

CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Aplicación de las normas tributarias:* En la determinación de conceptos fiscales las normas de este carácter tienen primacía sobre las de derecho común. 2. *Inspección:* Acta válida por haberse hecho constar en ella los hechos origen de la discrepancia. 3. *Jurados tributarios:* A) Los Tribunales no pueden resolver cuestiones de Derecho que se planteen como previas a una liquidación por Contribución General sobre la Renta, salvo las relativas a la competencia del Jurado. B) Los acuerdos dictados por los Jurados para determinar bases tributarias no constituyen actos recurribles en lo contencioso-administrativo.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución Territorial Urbana:* A) Concepto de renta fiscal a efectos del impuesto. B) Determinación de la renta a efectos fiscales. 2. *Contribución general sobre la Renta:* A) Supuestos de competencia del Jurado. B) Valor de los módulos de comprobación de las Ordenes de 14 de mayo de 1955 y 24 de abril de 1956.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes:* Devolución de cantidades indebidamente ingresadas por error de hecho.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto de Aduanas:* Máquinas y mecanismos que constituyen un conjunto homogéneo a efectos de aforo. 2. *Derecho fiscal a la importación:* La mercancía aforada por la partida 84, 45-0-13-a-2 está sujeta a este impuesto.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Exacciones municipales:* No pueden impugnarse los acuerdos de las Delegaciones de Hacienda aprobatorios de exacciones municipales, si previamente no se ha interpuesto la reclamación a que hace referencia el artículo 722 de la Ley de Régimen Local.

I

PARTE GENERAL.

1. *Aplicación de las normas tributarias.*

En la determinación de conceptos fiscales las normas de este carácter tienen primacía sobre las de derecho común.

(Vid. sentencia de 4 de julio de 1964 en *Contribución Territorial Urbana*.)

2. *Inspección.*

Acta válida por haberse hecho constar en ella los hechos origen de la discrepancia.

«Tal nulidad trata de fundarse en que el acta no contiene los datos exigidos por la Orden de 18 de julio de 1926, que determina que si de la práctica del servicio resultaren diferencias entre lo declarado y lo observado, el Inspector hará constar «los hechos origen de la discrepancia», y del examen de dicho documento se observa que tal requisito fué cumplido, ya que expresa que la discrepancia versa sobre lo declarado por el contribuyente con referencia al hecho de tener arrendadas dos fincas a las que la Inspección atribuye una renta notablemente superior a la declarada, y se consigna también que el interesado no aportó justificantes de ingresos y gastos, con lo cual quedó cumplido el requisito exigido, ya que en el momento procesal de la extensión del acta el Inspector no viene obligado, como estima el recurrente, a la aportación de prueba sobre los hechos, todo lo que determina a desestimar la alegación de nulidad propugnada» (*Sentencia de 18 de junio de 1964*).

3. Jurados tributarios.

A) *Los Tribunales no pueden resolver cuestiones de derecho que se planteen como previas a una liquidación por Contribución general sobre la Renta, salvo las relativas a la competencia del Jurado.*

«El presente recurso se dirige a obtener la revocación de la Orden del Ministerio de Hacienda, que confirmando acuerdos de organismos inferiores que resolvieron en definitiva la competencia del Jurado Provincial de la Contribución sobre la Renta de Córdoba, para fijar la base contributiva, referida al ejercicio de 1959 en el expediente de comprobación referente a don X. X., a cuya competencia, mantenida igualmente por el señor Abogado del Estado, representante de la Administración, se opone el demandante, en primer término, por estimar se encuentran planteadas cuestiones de derecho que deben ser previamente resueltas...

En orden a las alegaciones de diverso orden, pero que implican cuestiones de derecho, formuladas por el actor, es clara la imposibilidad de entrar en su estudio y decisión, en primer término por la inexistencia de acto administrativo impugnado mientras no se practique la oportuna liquidación; en segundo término porque sobre ellas no ha recaído resolución que, dado el carácter revisor de nuestra jurisdicción, permita enjuiciarlas y resolverlas, y por último porque la Orden ministerial de 5 de mayo de 1958, que desarrolla el apartado a) del artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, establece que la Administración y los Tribunales Económico-administrativos se abstendrán de resolver las cuestiones de derecho que se planteen como previas a una liquidación por la Contribución sobre la Renta, sin perjuicio de que se tenga en cuenta al dictar el correspondiente acto administrativo, consignando que, por excepción, deberán resolverse, con carácter previo, las cuestiones relativas a la competencia de los Jurados, que podrán ser impugnadas en la vía contenciosa cuando la Ley lo autorice, por todo lo que, con independencia de que en su día y caso puedan, si se ejercieran las acciones pertinentes, ser planteadas y resueltas aquellas cuestiones de derecho, ha de tenerse

por limitado el ámbito de este recurso a estudiar y resolver la procedencia o improcedencia de la competencia del Jurado, declarado por la resolución que se impugna» (*Sentencia de 2 de junio de 1964*).

