

2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho tributario:* Una norma reglamentaria, ilegal en principio, puede «ser revalidada y purgar cualquier defecto formal en virtud de Ley posterior». 2. *Obligación tributaria:* A) Naturaleza. B) Fuente y nacimiento. 3. *Procedimiento de gestión:* Supuesto de actuaciones válidas en materia de Contribución Territorial Urbana. 4. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Objeto del recurso contencioso-administrativo. B) Cuantía del recurso a efectos de apelación.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria.* Gravamen complementario de rústica. Hecho imponible. 2. *Contribución territorial urbana:* A) Hecho imponible. Calificación de fincas como solares. B) Base imponible. Valoración de terrenos. 3. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.* Determinación de la base imponible. 4. *Impuesto industrial.* *Cuota por Beneficios:* A) Hecho imponible. Tributación de los beneficios obtenidos en la venta de edificaciones para viviendas o locales de negocios. B) Determinación de la base imponible. C) Bonificaciones.—III. SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL: I. *Impuesto sobre el rendimiento de las fincas rústicas. Cuota fija:* Supuesto de inexistencia del hecho imponible. 2. *Impuesto sobre beneficios de empresas:* A) Fuentes normativas. B) Exigibilidad de la cuota mínima.

I

PARTE GENERAL.

1. *Fuentes del Derecho tributario.*

Una norma reglamentaria, ilegal en principio, puede "ser revalidada y purgar cualquier defecto formal en virtud de Ley posterior".

Véase sentencia reseñada en III, 2, A).

2. *Obligación tributaria.*

A) *Naturaleza.*

Véase sentencia reseñada en III, 1.

B) *Fuente y nacimiento.*

Véase sentencia reseñada en III, 1.

3. *Procedimiento de gestión.**Supuesto de actuaciones válidas en materia de Contribución Territorial Urbana.*

«Por lo que se refiere a la nulidad de actuaciones, con fundamento en que la Administración de Propiedades resolvió denegando la petición, antes de haber solicitado los preceptivos informes del Servicio de Valoración Urbana, es de notar que aquéllos aparecen en el expediente, solicitados por la aludida Administración de Propiedades, y que el Acuerdo aparecía condicionado en su firmeza precisamente a los informes aludidos, como lo comprueba el hecho de que la Administración, al folio 24 del expediente, hace constar que recibidos aquellos informes, procede el pase a Intervención para "censura" y "firmeza" del acto administrativo, con ulterior notificación íntegra a la parte interesada.

Aunque no puede afirmarse que no se haya producido en la tramitación una anomalía, no puede ser considerada lo suficientemente relevante a efectos de producir la nulidad de lo actuado, pues conforme a reiterada jurisprudencia, las infracciones de procedimiento no generan la anulabilidad, salvo que se trate de la omisión de trámite esencial, o que se produzca la indefensión, y basta examinar el expediente para observar o percibir que no existió omisión alguna, sino una simple alteración cronológica en la solicitud del informe, teniendo en cuenta, además, que aquella resolución inicial adquiere firmeza cuando se ha cumplido ya el trámite, y por otra parte, no se produjo en absoluta indefensión para la recurrente, que pudo alegar y probar, planteando todos los recursos procedentes, y así se tiene en cuenta que esta doctrina responde exactamente a lo preceptuado en la Ley de Procedimiento Administrativo, en los artículos 47 y 48, no hay razón, en el supuesto enjuiciado, para declarar una nulidad por un defecto de forma, que en definitiva si bien no se ajusta exactamente al procedimiento, no alcanza el relieve necesario para poder afirmar que el acto administrativo carecía de los requisitos formales indispensables, ni tampoco, como se ha dicho ya, produjo indefensión, razones todas que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.º del artículo 48 de la referida Ley de Procedimiento Administrativo, imponen la desestimación de la nulidad que se postula» (*Sentencia de 22 de junio de 1966*).

4. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*A) *Objeto del recurso contencioso-administrativo.*

«... los actos administrativos objeto de los recursos jurisdiccionales quedan determinados con el escrito de interposición, sin que puedan alterarse después, y por tanto, que no puede recurrirse en la demanda un acto que no fué objeto de impugnación en el escrito inicial del recurso, y como en el caso de estos autos sólo se promueve el pleito contra los fallos

del Tribunal Económico-administrativo de Zaragoza, no es permisible ampliar después en la demanda, con verdadera desviación procesal, la impugnación contra los acuerdos citados de la Junta de Evaluación y del Jurado de Estimación, llegándose así a la conclusión de estar bien apreciada por el Tribunal inferior la inadmisibilidad a ese respecto» (*Sentencia de 16 de junio de 1966*).

