a la primera transmisión de viviendas de renta limitada cuyos proyectos hayan sido aprobados por el Ministerio de la Vivienda, conforme a la Ley de 15 de julio de 1954, y clasificadas en el primer grupo del artículo 2.º, no tendrá lugar si no reúnen los requisitos siguientes: 1.º, que la superficie construída por vivienda no exceda de 200 metros, y 2.º, que el pago del precio queda aplazado por cinco años, como mínimo, satis-

faciéndose en anualidades, de las cuales las cinco primeras sean de igual cuantía, sin que el recargo por intereses del precio aplazado exceda del 5 por 100 (art. 3.º, apartado a), núm. 59); reduciendo así la exención tributaria a los deseos del legislador de que tal beneficio alcance solamente a quienes adquieren viviendas de esta clase, en atención a sus modestos medios de vida.

La referida Ley del impuesto estableció además en forma muy concreta, y en la disposición transitoria 4.ª, que «quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en los artículos 3.º y 4.º de la Ley, a cuyos preceptos habrá de estarse, exclusivamente, para determinar la extensión de los en ellas recogidos, todo ello sin perjuicio de los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor»; de donde se deduce que sólo se respetan los derechos ya consolidados individualmente cuando nazcan por haberse otorgado la calificación provisional por el Ministerio de la Vivienda, según tiene declarado esta Sala en la sentencia de 3 de octubre de 1962, y con anterioridad al 1 de mayo de 1958, fecha en que entra en vigor la vigente Ley del impuesto de 21 de marzo del citado año.

Resulta evidente que por la fecha en que se otorgó la escritura objeto de la venta de referencia, y que tuvo lugar en 9 de febrero de 1960, queda sometida a la nueva Ley del impuesto, y toda vez que la calificación provisional concedida por el Ministerio de la Vivienda al bloque mencionado fué otorgada en 18 de mayo de 1958, según acredita la cédula expedida en 25 de enero de 1960 por la Delegación Provincial de aquel Departamento en Barcelona, y, por consiguiente, en fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley, es indudable la aplicación de esta norma, sin que puedan ampararse en derechos anteriormente adquiridos, puesto que esos no nacen con la mera presentación del proyecto y de la petición, sino cuando el beneficio verdaderamente se concede al aprobarse las condiciones de aquel proyecto y se otorga por el órgano competente su calificación, de donde, entonces y sólo entonces, nacen todos los derechos» (*Sentencia de 3 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

F) *En los casos en que se produzca exención de la Compañía Telefónica Nacional de España, el tributo queda a cargo de la otra parte contratante.*

«El acto administrativo que en este proceso se debate no es otro que la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Provincial de 25 de junio de 1959, confirmado en las sucesivas alzadas por los diversos organismos de la Administración, hasta llegar al Consejo de señores Ministros, resolución aquélla por virtud de la cual se declaró la exención de la Compañía Telefónica Nacional de España y dispuso que la liquidación fuera girada al vendedor del vehículo, don ..., y consecuentemente ha de establecerse que la decisión del presente recurso se encuentra limitada a la determinación de si tal acuerdo se dictó con observancia estricta de los preceptos aplicables al caso, en su recta in-

terpretación, y, por tanto, como perfectamente conforme a Derecho, debe ser confirmado, con desestimación de la demanda, o, por el contrario, se ha infringido algún precepto de ineludible aplicación, y es preciso, por su ilegalidad, revocarlo, dando lugar al recurso.

Para la decisión del problema indicado conviene consignar que las disposiciones en torno a las que gira la controversia son, en primer término, el contrato celebrado por la Compañía y el Estado, cuyas bases aprobó, en virtud de lo dispuesto en la Ley de 31 de diciembre de 1945; el Decreto de 31 de octubre de 1946, estableciéndose por las bases 7.^a y 4.^a el canon y participación adicional en los beneficios netos de la Compañía, que se considerarán como impuestos a todos los efectos legales y que percibirá el Estado, que, a su vez, y en compensación, concede a aquélla exención de toda contribución o impuesto, arbitrio o tasa, con inclusión del impuesto de Derechos reales; y en segundo lugar, las modificaciones del impuesto de Derechos reales, entre otros, autorizado por la Ley de Reforma Fiscal de 26 de diciembre de 1957, y que plasmaron en la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, en cuyos preceptos, recogidos también en el Reglamento del propio impuesto, se incluye a la Compañía entre aquellas entidades que estarán exentas cuando recaiga sobre aquéllas, por razón de los contratos en que intervenga, y se determinará la repercusión del tributo al vendedor, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado.