B) *Los acuerdos dictados por los Jurados para determinar bases tributarias no constituyen actos recurribles en lo contencioso-administrativo.*

a) «En repetidas ocasiones la jurisprudencia de este Tribunal viene manteniendo la doctrina de que los acuerdos dictados por los Jurados, para determinar las bases tributarias de los contribuyentes, no constituyen actos recurribles en lo contencioso-administrativo, no sólo por la propia naturaleza y carácter de esos actos, al resolver en conciencia los componentes de aquellos organismos y apreciando los hechos sometidos a su consideración, sino también y muy especialmente por las normas reguladoras de los mismos y tal como se dispone en el Decreto de 9 de julio de 1959, pues después de reconocer en el artículo 15 que los Jurados adoptan sus acuerdos en conciencia, inspirándose en principios de equidad tributaria, el artículo 19 establece categóricamente que «las resoluciones que dicten los Jurados tributarios sobre cuestiones de hecho que la Ley les asigne como de su competencia, no podrán ser objeto de ningún recurso administrativo ni contencioso-administrativo, criterio legal que en cierto modo, y en relación con la Contribución de Usos y Consumos, hoy Impuesto sobre el Gasto, ya el Reglamento de 28 de diciembre de 1945 había recogido en su artículo 53.

Esa circunstancia no impide, antes al contrario, justifica, que con posterioridad los interesados puedan promover contra las liquidaciones giradas a virtud de las bases señaladas por el Jurado, los recursos oportunos, planteando cuanto crean conveniente a su derecho, pero es entonces, y no antes, cuando, agurada la vía económico-administrativa, entra la jurisdicción revisionaria a conocer en su caso de todas las cuestiones de derecho derivadas del acta inicial levantada por el Servicio de la Inspección de Hacienda, y queda justificado así de manera terminante el acceso a lo contencioso» (*Sentencia de 3 de octubre de 1964*).

b) «La doctrina muy reiterada de esta Sala, de la que es exponente la que se cita en los Vistos (de 27 de noviembre de 1963), que los acuerdos de estos Jurados, cuando resuelven en el área de su competencia, al verificarlo en conciencia su decisión no constituye acto administrativo revisible por esta jurisdicción, y ello no sólo por el carácter y naturaleza de tales acuerdos, sino por la normativa que los regula, y así el Decreto de 9 de julio de 1959 establece en su artículo 15 que los Jurados adoptarán sus decisiones en conciencia e inspirados en principios de equidad tributaria, y en el 19 dispone «que las resoluciones que dicten los Jurados tributarios sobre cuestiones de hecho que la Ley les asigne como de su competencia, no podrán ser objeto de ningún recurso administrativo ni contencioso-administrativo», normativa que es continuación de la que ya estaba vigente para la Contribución de Usos y Consumos, de la que es continuadora el Impuesto sobre el Gasto» (*Sentencia de 31 de octubre de 1964*).

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Contribución Territorial Urbana.*A) *Concepto de renta fiscal a efectos del impuesto.*

«Las partes convienen en que el núcleo de la cuestión a decidir lo constituye la discrepancia sobre la base tributaria atribuible al inmueble objeto del contrato con X. X., derivada del distinto criterio de interpretación fiscal de la cláusula 5.^a.

A dichos fines conviene dejar sentados los siguientes supuestos indiscutibles: A) Que lo que se busca es la renta fiscal y que, por tanto, tienen primacía las normas de este carácter sobre las de derecho común; B) Que el documento que expresa el contrato se encabeza por las partes con el título de «Contrato de arrendamiento», y en su cuerpo siempre se refiere a «arrendador» y «arrendatario»; C) La cláusula es del tenor siguiente: «X. X. pagará al arrendador las siguientes sumas, en consideración a alquiler, y como compensación adicional por el otorgamiento a X. X. del derecho a «usar» las instalaciones como almacenes y no para los fines industriales para los cuales las instalaciones fueron originariamente construidas y diseñadas, pagaderas el primer día de cada trimestre o antes»; después, la misma cláusula contiene tres apartados: el A), que dice: «120.000 pesetas trimestrales en concepto de alquiler de las instalaciones; B) 246.300 pesetas en el de compensación adicional por el derecho otorgado a X. X. para usar las instalaciones como almacén en lugar de hacerlo para fines industriales, como fueron originariamente construidas y diseñadas, pagaderas también por trimestres; y en el apartado C) se pactó que los pagos se hicieran en pesetas.

El primer párrafo de la cláusula (que es común a todos los apartados) contempla y expresa la merced por el uso y disfrute, por tiempo determinado y un precio; contraprestación que es una sola, siquiera se bifurque para expresar la motivación del precio en su cuantía, y se expresa la parte que responde a alquiler y la que responde al goce de las mismas instalaciones para usarlas como almacén, y no para los fines subjetivos que se concibieron; pero ya se dice que esta última se «adiciona», es decir, se suma a la primera, y ello porque tienen una sola causa: el goce del inmueble, y hasta se unen por la conjunción «y»; es decir, que al conocer el arrendador el «modo» de uso lo valoraron para sumarlo a la renta total, sin que esta subjetiva motivación haga variar la causa de la contraprestación; y el contrato no tiene otro contenido que el propio del arrendamiento, tal como lo expresa el artículo 1.546 del Código civil, ni se adquieren ni se transmiten más derechos ni se contraen otras obligaciones que las propias del arrendamiento.