B) *Cuantía del recurso a efectos de apelación.*

«Es doctrina muy reiterada y conocida de esta y todas las Salas del Tribunal Supremo que les incumbe el velar por el exacto cumplimiento de las normas procesales, que son de orden público, que afectan a las garantías de los justiciables y a la seguridad jurídica, tanto más si la infracción atañe a un extremo tan importante como es el de la competencia y al juego o mecanismo instaurado por la Ley para regular los recursos; estableciendo como uno de los criterios discriminatorios de la competencia de los órganos que establece el de la cuantía del recurso; a este propósito, el artículo 94 de la Ley jurisdiccional dice que las sentencias de las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales son susceptibles de apelación, pero añadiendo, salvo las que se dictasen en los asuntos siguientes: A) las de cuantía no superior a 80.000 pesetas, elevada por Decreto de 26 de diciembre de 1963 a 150.000 pesetas.

Siendo así, es evidentemente nula, sin valor ni efecto, la providencia de la Sala de 31 de diciembre de 1965, por la que admitió la apelación, sin que a esta Sala, en un supuesto procesal de orden público y afectante a su competencia, pueda vincularla el que al interponerse el recurso el recurrente, al fijar la cuantía, lo hiciese como indeterminada, porque —dice— que las liquidaciones eran "como ejemplo" y experimentales; calificativo que constituye una novedad en la terminología y técnica tributaria, usada para calificar las liquidaciones, ni tampoco la providencia de admisión del recurso en el extremo que dice "por fijada la cuantía", que no tiene otro alcance que dar por cumplido el trámite de fijarla el recurrente, pero que no supone aceptación ni vinculación para aquélla ni esta Sala, que no cabría en el campo de las normas de orden público, todo lo que determina a estimar que la apelación fué mal admitida, y así se ha de declarar, sin que de otra parte proceda hacer especial pronunciamiento sobre costas causadas» (*Sentencia de 27 de junio de 1966*).

II

IMPUESTOS DIRECTOS.

1. *Contribución territorial rústica y pecuaria.**Gravamen complementario de rústica. Hecho imponible.*

«En el artículo 40 de la misma (Ley de 26 de diciembre de 1957) se autoriza al Ministro de Hacienda para disponer anualmente la revisión de las riquezas imponibles por Rústica y Pecuaria, que siendo superiores a 170.000 pesetas, correspondan a un solo contribuyente, persona natural o ente jurídico, y estén situados en un mismo término municipal o en varios, siempre que integren una sola finca o limiten unas con otras, cuyas condiciones se dan en la finca propiedad de la recurrente doña X. X., denominada "V.", radicada en el término municipal de Cabeza de Fresentanos, provincia de Salamanca, con una riqueza imponible de catastro superior con mucho al tipo mínimo indicado, proponiéndose por el Ingeniero comprobador al verificar los trabajos de la revisión para el ejercicio 1958, se elevase a 529.288,18 pesetas la catastrada en 230.108,18 pesetas, y la relativa al ejercicio de 1959, a una riqueza imponible de 529.659 pesetas, y la de 1960, a 512.280 pesetas, con coeficiente corrector del 2,3, 2,31 y 2,25 por cada año de los indicados, respectivamente, objeto de la revisión, integrando una sola finca dicha propiedad, en un solo término, por lo cual es indiferente que nueve décimas del predio se cultiven por renteros sin medios modernos para el laboreo o se trabajara directamente por el dueño, pues la Ley no establece distinción alguna ni excepción de ninguna clase que libere o excluya de tributación por revisión en atención al sistema de cultivo, ya que teniendo la finca los elementos expresados en el artículo 40, respecto a cuantía del líquido imponible, localización o situación y pertenencia a un solo contribuyente, le alcanza la norma legal revisora, a la que se ajusta estrictamente la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, por lo que ha de confirmarse en razón de sus propios fundamentos y de los expuestos anteriormente que coinciden con ellos» (*Sentencia de 4 de julio de 1966*).

2. *Contribución territorial urbana.*A) *Hecho imponible. Calificación de fincas como solares.*

«Por lo que respecta a la petición subsidiaria, sobre la procedencia de dar de baja como "solares", a efectos de la Contribución Urbana, a las fincas que motivan el recurso, es preciso tener en cuenta que la calificación de solares no la otorgó precisamente la Administración, sino la propia recurrente, que con tal carácter los anunciaba en la prensa local, calificando a las parcelas como "solares inmejorables", según aparece al folio 18 del expediente, y con la misma calificación aparecen en los impresos de los contratos de compraventa incorporados a los autos, y así fué aceptado también por la propia reclamante, al levantarse las dos actas

de invitación que motivaron las liquidaciones giradas, y claro está que si la urbanización fué aprobada por el Ayuntamiento, y no se ha producido, que se sepa, ninguna mutación, ni de la prueba practicada cabe deducir nada que contradiga lo que la recurrente afirmó, y aceptó, es vista la imposibilidad de dar de baja a los "solares" cuando los partes de alta o declaración del contribuyente, que a eso equivalen las actas, han quedado firmes, pues aparte de contrariar los actos propios de la recurrente, habría que referirlo a una valoración errónea, que no aparece por parte alguna, pues quien anuncia para la venta parcelas como solares, y con tal carácter las enajena, no cabe pensar que no conozca con exactitud lo que es objeto de transmisión, y en todo caso, de la prueba practicada en su conjunto, y conforme a las normas de la crítica racional, se llega a la conclusión de la imposibilidad de acceder a lo que se postula, por faltar los supuestos de hecho indispensables que contradigan lo que en último término tendría el valor de una confesión extrajudicial, con la consiguiente presunción de veracidad que sólo cabría contradecir con los instrumentos probatorios pertinentes, que en este supuesto no existen» (*Sentencia de 22 de junio de 1966*).