La simple lectura de las normas jurídicas citadas evidencian la falta de fundamento de la pretensión de la parte demandante, ya que la exención se establece para los casos en que legalmente está aquélla obligada a pagar el impuesto, lo que no ocurre en el caso de que sea compradora de bienes muebles, ya que, según el párrafo último del artículo 7.º de la Ley, en relación con su apartado d), no es la obligada al pago, y no se le puede aplicar la exención, ya que de una manera clara y precisa y en virtud de lo establecido por el apartado B) del artículo 3.º de la repetida Ley, en toda convención en que sea parte persona o entidad que disfrute como tal de exención del impuesto, recaerá la obligación del pago sobre la otra parte, en los mismos supuestos en que corresponda a quien contrata con el Estado.

El fundamento esencial, alegado reiterada y extensamente a lo largo de los escritos formulados por la parte actora, lo constituye el razonamiento de que, siendo pactada la exención tributaria concedida a la Compañía, se altera el contenido de este pacto desde el momento en que por el fenómeno de la repercusión o difusión del impuesto se aumentarían los precios, o disminuirían los descuentos por los suministradores o vendedores, con la consiguiente merma de los beneficios de la Compañía; razonamiento a todas luces inaplicable al caso concreto que aquí se impugna, en el que la compra del automóvil se había ya efectuado cuando se giró la liquidación al señor ..., y el precio es, por tanto, inalterable, careciendo, en su consecuencia, de eficacia tal argumento que se aduce como demostrativo de la ilegalidad del concreto acto administrativo debatido; siendo, por lo demás, de tener presente la im-

posibilidad legal de resolver sobre las mismas y futuras contingencias que las Compañías puedan experimentar por el alza de precios o disminución de descuentos, al cargar aquéllos con el importe de lo que el impuesto de Derechos reales represente, pues es copiosa y unánime la jurisprudencia de este Alto Tribunal en el sentido de que la jurisdicción ampara los recursos promovidos contra vulneraciones presentes y efectivas de derechos administrativos, pero no puede entenderse ni decidir sobre remotas posibilidades de que lleguen a producirse en el futuro tales infracciones.

La situación jurídica de la Compañía en orden a la exención de que goza como consecuencia de lo pactado no ha sido alterada ni modificada, ya que la Ley del Impuesto de Derechos reales respeta y reconoce expresamente la exención compensatoria que le fué otorgada por el contrato que rige su creación y funcionamiento, sin que en ningún momento se comprometiera el Estado a impedir la difusión del impuesto, supuesto inexistente en este caso, el que originaría la infracción acusada por incumplimiento de lo pactado, conclusión a que igualmente se llega por aplicación de lo dispuesto por el Código civil en su artículo 1.281, sin que en definitiva pueda pretenderse que la exención nuevamente otorgada a la Compañía pueda extenderse a otras personas, ya que ello implicaría conceder al contrato una amplitud que no autoriza la norma interpretativa contenida en el artículo 1.283 del Código civil.

Es igualmente inaceptable el argumento de que la Compañía Telefónica tenía anteriormente o individualmente consolidada una situación jurídica que no ha sido respetada por la Ley y el Reglamento del Impuesto de Derechos reales, basada en que la Ley de 26 de diciembre de 1957 dispuso que el Ministro de Hacienda dictaría, en relación con dicho impuesto, las disposiciones precisas a tal fin, ya que es evidente que la pretensión de que todos los futuros vendedores de bienes muebles a la entidad recurrente estuviesen exentos de pagar ningún tributo por la transmisión, ni ello constituía un derecho de la Compañía, ni menos puede afirmarse que lo hubiere consolidado individualmente, pues ello requiere que la norma tributaria afecte a un determinado contribuyente.

Es también inadmisibles la consecuencia que como favorable a sus pretensiones quiere deducir la Compañía de la comunicación del Ministerio de Hacienda de 6 de septiembre de 1958, por la que concretamente, a petición de aquéllos, se especifica que ninguna modificación ha introducido en el contrato vigente la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, porque es evidente que respetándose, como se respetó, la exención que disfrutaba y en los mismos términos en que fué concedida, real y efectivamente el contrato no ha experimentado alteración ni variación alguna, sin que sea lógico dar otra interpretación o alcance a la comunicación referida» (*Sentencia de 6 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

G) *Limitación del alcance de la exención del artículo 673 de la Ley de Régimen Local por el apartado c), párrafo 2.º, del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958.*

(Véase la sentencia de 10 de mayo de 1963, reseñada en el apartado B).

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto sobre vidrio y cerámica.*

Base imponible.

«El Decreto de 28 de diciembre de 1945, Reglamento del impuesto sobre productos transformados, entre los que figura el impuesto sobre vidrio y cerámica, establece en su artículo 3.º, como base tributaria, en el caso de tratarse de productos íntegramente gravados, el precio de venta por el fabricante y elaborador, preparador, embotellador, o en su caso el especulador, y entendiéndose como tal el precio por el cual se entrega al cliente en almacén o centro de producción la mercancía gravada, no siendo deducibles más que los embalajes y gastos de transporte a destino, pero no los envases, descuentos y bonificaciones de carácter comercial, aunque figuren en las tarifas del vendedor.