Tal interpretación cuadra, tanto en el concepto del arrendamiento de nuestra legislación ordinaria (Código civil y Ley de Arrendamientos Ur-

banos), como con el que define la legislación tributaria, por lo que la interpretación del texto de la cláusula que hizo la Administración fué correcta al fundarse en el artículo 1.281 del Código civil que le autorizaba, al estar claras las palabras usadas por los contratantes; porque además se desprende que ambas sumas, como se dijo, tienen idéntica causa, son periódicamente devengadas y coincidentes en su vencimiento, y no tienen carácter de indemnización, que normalmente se hubiese pactado de una vez, incluso en el supuesto de pago aplazado, y se habría expresado que tenía tal naturaleza, y lejos de ello como homogéneas, se adicionan como sumandos de una sola suma debidas por el goce.

Aunque se prescinda de todo lo razonado, es lo cierto que tal interpretación es la que corresponde al concepto de renta fiscal, a tenor del artículo 5.º del Reglamento del Catastro de 24 de enero de 1894 y el 24 de la Instrucción de 10 de septiembre de 1917, en relación con la definición que de ella se hace en el Decreto de 21 de mayo de 1943, todo lo cual obliga a declarar que el acuerdo recurrido se ajustó a derecho, sin que por otra parte proceda especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 4 de julio de 1964*).

B) *Determinación de la renta a efectos fiscales.*

«La única cuestión que se plantea en el presente pleito, tal como se concreta en la súplica de la demanda, queda reducida a determinar si el inmueble propiedad de X., dedicado a la explotación hotelera, aparte de diversos arrendamientos de locales y servicios existentes en el edificio, debe tributar, a los efectos de la Contribución Territorial Urbana, conforme a las bases propuestas por la propiedad en cuanto a la parte de finca explotada directamente por ésta y que son aquellas por las que ya venía tributando, más el 4 por 100 del importe de las mejoras realizadas, sin reconocer retroacción alguna a la actuación inspectora, o, por el contrario, debe fijársele al edificio mencionado un valor en renta de 6.126.140 pesetas y un líquido imponible de 4.132.745 pesetas tal como se mantiene en el acuerdo recurrido.

Según el artículo 9.º de la Ley de 29 de diciembre de 1910, el producto íntegro de los edificios será fijado por cualquiera de los medios siguientes: primero, por el precio de arriendo, según contrato, si lo hubiere; segundo, por el valor corriente de los alquileres en la localidad, según las condiciones y situación; y tercero, por el interés legal del capital representado por su valor en venta.

Aplicando ese precepto al caso de autos, se tuvo en cuenta, como se reconoce por la propia parte actora, el precio de los arrendamientos en cuanto a los locales que están alquilados, es decir, el primer medio de fijación del producto íntegro a que se refiere el precepto anterior, sin que pueda acudir al medio establecido en segundo lugar para determinar el valor del hotel, por la imposibilidad de establecer comparación entre lo que pudiera pagarse por alquiler de otros hoteles y el de la Sociedad demandante, propietaria del inmueble, de dimensiones y características que se salen de lo corriente y le convierten en algo excepcional en su clase,

teniendo por ello que acudir necesariamente al tercero de los medios indicados, esto es, al interés legal del capital, el 4 por 100, representado por el valor en venta del edificio, aunque con la consiguiente reducción de aquella parte que por estar alquilada tiene claramente determinado su valor en renta, como ya reconoció el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central.

La tesis sostenida por la parte actora de que ese criterio de capitalización al interés legal se aplique solamente al importe de las mejoras realizadas en el edificio, que alcanzaron la cifra de 8.458.554 pesetas, fijándose el valor de éste por las bases anteriormente establecidas, es decir, por las que ya venía tributando, más el 4 por 100 de esa cifra de mejoras por las obras realizadas no es aceptable, pues es lo cierto que aparte de no existir disposición legal en que fundar tal criterio, la valoración que ha de tenerse en cuenta es la total del edificio, conforme al precepto mencionado, sin olvidar que la comprobación es permanente en la Contribución Territorial Urbana, toda vez que se trata de bienes en constante mutación de valor, no sólo por las modificaciones de sus rentas, sino también por las obras y mejoras que puedan realizarse en los edificios, que es lo ocurrido en el caso de este pleito y motiva la gestión llevada a cabo por el Servicio de la Inspección en el acta levantada en 28 de marzo de 1960, y precisamente a virtud de las variaciones que aparecen registradas en la contabilidad de la Empresa, a partir de julio del año 1954 y terminan en diciembre de 1958, con el total importe de la cantidad de referencia, produciéndose así una indudable alteración en el aumento de la capacidad rentable del inmueble.