B) *Base imponible. Valoración de terrenos.*

«Polarizada la cuestión en torno a la valoración del terreno objeto del recurso, el problema queda reducido a una simple cuestión de hecho, ya que las paries están conformes en la correcta aplicación de los preceptos legales, en los que se funda el fallo recurrido, y que, por consiguiente, se concreta en la valoración o apreciación de la prueba aportada, y en este sentido, si se tiene en cuenta las discrepancias entre los organismos técnicos de la Administración, y la valoración del informe que se aporta por la entidad recurrente, independientemente de aquellos elementos de juicio que se derivan de lo que aparece documentalmente acreditado en algunas transacciones de terrenos de la zona donde aparecen enclavados los terrenos que motivan la presente litis, se llega a la conclusión de que diferencias ostensibles no podían ser resueltas sin una ampliación de los instrumentos probatorios, razón por la cual, y para mejor proveer, la Sala acordó que por un Arquitecto del Colegio de Vizcaya se dictaminase acerca de la valoración y superficie de los terrenos situados en la Vega Vieja de Sestao, donde aparecen ubicados los que son objeto de este proceso.

Practicada la referida prueba, el Perito que dictamina establece como conclusión que la extensión del terreno es de 99.800 metros cuadrados, el valor total del mismo de 8.045.280 pesetas, y el valor unitario de 80,77 pesetas el metro cuadrado, y la Sala, encontrando justificada la motivación de las referidas conclusiones, acepta las mismas, a los fines de la fijación del valor del terreno» (*Sentencia de 8 de noviembre de 1966*).

3. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.*

Determinación de la base imponible.

a) *Recursos de agravio absoluto, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos.*

«En relación con el segundo de los pronunciamientos del fallo recurrido en apelación por el Abogado del Estado, cualquiera que sea la razón o motivo que tuvo la Administración para rechazar los recursos de agravio absoluto, tanto ante la Administración de Rentas de la Delegación de Hacienda de Zaragoza, como después por el Tribunal Económico-administrativo de la provincia, es lo cierto que aquellos recursos fueron desestimados en su totalidad, y por tanto, no es procedente que vuelvan a conocer de las actuaciones de referencia para buscar otra fundamentación, pues considerando que las reclamaciones fueron rechazadas, debió el Tribunal de lo Contencioso entrar a conocer del fondo de la cuestión planteada y examinar si dentro del Ordenamiento jurídico, y sobre todo partiendo del supuesto de que no puede modificarse la cifra global fijada por el Jurado que estima ya firme (Considerando segundo de la sentencia), las liquidaciones practicadas después se ajustan o no a Derecho, y si lo fueron en aplicación estricta de las normas reglamentarias.

En este sentido es obligado anular lo declarado en la sentencia apelada, al excluir de una nueva fundamentación administrativa los acuerdos recurridos, pues así queda precisado el verdadero contenido y alcance de las facultades jurisdiccionales, que no es posible desconocer, y sobre todo al considerar que son firmes los acuerdos que fijan la cifra global de la profesión de Aparejadores de Zaragoza, tal como se determinó por el Jurado de Estimación en la cantidad de 8.735.176,59 pesetas para el año 1960, razón por la cual la cuestión queda ya reducida a establecer la asignación de bases individuales en tributo sujeto al procedimiento de evaluación global, que es en verdad, insistimos en ello, lo resuelto administrativamente al desestimar los recursos de agravios, cualquiera que sea la argumentación que a esos fines se utilice, sobre todo habiendo estimado el Tribunal Contencioso de Zaragoza que la Administración de Rentas de la Delegación de Hacienda, en sus acuerdos de 2 de julio de 1963, al hacer suyo el informe emitido, que tiene su propia motivación en las razones que en él se aducen (con palabras del Considerando cuarto de la sentencia apelada), ha de estimarse ya aquellas resoluciones como motivadas y tener por cumplido tanto lo exigido por la Instrucción de 27 de enero de 1958, como por el artículo 93 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Partiendo de estos supuestos y entrando en el fondo de la cuestión planteada en la *litis*, la procedencia o no de las liquidaciones practicadas a los Aparejadores demandantes por el ejercicio de 1960, es indudable que señalada la base global por el Jurado de Estimación en acuerdo que quedó firme y por la Junta de Evaluación, se hizo de conformidad con lo dispuesto en la regla 18 de la Instrucción provisional del Impuesto sobre el Trabajo Personal de 27 de enero de 1958 y demás normas contenidas

en la misma, la asignación de la base individual a cada uno de los Aparejadores, aplicando el índice básico y las valoraciones aprobadas, y precisamente admitidas por los comisionados, procediendo después a la práctica de las liquidaciones por aplicación estricta de los tipos impositivos, sin que pueda apreciarse, ni siquiera se señale por la parte actora, defecto alguno de fondo o de forma en aquellas liquidaciones, y sin que la discusión sobre la necesidad de llevar el libro registro de ingresos por esos profesionales, o el libro talonario de recibos, puede desvirtuar los motivos fundamentales de las exacciones practicadas.