En la cuestión planteada, la discrepancia entre la entidad recurrente y la Administración se polariza sustancialmente en si deben o no ser deducidas a efectos de gravamen por la Contribución de Usos y Consumos, hoy Impuestos sobre el Gasto, las partidas que en concepto de gastos de transporte dedujo la Sociedad recurrente en las declaraciones tributarias correspondientes a los años 1955 y 1956.

Vidriera Mecánica X. X., S. A., tiene señalados unos precios únicos de venta en fábrica para los productos que elabora, en los que sin duda se ha incluido una cantidad de promedio en que se han calculado los gastos de transporte, lo cual supone que en cada caso concreto no se tienen en cuenta los gastos de porteamiento realmente producidos, con lo que los clientes cuyos domicilios aparezcan más alejados del de la Empresa experimentan un beneficio indudable en relación con los más próximos, por ser aquellos conceptos indudablemente mayores para los clientes más lejanos, con la consecuencia de que el producto se les suministre a un precio más barato y que las diferencias implican, sin duda, una deducción comercial, consecuencia de la obligación pactada de poner la mercancía a disposición del vendedor y que la Empresa concede en beneficio de algunos de sus clientes, lo que obliga a una discriminación, a fines de cumplir lo dispuesto en el artículo 3.º del citado Reglamento, de las cantidades correspondientes a portes que evidentemente han sido incluidas en la liquidación, y aquellas otras que en realidad

no pueden merecer aquella consideración, por tratarse de verdaderas bonificaciones a clientes, lo que supone la necesidad de una exacta concreción de ambos conceptos, a los fines de cumplir lo dispuesto en la normativa aludida.

La unificación de precios es, por otra parte, cuestión que afecta a la organización interna de la Empresa, y ajena, por consiguiente, a los fines tributarios, y por lo que se refiere a la Unión Comercial X. X. y Z. Z., entidades que tienen personalidad jurídica independiente de la recurrente, pero que operan exclusivamente como empresas distribuidoras, ya que tal carácter se les reconoce expresamente, incluso en el acta de inspección, su mediación es intrascendente a los efectos de la cuestión que en el presente recurso se debate» (*Sentencia de 1 de julio de 1963. Sala 3.ª*).

2. *Impuesto de consumos de lujo.*

El comprador de un coche importado no está exento del impuesto.

«Tampoco puede declararse la exención a favor del hoy recurrente, toda vez que como comprador del coche no es importador, ni español que acredite su repatriación, con actividades fuera de España durante dos años; y si bien es cierto que por un derecho exorbitante de la Administración, regulado en el párrafo 6.º del apartado A) del artículo 9.º de la Orden de 31 de julio de 1958, el comprador o adquirente del vehículo por este hecho se constituye en responsable subsidiario del pago del impuesto del consumo de lujo, devengado por el transmitente, ningún precepto establece una sucesión jurídica en el disfrute del privilegio de exención, ya que esto requiere circunstancias personales y objetivas que son personalísimas, y menos puede otorgarse al simple adquirente, si se pretende como sucesor de su supuesto titular de exención a quien se denegó tal beneficio y acató la resolución, porque nadie puede transmitir lo que no tiene» (*Sentencia de 24 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

3. *Renta de Aduanas.*

A) Aplicación de derechos arancelarios en el tiempo. Momento en que comienza la importación por mar.

«El problema planteado en el presente recurso se cifra exclusivamente en determinar si el despacho por la Aduana de Barcelona de una partida de 52.800 kilogramos de pasta «bisulfito blanqueado» para la fabricación de papel, consignada a ..., y presentada por el Agente don ..., debe satisfacer el derecho arancelario del 20 por 100 *ad valorem* señalado por el Decreto de 25 de febrero de 1960 para la partida 1.022, b), criterio sustentado por la Junta Arbitral, resolución recurrida del Tribunal Económico-administrativo Central y representante de la Administración en este proceso; o, por el contrario, y como propugna el recurrente, fundándose en que la importación de autos comenzó con anterioridad a la vigencia del Decreto mencionado, debe satisfacer tan sólo la cantidad correspondiente a como la propia parti-

da 1.022, b), adeudaba con arreglo a los aranceles de 1922, es decir, a razón de 0,14 pesetas oro los 100 kilogramos de peso bruto.

Publicado el Decreto de 25 de febrero de 1960, cuya aplicación se discute, en el *Boletín Oficial del Estado* del día 1 de marzo siguiente, y dispuesto por su artículo 1.º que la partida 1.022, entre otras, quedaría modificada en la forma anteriormente expuesta (a partir del día siguiente a la publicación del mismo), es punto básico para la decisión del problema precisar si la importación de la pasta de bisulfito blanqueado de que se trata tuvo lugar con anterioridad al día 2 de marzo de 1960; día en que entró en vigor, en razón a la fecha ya consignada de su publicación.