Por estas razones, y habiéndose valorado el edificio propiedad de la recurrente por el Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana de la Delegación de Hacienda de Madrid, según la ficha que obra en los autos, en la cantidad de 153.170.000 pesetas, estimación realizada con arreglo a la preceptiva legal, previo examen de las circunstancias concurrentes en esta clase de edificios, como situación, estado, etc., y frente a esta prueba técnica, no se ha opuesto ninguna otra certificación pericial, ni se rebaten los datos de valoración que allí constan, de los que la Sociedad recurrente tuvo pleno conocimiento, es preciso llegar a la conclusión de que la valoración oficial se ajustó a derecho, y por la aplicación del medio de capitalización al 4 por 100, dispuesto por la citada norma legal, atendiendo a la totalidad del edificio, con la deducción de aquella parte que por estar alquilada tiene ya fijado su valor, correspondiendo de esta forma un valor en renta de 6.126.140 pesetas y un líquido imponible de 4.132.745 pesetas, según acordó la Administración, y aplicándose estos nuevos elementos a partir de 1 de enero de 1959, toda vez que fué en 1958 cuando, según el expediente, terminaron las obras de mejora, y sufrió alteración bien patente la capacidad rentable de la finca» (*Sentencia de 21 de octubre de 1964*).

2. *Contribución general sobre la Renta.*

A) *Supuestos de competencia del Jurado.*

a) «No obstante las manifestaciones, inconcretas al respecto, y los plazos ofrecidos al demandado, no fueron atendidos los requerimientos del Inspector para que presentara los documentos justificativos de los ingresos y gastos y otros documentos fiscales, por lo que hubo de extenderse el acta correspondiente e informe ampliatorio del actuario proponiendo la competencia del Jurado para fijación de la base contributiva, dando con ello cumplimiento estricto al artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 y Orden de 24 de marzo de 1956, que determinan para los contribuyentes no sólo la obligación de declarar a efectos de la Contribución sobre la Renta, sino también la de declarar los puntos dudosos, subsanando los defectos que la Administración advierta y prestar la información suplementaria que ésta requiere, así como la de registrar y justificar debidamente los ingresos y gastos que venga obligado a declarar y que los contribuyentes habrán de exhibir, o aportar en copias debidamente cotejadas, así como todos aquellos documentos que sirvan de base para determinar su renta imponible; como igualmente determina el artículo 31 de la expresada Ley de 1954, la competencia del Jurado para determinar la renta imponible a los contribuyentes que incumplan las obligaciones impuestas por el citado artículo 25 de la propia Ley, cuya competencia señala también la Orden ministerial de 17 de abril de 1956, al delegar la expresada facultad del Jurado Central en los Jurados Provinciales que creó dicha Orden» (*Sentencia de 2 de junio de 1964*).

b) «Por lo que afecta a la competencia del Jurado y en relación a la discrepancia sobre la renta de las fincas arrendadas, se funda en el apartado F), adicionado al artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 por lo dispuesto en la de 26 de diciembre de 1957, que hizo extensiva la competencia de aquellos organismos a los casos en que la Administración discrepara de los precios figurados en los contratos de arrendamiento, subarriendo, aparcería, cesión de uso, etc. La discrepancia en este caso es notoria, y el precepto no exige tan siquiera que se fundamente; pero en la hipótesis de que sea exigible, en este caso se fundó en un estudio comparativo de la extensión de la finca, su líquido imponible y circunstancias de parentesco de los contratantes y escasa cuantía del precio de arriendo, todo lo que permite encauzar el supuesto en dicho apartado F) a fin de que el Jurado determine en conciencia la base tributaria, sin que pueda amparar una supuesta falta de veracidad, la circunstancia de que los contratos sean de fecha anterior a la ampliación de competencia, porque si estas situaciones no podían determinar la intervención del Jurado antes de 1 de enero de 1958, a partir de esta fecha entró en vigor el artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, como ya se declaró en sentencia citada en los Vistos, que amplía la competencia para el porvenir y desde su vigencia.

Ello de por sí era suficiente para estimar ajustado a Derecho el Acuerdo recurrido, pero es que, además, concurre otro motivo de competencia del Jurado al no proporcionar datos de ingresos y gastos, incumpliendo las obligaciones tributarias que impone el artículo 25 de la Ley de 1954, sin que a ello se oponga lo establecido en la Orden de 24 de marzo de 1956 aplicable a explotaciones agrícolas, ya que es un simple sistema evaluatorio el que regula, complementario y auxiliar para la Administración, pero no la priva de otros medios de comprobación, a lo que ha de añadirse que procediendo la competencia por cualquier motivo legal, el Jurado es el que ha de señalar toda la base tributaria y no fraccionarse este cometido a él atribuido» (*Sentencia de 18 de junio de 1964*).

c) «El artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre establece que la obligación de declarar implica para los contribuyentes la de aclarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierta y prestar la información suplementaria que ésta requiera, así como la de registrar y justificar los ingresos y gastos que deban declarar; y la Orden de 17 de abril de 1956 atribuye a los Jurados Provinciales de la Renta, que la misma crea, la determinación de la base imponible a los contribuyentes que incumplieren las obligaciones impuestas por el artículo 25 de la expresada Ley.