Por cuanto queda expuesto, es procedente estimar el recurso de apelación promovido por el representante de la Administración, revocando, en aquello que se considere necesario, la sentencia recurrida, sin que concurran en estas actuaciones motivos especiales para una expresa imposición de costas causadas» (*Sentencia de 16 de junio de 1966*).

b) *Deducción por gastos a un profesional.*

«Se somete al conocimiento de esta Sala la cuestión de cuál sea la deducción por gastos que ha de aplicarse al recurrente, como Arquitecto, por el ejercicio de su profesión libre, de las utilidades que ha de satisfacer, habida cuenta de realizar durante el año 1956 trabajos de varias provincias, discrepando de la liquidación fiscal que se le giró por el importe de 40.000 pesetas en concepto de deducción por la totalidad de los rendimientos obtenidos, entendiéndolo él que debe verificarse por cada una de las provincias.

Para la fijación de bases tributarias por el impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, antes Contribución de Utilidades, según la regla 38 de la Instrucción provisional para aplicación del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927, aprobada por Real Decreto-Ley de 28 de mayo de 1928, vigentes a tenor de lo dispuesto en la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, las cantidades a deducir en concepto de gastos de utilidades, gravadas por Ley de 22 de septiembre de 1922 en su artículo 1.º, número 1, en relación con la de 16 de diciembre de 1954, incluidas en la Tarifa 1.ª, que grava todos los emolumentos y remuneraciones de una ocupación lucrativa libre, no podrán exceder en ningún caso para cada contribuyente de la cifra absoluta de 40.000 pesetas, y según la regla 12, los contribuyentes incluidos en el apartado a) del artículo 5.º del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927, contribuirán con arreglo a la escala del artículo 6.º, acumulándose todas las utilidades que obtengan, deduciéndose el coeficiente de gastos que tengan asignado. Y que para los Arquitectos figuran en la regla 37.

Los contribuyentes, como el recurrente, de profesiones libres, comprendidos en el apartado a) del artículo 5.º del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927, pueden, según la regla 31 de la Instrucción citada, formular la declaración de un ingreso en la Administración de Rentas Públicas de cada provincia en que los ganen, o solicitar, al amparo del artículo 47, de la Dirección General la domiciliación en una sola Administración, pero no es obstáculo esta diversidad en la presentación de las declaraciones para que la Administración compruebe en los libros de ingresos totales que

llevan, y que la Inspección, por lo que de los mismos resulte, de la provincia de su domicilio, pueda, como en este caso ocurrió, hacer la comprobación total, llevando a tributar lo que no tributó en las demás provincias, a fin de que se cumpla lo prevenido sobre omisiones y ocultaciones y se practiquen las deducciones procedentes por gastos dentro del límite señalado en la regla 38, cuando el profesional contribuyente no mencione en sus declaraciones las deducciones que en otras provincias se le liquidasen, a fin de obtener las que exceden de la legal por la acumulación de los ingresos, para fijar la cantidad que le corresponde.

En consecuencia, la resolución recurrida del Tribunal Económico-administrativo Central, al estimar como coeficiente de gastos el límite máximo de 40.000 pesetas por la liquidación de Utilidades correspondiente al año 1956 de la Tarifa 1.ª de la extinguida Contribución sobre las Utilidades, girada a cargo del Arquitecto por sus ingresos profesionales a consecuencia de comprobación efectuada por la Inspección de Hacienda en su domicilio de Gerona el 24 de marzo de 1959, es correcta, según las disposiciones por que se rige, y debe sostenerse, aunque sin expresa imposición de costas al recurrente por no concurrir los requisitos señalados en el artículo 131 de la Ley para imputárselas» (*Sentencia de 4 de julio de 1966*).

4. *Impuesto industrial.*

Cuota por beneficios.

A) *Hecho imponible. Tributación de los beneficios obtenidos en la venta de edificaciones para viviendas o locales de negocios.*

Las sentencias de 22 de junio y 6, 18 y 25 de octubre de 1966, reproducen la doctrina ya sentada en las de 23 de mayo de 1966, reseñadas en el número 52 de esta REVISTA, págs. 402-404, y 8 de junio de 1966, reseñadas en el siguiente apartado C).

B) *Determinación de la base imponible.*

a) *Recurso de agravio absoluto como previo a la reclamación económico-administrativa.*

«En el presente recurso se impugna por la parte actora el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 24 de noviembre de 1960, que se limitó a desestimar la reclamación formulada al no haber utilizado el recurrente los recursos de agravio establecidos legalmente, siendo, por tanto, ésta la única cuestión a dilucidar en las presentes actuaciones, dada la naturaleza revisora de esta jurisdicción.