Con arreglo al artículo 53 de las Ordenanzas de Aduanas, «la importación por mar principia en el momento de entrar el buque conductor de la mercancía dentro de los límites del puerto en donde va a hacerse la descarga», entendiéndose por límites del puerto «las puntas que forman la boca del mismo o las cabezas de los muelles o contra-muelles, según las condiciones de cada localidad»; y en consonancia con este precepto, resulta evidenciado por elementos de prueba aportados al expediente administrativo y actuaciones del recurso, que la mercancía de que se trata fué embarcada en el vapor ..., y que procedente de ... salió del puerto de origen el día 2 de febrero de 1960, según consta en el conocimiento de embarque unido a la declaración 2.838 de 1960, presentada a despacho en 2 de marzo de dicho año; que la descarga de la mercancía quedó terminada en dicho día, y que el manifiesto del referido vapor fué admitido por la Administración de la Aduana de Barcelona el día 1 de dicho mes y año, de todo lo que se infiere que la entrada en el puerto de Barcelona del barco en cuestión tuvo lugar antes de la publicación del Decreto de 25 de febrero de 1960, no sólo por desprenderse así de indicio de gran fuerza probatoria, como lo constituye, entre otros, el hecho de que la descarga se terminase el día 2 de marzo, sino del certificado de la Administración de Aduanas, unido a los autos, referente a la presentación del manifiesto el 1 de marzo, que demuestra claramente que en la expresada fecha ya se encontraba atracado el vapor al muelle, por tratarse de documento de obligatoria presentación por el Capitán del buque a la llegada a puerto.

Acreditado que la importación de la mercancía a que estos autos se refieren tuvo lugar en el puerto de Barcelona con anterioridad al día 2 de marzo de 1960, fecha de vigencia del Decreto de 25 de febrero del propio año, no pueden ser aplicadas para el aforo de las mismas las modificaciones introducidas en la partida 1.022, b), de los aranceles, y debió ser afectado tan sólo por los derechos de importación vigentes con anterioridad a dicho Decreto, o sea, a razón de 0,14 pesetas oro los 100 kilogramos, ya que otro criterio llevaría a la conclusión de dar efectos retroactivos a una disposición legal que no contiene cláusula expresa en tal sentido, lo que sería manifiestamente contrario a Derecho.

Este criterio ha sido ya sancionado por una copiosa jurisprudencia, pudiendo al efecto consignarse, entre otras, las sentencias citadas en los Vistos, sin que pueda influir en tan clara doctrina legal la afirmación

que de contrario se hace de que la importación no puede tener lugar hasta que no se solicita el despacho, porque el precepto legal sólo atiende al hecho natural de la entrada en el puerto de descarga, con independencia de las demás diligencias y actuaciones meramente administrativas y la incorporación al expediente de los antecedentes y documentos para la justificación del aforo, pero que no pueden modificar ni alterar el concepto de la importación por mar y la determinación de cuándo comienza la misma, claramente precisado por el artículo 53 de las Ordenanzas de Aduanas.

En atención a los razonamientos expuestos, es obligada consecuencia, con estimación del recurso, señalar el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, y las resoluciones inferiores que confirmó, declarando al propio tiempo la procedencia de que a la importación a que este recurso se refiere deben ser aplicados en su liquidación arancelaria los derechos establecidos y vigentes con anterioridad a la modificación introducida por el Decreto de 25 de febrero de 1940; sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa declaración de costas procesales» (*Sentencia de 26 de marzo de 1963. En el mismo sentido, sentencias de 14 y 21 de junio de 1963*).

B) Importación temporal: pago de derechos arancelarios al no producirse la reexportación, debido a comiso.

«La cuestión debatida en este recurso queda reducida a decidir si se ajusta o no a Derecho el Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, que confirmó el dictado por la Dirección General de Aduanas en 9 de junio de 1961, acordando la cancelación de un tríptico expedido por el Touring Club de France exigiendo al Real Automóvil Club de España el ingreso de los derechos arancelarios correspondientes al coche turismo matrícula francesa ..., propiedad de don ..., que entró en España en régimen de importación temporal, y que antes de caducar el permiso fué objeto de comiso por ser utilizado por su dueño en una operación de contrabando, en la que fué condenado por acuerdo firme, y subastado el coche por la Administración en ejecución del acuerdo de comiso; o, por el contrario, si dicho tríptico debe ser cancelado sin exigir al Automóvil Club Español los derechos arancelarios que garantizaba para el supuesto de no reexportación, dadas las circunstancias antes enunciadas; las que, a juicio del recurrente, le relevan de la obligación.

Las Ordenanzas de Aduanas vigentes a la sazón, de 12 de febrero de 1922, previenen en su disposición 3.^a, caso 7, la importación temporal, regulada, entre otros preceptos, por el artículo 142, y Ley de 31 de diciembre de 1941 y disposiciones reglamentarias, todas las que exigen como inexcusable requisito para la pretendida cancelación de los documentos que amparan la importación temporal la plena justificación de la reexportación, o salida de los vehículos al extranjero, dentro del plazo reglamentario, sin otra excepción que la importación definitiva, con el consiguiente pago de los derechos de Arancel y la observancia

de los demás requisitos exigidos; y siendo así que las partes convienen en que dicha reexportación no se verificó, ya que el vehículo fué decomisado, la resolución que deniega la cancelación se ajusta a Derecho, por imperativo de tal normativa.