En el caso a que este proceso se contrae, fué levantada a la parte actora, después de varios aplazamientos, acta modelo 9, en la que el Inspector consignó su disconformidad con las declaraciones presentadas para los ejercicios de 1958 y 1959, en orden a los rendimientos de diversas fincas rústicas, unas llevadas como propietario y otras como arrendatario, sin conseguir, no obstante los requerimientos hechos, se aportaran por el interesado ni el registro de ingresos y gastos, ni los justificantes de los mismos, por lo que ha de estimarse procedió acertada y legalmente al proponer, en cumplimiento de lo dispuesto por las disposiciones reseñadas en el Considerando anterior, la competencia del Jurado Provincial de Contribución sobre la Renta.

En contra de la manifestación del Inspector, ratificada en el informe reglamentario, no puede prevalecer la simple manifestación del interesado, de que presentó los documentos acreditativos necesarios, ya que existe un principio de prueba opuesto a su afirmación, al reconocer no ofreció las que pedía el Inspector, y acreditarse no lo hizo tampoco del registro de ingresos y gastos, no obstante las facilidades que por la Inspección se le dieron, omisiones cuya relevancia no puede menos de destacarse, atendida la importancia de la explotación agrícola de que se trata.

No pueden tacharse de faltos de probanza los hechos consignados por el Inspector, sobre la base de que ellos no implican más que una presunción que en su día habrá de confirmar, variar o ser desestimada por el Jurado, decidiendo en orden a los hechos, porque es obvio que la discrepancia de la Inspección, al no ofrecer el contribuyente los elementos necesarios de juicio, imponían la necesidad de acudir a los que la imponían, la entidad de la renta en relación con la extensión de las fincas, su calidad y cultivo, la diversa medida de los mismos terrenos en las dos

declaraciones, y la comparación con otras fincas de diversos propietarios, pero análogas o parecidas en su calidad y producción» (*Sentencia de 30 de junio de 1964*).

d) «El artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 preceptúa que la obligación de declarar implica para los contribuyentes la de declarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierta y prestar la información suplementaria que ésta requiera, así como la de registrar y justificar los ingresos y gastos a que la declaración se refiere; y la Orden de 17 de abril de 1956 atribuye a los Jurados Provinciales de la Renta, que aquélla crea, la determinación de la base imponible a los contribuyentes que incumpliesen las obligaciones a que antes se alude, impuestas por el artículo 25 de la expresada Ley.

En relación con estos preceptos, el motivo determinante del levantamiento del acta, en el presente caso, con propuesta de declaración de competencia del Jurado Provincial, se origina por la discrepancia de la Inspección con la declaración voluntaria formulada por el recurrente en orden al rendimiento de una finca rústica, directamente explotada por el mismo, discrepancia que no se basa en simples presunciones sin fundamento alguno, sino en el estudio de cultivos de la finca, su producción en el año anterior, el resultado de las cosechas de aceitunas y cereales en el año 1958 en relación con el emplazamiento de la finca, y en la ausencia de registros y documentos justificativos de ingresos y gastos que ofrezcan suficiente garantía, pues aun reconociendo, como lo reconocen los Inspectores y las propias resoluciones impugnadas, que ofreció algunos datos y registros de carácter elemental, ellos no se estimaron bastante, sobre todo para acreditar los ingresos a juicio de la Inspección y justificar debidamente la declaración objeto de examen, razones todas por las que es obligado estimar que la Administración, por medio de las resoluciones impugnadas, procedió legalmente al proponer y declarar, en cumplimiento de las disposiciones antes reseñadas, la competencia del Jurado Provincial de la Contribución sobre la Renta.

No cabe afirmar, como se pretende de contrario, que al resolver sobre paso del expediente al Jurado, contengan las resoluciones impugnadas pronunciamiento alguno sobre problemas jurídicos, ya que al hacerlo así y limitarse a una concreta declaración de cumplimiento exacto al apartado a) del artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y a la Orden de 5 de mayo de 1958, que preceptúan que la Administración y los Tribunales Económico-administrativos se abstendrán de resolver todas las cuestiones que se plantean como previas a una liquidación por la Contribución sobre la Renta, sin perjuicio de que se tengan en cuenta al dictarse el correspondiente acto administrativo, estableciendo que, por excepción, deberán resolverse con carácter previo las cuestiones relativas a la competencia de los Jurados, de todo lo que se deriva que ni la Administración pudo resolver ni resolvió, en efecto, sobre cuestiones de derecho, por no existir liquidación, ni esta Sala puede entrar lógicamente a conocer de ellas, habiendo de sujetarse a decidir sobre la única cuestión susceptible de reclamación, que no es otra que la que se refiere a la de-

claración de competencia del Jurado Provincial de Contribución sobre la Renta» (*Sentencia de 28 de septiembre de 1964*).