En efecto, en el capítulo VII de la Instrucción provisional del Impuesto Industrial de 9 de febrero de 1958, y que se refiere al régimen jurídico, se establecen los recursos que han de promover los interesados contra las bases impositivas señaladas con carácter individual a través del procedimiento de evaluación global, y así en las reglas 47 y 48 de dicha

Instrucción se señalan las normas por las que se regulan esos recursos en las dos formas admitidas legalmente, y que son el recurso de agravio comparativo y el de agravio absoluto, que han de interponerse, respectivamente, ante el Jurado de Estimación y ante el Administrador de Rentas Públicas, y para este caso, concretamente el párrafo 3.º de la regla 48 dispone que contra el acuerdo del Administrador de Rentas cabe directamente el recurso en la vía económico-administrativa.

En el expediente de autos se pone de manifiesto que el recurrente no utilizó esos recursos, establecidos necesariamente como previos para tener acceso después a la vía económico-administrativa; es por ello indudable que está ajustada a Derecho la resolución dictada por el Tribunal de aquella jurisdicción administrativa, siendo ya improcedente plantear cuestiones sobre la actuación de la Junta de Evaluación Global, elección de comisionados, etc., faltando el trámite fundamental del conocimiento y resolución de esos postulados por el Administrador de Rentas de la Delegación de Hacienda de Badajoz» (*Sentencia de 20 de junio de 1966*).

b) *Fijación de bases por el Jurado. Actuación válida de la Junta de Evaluación Global.*

«La cuestión objeto de resolución consiste en decidir si la liquidación practicada al recurrente por el concepto de actividades y beneficios comerciales e industriales, correspondientes al año de 1961, es conforme al Ordenamiento jurídico, y si, en todo caso, debe ser anulado todo lo actuado en la Junta de Evaluación Global del Impuesto Industrial de Badajoz de las "Fábricas de X. X.", así como las imputaciones individuales correspondientes.

Fijadas las bases impositivas y confirmadas por el Jurado de Estimación de Badajoz en recurso de agravio comparativo desestimado, promovido por el recurrente, es evidente que la cuestión de hecho ha quedado firme, siendo de notar que contra la citada resolución no se produjo el recurso contencioso-administrativo que autoriza el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, y en el que podrían haberse planteado las cuestiones de Derecho y aquellas otras suscitadas ahora, en orden a la nulidad que se postule de las actuaciones e imputaciones en la Junta de Evaluación Global.

Independientemente de lo que antecede, el recurrente tampoco planteó el recurso de agravio absoluto ante la Administración de Rentas Públicas, sino el comparativo aludido, donde no suscitó las cuestiones que afectan a la nulidad, con excepción de la del acta número 1 de la Junta, con fundamento en la posibilidad de nuevos contribuyentes, supuesto previsto en el apartado 7.º de la Orden de 22 de enero de 1959, que no consta fuera infringido.

En lo que respecta a la falta de los llamados "estudios económicos", es de notar que aluden al conocimiento de los antecedentes a que se refiere la regla 19 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, para la fijación ulterior de las bases impositivas y cifras globales, y al folio 10 del expediente consta cómo se recuerda a la ponencia y a los señores comisionados aquella obligación, siendo de destacar que la sesión donde tiene

lugar tal advertencia se celebró el 25 de abril de 1962, y la que fija los índices básicos, volumen de venta ponderado y la propuesta de evaluación global se produce en reunión de 28 de enero de 1963, con lo que es visto que hubo tiempo más que suficiente para reunir los antecedentes precisos.

Por lo que se refiere a la actuación de todos los comisionados que se alega como motivo de nulidad, es de tener en cuenta que ni la no asistencia a las reuniones, ni siquiera la no remisión a la Administración del certificado del acta correspondiente, es obstáculo para la constitución de la Junta, evaluación global e imputación individual, según resulta de la regla 15 de la referida Instrucción, y sus concordantes, y en lo que respecta a la aplicación de los índices básicos, aspecto jurídico en algunos casos, independientemente de que debió haberse suscitado en la vía contencioso-administrativa, no promovida, como ya se ha dicho, contra la resolución del Jurado Provincial, es claro que la carga de la alegación y prueba gravitaba sobre el recurrente, según se ha proclamado en los precedentes jurisprudenciales, y en el caso enjuiciado no aparece contradicha la correcta aplicación de los índices, fundada en elementos de juicio tan relevantes como en lo abonado por el concepto de salarios, en relación al resto de los contribuyentes, sin que el hecho de ejercer la industria por un periodo de tiempo inferior a un año, en el ejercicio de 1961, modifique por sí solo el resultado, salvo que el contribuyente probase lo contrario, y por lo demás, es este aspecto una cuestión de hecho, en la que no cabría entrar por referirse a la fijación de la base confirmada por el Jurado.