Esta doctrina es reiteración de la contenida en las sentencias citadas en los Vistos (24 de junio de 1958, 10 de diciembre de 1960 y 3 de marzo de 1961), que se da por reproducida, ya que, como declara, la reexportación en estos supuestos de comiso por dedicar el vehículo al contrabando no se produce por la voluntad del importador, quien espontáneamente se coloca en situación de incumplimiento de sus obligaciones tributarias y sitúa al Real Automóvil Club Español en el lugar que él ocupaba respecto al cumplimiento del pago, como entidad que garantizó los derechos arancelarios para el supuesto de que la reexportación no se produjera en tiempo, sin que a ello se oponga el concepto que en la esfera civil se tenga del contrato de fianza ni lo dispuesto en los artículos 25 y 86 de la vigente Ley de Contrabando, porque la nacionalización de los vehículos procedentes de comiso no modifica ni extingue las responsabilidades dinerarias contraídas por los importadores en régimen de importación temporal que no procedieron a la reexportación por actos que si la impidieron fué porque su autor se situó voluntariamente en ellos, doctrina que es también conforme con el Convenio de Nueva York, o al menos no le contraría.

Tampoco puede prosperar la alegación de que la Administración debió en su resolución seguir el informe de la Dirección General de lo Contencioso, ya que este género de asesoramiento no es vinculante para ella, y naturalmente tampoco lo es para la Sala que revisa con plena jurisdicción los actos de la Administración cuando le están sometidos, sin otra vinculación que el ordenamiento jurídico pertinente» (*Sentencia de 11 de junio de 1963*).

C) *Aforos.*

a) *Tractores.*

«Ya esta misma Sala, en sentencias que se citan en los Vistos (1 de julio de 1961, 1 de marzo y 27 de junio de 1962), viene reconociendo unánimemente que las importaciones de máquinas, tractores y accesorios, como los que son objeto de la reclamación a que este recurso se contrae, por su destino agrícola, debidamente acreditado en los autos, se hallan comprendidos en la partida 568 del Arancel de Aduanas de 1922, vigente al tiempo de su importación, y, por tanto, las declaraciones de consumo a ella pertinentes deben ser aforadas con arreglo a las notas 37 y 37 bis, y no como lo han sido, puesto que abarca además a toda clase de tractores o tanques que hayan de emplearse para accionar las máquinas de uso agrícola, siempre que el importador justifique el uso agrícola de las mismas, circunstancia ésta que aparece plenamente acreditada, y en consecuencia, es obligado estimar la alegación que en tal sentido ha formulado el demandante y a la que se ha allanado el Abogado del

Estado, allanamiento que se estima procedente, dado que la resolución no está ajustada a Derecho» (*Sentencia de 11 de mayo de 1963*).

b) Sulfato amónico.

«La cuestión planteada en el presente recurso se contrae a determinar si a las expediciones de sulfato amónico amparadas por las declaraciones número 136/1960 y número 154/1960 (2.000.000 y 1.377.645 kilogramos, respectivamente), para su adeudo por la partida 888 del Arancel, deben aplicársele los derechos arancelarios a razón de 5,15 pesetas oro por cada 100 kilogramos —establecidos por la Orden de 11 de enero de 1960 al modificar las tarifas que regían anteriormente—, como sostiene el recurrente, o liquidar con sujeción al derecho *ad valorem* del 15 por 100, más otro específico de 420 pesetas, moneda corriente, por tonelada métrica, que fijó el Decreto 665, de fecha 7 de abril del mismo año, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del día 12 del propio mes, como hizo la Administración.

Ya la doctrina de esta Sala se ha pronunciado —en las sentencias citadas en los Vistos (3 de julio y 4 de noviembre de 1961 y 6 y 8 de febrero de 1962)— reconociendo la inaplicación del Decreto de 7 de abril de 1960 —con vigencia desde el día 12 del mismo mes y año, en que fué publicado en el *Boletín Oficial del Estado*— para que las situaciones jurídicas nacidas con anterioridad, por respeto a los derechos adquiridos y al amparo de lo dispuesto en el Decreto de 24 de julio de 1959, que, en su nota 3.^a, estableció un régimen intertemporal para la aplicación de los derechos más favorables, que refiere al momento en que hubieran salido las mercancías del país de origen.