B) *Valor de los módulos de comprobación de las Ordenes de 14 de mayo de 1955 y 24 de abril de 1956.*

«No cabe invocar para oponerse a la actuación comprobatoria de la Inspección el contenido de las Ordenes de 14 de mayo de 1955 y 24 de marzo de 1956, que al proporcionar módulos de comprobación a que tales disposiciones aluden, constituyen elementos complementarios y auxiliares de la Administración, ya que no la obligan, si otros elementos de juicio evidencian la diferencia entre lo declarado y lo realmente percibido, y menos pueden relevar al contribuyentes de las obligaciones impuestas por la Ley» (*Sentencia de 30 de junio de 1964*).

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

1. *Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes.*

Devolución de cantidades indebidamente ingresadas por error de hecho.

«La cuestión debatida en el presente recurso, que con identidad plantean en sus respectivos escritos de demanda y contestación las partes litigantes, se concreta a determinar si procede o no la devolución del 90 por 100 de la cantidad ingresada en el Tesoro como consecuencia de liquidación girada por el concepto de Derechos reales a la Compañía X. X., con motivo de la adjudicación a la misma de la construcción de 196 viviendas en el poblado de Vallecas, por estimar el recurrente haber incurrido el liquidador en error de hecho al no conocer el carácter de viviendas protegidas que tenían las que eran objeto de la escritura sometida a liquidación, con arreglo a las Leyes de 19 de abril de 1939 y 13 de abril de 1942 y, en su consecuencia, no haber podido declarar la procedencia de la bonificación establecida por el párrafo 1.º del artículo 7.º del Reglamento del Impuesto.

El artículo 217 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 establece que podrán las Delegaciones de Hacienda conceder la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente en el Tesoro por error material o por duplicidad de pago, así como en los casos de venta de bienes adjudicados para pago de deudas, de cumplimiento de condiciones resolutorias o cuando por sentencia o resolución administrativa firme se declare la rescisión o nulidad de un acto o contrato, preceptuándose por el artículo 219 del propio Reglamento que para que pueda acordarse la devolución por causas distintas de las comprendidas en el 217 es indispensable que dentro del término de quince días se impugne la li-

quidación, y que, caso de no efectuarse la impugnación en tiempo y forma, se considerará firme el ingreso y consentida la liquidación.

En relación con las normas anteriormente consignadas, resulta probado y reconocido por el recurrente que no alegó en ningún momento el carácter de vivienda protegida, ni en relación con este carácter existe la menor alusión en la escritura motivadora de la liquidación impugnada, de lo que se deriva que el liquidador no incurrió en ningún error material al efectuar la liquidación, ya que, al no constar en el documento presentado ni alegarse por el interesado la condición aludida, no pudo entrar a decidir si procedía otorgar la bonificación del 90 por 100 solicitada por el demandante, que se conformó con la liquidación y efectuó el pago.

Sobre la base de que el supuesto, dentro de los comprendidos en el repetido artículo 217, en que la petición del demandante se apoya, y único en que podría ser encuadrado, es decir, el supuesto error de hecho no puede en ningún caso calificarse el que se alega como material o de hecho, porque la devolución de ingresos indebidos según el contenido de los preceptos, tanto del artículo 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1924, como del artículo 217 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, constituye un procedimiento especial extraordinario y privilegiado que encuentra su justificación en lo indiscutible y notorio de la equivocación sobre lo sucedido, y por ello comprende la duplicidad del ingreso de una misma liquidación tributaria, la equivocación numérica o en operaciones aritméticas o la aplicación de un tipo de gravamen distinto al indiscutido de la tarifa procedente, en los que, como tiene declarado reiteradamente la jurisprudencia de este Alto Tribunal, los errores tienen una realidad independiente del criterio u opinión sobre la aplicación de normas jurídicas determinadas o sobre su interpretación, y en su consecuencia no pueden ser incluidos en tal procedimiento los que por sí solos, como en el presente caso ocurre, no patenten de modo evidente e indiscutible que fueron indebidos los ingresos en la Hacienda pública que se pretende sean devueltos por la Administración» (*Sentencia de 20 de octubre de 1964*).

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto de Aduanas.*

Máquinas y mecanismos que constituyen un conjunto homogéneo a efectos de aforo.

«El problema arancelario controvertido en este proceso es bien concreto, puesto que se centra en determinar si al haberse importado conjuntamente, para la Sociedad demandante, dos máquinas destinadas a aserrar y trenzar tubos de acero, y otra denominada «mesa de carga y trabajo», con destino a transporte hasta aquéllas de los tubos, y de efecto

necesario para el adecuado funcionamiento de las mismas, deben las tres ser aforadas conforme a la Partida 84-45-B-17-b, puntualizada al efecto por la Agencia importadora (la que relacionó por separado las máquinas y mesa en la pertinente declaración presentada en la Aduana de Bilbao), o corresponde el aforo —cual entiende la Administración y así liquidó— conforme a dicha partida las máquinas y por la 84-22-I la mesa.