Aparte de lo expuesto, y como se ha proclamado también por la jurisprudencia, la anulabilidad de actuaciones administrativas aparece condicionada a que el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su finalidad, o pueda producir indefensión de los interesados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo, supuesto que no se ha producido, por cuya razón y dado que no puede hablarse en esta ocasión de nulidad de pleno Derecho, conforme al artículo 47 de la citada Ley, y que las bases impositivas quedaron definitivamente fijadas por la resolución firme del Jurado de Estimación, que resuelve en conciencia, y conforme a los principios de equidad tributaria, sin que tampoco se aprecie motivación para la nulidad que se postula, procede la desestimación del recurso, sin que existan motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 11 de octubre de 1966*).

C) *Bonificaciones.*

No es aplicable a la venta de viviendas de renta limitada, por el promotor de su construcción, la bonificación del 90 por 100 que establece el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954.

«La cuestión planteada es si debe ser o no estimado el recurso de apelación extraordinario interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Te-

territorial de Cáceres, de 6 de julio de 1965, en el recurso número 104 de 1964.

El recurso en interés de la Ley, para ser estimado, presupone que la resolución dictada objeto del mismo ha de ostentar las características a que se refiere el artículo 101 de la Ley de la jurisdicción, y siendo la cuestión debatida la aplicación o no a la cuota por beneficios del Impuesto industrial correspondiente a la venta de viviendas de renta limitada por el promotor de su construcción, la bonificación del 90 por 100 que establece el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, la solución afirmativa a que llega la resolución recurrida es la que suscita la cuestión que motiva el recurso extraordinario.

La Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, que introdujo importantes modificaciones para la exacción de beneficios industriales y comerciales, sometió a gravamen las actividades referentes a la construcción de viviendas y locales de negocios para su venta, tanto de un modo total, como cuando la transmisión se realiza parcialmente, o por pisos, y el Decreto de 15 de diciembre de 1960, consecuencia de la referida normativa, en su regla 4.ª dice expresamente que tendrán la consideración de actividades comerciales e industriales, además de las sujetas a la extinguida Contribución industrial, "las de construcción de viviendas y locales de negocios para proceder ulteriormente a su venta en su totalidad, por partes o por pisos", y en el epígrafe 6.141 de las Tarifas se aclara que las cuotas por aquel concepto son independientes de las que pueda corresponder satisfacer por la actividad de la construcción.

Como se dice en la sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 1966, "después de la Reforma Tributaria de 1957 quedó perfectamente claro la voluntad del legislador de someter a gravamen los beneficios por aquellos conceptos, los cuales se producen precisamente cuando se realiza la venta", y que por lo que se refiere a la bonificación del 90 por 100 que establece el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, en relación al problema de si abarca al Impuesto industrial referido, es de notar que independientemente de la distinción entre bonificaciones y exenciones subjetivas y objetivas, no cabe interpretar extensivamente aquel precepto, para ampliarle a quienes dedicados a la construcción de viviendas, o promoviéndolas, ejercen una actividad evidentemente industrial y lucrativa, que nada tiene que ver con la *ratio* de la referida Ley de Viviendas de Renta limitada, que concedió determinados beneficios con una finalidad distinta, todo ello independientemente de lo dispuesto en la regla 6.ª del Decreto de 15 de diciembre de 1960, que aprobó la Instrucción provisional para la cuota de licencia fiscal y que en materia de exenciones y reducciones impone que figuren en la Tarifa de forma expresa, y en todo caso, incluso en cuanto a las demás, requieran siempre declaración expresa de la Administración anterior al comienzo del ejercicio de la respectiva industria.

Por lo expuesto, la sentencia recurrida, que mantiene la tesis contraria, y en la que se considera aplicable a la cuota por beneficios del Impuesto industrial en el supuesto enjuiciado, al promotor de la construcción, la bonificación del 90 por 100 sobre el importe de la liquidación por aquel

concepto, ha de estimarse comprendida en los supuestos previstos en el referido artículo 101 de la Ley jurisdiccional, lo que determina la estimación del recurso, sin que sea procedente una imposición de costas» (*Sentencia de 8 de junio de 1966. En el mismo sentido, sentencias de 22 de junio de 1966, y 6, 18 y 25 de octubre de 1966*).

III

SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL.

1. *Impuesto sobre el rendimiento de las fincas rústicas. Cuota fija.*

Supuesto de inexistencia del hecho imponible.

«Conformes las partes en los hechos, la cuestión queda ceñida a un puro problema de Derecho, atinente al momento del nacimiento de la obligación tributaria, o sea, de aplicación de normas en el tiempo, pudiéndose afirmar que éstas son de las llamadas "ciertas", ya que su discrepancia sólo consiste en si el término *a quo* del cómputo de la obligación comienza desde que la concesión se inscribió en principio en el Registro de la Propiedad, o desde la fecha, también cierta, en que se otorgó una prórroga a fin de poder realizar en los dos años otorgados las obras de acceso (caminos, carreteras, etc.) que hicieren practicable la ocupación del terreno de bosque, otorgada en censo irredimible.