Acreditándose en autos que el sulfato amónico importado por la entidad recurrente salió en el vapor «Apolo» de Newport-News el día 10 de abril de 1960, es indudable que había de aforarse con sujeción a lo previsto en los Aranceles de Aduanas en consonancia con el Decreto de 24 de julio de 1959 y la modificación que estableció la Orden de 11 de enero de 1960, que era el régimen vigente en aquella fecha, correspondiendo a la partida 888, a razón de 5,15 pesetas oro cada 100 kilogramos, peso bruto, y no los derechos que posteriormente estableció el Decreto de 7 de abril de 1960, con vigor desde el día 12, conforme ya expresamos; por lo que procede estimar la demanda, sin especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas, por no concurrir circunstancias que así lo exijan» (*Sentencia de 21 de junio de 1963*).

c) Máquina rectificador-punteadora.

«La única cuestión planteada en el presente recurso se contrae a determinar la partida del vigente Arancel de Aduanas aplicable a la máquina ya descrita, que se importó por X. X., S. A., interesando la entidad recurrente el aforo de la misma por la 84.45 E-13-B), y el representante de la Administración que sea aforada por la 84.45 E-18, con las respectivas declaraciones consiguientes a dichas peticiones.

La referida máquina, al ser presentada para su despacho aduanero, se puntualizó literalmente: «Máquina herramienta rectificadora para

realizar trabajos de rectificado y punteado por el sistema de coordenadas, con graduación óptica de coordenadas de 254 × 400 mm.; lectura del valor de graduación, 1 mm.; ajustable con motor de marcha acelerada, mando con pulsador, cinco motores y los correspondientes accesorios manuales y especiales».

El vigente Arancel de Aduanas comprende en la partida 84.45 las «máquinas herramientas para el trabajo de los metales y de los carburos metálicos, distintos de las comprendidas en las partidas 84.49 y 84.50», precisando en la subpartida B-13-h) las rectificadoras que no sean de superficies planas y cilíndricas, y la subpartida E-18, «las demás máquinas que trabajan por arranque de material»; y aunque la denominación de la que ahora se discute alude al trabajo de «punteado», y por ello, aparentemente, pudiera inducir a confusión, es evidente que su carácter esencial, su función principal es la de ejecutar trabajos de rectificado, según acredita de modo terminante la certificación de la casa H —vendedora de dicha máquina—, certificado que obra en las actuaciones, por haberse acompañado al escrito-demanda; y al establecer la regla 3.^a, apartado b), de las generales, y la nota 5.^a de la sección XVI —ambas del Arancel en vigor— que en casos como el que nos ocupa «el carácter esencial», «la función principal», serán normas para la clasificación arancelaria, es preciso concluir que la subpartida aplicable a la máquina cuestionada es la B-13-b) de la partida 84.45, señalada por el actor, y recogida en su fallo por la Junta Arbitral de la Aduana de Port-Bou, debiendo, en consecuencia, estimar el recurso, sin especial pronunciamiento sobre las costas procesales» (*Sentencia de 2 de julio de 1963*).

V

HACIENDAS LOCALES.

1. Arbitrio municipal sobre riqueza urbana.

Están sometidos al mismo quienes lo están a la Contribución territorial urbana.

«En correcta y atinada interpretación de los preceptos legales en vigor aplicables al supuesto debatido, la sentencia impugnada analiza la trayectoria de la legislación de Régimen local a partir de la vigencia de la Ley reguladora de las Mutualidades de 6 de diciembre de 1941, expresando la existencia de la imposición ahora discutida con el carácter de recargo, y como tal vinieron satisfaciéndolo las entidades mutuales; sin que la ulterior conversión del recargo en arbitrio pueda alterar la obligación de tributar antes establecida, máxime teniendo en cuenta la diáfana sujeción al referido impuesto que estatuye el artículo 558, párrafo 1.º, de la vigente para quienes están sometidos —como sucede con la Mutualidad litigante— a tributar por Contribución territorial, riqueza urbana, y de otra parte, la total imposibilidad de admitir exenciones

no fijadas en la comentada Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, a tenor de lo dispuesto en su artículo 719, cuyo apartado a) dice «que la obligación de contribuir es siempre general en los límites de esta Ley, y en su consecuencia, ni las Corporaciones Locales ni el Gobierno podrán declarar otras exenciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella, debiendo tenerse por expresamente derogada toda otra exención actualmente en vigor, aunque se funde en razones de equidad, analogía o equivalencia, o en especial consideración de clase o fuero» (*Sentencia de 2 de abril de 1963. Sala 3.ª*)

2. Tasa de inspección en calderas de vapor.

No se devenga la tasa si el servicio no beneficia al contribuyente.