El actor apoya su tesis en que la repetida mesa es elemento de manipulación destinado a ser incorporado indispensablemente a las máquinas para el funcionamiento de éstas, y sin aplicación separada, estando accionados eléctricamente los tres mecanismos por un mismo mando de control; por lo que, dice, forma el todo un conjunto homogéneo en el aspecto mecánico y funcional, que obliga al aforo indistinto, sin que para ello sea imprescindible que constituya un solo cuerpo. Y el criterio de la Administración se basa en la necesidad de este requisito, que no se da, cuando las máquinas cortadoras y la mesa de trabajo son independientes, con función diferenciada de aquéllos en relación con ésta y los tres artefactos con basamentos propios y separados, no bastando para que se entienda concurrente que el elemento transportador de los tubos ante las cuchillas de corte de las máquinas sea apto para ser incorporado a éstas, sino que es necesario que esté fijo a las mismas de modo permanente, por lo que estima que la mercancía objeto de la discrepancia se halla entre «las demás» de la letra I de la Partida 84-22.

Es hecho evidente —puesto que no lo desdican ni las actuaciones expedientales ni los razonamientos de los Organismos actuantes en ellas— que dichas máquinas —objeto de conforme aforo— no pueden funcionar sin el concurso del mecanismo de la mesa de referencia; lo que sería bastante, dentro de la interpretación lógica y racional del Arancel, para su aforo en común con aquéllas y con arreglo a la partida señalada por su importadora al declararlo simultáneamente; pero es que, además, las Notas explicativas de la Nomenclatura de Bruselas de 1955, con respecto a la partida que aplica la Administración, la refiere a los mecanismos y aparatos, que indica, destinados a su incorporación a otros «cuando aquéllos se presenten aisladamente» al despacho, y establece que, en el caso de que formen un conjunto homogéneo con el artefacto a que están destinados, y *con éste se importen*, se aforarán con arreglo a la partida correspondiente al último. Lo que bien claro evidencia que al tratarse de un mecanismo íntimamente relacionado en la instalación de las máquinas a las que corresponde la función principal (cual en el caso de autos lo reconoce la Administración), y no siendo efecto construido con el fin de realizar funciones distintas, sino la específica de transporte indicada, ha de entenderse que por razón de su obligado concurso con los aludidos principales, se produce el «conjunto homogéneo» al que se refiere la explicación de Bruselas; no pudiendo interpretarse que, para la aplicación de la tarifa que propone la recurrente, se requiere que los tres distintos elementos del mecanismo estén fijos unos a otros, o soldados o remachados entre sí, lo que significaría una interpretación restrictiva del concepto «un solo cuerpo», no admisible en las destacadas circunstancias en perjuicio del contribuyente» (*Sentencia de 13 de mayo de 1964*).

2. Derecho fiscal a la importación.

La mercancía aforada por la partida 84-45-0-13-a-2 está sujeta a este impuesto.

«La cuestión planteada en las presentes actuaciones queda reducida a determinar si la mercancía aforada por la partida 84-45-B-13-a-2 de los Aranceles de Aduanas, y a la que fueron aplicados los derechos transitorios que figuran en el Apéndice número uno, debe exigírsele el Impuesto de Derecho fiscal a la importación, como acordó la Administración en el acuerdo impugnado, o está exenta de dicho gravamen, según se alega por la parte actora.

El Decreto de 3 de junio de 1960 dictado en uso de la autorización conferida por el artículo 13 del Decreto-Ley de 21 de junio de 1959 y creador del Impuesto de Derecho fiscal a la importación, en su artículo 2.º dispone de manera terminante que dicho impuesto «grava las mercancías de origen extranjero relacionadas en la tarifa aneja del presente Decreto que se importen en la Península e Islas Baleares, incluso cuando procedan de las Islas Canarias o de nuestras Plazas o Provincias Africanas», de donde se infiere claramente que las únicas condiciones exigibles para la imposición vienen determinadas por el origen extranjero de las mercancías importadas, siempre que figuren en la relación de la tarifa aneja al Decreto.