El proceso genético de la obligación tributaria, que lo es de las *ex lege* consiste en que la norma prevé un supuesto de hecho, que es el imponible, y dispone que tantas veces el presupuesto del impuesto se produce nace una obligación tributaria a cargo de la persona que la norma señale; es decir, la obligación nace de la conjunción de la norma y del presupuesto de hecho previsto que recibe de aquélla su valoración jurídica tributaria, porque son los medios que utiliza para producir efectos jurídicos tributarios, y siendo esto así, el problema que plantea este recurso ha de enfocarse naturalmente en el campo del Derecho tributario y penetrar en las normas aplicables para determinar si en este caso se dió en la fecha de la inscripción en el Registro, o en la de prórroga de la concesión, la conjunción entre norma tributaria y hecho imponible.

El artículo 41 de la Ley de 4 de mayo de 1948, sobre régimen de la propiedad en la Región Ecuatorial, norma vigente y de rango de su clase, establece que cuando la Administración considere que son necesarios para comenzar la explotación (éste es el objeto de la concesión), trabajos preparatorios, podrá dar un plazo para efectuarlos, y el período de "vigencia" de la concesión "empezará a correr" desde que dichos trabajos se terminen dentro del plazo que se concedió. La Ley no podía olvidar que se estaba legislando para Guinea y con referencia a explotaciones forestales en plena selva, y previó que la concesión pudiera novarse, es decir, sustituirse por otra distinta de la otorgada en cuanto a condiciones, reco-

giendo en esta modificación todo lo que no es objeto de concesión para incorporarlo a ella, y lo que se novó fué nada menos que la "vigencia" de la concesión, que se subordina a realizar los trabajos de acceso dentro del plazo otorgado; por eso el informe de la Jefatura Forestal, al que luego se aludirá, afirma que la Compañía no podía lícitamente durante ese tiempo usar de la concesión. Esto establecido así en la propia Ley (la suspensión de la vigencia de la concesión) veamos cuándo se produce en estos casos la conjunción entre la norma y el hecho imponible antes aludida y a la luz de la normativa del impuesto.

El artículo 1.º del Reglamento de 29 de diciembre de 1959 establece que son objeto del impuesto—se refiere a los directos— toda finca "susceptible" de aprovechamiento, se explote o no, es decir, el hecho imponible es la susceptibilidad de explotación, y la Administración reconoce la inexistencia en este supuesto del hecho imponible, porque, y considerando que la concesión se le otorgó en unos terrenos que no eran "susceptibles" de explotación ni de ocupación, suspende la vigencia de la concesión mientras tanto, y hasta que no sean susceptibles de posesión por el transcurso de los dos años, no puede darse relevancia tributaria a la concesión otorgada ni al hecho que elevó la norma a la categoría de presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria, que es "susceptible de explotación", y el informe del técnico de la Administración —el Jefe de Ingenieros del Servicio— también lo corrobora al remitir al tiempo de terminación de la prórroga de concesión, esta susceptibilidad; entonces, si se da, se explote o no, habrá que pagar cuota fija, pero no entre tanto.

El sugestivo y sutil argumento contra esta tesis, mantenido por el señor Abogado del Estado, con invocación de lo dispuesto en el artículo 6.º del Reglamento citado, no puede admitirse, porque no debe interpretarse, dada la especialidad del sistema tributario de Guinea, en relación con el peninsular, con los criterios aplicados a este último, porque aquí dicho artículo regula la cuota "total" del impuesto, que "divide" en cuota fija de superficie y cuota sobre producto real, y cambiando en lo que cambia pudiese en efecto encontrarse cierta analogía entre la primera y la contribución rústica y entre la segunda y la contribución industrial, y si es así, argumentaba que no gravando la cuota fija la explotación, el diferir la de ésta, no impedía la obligación del pago de la cuota fija de superficie, pero olvida que este artículo está regulando las bases, pero bajo el supuesto de la existencia de hecho imponible, o sea, de concesiones de fincas en explotación o susceptibles de ella, pero aquí no se da esta última circunstancia y menos la primera, y ello es elevado por la norma tributaria o presupuesto de sujeción al impuesto, o sea, a hecho imponible, por ello no tiene aplicación el artículo 6.º del Reglamento que regula la forma de obtener la base de la liquidación, pero partiendo de la sujeción. Por otra parte, no parece justo ni conforme con la equidad gravar una superficie de un terreno que se otorga en concesión y que se reconoce con actos propios que no podrá poseerse sino hasta dos años después de la inscripción primitiva en poder del concesionario, ni podía llegarse a poner pie en el terreno hasta esa fecha, y no se diga que la inscripción le otorga, como así es, en efecto, una posesión *quam tabulas*, eficaz en el

campo del Derecho hipotecario, pues debe tenerse presente que si el Derecho tributario tiene que trasvasar muchas veces estructuras y esquemas del Derecho privado, no puede hacerse en bloque, y si la obligación tributaria tiene con las legales del Derecho privado cierto campo común, en el tributario tiene matices de especialidad. La concesión, al ser novada, podrá la primitiva seguir surtiendo efectos hipotecarios o civiles, y hasta administrativos, pero si la novación afecta al presupuesto del impuesto destacado por la norma tributaria, ya no pueden proyectarse sobre el campo del Derecho tributario los efectos de la inscripción primera, porque en este caso fué trasladado a dos años después el hecho imponible, o sea, la repetida "susceptibilidad de explotación".