«La sentencia dictada por el Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo de Guipúzcoa, que es objeto del presente recurso de apelación, se apoya sustancialmente en la doctrina sentada por esta Sala en sus sentencias de 24 de noviembre de 1958 y 23 de octubre y 14 de diciembre de 1959, doctrina igualmente recogida y confirmada en la de 5 de marzo del corriente año de 1963, por todas las que, y en casos análogos al actual, se declara la improcedencia del cobro de la tasa de inspección de calderas y motores, que pretende el Ayuntamiento, al no concurrir, como no concurren en el caso de autos, las condiciones exigidas por los artículos 435 y 440 de la Ley de Régimen Local, desde el momento en que el primero de los artículos mencionados limita el derecho de las Corporaciones Municipales a la percepción de dicha tasa a los casos en que la práctica del servicio municipal beneficie especialmente a personas determinadas, o sea provocado por ellas» (*Sentencia de 19 de abril de 1963. Sala 3.ª*).

3. Contribuciones especiales por mejoras.

Las contribuciones especiales son verdaderas exacciones.

Bonificación del 90 por 100 a favor de las viviendas bonificables.

«La tesis negativa sustentada por el apelante se fundamenta en dos alegaciones: una, en base al concepto doctrinal y científico de estas exacciones, del que trata de obtener el fundamento de su posición, y otra, que tiene su base en la interpretación que a su juicio debe darse a la normativa legal. Se sostiene por el apelante que estas contribuciones son algo *sui generis*, obediente a un principio de justicia distributiva, en virtud del cual aquellas personas que reciben una mejora determinada deben cooperar proporcionalmente en el gasto que llevan anejo, circunstancias que les despoja de todo carácter fiscal; luego —dice— mal puede incluirseles entre las exacciones cuya bonificación preveía la Ley, que se refiere sólo a ellas, no a contribuciones especiales; pero tal argumentación parte del supuesto, no aceptable para gran parte de la doctrina, de atribuir a estas contribuciones una naturaleza distinta a las demás exacciones, porque recházase el que se esté en presencia de un *tertius genus*, distinto de los impuestos y tasas, y acepta que se

trata de una simple modalidad de las exacciones, con diferencias objetivas y formales que no tienen relevancia suficiente para constituir una entidad autónoma.

Este concepto se funda en que la naturaleza del presupuesto no es distinta en ellas que en las demás exacciones, porque en unas y otras está constituido por una situación de hecho afectante a una persona obligada al pago de la esfera de una actividad imponible —en este caso la de propietario afectado por las mejoras— idónea para el vencimiento de la obligación tributaria por el especial beneficio recibido, que constituye el «fundamento» del impuesto y su justificación, pero «no su naturaleza», conceptos que de otro modo se confundirían; por ello no ven obstáculo doctrinal para estimarlas comprendidas entre las exacciones a las que afectan las bonificaciones, sin olvidar que siempre es peligroso la adopción de esquemas doctrinales cuando, como sucede en Derecho tributario, el sistema de imposición no obedece siempre a puros conceptos científicos, sino a cambiantes circunstancias que determinan al legislador a dar más o menos relevancia tributaria a ciertos hechos y situaciones y a variar los presupuestos de una imposición, y esta posición del legislador, traducida en normas positivas, es la vinculante para el intérprete en la esfera jurisdiccional, y por ello se ha de resolver atendiendo a la exacta interpretación de la normativa que regula la cuestión debatida, y teniendo en cuenta que el legislador, desde la creación de la imposición, pasando por el Estatuto Municipal y la Ley de Administración Local, las viene incluyendo entre las exacciones que pueden imponer los Ayuntamientos (artículos 429 y 434), con evidente sentido fiscal.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión, afectante a la correcta aplicación e interpretación de la dispuesto en el Decreto-Ley de 1948, antes mencionado, y especialmente su artículo 7.º, la jurisprudencia de esta Sala ya tiene declarado para casos análogos en las sentencias citadas en los Vistos, que no debe hacerse con un criterio restrictivo, ni se opone al adoptado por ella lo dispuesto en el artículo 5.º de la Ley de Contabilidad del Estado, porque si es cierto que no se citan nominativamente las contribuciones especiales, no lo es menos que se refiere «a licencias y arbitrios que gravan la construcción, reforma y uso de los inmuebles», y una interpretación estricta —no restrictiva— permite comprender en sus conceptos las contribuciones especiales, debiendo el intérprete en este caso destacar un elemento de interpretación aplicable al Derecho tributario, cual es el fin social de la norma que claramente expresa que se propuso contribuir a resolver dos problemas: el del paro, que en aquel tiempo acusaba un alto índice, y el no menos relevante de la vivienda, y con una interpretación restrictiva como la que el recurrente pretende se frustrarían en parte los incentivos que el legislador otorgó a los constructores de viviendas para fomentarlas; por otro lado, la interpretación que la sentencia da a la normativa fué refrendada por el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, que dispuso toda duda; indirectamente quedó reconocido así por la Ley de 15 de julio de 1954, que nominativamente excluyó la bonificación de con-

tribuciones especiales, con lo que se reconoce que hasta entonces y en la legislación precedente se estimaban comprendidas entre las parciales exenciones, y por ello se ajusta a Derecho y es enteramente correcta la sentencia apelada» (*Sentencia de 14 de junio de 1963. Sala 3.ª*).