Dichas circunstancias se dan en el caso de autos, reconociendo la parte actora el origen extranjero de la mercancía importada por la Aduana de Bilbao, y además en la tarifa del Impuesto de Derecho fiscal figura en el capítulo 84 la partida de referencia, por la que se afora aquella mercancía, siendo, por tanto, patente la aplicación del gravamen mencionado, sin que pueda alegarse, como hace la parte demandada, que los derechos transitorios aplicados a la referida mercancía se comprenden en el Apéndice número uno del Arancel y no tienen el carácter de derechos arancelarios, cuando es lo cierto que ese Apéndice primero forma parte y complementa el Arancel, y así se declara en el artículo 1.º del Decreto de 30 de mayo de 1960, que aprobó el Arancel de Aduanas, cuando dice que «se aprueba con sus apéndices complementarios que constituyen el anejo número 1 del presente Decreto», poniéndose por ello de manifiesto que los derechos transitorios que figuran en el Apéndice forman parte y están integrados en los derechos arancelarios, constituidos por el texto del Arancel y sus apéndices, conforme también con lo dispuesto en la Ley de Régimen Arancelario de 1 de mayo de 1960.

La disposición final del Decreto de 3 de junio de 1960, invocada también por el actor, viene precisamente a confirmar el paralelismo legal establecido entre los derechos del Arancel, estimado en todo su contenido, y el impuesto de Derecho fiscal a la importación, y por ello en aquella disposición se dice que «entrará en vigor el mismo día y con la misma extensión que el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto de 30 de mayo de 1960», y por consiguiente al ser mencionada conforme expresa la partida de referencia en uno y otro texto, no es posible excluirla del grava-

men, al no existir tampoco exención concreta prevista en aquellas disposiciones, debiendo mantenerse el criterio de interpretación restrictiva de las normas fiscales y la prohibición legal establecida en la Ley de Administración y Contabilidad del Estado» (*Sentencia de 24 de septiembre de 1964*).

V

HACIENDAS LOCALES.

1. *Exacciones municipales.*

No pueden impugnarse los acuerdos de las Delegaciones de Hacienda aprobatorios de exacciones municipales, si previamente no se ha interpuesto la reclamación a que hace referencia el artículo 722 de la Ley de Régimen Local.

«La cuestión planteada en las presentes actuaciones queda reducida a determinar si está o no ajustada a derecho la Orden del Ministerio de Hacienda de 4 de junio de 1963, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por la parte actora contra la resolución del Delegado de Hacienda de X., de 22 de septiembre de 1960, aprobatoria de la imposición del derecho o tasa por tránsito de animales domésticos por las vías públicas, que el Ayuntamiento de Z. estableció a partir del ejercicio de 1961.

El capítulo VII del libro IV de la Ley de Régimen Local, cuando establece todo lo referente a «Imposición y ordenación de exacciones», señala especialmente la forma y procedimiento para su impugnación, y así, desde el artículo 722, que dispone que los acuerdos de imposición de exacciones, juntamente con las Tarifas y Ordenanzas, se expondrán al público por quince días, durante los cuales se admitirán las reclamaciones de los interesados, después el artículo 723 señala que terminado ese plazo, las Corporaciones remitirán a las Delegaciones de Hacienda las Ordenanzas de exacciones, acompañando, en su caso, las reclamaciones que contra ellas o contra los acuerdos de imposición se hubieren presentado, y el Delegado de Hacienda resolverá sobre la imposición, Ordenanzas y sus reclamaciones, concediendo, por último, el artículo 725 el recurso de alzada ante el Ministerio de Hacienda, contra el acuerdo de imposición de nuevas exacciones, deduciéndose de todo lo expuesto que este último precepto está integrado en el conjunto de normas procesales que arranca del artículo 722, constituyendo todo ello un sistema de garantías jurídicas para revisar la actividad fiscal de las Corporaciones Locales, y en el que se establece un orden de actuaciones preclusivas, conforme a las cuales, para impugnar un acuerdo de imposición, debe reclamarse primeramente cuando se hace la exposición al público (art. 722), iniciando así los particulares su intervención en el procedimiento revisorio, como dice la Orden recurrida, y adquiriendo legitimación activa para sucesivas actuaciones, y justificar, primero, que tuvo conocimiento de la reclamación de los interesados el Delegado de Hacienda, con anterioridad a la aprobación de la

nueva imposición, y en consecuencia poder resolver sobre las mismas, y en segundo lugar, legitima las sucesivas actuaciones en la alzada ante el Ministerio.

De lo expuesto anteriormente se deduce de un modo manifiesto cómo se atuvo el Departamento de Hacienda, al dictar la resolución recurrida, a la normativa procesal establecida por la Ley para los casos de nueva imposición, teniendo en cuenta que el acuerdo del Ayuntamiento de Z., de 30 de junio de 1960, sobre imposición y Ordenanza fiscal de la tasa por tránsito de animales domésticos por las vías públicas municipales, fué hecho público en virtud del edicto anunciado en el *Boletín Oficial de la Provincia* de X. del día 19 de agosto de 1960, sin que durante el plazo habilitado para ello se presentara reclamación alguna, como queda acreditado en los autos, siendo esta la causa de que el acuerdo del Delegado de Hacienda de 22 de septiembre de 1960, aprobatorio de la imposición, quedara firme, y por tanto autorizada la Corporación citada para exaccionar la tasa durante el ejercicio de 1961» (*Sentencia de 13 de junio de 1964*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO

CRÓNICA ADMINISTRATIVA