Tanto la resolución recurrida como la representación del Estado en el acto de vista, alegó que como la prórroga establece en uno de los acuerdos que adopta que la obligación nacería al tiempo de la inscripción y que ello venía en cierto modo aceptado por la doctrina de esta Sala en sentencia de 30 de junio de 1965, se ha de significar que se le da un alcance muy lejos de su letra y de su espíritu; en efecto, cuando este mismo recurrente sometió a revisión esa parte del acuerdo, la Sala consideró que éste —y esto pasó en autoridad de cosa juzgada— tenía el alcance de una "reflexión", de una "admonición", pero que no determinaba de antemano la obligación, dejando eso, como es obligado, a los órganos competentes de gestión, contra cuyas liquidaciones está expedita la vía económico-administrativa y la contenciosa, como al fin ha ocurrido; por ello, no puede darse la más leve discrepancia entre su doctrina y la que ahora se mantiene, que es reiteración de la que para casos de liquidación como éste establecieron, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 1960, y singularmente la de 20 de marzo de 1964, que decide un supuesto no ya análogo, sino semejante al que ahora se plantea» (*Sentencia de 13 de diciembre de 1966. En el mismo sentido, sentencias de 16 y 27 de diciembre de 1966*).

2. Impuesto sobre beneficios de empresas.

A) Fuentes normativas.

La Orden de 29 de diciembre de 1959 adoleció en principio de ilegalidad, pero fué revalidada posteriormente en virtud de Ley.

«Con respecto a la alegación de la nulidad de la liquidación por ilegalidad de la Orden reglamentaria del Impuesto, de 29 de diciembre de 1959, se ha de hacer notar que la liquidación practicada es la que corresponde al ejercicio de 1963. Cierta reiterada jurisprudencia de esta Sala vino en principio sosteniendo la nulidad de la aplicación subjetiva de la Orden por el defecto formal de haberse dictado sin audiencia del Consejo de Estado; pero esa misma jurisprudencia rectificó la doctrina a partir del ejercicio económico de 1961, y ello porque tal Orden fué revalidada y purgó cualquier defecto formal en virtud de Ley, ya que el artículo 2 de la de 22 de diciembre de 1960, al aprobar el Presupuesto de la Región Ecuatorial, estableció una prórroga para el ejercicio de 1961, de la vigente

regulación de los impuestos directos de la Región Ecuatorial, dictada en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 y adicional de la Ley de 3 de julio de 1959 y por el artículo 2.º de la de 23 de diciembre del mismo año, referidos, pues, ambos al discutido Reglamento, el que a partir de estas disposiciones fué investido de toda legalidad; así debió entenderlo la parte recurrente al formular su reclamación económico-administrativa, ya que precisamente hace sus alegaciones sobre la base de las disposiciones que contiene el Reglamento cuya legalidad trata de combatir ahora» (*Sentencia de 4 de julio de 1966. En el mismo sentido, sentencia de 26 de octubre de 1966*).

B) *Exigibilidad de la cuota mínima.*

«El artículo 30 del repetido Reglamento establece que el objeto del Impuesto sobre Beneficios de Empresas son los rendimientos reales o presuntos obtenidos en la Región Ecuatorial mediante actividades económicas de toda clase desarrolladas por organización unitaria en que colaboren el capital y el trabajo con fin de lucro, y en su artículo 35 establece que todas las empresas satisfarán en concepto de "Cuota mínima", dentro del primer trimestre del año en que se liquida el impuesto, el 25 por 100 de la cuota total que les haya sido liquidada en el anterior, o el 6 por 100 de su capital, si resultase mayor. En el párrafo siguiente no exonera de la cuota mínima ni siquiera a comerciantes ni artesanos con volumen de ventas inferior a 50.000 pesetas, que la satisfarán por patente; y si bien cuando se obtiene cuota (no la mínima) de beneficios, éstos se liquidan al 2 por 100, con deducción de la cuota mínima, y las cuotas de rústica, ello se establece condicionado por dicho precepto a que las deducciones no podrán disminuir la cuota mínima establecida en el párrafo 1.º de este artículo (art. 35), quizá debido a la semejanza a la llamada licencia fiscal, que allí no existe, por el mero hecho del ejercicio de una actividad lucrativa ejercida en Guinea, y por eso no es más gravosa que en la Península; todo ello determina a declarar que el acuerdo recurrido se ajusta a Derecho al estimarle exigible; sin que, por otra parte, sea preciso hacer especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 4 de julio de 1966. En el mismo sentido, sentencia de 26 de octubre de 1966*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

JAIME GARCÍA AÑOVEROS.

CRÓNICA ADMINISTRATIVA