4. Arbitrio sobre la riqueza provincial.

Sujeto pasivo cuando el arbitrio grava la ganadería.

«La cuestión que se plantea en el presente proceso puede concretarse en esencia a decidir si, en armonía con lo dispuesto por la vigente Ley de Régimen Local, en lo que afecta al arbitrio sobre riqueza provincial y que grava la ganadería, y lo establecido por la Ordenanza de la Diputación Provincial de Oviedo, reguladora de la materia, dicha exacción exigida por la ganadería que se sacrifica dentro de la provincia, debe recaer, como sujeto pasivo de la misma, sobre los ganaderos que obtienen y venden las reses para el sacrificio, o sobre los carniceros o tabajeros que las adquieren, sacrifican y venden en carne.

El artículo 624 de la Ley de Régimen Local, apartado b), establece que estará sujeto al arbitrio provincial la ganadería y sus productos, sin que en ningún caso pueda gravarse la tenencia particular, que no constituye explotación ganadera, y la misma Ley, en el último inciso del artículo 626, determinar que recaerá el arbitrio, directamente, sobre las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que obtengan productos gravados por el arbitrio, preceptos terminantes y precisos por los que se establece de manera clara, de una parte, lo que constituye objeto del impuesto, o sea, la ganadería y sus productos naturales, uno de los elementos integrantes de la riqueza provincial, y de otra, se fija y concreta, como no podía ser menos, el sujeto sobre el que directamente recae el arbitrio.

La Ordenanza dictada por la Diputación de Oviedo para la exacción del arbitrio sobre la riqueza provincial reproduce casi literalmente los preceptos anteriormente citados de la Ley de Régimen Local, consignándose expresamente atenerse en su contenido a la expresada Ley, sin establecer en ninguno de sus artículos que el arbitrio recaiga directamente sobre persona alguna que no sea, como la Ley previene, la natural o jurídica que obtenga el producto gravado, constituyendo uno de los fundamentos para mantener la tesis contraria el apartado b) del artículo 3.º de la Ordenanza, al disponer que la obligación de contribuir nace al ser exportado el ganado de la provincia o al ser sacrificado dentro de ella, confundiendo así cuestiones diferentes, porque una cosa es el momento en que la obligación de contribuir nace, y otra muy distinta es la determinación de la persona directamente responsable del abono de la exacción, obligación que, en materia de tributos y exacciones, no cabe deducirla de otros preceptos, sino que, por ser siempre taxativa, ha de estar específicamente establecida, como efectivamente lo está, por la Ley de Régimen Local, que expresamente se invoca en la Ordenanza, y así se transcribe casi literalmente con referencia a la persona anteriormente obligada al pago del arbitrio.

En relación con lo anteriormente expuesto, ha de estimarse acertado el criterio sostenido por el Tribunal Económico-administrativo Provincial, criterio igualmente defendido por el representante de la Administración, de la necesidad de relacionar el apartado *b)* del artículo 3.º de la Ordenanza con el apartado *d)* del artículo 9.º de la misma, al fijar para la presentación de la Hoja declaratoria para el ganado «en el momento de la transacción para su exportación o sacrificio en las Recaudaciones locales, y en su defecto, en los Ayuntamientos», lo que conduce a la convicción de que, aun dentro de la propia Ordenanza, el propósito fué siempre, en cumplimiento de la Ley, de ser el contribuyente directo el ganadero, que cuando deja de ser simple tenedor, y realiza el acto de disposición jurídica, por medio de un contrato de venta del ganado que cría, sea para la exportación o para el sacrificio en interior, obtiene en ese momento la efectividad del goce económico del ganado, que forma parte de la riqueza provincial.

Como consecuencia de cuanto se deja expuesto, ha de establecerse que al no fijarse en la Ordenanza expresión concreta de la persona sobre la que el arbitrio recae, distinta de lo que determina la Ley de Régimen Local, ha de estarse a lo por ella dispuesto, en el sentido de que tal obligación gravita sobre la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que obtenga productos gravados por el arbitrio, y sin que a este efecto, y tratándose de ganadería, quepa afirmar que el carnicero-tabajero obtiene la res, cuya carne adquiere por compra, para su venta al público, ya que no puede gramaticalmente darse al verbo obtener la significación que se pretende, pues tratándose de producto natural, como es la ganadería, son obtenidos los que se derivan del ganado por generación del mismo» (*Sentencia de 3 de mayo de 1963. Sala 3.ª*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

JAIME GARCÍA AÑOVEROS (*).

(*) La reseña de los epígrafes I, 6, c) y 7; II, 1 y 5; III; IV, 1 y 2, y V, ha estado a cargo de Jaime García Añoberos, y la de los epígrafes I, 1, 2, 3, 4, 5, 6, a) y b); II, 2, 3 y 4; y IV, 3, de Fernando Vicente-Arche Domingo.

CRONICA ADMINISTRATIVA

